

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Genomförande av det nya EU-direktivet om administrativt
samarbete i fråga om beskattning

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning.....	4
2	Författningstext.....	5
2.1	Förslag till lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden	12
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	14
2.4	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	16
2.5	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	18
2.6	Förslag till förordning om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.	21
3	Bakgrund	26
3.1	Handräckningsdirektivet	26
4	Allmänna utgångspunkter	27
5	Närmare om förslaget till genomförande av det nya handräckningsdirektivet.....	29
5.1	Artikel 1, Syfte	29
5.2	Artikel 2, Tillämpningsområde	30
5.3	Artikel 3, Definitioner.....	30
5.4	Artikel 4, Organisation.....	31
5.5	Artikel 5, Utbyte av upplysningar på begäran.....	32
5.6	Artikel 6, Administrativa utredningar	33
5.7	Artikel 7, Tidsfrister för utbyte av upplysningar på begäran 39	
5.8	Artikel 8, Räckvidd och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar	39
5.9	Artikel 9, Räckvidd och villkor för utbyte av upplysningar utan föregående begäran	42
5.10	Artikel 10, Tidsfrister för utbyte av upplysningar utan föregående begäran	42
5.11	Artikel 11, Räckvidd och villkor för närvaro vid de administrativa myndigheterna och medverkan i administrativa utredningar	43
5.12	Artikel 12, Samtidiga kontroller	44
5.13	Artikel 13, Begäran om delgivning	45
5.14	Artikel 14, Återkoppling	46
5.15	Artikel 15, Utbyte av bästa praxis och erfarenheter	47
5.16	Artikel 16, Utlämnande av upplysningar och dokument ..	47
5.17	Artikel 17, Begränsningar för det administrativa samarbetet	49
5.18	Artikel 18, Skyldigheter	50

5.19	Artikel 19, Utvidgning av mer omfattande samarbete som erbjuds ett tredje land	51
5.20	Artikel 20, Standardformulär och standardiserade datorformat	52
5.21	Artikel 21, Praktiska arrangemang	52
5.22	Artikel 22, Särskilda skyldigheter	53
5.23	Artikel 23, Utvärdering	53
5.24	Artikel 24, Utbyte av upplysningar med tredjeländer	60
5.25	Kapitel VII, Allmänna bestämmelser och slutbestämmelser (artiklarna 25–31)	61
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	63
7	Konsekvenser	64
8	Författningskommentar	65
8.1	Förslaget till lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i frågor om beskattning	65
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden	75
8.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	76
8.4	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	77
8.5	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	79

Bilaga:

Rådets direktiv 2011//16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till den lagstiftning som krävs för att genomföra rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Huvuddelen av bestämmelserna föreslås placeras i en särskild lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och en tillhörande förordning. Det föreslås också ändringar i bl.a. lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

I promemorian lämnas vidare förslag till några ändringar i 37, 41 och 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Dessa ändringar utvidgar bl.a. Skatteverkets möjligheter till utredningsåtgärder så att sådana utredningar kan göras som krävs enligt rådets direktiv 2011/16/EU och enligt avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

Bestämmelserna föreslås i huvudsak träda ikraft den 1 januari 2013.

2 Författningstext

2.1 Förslag till lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

Härigenom föreskrivs¹ följande.

Allmänna bestämmelser

1 § Denna lag gäller för sådant samarbete mellan Sverige och en annan medlemsstat i Europeiska unionen som avses i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning².

2 § Skatteverket är behörig myndighet i Sverige vid samarbete enligt denna lag.

3 § Skatteverket får begära att åtgärder vidtas av en myndighet i en annan medlemsstat och ska, i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag, vidta åtgärder på begäran av en sådan myndighet i form av

- utbyte av upplysningar (7–10 §§),
- närvaro vid administrativa myndigheter och medverkan i utredningar (14 §),
- samtidiga kontroller (15 och 16 §§),
- delgivning (17 och 18 §§), och
- återkoppling till en behörig myndighet som lämnat upplysningar i annan form än genom automatiskt utbyte (19 § första stycket).

Skatteverket ska även, i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag, vidta åtgärder i form av

- automatiskt utbyte av upplysningar (11 §),
- utbyte av upplysningar utan föregående begäran (12 §), och
- återkoppling som rör det automatiska utbytet av upplysningar (19 § andra stycket).

Tillämpningsområde

4 § Denna lag gäller för alla typer av skatter som tas ut på de territorier där fördraget om Europeiska unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt är tillämpliga enligt artikel 52 i det första fördraget. Lagen gäller dock inte sådana punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

² EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016.

medlemsstaterna och inte heller mervärdesskatt. Lagen gäller inte obligatoriska sociala avgifter eller tullar.

5 § De skatter som avses i 4 § omfattar inte

1. avgifter för intyg och andra handlingar som utfärdas av offentliga myndigheter,
2. avgifter av avtalsmässig karaktär såsom ersättning för allmännyttiga tjänster, eller
3. andra liknande avgifter.

Definitioner

6 § I denna lag avses med

behörig myndighet: den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten eller ett centralt kontaktkontor, ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman som agerar på sätt som avses i direktiv 2011/16/EU,

centralt kontaktkontor: det kontor som har utsetts som sådant och som har huvudansvaret för kontakterna med andra medlemsstater när det gäller administrativt samarbete,

kontaktorgan: varje annat kontor än det centrala kontaktkontoret vilket har utsetts som sådant för att direkt utbyta upplysningar enligt denna lag,

behörig tjänsteman: varje tjänsteman som har givits behörighet att direkt utbyta upplysningar enligt direktivet,

sökande myndighet: det centrala kontaktkontoret, ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman i en medlemsstat som begär bistånd på den behöriga myndighetens vägnar,

utredning: alla kontroller, utredningar och andra åtgärder som medlemsstaterna genomför för att fullgöra sina skyldigheter att sörja för en korrekt tillämpning av skattelagstiftningen,

utbyte av upplysningar på begäran: utbyte av upplysningar baserat på en begäran som en sökande medlemsstat lämnar till en anmodad medlemsstat avseende ett specifikt fall,

automatiskt utbyte: systematisk överföring av på förhand bestämda upplysningar till en annan medlemsstat, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller,

tillgängliga upplysningar: upplysningar som finns hos skattemyndigheterna i den medlemsstat som lämnar informationen och som kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten,

utbyte utan föregående begäran: lämnande av upplysningar till en annan medlemsstat, vid vilken tidpunkt som helst och utan föregående begäran,

person:

- fysisk person,
- juridisk person,
- om gällande lagstiftning medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning, eller
- varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar

tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som täcks av denna lag.

Utbyte av upplysningar

Utbyte av upplysningar på begäran

7 § Skatteverket ska på begäran av den sökande myndigheten lämna alla sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av den sökande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter som denna lag gäller och som Skatteverket har tillgång till eller inhämtar genom utredningar.

8 § Skatteverket ska utföra de utredningar som krävs för att få fram de upplysningar som avses i 7 §. Skatteverket ska därvid förfara som om verket hade agerat på eget initiativ.

Skatteverket är inte skyldigt att utföra utredningar som det skulle strida mot lag att utföra för svenska beskattningsändamål.

9 § Skatteverket är inte skyldigt att lämna upplysningar om

1. den sökande myndigheten inte har uttömt sina vanliga informationskällor för att inhämta de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet,

2. det skulle strida mot lag att för svenska beskattningsändamål inhämta de begärda upplysningarna,

3. den sökande myndigheten av rättsliga skäl inte får lämna liknande upplysningar, eller

4. det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna.

10 § Bestämmelserna i 8 § andra stycket och 9 § 2–4 medför inte rätt för Skatteverket att vägra lämna upplysningar eller utföra utredningar enbart därför att svenska myndigheter inte har något eget intresse av informationen.

Bestämmelserna i 9 § 2 och 4 medför inte heller rätt för Skatteverket att vägra lämna upplysningar uteslutande därför att upplysningarna innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare, eller på grund av att upplysningarna rör ägarintressen i en person.

Automatiskt utbyte av upplysningar

11 § Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndigheter genom automatiskt utbyte överföra upplysningar som verket erhållit i form av kontrolluppgifter eller uppgifter i inkomstdeklarationer och som avser personer bosatta i den andra medlemsstaten när det gäller

1. inkomster från anställning,
2. styrelsearvoden,

3. livförsäkringsprodukter som inte omfattas av andra unionsrättsakter, om utbyte av upplysningar och andra liknande åtgärder, än rådets direktiv 2011/16/EU,

4. pensioner, och

5. ägande av och inkomster från fast egendom.

Upplysningarna ska överföras minst en gång om året.

Skatteverket ska inte överföra upplysningar enligt första stycket till en medlemsstat som inte har meddelat Europeiska kommissionen att den har upplysningar tillgängliga beträffande någon enda av de inkomster och tillgångar som avses i första stycket. Om en behörig myndighet i en annan medlemsstat meddelat att den inte önskar få vissa upplysningar enligt första stycket, ska Skatteverket inte heller överföra sådana upplysningar till den medlemsstaten.

Utbyte av upplysningar utan föregående begäran

12 § Skatteverket ska lämna sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som denna lag gäller till den behöriga myndigheten i varje annan berörd medlemsstat i följande fall:

1. Skatteverket har skäl att anta att det kan uppstå ett skattebortfall i en annan medlemsstat,

2. en skattskyldig erhåller en skattenedsättning eller skattebefrielse i Sverige som kan föranleda en ökning av skatten eller leda till skattskyldighet i en annan medlemsstat,

3. affärstransaktioner mellan en skattskyldig i Sverige och en skattskyldig i en annan medlemsstat genomförs genom ett eller flera länder på ett sådant sätt att det kan leda till skattebortfall i Sverige eller den andra medlemsstaten eller i båda,

4. Skatteverket har skäl att anta att ett skattebortfall kan bli följden av artificiella överföringar av vinster inom koncerner, eller

5. upplysningar som har lämnats till Sverige av en annan medlemsstats behöriga myndighet har gjort det möjligt att erhålla upplysningar som kan vara relevanta för fastställande av skattskyldighet i den andra medlemsstaten.

Utan föregående begäran får Skatteverket till de behöriga myndigheterna i de övriga medlemsstaterna även lämna alla upplysningar som kan vara användbara för dem och som verket har kännedom om.

Upplysningar som härrör från ett land utanför Europeiska unionen

13 § Vid tillämpning av 7, 11 och 12 §§ får Skatteverket lämna upplysningar som härrör från ett land utanför Europeiska unionen endast om det enligt ett avtal med det landet är tillåtet att vidarebefordra upplysningarna.

Andra former av administrativt samarbete

Närvaro av tjänsteman från annan medlemsstat

14 § Efter överenskommelse mellan Skatteverket och den sökande myndigheten får tjänstemän som bemyndigats av den sökande myndigheten, i enlighet med de villkor som Skatteverket bestämmer, närvara vid Skatteverkets kontor och vid sådana utredningar som verket utför enligt 8 §.

Samtidiga kontroller

15 § Om Skatteverket, i syfte att utbyta upplysningar, avser att föreslå samtidiga kontroller i Sverige och i en eller flera andra medlemsstater av en eller flera personer som är av gemensamt eller kompletterande intresse för Skatteverket och de andra behöriga myndigheterna, ska verket identifiera dessa personer. Verket ska underrätta de andra behöriga myndigheterna och motivera sitt val av ärenden som kontrollerna ska gälla, samt ange under vilken tidsperiod kontrollerna ska utföras.

16 § Om en behörig myndighet i en annan medlemsstat har föreslagit sådana samtidiga kontroller som avses i 15 §, ska Skatteverket avgöra om det önskar delta och underrätta den andra myndigheten om sitt beslut. Vägran att delta ska motiveras.

Delgivning av handlingar

17 § Delgivning på begäran av en annan medlemsstat sker enligt delgivningslagen (2010:1932).

18 § Skatteverket får delge en person i en annan medlemsstat i enlighet med 16–18 §§ delgivningslagen (2010:1932).

Skatteverket får begära bistånd med delgivning i en annan medlemsstat om det inte är möjligt eller medför orimliga svårigheter att delge personen i Sverige.

Återkoppling

19 § Skatteverket ska, om den andra myndigheten begär det, ge återkoppling till en behörig myndighet som lämnat upplysningar på begäran eller utan föregående begäran.

Skatteverket ska en gång om året ge återkoppling som rör det automatiska utbytet av upplysningar till de övriga berörda medlemsstaterna.

Användning och vidarebefordran av upplysningar m.m.

20 § Upplysningar som Skatteverket erhåller från en myndighet i en annan medlemsstat får användas för beskattningsändamål i fråga om de skatter som denna lag tillämpas på. De får också användas för fastställande och uppbörd av andra skatter och avgifter som omfattas av lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter

inom Europeiska unionen eller för fastställande och uppbörd av socialavgifter. De får dessutom användas i samband med rättsliga och administrativa förfaranden som kan leda till påföljd och som inletts på grund av överträdelse av skattelagstiftningen.

Upplysningarna får inte användas för andra ändamål än de som anges i första stycket utan att den myndighet som tillhandahåller upplysningarna tillåter det. Om upplysningarna ursprungligen härrör från en myndighet i en tredje medlemsstat, kan sådant tillstånd endast beviljas av sistnämnda myndighet. Tillstånd krävs dock inte för att upplysningar, rapporter, redogörelser och andra dokument eller vidimerade kopior av eller utdrag ur sådana ska få återopas eller användas som bevisning.

En svensk myndighet ska följa de villkor som gäller för användningen av upplysningarna enligt denna paragraf, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning.

21 § Skatteverket ska tillåta att upplysningar som den tillhandahåller en myndighet i en annan medlemsstat får användas i den andra medlemsstaten för andra ändamål än sådana som avses i 20 § första stycket, om de får användas för liknande ändamål enligt svensk lag.

Om Skatteverket anser att upplysningar som det har tagit emot från en myndighet i en annan medlemsstat sannolikt kan vara till nytta för en tredje medlemsstat för de ändamål som avses i 20 § första stycket, får verket vidarebefordra dessa upplysningar till den medlemsstaten, under de villkor som i övrigt gäller enligt denna lag. Skatteverket ska underrätta den medlemsstat från vilken upplysningarna härrör om sin avsikt att vidarebefordra uppgifterna till en tredje medlemsstat. Den medlemsstat från vilken upplysningarna härrör kan motsätta sig ett sådant utbyte av uppgifter inom tio arbetsdagar från den dag då den tog emot underrättelsen.

22 § Upplysningar som Skatteverket tagit emot vid samarbete enligt denna lag får lämnas till länder utanför Europeiska unionen endast om

1. den behöriga myndigheten i den medlemsstat från vilken upplysningarna härrör har samtyckt till att de vidarebefordras, och
2. det berörda landet utanför Europeiska unionen har åtagit sig att samarbeta för insamling av bevisning avseende transaktioner som verkar strida mot eller utgöra en överträdelse av skattelagstiftningen.

23 § Sådana rapporter och dokument som utarbetats av Europeiska kommissionen och som avses i artikel 23.6 i direktiv 2011/16/EU får endast användas för analysändamål.

Överklagande

24 § Beslut enligt denna lag får inte överklagas.

Ytterligare föreskrifter

25 § Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar ytterligare föreskrifter om Skatteverkets uppgifter enligt denna lag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015 i fråga om 11 § och i övrigt den 1 januari 2013.

2. Bestämmelserna i 11 § tillämpas första gången på upplysningar som avser kalenderåret 2014 när de erhållits i form av kontrolluppgifter och som avser beskattningsår som avslutas efter den 31 december 2013 när de erhållits i form av uppgifter i inkomstdeklarationer.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Härigenom föreskrivs¹ att 21 § lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

21 §²

Myndighet inom Europeiska unionen ska lämnas biträde med sådan handräckning i skatteärende som avses i 3 § första stycket 1. Därvid ska bestämmelserna i tillämpliga delar i 3 § andra stycket 2, 4 § andra stycket, 5–9, 13–17, 20 och 22–24 §§ tillämpas. Bestämmelserna i denna paragraf ska tillämpas på inkomstskatt, förmögenhetsskatt och skatt på försäkringspremier.

Bestämmelser om sådan handräckning i skatteärende som avses i 3 § första stycket 1 och 3 finns

– såvitt avser mervärdesskatt, i rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt, och

– såvitt avser punktskatter, i rådets förordning (EG) nr 2073/2004 av den 16 november 2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter.

Bestämmelser om handräckning som avses i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder finns i lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Bestämmelser om handräckning som avses i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning³ finns i lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

² Senaste lydelse 2011:1538.

³ EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.
 2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande ärenden om handräckning i skatteärenden som har påbörjats före ikraftträdandet.
 3. Äldre föreskrifter gäller till och med utgången av 2014 fortfarande för automatiskt informationsutbyte som avses i artikel 3 i rådets upphävda direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet²

dels att 1 kap. 3 § ska ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 3 kap. 1 § ska lyda ”Information till den registrerade m.fl.”,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 3 kap. 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §

När personuppgifter behandlas enligt denna lag eller enligt andra föreskrifter i det ämne som regleras i lagen gäller personuppgiftslagens (1998:204) bestämmelser om

1. definitioner i 3 §,
2. förhållandet till offentlighetsprincipen m.m. i 8 §,
3. grundläggande krav på behandling i 9 § med undantag för vad som sägs i första stycket i och tredje stycket,
4. säkerheten vid behandling i 30-32 §§,
5. överföring av personuppgifter till tredje land i 33-35 §§,
6. personuppgiftsombud, m.m. i 36 § andra stycket och 38-41 §§,
7. upplysningar till allmänheten om vissa behandlingar i 42 §,
8. tillsynsmyndighetens befogenheter i 43 och 47 §§, och
9. straff i 49 §.

Vid behandling av personuppgifter som inte sker i databaser gäller även 22 § personuppgiftslagen.

3 kap.

2 a §

Vid behandling av personuppgifter på grund av samarbete enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska 23, 25, 26, 28 och 42 §§

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

² Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

*personuppgiftslagen (1998:204)
inte tillämpas om sådana be-
gränsningar är nödvändiga med
hänsyn till ett intresse som anges i
8 a § personuppgiftslagen.*

3 §

Bestämmelserna i personupp-
giftslagen (1998:204) om rättelse
och skadestånd gäller vid behand-
ling av personuppgifter enligt
denna lag eller anslutande författ-
ningar.

Bestämmelserna i personupp-
giftslagen (1998:204) om rättelse
och skadestånd gäller vid behand-
ling av personuppgifter enligt
denna lag eller anslutande författ-
ningar, *med den begränsning som
anges i 2 a § i detta kapitel.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

2.4 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

dels att 9 kap. 2 § och 17 kap. 8 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 17 kap. 7 a §, och närmast före 17 kap. 7 a § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

2 §²

Bestämmelser som begränsar möjligheten att använda vissa uppgifter som en svensk myndighet har fått från en myndighet i en annan stat finns i

1. lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
2. lagen (2000:343) om internationellt polisiärt samarbete,
3. lagen (2000:344) om Schengens informationssystem,
4. lagen (2000:562) om internationell rättslig hjälp i brottmål,
5. lagen (2000:1219) om internationellt tullsamarbete, och
6. lagen (2003:1174) om vissa former av internationellt samarbete i brottsutredningar,
7. lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

7. lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen,

8. *lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.*

17 kap.

Samarbete inom Europeiska unionen avseende beskattning

7 a §

Sekretess gäller i en myndighets verksamhet som avser administrativt samarbete inom Europeiska unionen rörande beskattning, för uppgift i sådana upplysningar för utvärdering av

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

² Senaste lydelse 2011:1544.

samarbetet från en annan medlemsstat som överlämnats till Europeiska kommissionen och vidarebefordrats till Sverige, om det kan antas att uppgiften skulle ha varit sekretessbelagd i den andra medlemsstaten. Sekretess gäller vidare i sådan verksamhet för uppgift i en rapport eller ett annat dokument som utarbetats av Europeiska kommissionen på grundval av sådana upplysningar, om kommissionen inte samtyckt till att uppgiften röjs.

För uppgift i en allmän handling gäller sekretessen i högst fyrtio år.

8 §¹

Den tystnadsplikt som följer av 7 § andra stycket inskränker rätten enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifter.

Den tystnadsplikt som följer av 7 § andra stycket och 7 a § inskränker rätten enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

¹ Senaste lydelse 2010:1361.

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

Häri genom föreskrivs¹ att 37 kap. 6 och 9 §§, 41 kap. 2 § och 43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

37 kap.

6 §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara *uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten.*

Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara *skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov.*

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara

1. uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten,

2. skyldig att redovisa punktskatt att lämna varuprov,

3. uppgiftsskyldig enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen att lämna uppgift som den medlemsstaten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten, och

4. uppgiftsskyldig enligt skattelagstiftningen i en stat utanför Europeiska unionen att lämna uppgift som den staten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten, om ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden slutits med den staten.

9 §

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokförings-skyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan.

Föreläggandet ska avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap., eller

1. har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt

a) 15–35 kap.,

b) skattelagstiftningen i en

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

annan medlemsstat i Europeiska unionen, eller

c) skattelagstiftningen i en stat utanför Europeiska unionen, om ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden slutits med den staten, eller

2. kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

41 kap.

2 §

Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera

1. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts,

2. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. som kan antas uppkomma,

3. skatteupplag enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller lagen (1994:1776) om skatt på energi,

4. att den som har ansökt om återbetalning, kompensation eller nedläggning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 2 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

5. att den som har ansökt om återbetalning av punktskatt i de fall som avses i 53 kap. 5 § 1 har lämnat riktiga och fullständiga uppgifter,

6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §, *eller*

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §.

6. att den som har eller kan antas ha upplåtit en plats för torg- och marknadshandel har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 13 §,

7. att den som har eller kan antas ha omsatt investeringsguld har fullgjort sina skyldigheter enligt 39 kap. 14 §,

8. att uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen har fullgjorts,

9. att uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en stat utanför Europeiska unionen har fullgjorts, om ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden slutits med den staten, eller

10. att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som avses i 8 eller 9 och kan antas uppkomma.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 av någon annan än den som revideras.

Skatteverket får besluta om revision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket 1–4 och 8–10 av någon annan än den som

revideras.

43 kap.

1 §

Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Rätt till ersättning finns dock inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt *skatteavtal eller enligt det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.*

Rätt till ersättning finns dock inte i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt

1. lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,

2. ett skatteavtal eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, eller

3. det avtal som avses i lagen (2004:982) om avtal mellan Sveriges Exportråd och Taipeis delegation i Sverige beträffande skatter på inkomst.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2013.

2.6 Förslag till förordning om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Häri genom föreskrivs¹ följande.

Tillämpningsområde m.m.

1 § Denna förordning gäller vid tillämpning av lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

De termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse i denna förordning.

2 § I denna förordning avses med

på elektronisk väg: med hjälp av elektronisk utrustning för behandling, inbegripet digital signalkomprimering, och lagring av uppgifter, via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska medel,

CCN-nätet: den gemensamma plattform som bygger på gemensamma kommunikationsnätet (CCN), vilken Europeiska unionen har utformat för att säkerställa all överföring på elektronisk väg mellan behöriga myndigheter på området för tull och beskattning.

Organisation

3 § Skatteverket ska utse ett centralt kontaktkontor som ska ha huvudansvaret för kontakterna med andra medlemsstater i ärenden enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Skatteverket ska underrätta Europeiska kommissionen och övriga medlemsstater om detta.

Det centrala kontaktkontoret får också utses som ansvarigt för kontakterna med Europeiska kommissionen. Skatteverket ska underrätta kommissionen om detta.

4 § Skatteverket får även utse kontaktorgan och behöriga tjänstemän.

De tjänstemän som medverkar i administrativt samarbete enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska under alla omständigheter anses vara behöriga tjänstemän för detta ändamål i enlighet med villkor som fastställs av Skatteverket.

5 § När ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman som avses i 4 § skickar eller tar emot en begäran eller ett svar på en begäran om samarbete, ska de underrätta det centrala kontaktkontoret om detta.

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1, Celex 32011L0016).

Om ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman tar emot en begäran som faller utanför den behörighet som Skatteverket fastställt för dem, ska de snarast överlämna denna begäran till det centrala kontaktkontoret och underrätta den sökande myndigheten om detta. Tidsfristerna som anges i 10–14 §§ börjar då löpa dagen efter att begäran om samarbete överlämnas till det centrala kontaktkontoret.

6 § Det centrala kontaktkontoret ska hålla förteckningar över kontaktorganen och de behöriga tjänstemännen aktuella och ställa dem till förfogande för de centrala kontaktkontoren i de övriga berörda medlemsstaterna och för Europeiska kommissionen.

Utbyte av upplysningar på begäran

7 § En begäran om utbyte av upplysningar får innehålla en motiverad begäran om en särskild utredningsåtgärd.

Om Skatteverket mottagit en begäran om en särskild utredningsåtgärd men anser att en sådan inte behövs, ska verket omedelbart underrätta den sökande myndigheten om skälen till detta.

8 § Om den sökande myndigheten särskilt begär det ska Skatteverket tillhandahålla originalhandlingar, förutsatt att detta inte strider mot bestämmelser i någon annan författning.

Automatiskt utbyte av upplysningar

9 § Skatteverket får meddela andra medlemsstaters behöriga myndigheter att verket inte önskar få upplysningar beträffande någon eller några av de kategorier av inkomst och tillgångar som avses i 11 § första stycket lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, eller att verket inte önskar få upplysningar om inkomster eller tillgångar som inte överstiger ett visst tröskelvärde. Skatteverket ska också underrätta Europeiska kommissionen om detta.

Tidsfrister vid utbyte av upplysningar och återkoppling

Utbyte av upplysningar på begäran

10 § Skatteverket ska snarast möjligt, men senast inom sex månader från det att en begäran mottagits, lämna de upplysningar som avses i 7 § lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Om Skatteverket redan har tillgång till upplysningarna ska de dock lämnas inom två månader.

Skatteverket och den sökande myndigheten får komma överens om andra tidsfrister än de som anges i första stycket.

11 § Skatteverket ska omedelbart, men senast inom sju arbetsdagar från mottagandet, om möjligt på elektronisk väg, bekräfta för den sökande myndigheten att verket har mottagit begäran.

12 § Skatteverket ska inom en månad efter mottagandet av en begäran underrätta den sökande myndigheten om eventuella brister i begäran och om att verket behöver ytterligare bakgrundsinformation. Om så är fallet ska de tidsfrister som anges i 10 § första stycket börja löpa dagen efter det att Skatteverket har erhållit den ytterligare information som behövs.

13 § Om Skatteverket inte kan besvara begäran inom den angivna tidsfristen ska verket omedelbart, men senast inom tre månader från mottagandet av begäran, underrätta den sökande myndigheten om skälen till detta och om den dag som verket anser sig kunna besvara begäran.

14 § När Skatteverket inte har tillgång till de begärda upplysningarna eller inte kan besvara begäran om upplysningar eller vägrar att göra det av de skäl som anges i 8 § andra stycket eller 9 § lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, ska verket omedelbart, men senast inom en månad efter mottagandet av begäran, underrätta den sökande myndigheten om skälen till detta.

Automatiskt utbyte av upplysningar

15 § Upplysningar som avses i 11 § lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska överföras inom sex månader från utgången av det beskattningsår under vilket de blev tillgängliga.

Utbyte av upplysningar utan föregående begäran

16 § När sådana upplysningar som avses i 12 § första stycket lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning blir tillgängliga för Skatteverket ska de överlämnas till den behöriga myndigheten i varje annan berörd medlemsstat snarast möjligt, men senast inom en månad.

17 § När Skatteverket tar emot upplysningar från en behörig myndighet i en annan medlemsstat utan att verket begärt upplysningarna ska Skatteverket, om möjligt på elektronisk väg, omedelbart men senast inom sju arbetsdagar bekräfta mottagandet av uppgifterna för den myndighet som tillhandahöll dem.

Återkoppling

18 § Återkoppling enligt 19 § första stycket lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska ges så snart som möjligt men senast inom tre månader efter det att resultatet av användningen av de begärda upplysningarna har blivit känt.

Närvaro i en annan medlemsstat

19 § Om Skatteverket har utsett en tjänsteman att närvara vid en myndighet eller utredning i en annan medlemsstat, ska verket utfärda en

skriftlig fullmakt för tjänstemannen. Fullmakten ska innehålla identifieringsuppgifter och uppgift om befattning.

Närvaro i Sverige av tjänsteman från en annan medlemsstat

20 § Vid närvaro i Sverige av en tjänsteman från en annan medlemsstat ska den sökande myndighetens tjänsteman, om de begärda upplysningarna finns i dokumentation hos Skatteverket, få kopior av denna.

Samtidiga kontroller

21 § Vid samtidiga kontroller enligt 15 och 16 §§ lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, ska Skatteverket utse en företrädare med ansvar för att övervaka och samordna kontrollen.

Delgivning av handlingar

22 § Om Skatteverket begär delgivning enligt 18 § andra stycket lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, ska begäran innehålla uppgift om ämnet för den handling eller det beslut som ska delges och om mottagarens namn och adress samt all annan information som kan underlätta identifieringen av mottagaren.

23 § Om Skatteverket mottagit en begäran om delgivning enligt 17 § lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, ska verket omedelbart underrätta den sökande myndigheten om de åtgärder som vidtas med anledning av begäran och särskilt om den dag då delgivningen skett.

Praktiska arrangemang

24 § Skatteverket ansvarar för den utveckling av sina system som behövs för att upplysningar ska kunna utbytas enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning med hjälp av CCN-nätet.

Utvärdering

25 § Skatteverket ska undersöka och utvärdera hur det administrativa samarbetet enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning fungerar.

26 § Skatteverket ska till Europeiska kommissionen lämna alla relevanta upplysningar som krävs för att utvärdera hur ändamålsenligt det administrativa samarbetet är när det gäller att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

27 § Skatteverket ska till Europeiska kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet av upplysningar samt det praktiska resultat som uppnåtts.

Bemyndigande

28 § Skatteverket får meddela

1. ytterligare föreskrifter som behövs för verkställighet av lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, och
2. föreskrifter om verkställighet av denna förordning.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2015 i fråga om 9, 15 och 27 §§ samt i övrigt den 1 januari 2013.

3 Bakgrund

3.1 Handräckningsdirektivet

Nuvarande reglering

När Sverige blev medlem i Europeiska unionen genomfördes det dåvarande handräckningsdirektivet, rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidig handräckning i ärenden rörande direkta och indirekta skatter (det gamla handräckningsdirektivet) genom att en ny 21 § om handräckning inom Europeiska gemenskapen infördes i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, förkortad LÖHS. Paragrafen har därefter ändrats vid ett flertal tillfällen.

Vid en ändring som trädde i kraft den 1 januari 2004 tillkom bl.a., med anledning av rådets förordning (EG) nr 1798/2003 av den 7 oktober 2003 om administrativt samarbete i fråga om mervärdesskatt, ett andra stycke i 21 § som hänvisade till förordningen. Genom en ändring som trädde i kraft den 1 juli 2005 infördes i det andra stycket också en hänvisning till rådets förordning (EG) nr 2073/2004 av den 16 november 2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter. På grund av ändringar i det gamla handräckningsdirektivet ändrades 21 § samtidigt så att även 13 och 20 §§ om delgivning av handlingar blev tillämpliga. Genom ändringar som trädde i kraft den 15 april 2011 ersattes, med anledning av att Lissabonfördraget trädde i kraft, ”Europeiska gemenskapen” med ”Europeiska unionen”. Genom en ändring som trädde i kraft den 1 januari 2012 tillkom ett tredje stycke i paragrafen som hänvisar till lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Det nya handräckningsdirektivet

Ett nytt handräckningsdirektiv antogs vid Ekofin-rådets möte den 15 februari 2011 och ska börja tillämpas i medlemsstaterna den 1 januari 2013. Nya tillämpningsföreskrifter är under utarbetande och kommer att beslutas av Europeiska kommissionen efter avslutande av nu pågående beredning i den genom artikel 26 i det nya handräckningsdirektivet inrättade kommittén för administrativt samarbete i fråga om beskattning.

I förhållande till det gamla handräckningsdirektivet innebär det nya mer långtgående skyldigheter för medlemsstaterna, framför allt när det gäller att utföra utredningar för att få fram upplysningar som en annan medlemsstat begärt. En nyhet är att det föreskrivs att en anmodad medlemsstat inte har rätt att vägra att lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information. En annan nyhet är att den anmodade myndigheten inte kan vägra att lämna upplysningar enbart på grund av att dessa innehas av en bank eller ett annat finansinstitut, en förvaltare eller en person som agerar i egenskap av ombud eller förvaltare, eller på grund av att upplysningarna rör ägarintressen i en

person (se artikel 26 i OECD:s modellavtal för beskattning av inkomst och kapital).

Bestämmelserna om utbyte av upplysningar på begäran har på detta sätt fått en utformning som överensstämmer med den internationellt accepterade standarden för informationsutbyte på skatteområdet.

Ytterligare en nyhet är att det finns bestämmelser om återkoppling vid utbyte av upplysningar.

Bestämmelserna i det nya handräckningsdirektivet är också betydligt mer detaljerade än bestämmelserna i det gamla.

4 Allmänna utgångspunkter

Förslag: Sådant administrativt samarbete som avses i direktivet ska regleras i en särskild lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Skälen för förslaget: Syftet med förslagen i denna promemoria är att genomföra det nya handräckningsdirektivet på ett sådant sätt att det är klart vad som gäller vid samarbete som avses i direktivet, såväl i fall där Skatteverket begär åtgärder av en myndighet i en annan medlemsstat i Europeiska unionen som i fall där en myndighet i en annan medlemsstat begär åtgärder av Skatteverket.

I LÖHS finns bl.a. bestämmelser om sådan handräckning som behandlas i det nya handräckningsdirektivet. Bestämmelserna tillämpas i varje fall som det finns en överenskommelse mellan Sverige och främmande stat om ömsesidig handräckning i skatteärenden. I 21 § förskrivs vilka bestämmelser som ska tillämpas vid handräckning inom Europeiska unionen. Regleringen i det nya direktivet är dock i vissa avseenden så specifik och detaljerad att den inte har, eller att det åtminstone kan ifrågasättas om den har, någon exakt motsvarighet i befintliga svenska bestämmelser. En viss särreglering av sådant samarbete som avses i handräckningsdirektivet är därför nödvändig.

Bestämmelsernas karaktär – lag eller förordning?

Uppdelningen av bestämmelserna mellan rådets direktiv och kommissionens tillämpningsföreskrifter följer inte till alla delar gränsdragningen i svensk rätt mellan bestämmelser som kräver formen av lag och sådana föreskrifter som kan meddelas av regeringen. En inte obetydlig del av bestämmelserna i handräckningsdirektivet riktar sig bara till de tillämpande myndigheterna i medlemsstaterna och gäller de närmare detaljerna för handläggning av ärenden som avses i direktivet. Dessa bestämmelser torde för svensk del med fördel kunna genomföras genom reglering i förordningsform. Detta gäller t.ex. bestämmelser om tidsfrister för utbyte av upplysningar och underrättelser mellan myndigheterna i de berörda medlemsstaterna.

Var ska reglerna placeras?

Det återstår att ta ställning till om bestämmelserna ska föras in i någon eller några befintliga författningar eller i en särskild lag (och eventuellt en särskild förordning) om sådan handräckning som avses i handräckningsdirektivet. De befintliga författningar som närmast kommer i fråga är LÖHS och den till den lagen hörande förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. När det i fortsättningen talas om dessa båda författningar betecknas de gemensamt som ”1990 års lagstiftning”

Valet står i första hand mellan att komplettera bestämmelserna i 1990 års lagstiftning med de ytterligare bestämmelser som krävs för att genomföra det nya handräckningsdirektivet eller ta in bestämmelserna om handräckning enligt handräckningsdirektivet i nya författningar som enbart reglerar samarbetet enligt handräckningsdirektivet. Av betydelse för om man ska välja den ena eller den andra lösningen bör vara bl.a. hur valet påverkar den totala omfattningen av och strukturen hos regelverket.

Om man enbart ser till tillämpningen av handräckningsdirektivet framstår det som en attraktiv lösning att bryta ut bestämmelserna som avser tillämpning av direktivet ur 1990 års lagstiftning och ta in de bestämmelser som behövs för genomförande av det nya handräckningsdirektivet i en särskild lag som bara behandlar samarbete med stöd av direktivet. En nackdel med den lösningen kan naturligtvis sägas vara att den behöriga myndigheten, dvs. Skatteverket, får olika författningar att tillämpa beroende på om det gäller sådant samarbete som avses i handräckningsdirektivet eller samarbete med stöd av något annat instrument. Det är dock bara en fråga om den formella uppdelningen, eftersom det i sak under alla förhållanden kommer att gälla delvis olika regler beroende på vilket instrument som åberopas. Något avgörande skäl mot att ta in bestämmelserna i en särskild lag kan detta inte anses vara. En annan faktor att beakta är bestämmelsernas omfång. En omfattande särreglering av samarbete som avses i direktivet skulle riskera att störa strukturen i 1990 års lagstiftning om den placeras där.

Motsvarande avvägning gjordes med anledning av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Det direktivet har nu genomförts genom en ny särskild lag, lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen, och en ny särskild förordning, förordningen (2011:1546) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Vid en samlad bedömning talar det mesta för att placera den reglering som krävs för genomförande av det nya handräckningsdirektivet i en särskild lag. Bortsett från 21 § första stycket LÖHS kommer bestämmelserna som finns i 1990 års lagstiftning att finnas kvar oförändrade, eftersom de fortfarande är tillämpliga på handräckning med stöd av exempelvis det nordiska skattehandräckningsavtalet eller Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

5 Närmare om förslaget till genomförande av det nya handräckningsdirektivet

5.1 Artikel 1, Syfte

Förslag: I den nya lagen ska tas in en för utbyte av upplysningar och de andra formerna av administrativt samarbete gemensam bestämmelse som klargör vilka åtgärder som får begäras hos en myndighet i en annan medlemsstat och ska vidtas på begäran av en sådan myndighet respektive utan begäran.

Bedömning: Den nya lagen bör inte innehålla någon generell bestämmelse om att sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av andra medlemsstaters nationella lagstiftning i fråga om de skatter som avses ska lämnas till behörig myndighet i annan stat. Denna avgränsning bör i stället tas in i de bestämmelser där den är aktuell.

Skälen för förslaget och bedömningen: I *artikel 1.1* anges att det i direktivet fastställs de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som anges i artikel 2. Bestämmelsen har materiell betydelse eftersom den avgränsning av upplysningarnas art som anges där, genom hänvisningar i artiklarna 5 och 9, är avgörande för vilka upplysningar som en behörig myndighet enligt direktivet är skyldig att lämna på begäran respektive utan föregående begäran. Även i artikel 11 hänvisas det till artikel 1.1. Den avgränsning som görs i artikel 1.1 måste därför föras in i den nya lagen.

Detta kan göras antingen i en generell bestämmelse på samma sätt som i direktivet eller i var och en av de bestämmelser där avgränsningen är aktuell. För det första tillvägagångssättet talar att de efterföljande bestämmelserna kan utformas så att de blir enklare och mer överblickbara. För det andra tillvägagångssättet talar att den avgränsning som anges i artikel 1.1 är av betydelse endast för vissa av den behöriga myndighetens skyldigheter enligt direktivet. Den är inte heller av betydelse endast för utbyte av upplysningar eller för alla typer av utbyte av upplysningar. Genom att införa en särskild bestämmelse i inledningen av lagen där den avgränsning som görs i artikel 1.1 i direktivet tas in ges intrycket att denna är genomgående för i varje fall alla typer av utbyte av upplysningar. Vid obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar gäller dock inte denna avgränsning. För det andra tillvägagångssättet talar även att varje enskild bestämmelse kan läsas fristående från en sådan särskild bestämmelse om vilka upplysningar som avses. Helt fristående kommer bestämmelserna dock ändå inte vara eftersom det inte är lämpligt att betunga varje bestämmelse där det är aktuellt med att ange avgränsningarna i både artikel 1.1 och artikel 2.

Vid en sammantagen bedömning bör det inte införas någon separat bestämmelse i den nya lagen som motsvarar artikel 1.1 i direktivet. I stället

bör den avgränsning som där görs föras in i var och en av de bestämmelser i lagen där den är aktuell.

För svenskt vidkommande faller det sig emellertid naturligt att införa en gemensam bestämmelse som slår fast den grundläggande skyldigheten att lämna respektive möjligheten att begära samarbete som avses i direktivet i de där angivna formerna.

Artikel 1.2 saknar egentligt materiellt innehåll och kräver i sig inte något genomförande i nationell rätt.

I *artikel 1.3* föreskrivs att direktivet inte ska påverka tillämpningen i medlemsstaterna av reglerna om ömsesidig rättslig hjälp i brottmål. Vidare föreskrivs att direktivet inte heller ska påverka medlemsstaternas fullgörande av eventuella skyldigheter när det gäller mer omfattande administrativt samarbete som följer av andra rättsliga instrument, däri inbegripet bilaterala eller multilaterala avtal. Att direktivet inte inskränker Sveriges åtaganden enligt andra internationella överenskommelser ter sig självklart och någon bestämmelse om detta behöver inte införas i svensk rätt.

5.2 Artikel 2, Tillämpningsområde

Förslag: Direktivets bestämmelser om tillämpningsområdet ska, i sak, i sin helhet tas in i den nya lagen.

Skälen för förslaget: Avgränsningen av direktivets tillämpningsområde är av grundläggande betydelse för såväl tillämpande myndigheter som enskilda som berörs av samarbetet. Det är därför viktigt att lätt kunna ta del av bestämmelserna om direktivets tillämpningsområde och någon annan lösning kan knappast komma i fråga än att återge dessa i den nya lagen.

5.3 Artikel 3, Definitioner

Förslag: De definitioner som anges i artikel 3 i direktivet ska, med vissa undantag, tas in i den nya lagen utan några ändringar i sak.

Definitionerna av begreppen ”på elektronisk väg” och ”CCN-nätet” ska i stället tas in i förordningsform.

Bedömning: Definitionen av uttrycket ”anmodad myndighet” bör inte tas in i lag eller förordning.

I stället för begreppet ”administrativ utredning” bör begreppet ”utredning” användas i den nya lagen.

I stället för begreppet ”begärande myndighet” bör begreppet ”sökande myndighet” användas i den nya lagen.

Skälen för förslaget och bedömningen: Det underlättar formuleringen av bestämmelserna i den nya lagen att de definitioner i artikel 3 som avser begrepp som också förekommer i lagen återges i en särskild bestämmelse där. Begreppet ”anmodad myndighet” används inte i den nya lagen. Definitionen av det begreppet bör därför uteslutas. Begreppen ”på

elektronisk väg” och ”CCN-nätet” används inte heller i den nya lagen. De kommer dock till uttryck i den nya förordningen och definitionerna av de begreppen bör därför införas där.

I stället för begreppen ”administrativ utredning” och ”begärande myndighet” som används i den svenska språkversionen av direktivet bör i den nya lagen begreppen ”utredning” respektive ”sökande myndighet” användas. Till följd av detta bör i den nya lagen också användas uttrycket ”sökande medlemsstat” i stället för ”begärande medlemsstat” (som dock saknar definition i direktivet). Skälen till detta är inte att det i den nya lagen ska avses någonting annat än i direktivet, utan syftet med att använda dessa andra begrepp är endast att underlätta den språkliga utformningen av bestämmelserna i den nya lagen. Begreppet ”utredning” har valts också för att det används även i skatteförfarandelagen.

5.4 Artikel 4, Organisation

Förslag: Bestämmelser ska införas i förordningsform om

- att Skatteverket ska utse ett centralt kontaktkontor samt underrätta kommissionen och övriga medlemsstater om detta (artikel 4.2 första stycket),

- att det centrala kontaktkontoret också får utses som ansvarigt för kontakterna med kommissionen och att Skatteverket ska underrätta kommissionen om detta (artikel 4.2 andra stycket),

- att Skatteverket även får utse kontaktorgan och behöriga tjänstemän (artikel 4.3 första meningen och artikel 4.4 första meningen),

- att de tjänstemän som medverkar i administrativt samarbete enligt den nya lagen under alla omständigheter ska anses vara behöriga tjänstemän för detta ändamål i enlighet med de villkor som fastställs av Skatteverket (artikel 4.5).

- att ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman ska underrätta det centrala kontaktkontoret när de skickar eller tar emot en begäran eller ett svar på en begäran om samarbete (artikel 4.6),

- att ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman, om de tar emot en begäran som faller utanför deras behörighet, snarast ska lämna över denna begäran till det centrala kontaktkontoret och underrätta den sökande myndigheten om detta samt att tidsfristerna för utbyte av upplysningar på begäran då börjar löpa dagen efter att begäran överlämnas till det centrala kontaktkontoret (artikel 4.7), och

- att det centrala kontaktkontoret ska hålla förteckningar över kontaktorgan och behöriga tjänstemän aktuella och ställa dem till förfogande för de centrala kontaktkontoren i de övriga berörda medlemsstaterna och för kommissionen (artikel 4.3 andra meningen och artikel 4.4 andra meningen).

Bedömning: Det krävs i övrigt inte några bestämmelser i svensk lag eller förordning för att genomföra direktivets bestämmelser om organisation.

Skälen för förslaget och bedömningen: Artikel 4 innehåller bestämmelser av skilda slag. I punkt 1 föreskrivs skyldighet för varje medlemsstat

att underrätta kommissionen om sin behöriga myndighet och skyldighet för kommissionen att göra denna information tillgänglig. I punkt 2 första stycket föreskrivs en skyldighet för den behöriga myndigheten att utse ett centralt kontaktkontor, som enligt andra stycket också kan utses som ansvarig för kontakterna med kommissionen. Punkterna 3 och 4 anger möjligheter till delegering av behörig myndighetsuppgifter. Enligt punkten 5 ska de tjänstemän som medverkar i administrativt samarbete enligt direktivet under alla omständigheter anses vara behöriga tjänstemän för detta ändamål i enlighet med villkor som fastställs av de behöriga myndigheterna. I punkterna 6 och 7 föreskrivs skyldighet för ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman att underrätta det centrala kontaktkontoret om en begäran eller ett svar på en begäran om samarbete samt i visst fall utan dröjsmål överlämna en begäran till det centrala kontaktkontoret. I punkt 2 finns också bestämmelser om skyldighet för den behöriga myndigheten att underrätta kommissionen och de övriga medlemsstaterna om det centrala kontaktkontoret samt att underrätta kommissionen om det centrala kontaktkontoret utses som ansvarig för kontakterna med kommissionen. I punkterna 3 och 4 finns vidare bestämmelser om det centrala kontaktkontorets skyldighet att hålla förteckningar över kontaktorgan och behöriga tjänstemän aktuella samt ställa dessa till förfogande för de centrala kontaktkontoren i de övriga berörda medlemsstaterna och för kommissionen.

Det handlar här i många delar om krav på ett ”faktiskt handlande” vid ett enda tillfälle, snarare än ett regelverk för den löpande hanteringen. Sverige har fullgjort den underrättelseskyldighet som föreskrivs i punkt 1 genom underrättelse till kommissionen den 6 april 2011. Eftersom den behöriga myndigheten, Skatteverket, är rikstäckande kan den reglering som blir aktuell vid ett utnyttjande av de delegeringsmöjligheter som föreskrivs i artikeln lämpligen ske genom föreskrifter som myndigheten utfärdar. Uttryckliga bestämmelser bör dock införas i förordningsform om att Skatteverket ska utse ett centralt kontaktkontor samt får utse kontaktorgan och behöriga tjänstemän, att det centrala kontaktorganet också får utses som ansvarigt för kontakterna med kommissionen och att Skatteverket ska underrätta kommissionen om detta samt att det centrala kontaktkontoret ska hålla förteckningar över kontaktorgan och behöriga tjänstemän aktuella och ställa dem till förfogande för de centrala kontaktkontoren i de övriga berörda medlemsstaterna och för kommissionen. Vidare bör innehållet i artiklarna 4.5, 4.6 och 4.7 i sin helhet införas i förordningsform.

5.5 Artikel 5, Utbyte av upplysningar på begäran

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen som återger innehållet i artikel 5 avseende skyldigheten att lämna upplysningar på begäran från en annan medlemsstat.

Skälen för förslaget: I artikel 5 föreskrivs den anmodade myndighetens skyldighet att lämna upplysningar till den begärande (sökande) myndigheten. Skatteverket kommer att vara den behöriga myndigheten i Sverige.

En bestämmelse som fastställer Skatteverkets skyldighet att på begäran lämna upplysningar till en sökande myndighet bör tas in i den nya lagen. I inledningen av den nya lagen upplyses om Skatteverkets möjlighet att enligt direktivet begära motsvarande upplysningar från en behörig myndighet i en annan medlemsstat.

I artikel 5 hänvisas till sådana upplysningar som avses i artikel 1.1. I enlighet med bedömningen i avsnitt 5.1 bör den avgränsning av upplysningar som görs i artikel 1.1 i direktivet i lagen i stället tas in direkt i bl.a. bestämmelsen om Skatteverkets skyldighet enligt artikel 5.

5.6 Artikel 6, Administrativa utredningar

Förslag: Bestämmelser ska tas in i den nya lagen som i sak återger innehållet i artikel 6.1 och 6.3, där skyldigheten att utföra utredningar närmare preciseras.

En bestämmelse ska införas i skatteförfarandelagen som ger Skatteverket möjlighet att förelägga en person att lämna uppgift som en annan medlemsstat i Europeiska unionen behöver för att kunna kontrollera uppgiftsskyldighet i den staten. Sådan möjlighet ska också införas beträffande uppgift som behövs för kontroll av uppgiftsskyldighet i andra stater med vilka Sverige ingått avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden. Bestämmelser ska också införas i skatteförfarandelagen om att s.k. tredjemansföreläggande ska kunna utfärdas för att kontrollera om en uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en sådan stat har fullgjorts.

Vidare ska bestämmelser införas i skatteförfarandelagen om att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma i en sådan stat. Sådan möjlighet ska även införas beträffande kontroll av uppgiftsskyldighet i andra stater med vilka Sverige ingått avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden. Skatteverket ska även ges möjlighet att besluta om tredjemansrevision för att inhämta uppgifter för sådana kontroller.

Därutöver ska bestämmelser tas in i skatteförfarandelagen som klargör att rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning inte finns i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt den nya lagen eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

Innehållet i artikel 6.2, om begäran om en särskild utredningsåtgärd, ska införas i förordningsform. En bestämmelse ska också tas in i förordningsform om att Skatteverket, om den sökande myndigheten särskilt begär det, ska tillhandahålla originalhandlingar, förutsatt att detta inte strider mot någon annan författning (artikel 6.4).

Skälen för förslaget

Utredningsskyldighet

I artikeln föreskrivs den anmodade myndighetens skyldighet att genom utredning inhämta sådana upplysningar som avses i artikel 5. I *artikel 6.1* föreskrivs att den anmodade myndigheten ska se till att de administrativa utredningar utförs som krävs för att få fram de upplysningar som avses i artikel 5. En bestämmelse om detta bör tas in i den nya lagen.

Begäran om en särskild utredningsåtgärd

I första meningen i *artikel 6.2* anges att en begäran om utbyte av upplysningar får innehålla en motiverad begäran om särskild administrativ utredning (utredningsåtgärd). Även om innehållet i denna bestämmelse helt skulle utelämnas i svensk rätt är Skatteverket naturligtvis oförhindrat att specificera en begäran till en myndighet i en annan medlemsstat på nämnda sätt. Ett införande av innehållet i bestämmelsen i förordningsform fyller dock den funktionen att de svenska bestämmelserna ger en mer heltäckande bild av Skatteverkets möjligheter och skyldigheter enligt direktivet. I den efterföljande meningen föreskrivs att den anmodade myndigheten, om den anser att det inte behövs någon utredning, omedelbart ska underrätta den begärande (sökande) myndigheten om skälen för detta. Eftersom dessa meningar har förenats i samma punkt i artikeln får det antas att underrättelseskyldigheten avser skälen för att just den särskilda administrativa utredning som den sökande myndigheten begärt inte behövs och att underrättelseskyldigheten föreligger både om den anmodade myndigheten anser att det inte behövs någon utredningsåtgärd alls och om den anmodade myndigheten i och för sig anser att det behövs utredning men inte den särskilda utredningsåtgärd som den sökande myndigheten efterfrågar. Underrättelseskyldighet föreligger dock inte om begäran om utbyte av upplysningar inte innehåller en begäran om en särskild utredningsåtgärd. En bestämmelse bör införas i förordningsform med innehållet i artikel 6.2.

Samma förfaranden som om Skatteverket hade agerat på eget initiativ

I *artikel 6.3* föreskrivs att den anmodade myndigheten, för att erhålla de begärda upplysningarna eller genomföra den begärda administrativa utredningen, ska följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten. Innehållet i den bestämmelsen bör i sak tas in i den nya lagen. Det är dock tillräckligt att bestämmelsen i den nya lagen föreskriver att Skatteverket ska förfara som om verket hade agerat på eget initiativ. Det skulle inte tillföra någonting att lägga till ”eller på begäran av en annan myndighet i Sverige”. Vid utredningar för inhämtande av upplysningar som en sökande myndighet i en annan medlemsstat begärt i enlighet med direktivet ska skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, således tillämpas i relevanta delar samt även i övrigt de förfaranden följas som skulle ha följts om utredningen hade gjorts på Skatteverkets initiativ.

Förbud mot begränsningar av möjligheterna till utredning avseende information som svenska myndigheter inte har intresse av

För förståelsen av artikel 6.3 måste även artikel 17.2 och 18.1 beaktas. Enligt artikel 17.2 ska direktivet inte medföra någon skyldighet för en anmodad medlemsstat att utföra utredningar eller överlämna upplysningar om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna. I artikel 18.1 föreskrivs att den anmodade medlemsstaten, när en annan medlemsstat begär upplysningar enligt direktivet, ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna även om den anmodade medlemsstaten kanske inte behöver upplysningarna för egna beskattningsändamål. I artikel 18.1 anges vidare att bl.a. artikel 17.2 inte i något fall medför rätt för en anmodad medlemsstat att vägra lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information. När en annan medlemsstat begär upplysningar från Sverige tillåter direktivet således inte att denna begäran vägras med anledning av att svensk lag inte tillåter att behövlig utredning görs om denna nationella begränsning beror endast på att Sverige och svenska myndigheter saknar intresse av informationen, dvs. att uppgifterna saknar betydelse för beskattningen i Sverige.

Utvidgning av Skatteverkets möjligheter till utredning

De bestämmelser i SFL som främst kan bli aktuella att tillämpa vid administrativa utredningar enligt direktivet är bestämmelserna i 37 kap. om föreläggande, 41 kap. om revision, 42 kap. om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök, 44 kap. om vitesföreläggande och 45 kap. om bevissäkring. Till de bestämmelserna är också bl.a. 47 kap. om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll kopplat.

Nämnda bestämmelser är nästan helt utformade så att de kan tillämpas bara för att få fram uppgifter som är av betydelse för svensk beskattning. Eftersom direktivet inte tillåter att sådana begränsningar hindrar Skatteverket från att inhämta upplysningar som den sökande medlemsstaten har intresse av, t.ex. för fastställande av underlag för förmögenhetsskatt i en annan medlemsstat, bör bestämmelser införas som utvidgar Skatteverkets utredningsmöjligheter till att avse även sådan information som inte omfattas av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL. I praktiken torde det dock endast vara i relativt få fall som de befintliga reglerna i SFL inte är tillräckliga för att uppfylla direktivets krav på utredning, eftersom de upplysningar som kan förutses begäras av andra medlemsstater allt som oftast kommer att ha betydelse även för beskattningen i Sverige och därmed normalt omfattas av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. Exempel på fall när befintliga bestämmelser i SFL inte är tillräckliga för att kunna fullgöra utredningsskyldigheten enligt direktivet är, som redan nämnts, när upplysningarna avser en persons underlag för förmögenhetsskatt i en annan medlemsstat. Ett annat exempel är när en begränsat skattskyldig person bedriver näringsverksamhet i Sverige som av någon anledning inte medför ett fast driftsställe här, t.ex. på grund av att verksamheten bedrivs i Sverige endast under en kort period.

En bestämmelse bör införas i SFL som ger Skatteverket möjlighet att förelägga en person som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen att lämna uppgift som den medlemsstaten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. En bestämmelse bör också införas i SFL om att s.k. tredjemansföreläggande enligt 37 kap. 9 § den lagen får avse också förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort sin uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen.

Vidare bör i SFL bestämmelser införas om att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen. Skatteverket bör även ges möjlighet att besluta om tredjemansrevision för att inhämta uppgifter för sådana kontroller.

Övriga bestämmelser i 41 kap., 44 kap., 45 kap. och 47 kap. som avser förelägganden och revision blir därigenom också tillämpliga.

Genom de nu föreslagna bestämmelserna i SFL ges Skatteverket således möjlighet att i dessa avseenden vidta samma åtgärder för att inhämta uppgifter för kontroll av uppgiftsskyldighet i en annan medlemsstat som redan finns för kontroll av uppgiftsskyldighet i Sverige enligt 15–35 kap. SFL. Den begränsning som det innebär att åtgärderna endast får vidtas för kontroll av uppgiftsskyldighet är inte en sådan begränsning som beror endast på att utredningsåtgärder för andra syften saknar intresse för beskattningen i Sverige, utan samma begränsning gäller när utredningen endast syftar till att kontrollera beskattningen i Sverige. De föreslagna bestämmelserna torde därför innebära att Sverige i detta avseende uppfyller de krav som enligt direktivet ställs på att, utan begränsningar som beror endast på att upplysningarna saknar betydelse för beskattningen i Sverige, tillämpa samma förfaranden vid inhämtande av upplysningar som begärts av en annan medlemsstat som skulle ha följts om Skatteverket hade agerat på eget initiativ.

Kontrollbesök

42 kap. SFL om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök gäller avseende personer som enligt 39 kap. är eller kan antas vara skyldiga att använda kassaregister, vara skyldiga att föra personalliggare eller bedriva torg- och marknadshandel. Skyldigheterna att använda kassaregister och att föra personalliggare är kopplade till att det bedrivs näringsverksamhet. Definitionen av näringsverksamhet utesluter verksamhet som inte är skattepliktig i Sverige. Det betyder att personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och av någon anledning inte heller har fast driftställe här inte har sådana skyldigheter. Kontrollbesök får därför inte göras hos sådana personer. Eftersom andra medlemsstater dock skulle kunna ha intresse av kontroll av sådan verksamhet, skulle detta strikt tolkat kunna sägas utgöra en sådan begränsning av Skatteverkets möjligheter till att företa utredningar som enligt direktivet är otillåten när den grundar sig på att Sverige inte har något intresse av informationen. Att införa en möjlig-

het för Skatteverket att besluta om kontrollbesök i sådan verksamhet som inte är skattepliktig i Sverige för att kontrollera att skyldigheterna att använda kassaregister eller föra personalliggare följs, skulle emellertid inte fylla någon funktion eftersom de som bedriver verksamheten inte har någon sådan skyldighet. Någon motsvarande begränsning för att besluta om kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel torde inte finnas eftersom begreppet torg- och marknadshandel inte är kopplat till näringsverksamhet och därmed inte heller till skattskyldighet i Sverige. Mot denna bakgrund bedöms Skatteverkets möjligheter att besluta om kontrollbesök enligt 42 kap. inte behöva utvidgas för att genomföra direktivet.

Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

När det gäller ärenden om informationsutbyte som enligt ett skatteavtal ska handläggas av behörig myndighet framgår det uttryckligen av 43 kap. 1 § andra stycket SFL att rätt till ersättning inte finns. I likhet med sådana ärenden bedöms även ärenden enligt den nya lagen vara av en annan karaktär än vad bestämmelserna om ersättning i 43 kap. SFL bör omfatta (jfr. prop. 2009/10:17 s. 113 och prop. 2010/11:165 s. 879).

En bestämmelse bör därför införas i SFL som klargör att rätt till ersättning inte heller föreligger i ärenden som handläggs enligt den nya lagen.

Proportionalitetsbedömningar m.m.

Artikel 6.3 innebär en skyldighet för Skatteverket att utnyttja de utredningsmedel som enligt nationell rätt finns att tillgå för att erhålla upplysningar, men bestämmelsen begränsar även Skatteverkets skyldighet att utföra utredningar, t.ex. på så sätt att proportionalitetsbedömningen enligt 2 kap. 5 § SFL och den avvägning som alltid ska göras mellan nyttan av en utredningsåtgärd och dess kostnad för det allmänna ska göras även när utredningen föranleds av en begäran om utbyte av upplysningar enligt direktivet. När utredningen föranleds av en begäran om upplysningar från en annan medlemsstat måste vid sådana avvägningar nytta för den andra medlemsstaten och dess myndigheter jämföras med nytta för den svenska staten och svenska myndigheter.

Upplysningar avseende beskattningsår som gått ut för mer än sex år sedan

En annan fråga är i vilken utsträckning direktivet tillåter Skatteverket att efter begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat vägra att lämna upplysningar som avser kalenderår som gått ut för mer än sex år före det att begäran om utbyte av upplysningar inkom. Skatteverket får enligt huvudregeln inte besluta om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller senare än sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett beslut att lämna upplysningar till en behörig myndighet i en annan medlemsstat är dock inte ett sådant omprövningsbeslut och Skatteverket torde enligt nationell rätt vara oförhindrat att lämna ovannämnda upplysningar, om verket fortfarande har tillgång till

dem. Skatteverket är därför skyldigt att lämna sådana uppgifter. Direktivet medför dock inte någon utökad skyldighet att spara uppgifter.

Genom utformningen av de nu föreslagna bestämmelserna i SFL klargörs att det är den andra statens behov av uppgifterna som är avgörande för om utredningsåtgärder kan vidtas. Det innebär bl.a. att Skatteverket kan företa utredningsåtgärder så länge de eftersökta uppgifterna kan användas för beskattningsändamål i den andra staten. Svenska bestämmelser om skyldighet för skattskyldiga m.fl. att bevara underlag påverkas dock inte av detta.

Originalhandlingar

I artikel 6.4 föreskrivs att den anmodade myndigheten, om den begär (sökande) myndigheten begär det, ska tillhandahålla originalhandlingar, förutsatt att detta inte strider mot de gällande bestämmelserna i den anmodade myndighetens medlemsstat. En bestämmelse om detta bör införas i förordningsform.

Åtaganden som följer av avtal om informationsutbyte i skatteärenden

Sverige har ingått ett antal överenskommelser om informationsutbyte på begäran i skatteärenden med såväl EU-medlemsstater som andra stater. Det informationsutbytet följer en internationellt accepterad standard som utarbetats av OECD. Denna standard uttrycks i artikel 26 i OECD:s modellavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital) med kommentarer. Samma standard kommer även till uttryck i OECD:s särskilda modellavtal för informationsutbyte i skatteärenden (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters) med kommentarer.

Artikel 26 i OECD:s modellavtal behandlar utbyte av upplysningar. Av artikel 26.3 a) framgår att en avtalsslutande stat därvid inte är skyldig att vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i den staten eller i den andra avtalsslutande staten. I artikel 26.4 föreskrivs att en avtalsslutande stat, när den andra avtalsslutande staten begär upplysningar, ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna, även om denna stat inte har behov av upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Av artikel 26.4 framgår vidare bl.a. att begränsningen i artikel 26.3 a) inte medför rätt för en avtalsslutande stat att vägra att lämna upplysningar uteslutande därför att denna stat inte har något eget intresse av sådana upplysningar. Motsvarande bestämmelser finns även i det särskilda modellavtalet för informationsutbyte i skatteärenden.

I likhet med handräkningsdirektivet förbjuder således också ovan angivna modellavtal en stat att vägra lämna upplysningar eller vidta utredningar med hänvisning till att det enligt nationell lagstiftning endast är möjligt att utreda förhållanden som är av intresse för egna beskattningsändamål. I de fall då Sverige ingått ett avtal om informationsutbyte på begäran i skatteärenden med annan stat bör därför Skatteverket ges samma möjligheter att förelägga och besluta om revision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av uppgiftsskyldighet i den andra avtalsslutande staten som föreslås när det gäller sådant administrativt samarbete som avses i handräkningsdirektivet.

Som redan nämnts framgår det av 43 kap. 1 § andra stycket SFL att rätt till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning inte finns i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt skatteavtal. Bestämmelsen bör ändras så att det förtydligas att detta gäller även ärenden enligt avtal som endast behandlar informationsutbyte i skatteärenden.

5.7 Artikel 7, Tidsfrister för utbyte av upplysningar på begäran

Förslag: Innehållet i bestämmelserna i artikel 7, om tidsfrister för utbyte av upplysningar på begäran, ska införas i förordningsform.

Skälen för förslaget: I artikel 7 regleras de tidsfrister som gäller för den anmodade myndigheten vid utbyte av upplysningar på begäran och bekräftelse av mottagande av en sådan begäran samt underrättelser till den begärande (sökande) myndigheten. Innehållet i bestämmelserna bör införas i svensk rätt i förordningsform.

5.8 Artikel 8, Räckvidd och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen som i sak återger innehållet i artikel 8.1, om automatiskt utbyte av upplysningar avseende fem kategorier av inkomster och tillgångar. I bestämmelsen ska uttryckligen anges att det är fråga om upplysningar som Skatteverket erhållit i form av kontrolluppgifter eller uppgifter i inkomstdeklarationer. Den del av artikel 8.1 som föreskriver att upplysningsskyldigheten gäller upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014 ska tas in i form av en ikraftträdandebestämmelse till den nya lagen.

Bestämmelser ska också tas in i den nya lagen om att upplysningar ska överföras automatiskt åtminstone en gång om året och om att upplysningar inte ska överföras genom automatiskt utbyte till en medlemsstat som inte har meddelat kommissionen att den har upplysningar tillgängliga beträffande någon enda av de fem kategorierna av inkomster och tillgångar.

En bestämmelse ska också tas in i den nya lagen om att Skatteverket, om en behörig myndighet i en annan medlemsstat meddelat att den inte önskar få vissa upplysningar, inte ska överföra sådana upplysningar.

Bestämmelser ska införas i förordningsform om att Skatteverket får meddela de behöriga myndigheterna i de andra medlemsstaterna att verket inte önskar få upplysningar beträffande någon eller några av kategorierna eller att verket inte önskar få upplysningar avseende inkomster och tillgångar som inte överstiger ett visst tröskelvärde samt att Skatteverket i så fall också ska underrätta Europeiska kommissionen om detta.

En bestämmelse ska också införas i förordningsform om att upplysningarna ska överföras inom sex månader från utgången av det beskattningsår då de blev tillgängliga.

Bedömning: Det behöver i övrigt inte införas några bestämmelser i lag eller förordning för att genomföra artikel 8 i direktivet.

Skälen för förslaget och bedömningen: I *artikel 8.1* anges att den behöriga myndigheten i varje medlemsstat genom ett automatiskt utbyte av upplysningar till varje annan medlemsstats behöriga myndighet ska lämna tillgängliga upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014 avseende personer bosatta i den andra medlemsstaten när det gäller följande specificerade kategorier av inkomst och kapital, såsom de får förstås enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstat som lämnar upplysningarna: a) Inkomster från anställning, b) styrelsearvoden, c) livförsäkringsprodukter som inte omfattas av andra unionsrättsakter om utbyte av upplysningar och andra liknande åtgärder, d) pensioner, och e) ägande av och inkomster från fast egendom.

Innehållet i artikel 8.1 bör, bortsett från den delen som gäller vilka beskattningsperioder skyldigheten omfattar, tas in i den nya lagen.

Arbete pågår för närvarande hos kommissionen, inom ramen för det kommittéförfarande som avses i artikel 26 i direktivet, med att närmare definiera vad som avses med respektive kategori av inkomst och kapital. Detta arbete torde utmynna i en förordning eller ett beslut om genomförande av direktivet eller en kombination av dessa.

Skyldigheten enligt denna bestämmelse att lämna upplysningar omfattar endast sådana upplysningar som den behöriga myndigheten har tillgång till. I artikel 8.2 i direktivet anges att medlemsstaterna före den 1 januari 2014 ska informera kommissionen om de kategorier av inkomster och tillgångar för vilka de har upplysningar tillgängliga. Någon skyldighet att utföra utredningar för att inhämta sådana upplysningar finns inte. Eftersom de upplysningar som ska lämnas enligt definitionen av automatiskt utbyte i artikel 3 ska vara bestämda på förhand och det också på förhand ska kunna fastställas vilka upplysningar medlemsstaterna har tillgång till när automatiskt utbyte sker minst en gång per år, gäller skyldigheten enligt artikel 8.1 inte sådana upplysningar som den behöriga myndigheten av en tillfällighet får tillgång till vid något enstaka tillfälle. För Skatteverkets del innebär detta att uppgiftsskyldigheten endast gäller sådana upplysningar som verket regelbundet får tillgång till genom kontrolluppgifter och inkomstdeklarationer. I den nya lagen bör därför uttryckligen anges att det är fråga om upplysningar som erhållits i sådan form.

Den del av bestämmelsen i artikel 8.1 som föreskriver att uppgiftsskyldigheten gäller upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014 bör brytas ut och införas i form av en ikraftträdande bestämmelse till den nya lagen.

Artikel 8.2 riktar sig till medlemsstaterna och innebär bra ett krav på ett ”faktiskt handlande” vid ett enda tillfälle, snarare än ett regelverk för den löpande hanteringen. Några bestämmelser behöver inte tas in i svensk rätt för att införa bestämmelserna.

I *artikel 8.3 första och andra mening* föreskrivs att en medlemsstats behöriga myndighet får meddela varje annan medlemsstats behöriga myndighet att den inte önskar erhålla upplysningar beträffande någon eller några av de kategorier av inkomst och kapital som avses i punkt 1

eller att den inte önskar erhålla upplysningar om inkomster och kapital som inte överstiger ett visst tröskelvärde samt att den behöriga myndigheten ska underrätta kommissionen om detta. Möjligheten för Skatteverket och behöriga myndigheter i andra medlemsstater att meddela att de inte önskar erhålla vissa uppgifter ter sig självklar. Eftersom skyldigheten för Skatteverket att i så fall också meddela kommissionen om detta dock bör införas i förordningsform underlättar det förståelsen av förordningen om innehållet i första och andra meningen i artikel 8.3 i sin helhet införs i förordningsform. Detta minskar också behovet av att läsa direktivet parallellt med förordningen för att förstå vad som avses. Bestämmelser med innehållet i första och andra meningen i artikel 8.3 bör införas i förordningsform. I den nya lagen bör en bestämmelse införas om att Skatteverket inte genom automatiskt utbyte ska överföra upplysningar till behöriga myndigheter som dessa meddelat att de inte önskar få.

I *artikel 8.3 tredje meningen* föreskrivs att det kan anses att en medlemsstat inte önskar få upplysningar i enlighet med punkt 1 om den inte informerar kommissionen om någon kategori alls för vilken den har upplysningar tillgängliga. Bestämmelsen avses av allt att döma fungera som ett påtryckningsmedel för att få så många medlemsstater som möjligt att regelbundet inhämta kontrolluppgifter eller liknande rörande i varje fall någon av de fem kategorierna samt informera kommissionen om vilka kategorier de inhämtar sådana uppgifter om. Innebörden av bestämmelsen är att Skatteverket inte ska lämna uppgifter enligt artikel 8.1 till en behörig myndighet i en annan medlemsstat om den medlemsstaten inte informerat kommissionen om någon kategori i artikel 8.1 för vilken den har upplysningar tillgängliga. Bestämmelsen utgör således ett undantag från huvudregeln i artikel 8.1. Eftersom innehållet i artikel 8.1 föreslås införas i lag bör en bestämmelse om detta undantag också tas in i den nya lagen.

Artikel 8.4 riktar sig till medlemsstaterna och innebär bra ett krav på ett ”faktiskt handlande” vid ett enda tillfälle, snarare än ett regelverk för den löpande hanteringen. Några bestämmelser behöver inte tas in i svensk rätt för att införa bestämmelserna.

Artikel 8.5 riktar sig endast till kommissionen och rådet. Någon bestämmelse behöver inte införas i svensk lag eller förordning med innehållet i artikel 8.5.

I *artikel 8.6* föreskrivs att upplysningarna ska överföras åtminstone en gång om året, inom sex månader från utgången av det beskattningsår i medlemsstaten under vilket upplysningarna blev tillgängliga. Bestämmelsen har, i den del som gäller att upplysningar ska överföras åtminstone en gång per år så nära samband med den grundläggande bestämmelsen i artikel 8.1 om skyldigheten att lämna upplysningar att en bestämmelse om detta bör införas i den nya lagen, i anslutning till bestämmelsen med innehållet i artikel 8.1. En bestämmelse om den sex månader långa tidsfristen bör i stället införas i förordningsform.

Artikel 8.7 riktar sig endast till kommissionen och någon bestämmelse behöver inte införas i lag eller förordning med anledning av den.

I *Artikel 8.8* föreskrivs att medlemsstaterna, om de i bilaterala eller multilaterala avtal som ingås med andra medlemsstater kommer överens om ett automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om ytterligare inkomst- och kapitalkategorier, ska anmäla dessa avtal till kommissionen som ska

göra dem tillgängliga för alla övriga medlemsstater. Bestämmelsen riktar sig mot medlemsstaterna och det saknas skäl att involvera Skatteverket i den anmälningsplikt som föreskrivs där. Någon bestämmelse med innehållet i artikel 8.8 behöver inte införas i lag eller förordning.

5.9 Artikel 9, Räckvidd och villkor för utbyte av upplysningar utan föregående begäran

Förslag: Bestämmelser ska tas in i den nya lagen som i sak återger innehållet i artikel 9 om möjlighet och i vissa fall skyldighet att lämna upplysningar utan föregående begäran.

Skälen för förslaget: I *artikel 9.1* föreskrivs att den behöriga myndigheten i varje medlemsstat ska lämna de upplysningar som avses i artikel 1.1 till den behöriga myndigheten i varje annan berörd medlemsstat i fem fall som räknas upp. Om något av de fem uppräknade fallen föreligger är Skatteverket således skyldigt att lämna upplysningar. Bestämmelser om denna skyldighet bör tas in i den nya lagen. I enlighet med bedömningen i avsnitt 5.1 ska den avgränsning av upplysningar som görs i artikel 1.1 i direktivet tas in i lagen direkt i bestämmelsen om Skatteverkets skyldighet enligt artikel 9.1.

I *artikel 9.2* föreskrivs att de behöriga myndigheterna i vardera medlemsstat, genom utbyte utan föregående begäran, till de behöriga myndigheterna i de övriga medlemsstaterna får överlämna alla upplysningar som de har kännedom om och som kan vara användbara för behöriga myndigheter i de övriga medlemsstaterna. Bestämmelserna innebär inte någon skyldighet för Skatteverket att lämna upplysningar utan endast en möjlighet att göra det. Bestämmelsen visar att direktivet syftar till att möjliggöra ett vidare utbyte av upplysningar än det som de behöriga myndigheterna är skyldiga att delta i. I syfte att åskådliggöra detta också i den nya lagen bör även innehållet i artikel 9.2 tas in där.

5.10 Artikel 10, Tidsfrister för utbyte av upplysningar utan föregående begäran

Förslag: Innehållet i bestämmelserna i artikel 10, om tidsfrister för lämnande av upplysningar utan föregående begäran, ska införas i förordningsform.

Skälen för förslaget: I *artikel 10.1* föreskrivs att den behöriga myndighet för vilken sådana upplysningar som avses i artikel 9.1 blir tillgängliga ska överlämna dessa upplysningar till den behöriga myndigheten i varje annan berörd medlemsstat snarast möjligt, dock senast en månad efter det att de blir tillgängliga.

I *artikel 10.2* föreskrivs att den behöriga myndighet till vilken uppgifterna har överlämnats enligt artikel 9, om möjligt på elektronisk väg, ska bekräfta mottagandet av uppgifterna för den behöriga myndighet som

tillhandahöll dem, omedelbart och under alla omständigheter senast sju arbetsdagar efter mottagandet.

Någon tidsfrist för det valfria utbytet av upplysningar enligt artikel 9.2 föreskrivs inte i direktivet. Detta faller sig naturligt eftersom de behöriga myndigheterna alls inte har någon skyldighet att lämna sådana upplysningar.

Skatteverkets skyldigheter enligt artikel 10 avser verkställighet av skyldigheten att lämna upplysningar utan föregående begäran och kan lämpligen införas i förordningsform.

5.11 Artikel 11, Räckvidd och villkor för närvaro vid de administrativa myndigheterna och medverkan i administrativa utredningar

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om möjlighet för Skatteverket att medge att företrädare för den sökande myndigheten får närvara på Skatteverkets kontor och vid utredningar som utförs i Sverige.

En bestämmelse ska införas i förordningsform om att den sökande myndighetens tjänstemän, om de begärda upplysningarna finns i dokumentation som Skatteverkets tjänstemän har tillgång till, ska få kopior av dokumentationen.

Bestämmelser ska också införas i förordningsform om att Skatteverket, om det utsett en tjänsteman att närvara på kontor eller vid utredningar i en annan medlemsstat, ska utfärda en skriftlig fullmakt för tjänstemannen samt att fullmakten ska innehålla identifieringsuppgifter och uppgift om befattning.

Bedömning: Det bör för närvarande inte införas någon möjlighet att, på det sätt som avses i artikel 11.2, låta en i Sverige besökande tjänsteman intervjua personer eller granska handlingar.

Skälen för förslaget och bedömningen: Artikel 11.1 första stycket ger de behöriga myndigheterna möjlighet att komma överens om att tjänstemän som bemyndigats av den sökande myndigheten ska få

- närvara vid de kontor där förvaltningsmyndigheterna i den anmodade medlemsstaten utför sina arbetsuppgifter (artikel 10.1 a), och

- närvara vid de administrativa utredningar som utförs på den anmodade medlemsstatens territorium (artikel 10.1 b).

Dessa bestämmelser bör tas in i den nya lagen.

I artikel 11.1 andra stycket föreskrivs att om de begärda upplysningarna finns i dokumentation som den anmodade myndighetens tjänstemän har tillgång till ska den begärande (sökande) myndighetens tjänstemän få kopior av denna. En bestämmelse om detta bör införas i förordningsform.

Genom artikel 11.2 första stycket ges den anmodade medlemsstaten möjlighet att, om det är tillåtet enligt dess lagstiftning, låta tjänstemän från den sökande medlemsstaten intervjua personer och granska handlingar. Någon sådan möjlighet finns inte för närvarande i svensk rätt. I 8 § andra stycket LÖHS föreskrivs att företrädare för en främmande stat inte får fatta beslut som rör utredningen i Sverige. Det innebär t.ex. att företrädaren inte kan bestämma att en viss person ska höras. Däremot

torde det inte utesluta att företrädaren, sedan en behörig svensk tjänsteman beslutat att en viss person ska höras, själv kan få formulera frågor till denne. Dessa får dock närmast ses som förslag och det är den behöriga svenska tjänstemannen som ytterst har att besluta om en viss fråga ska ställas eller inte. Det torde inte finnas något intresse för Sveriges del av att nu införa en möjlighet för företrädare för en annan medlemsstat att agera på egen hand i utredning i Sverige, på sätt som avses i artikel 11.2.

I *artikel 11.2 andra stycket* föreskrivs att om den person som är föremål för utredning vägrar att respektera de utredningsåtgärder som vidtas av tjänstemän från den begärande (sökande) myndigheten, ska den anmodade myndigheten behandla den vägran som om den hade skett mot dess egna tjänstemän. Eftersom det för närvarande inte bör införas någon möjlighet att låta en besökande tjänsteman från en annan medlemsstat intervjua personer eller granska handlingar i Sverige bör inte heller andra stycket i artikel 11.2 tas in i lag eller förordning.

Kraven enligt *artikel 11.3* på en tillståndshandling riktar sig till den begärande (sökande) myndigheten och dess tjänstemän och kräver inte någon reglering i form av lag. Bestämmelser bör dock införas i förordningsform om att Skatteverket, om det utsett en tjänsteman att närvara på kontor eller vid administrativa utredningar i en annan medlemsstat, ska utfärda en skriftlig fullmakt för tjänstemannen samt att fullmakten ska innehålla identifieringsuppgifter och uppgift om befattning.

5.12 Artikel 12, Samtidiga kontroller

Förslag: Innehållet i artikel 12.1, 12.2 och 12.3, om samtidiga kontroller och vad som åligger den myndighet som föreslår sådana respektive en myndighet som tar emot ett förslag om samtidiga kontroller, ska i sak tas in i den nya lagen.

Innehållet i artikel 12.4, om att en företrädare ska utses med ansvar för att övervaka och samordna kontrollen, ska införas i förordningsform.

Skälen för förslaget: I *artikel 12.1* anges att när två eller flera medlemsstater kommer överens om att på respektive eget territorium utföra samtidiga kontroller av en eller flera personer som är av gemensamt eller kompletterande intresse för dem i syfte att utbyta erhållna upplysningar, ska punkterna 2, 3 och 4 tillämpas.

Artikel 12.2 tar sikte på den behöriga myndighet som avser att föreslå samtidiga kontroller och föreskriver att den myndigheten självständigt ska identifiera de personer beträffande vilka de avser att föreslå samtidiga kontroller samt att den ska underrätta de behöriga myndigheterna i de övriga berörda medlemsstaterna om de ärenden beträffande vilka den avser att föreslå samtidiga kontroller och därvid motivera sina val. Vidare föreskrivs att den myndigheten ska ange den tidsperiod under vilken sådana kontroller ska utföras.

Artikel 12.3 tar sikte på andra behöriga myndigheter än den som föreslår samtidiga kontroller och föreskriver att dessa myndigheter ska avgöra om de önskar delta i samtidiga kontroller samt meddela den behö-

riga myndighet som föreslagit samtida kontroller sitt samtycke till att delta i kontrollerna eller en motiverad vägran att delta.

Innehållet i dessa bestämmelser bör i sak tas in i den nya lagen.

I *artikel 12.4* föreskrivs att den behöriga myndigheten i varje berörd medlemsstat ska utse en företrädare med ansvar för att övervaka och samordna kontrollen. Detta gäller både den behöriga myndighet som föreslår gemensamma kontroller och de andra behöriga myndigheter som deltar i gemensamma kontroller. Bestämmelsen har närmast karaktär av en verkställighetsföreskrift och bör införas i förordningsform.

5.13 Artikel 13, Begäran om delgivning

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om att delgivning på begäran av en annan medlemsstat sker enligt delgivningslagen.

Det ska också tas in en bestämmelse i den nya lagen om att Skatteverket får delge en person i en annan medlemsstat genom att handlingen skickas enligt 16–18 §§ delgivningslagen.

Vidare ska en bestämmelse tas in i den nya lagen om att bistånd med delgivning endast får begäras i en annan medlemsstat om detta inte kan ske enligt bestämmelserna i den egna staten eller det skulle medföra orimliga svårigheter.

Bestämmelser om det innehåll i en begäran om delgivning som föreskrivs i artikel 13.2 och om Skatteverkets skyldighet som avses i artikel 13.3 att underrätta den sökande myndigheten om vilka åtgärder som vidtas och om dagen för delgivning ska införas i förordningsform.

Bedömning: Det behövs inte någon ytterligare bestämmelse som slår fast den grundläggande skyldigheten respektive möjligheten till åtgärder vid begäran om delgivning.

Skälen för förslaget och bedömningen: I *artikel 13.1* föreskrivs att den behöriga myndigheten i en medlemsstat, på begäran av en behörig myndighet i en annan medlemsstat, i enlighet med gällande bestämmelser om delgivning av liknande handlingar i den anmodade medlemsstaten, ska delge mottagaren alla handlingar och beslut som kommer från de administrativa myndigheterna i den sökande medlemsstaten och som rör tillämpningen på dess territorium av lagstiftning om skatter som omfattas av direktivet. Gällande bestämmelser i Sverige om delgivning finns i delgivningslagen (2010:1932). En bestämmelse bör tas in i den nya lagen om att delgivning på begäran av en annan medlemsstat sker enligt delgivningslagen. Den grundläggande skyldigheten respektive möjligheten till åtgärder vid begäran om delgivning framgår av den i avsnitt 5.1 föreslagna mer allmänna bestämmelsen om samarbete.

I *artikel 13.2* föreskrivs vad en begäran om delgivning ska innehålla. Innehållet i bestämmelsen bör införas i förordningsform.

I *artikel 13.3* föreskrivs att den anmodade myndigheten omedelbart ska underrätta den begärande (sökande) myndigheten om hur begäran om delgivning har behandlats, framförallt om den dag då handlingen eller beslutet delgivits mottagaren. En bestämmelse som i sak återger detta bör införas i förordningsform.

I artikel 13.4 första meningen föreskrivs att den begärande (sökande) myndigheten ska begära delgivning i enlighet med artikel 13 enbart när den inte kan utföra delgivning i enlighet med gällande bestämmelser om delgivning av berörda handlingar i den sökande medlemsstaten eller där sådan delgivning skulle medföra orimliga svårigheter. Innehållet i denna bestämmelse bör tas in i den nya lagen.

I artikel 13.4 andra meningen föreskrivs att en medlemsstats behöriga myndigheter får delge alla handlingar direkt med rekommenderad post eller på elektronisk väg till en person som befinner sig på en annan medlemsstats territorium. Dessa sätt att delge personer som är bosatta utomlands torde vara vanligt förekommande för handlingar från svenska myndigheter, både när mottagaren befinner sig i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen och i andra stater. I 16 § delgivningslagen föreskrivs att vanlig delgivning sker genom att handlingen som ska delges skickas eller lämnas till delgivningsmottagaren. I 17 § föreskrivs bl.a. att endast myndighet vid vanlig delgivning får skicka handlingen på elektronisk väg. I 18 § föreskrivs att vanlig delgivning har skett när den eller de som är delgivningsmottagare har tagit emot handlingen. Om en postförsändelse har hämtats av bud, ska handlingen anses ha kommit delgivningsmottagaren till handa när försändelsen hämtats av budet. En bestämmelse bör tas in i den nya lagen om att Skatteverket får delge en person i en annan medlemsstat i enlighet med 16–18 §§ delgivningslagen.

Det får även utan uttrycklig föreskrift om detta anses klart att delgivning genom en annan medlemsstats myndigheter inte påverkar delgivning genom den egna medlemsstatens myndigheter. Den giltiga delgivningen som har ägt rum först blir avgörande för exempelvis beräkning av tid för överklagande, om denna är knuten till delgivningen.

5.14 Artikel 14, Återkoppling

Förslag: Det ska tas in en bestämmelse i den nya lagen om att Skatteverket, när verket tagit emot upplysningar på begäran eller utan föregående begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat, ska ge återkoppling, om den behöriga myndighet som lämnat upplysningarna begär det.

I förordningsform ska bestämmelser införas om de tidsfrister som gäller för sådan återkoppling.

I den nya lagen ska det även tas in en bestämmelse om att Skatteverket en gång om året ska ge återkoppling rörande det automatiska utbytet av upplysningar.

Skälen för förslaget: I artikel 14.1 föreskrivs att en behörig myndighet, när den lämnar upplysningar i enlighet med artikel 5 eller artikel 9, får begära att den behöriga myndighet som tar emot upplysningarna ger återkoppling om detta. Om återkoppling begärs ska den behöriga myndigheten som tog emot upplysningarna, med beaktande av de tillämpliga reglerna om skattesekretess och skydd av uppgifter i dess medlemsstat, så snart som möjligt men dock senast inom tre månader efter det att resultatet av användningen av de begärda upplysningarna har blivit känt,

översända återkoppling till den behöriga myndighet som lämnade upplysningarna. Vidare föreskrivs att kommissionen ska fastställa de praktiska formerna i enlighet med förfarandet i artikel 26.2. Det bör införas en bestämmelse i den nya lagen om att Skatteverket, när det tagit emot upplysningar på begäran eller utan föregående begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat, ska ge återkoppling om den behöriga myndighet som lämnat upplysningarna begär det. En bestämmelse om att sådan återkoppling ska ske så snart som möjligt men senast inom tre månader från det att resultatet av användningen av de begärda upplysningarna har blivit känt bör införas i förordningsform. Den sista meningen i artikel 14.1 riktar sig mot kommissionen och föranleder inte införande av någon bestämmelse i lag eller förordning.

I *artikel 14.2* föreskrivs att medlemsstaternas behöriga myndigheter ska ge återkoppling rörande det automatiska utbytet av upplysningar till de övriga berörda medlemsstaterna en gång per år i enlighet med bilaterala överenskommelser om de praktiska formerna för återkopplingen. Det bör införas en bestämmelse i den nya lagen om att Skatteverket en gång om året även ska ge återkoppling rörande det automatiska utbytet av upplysningar till de berörda medlemsstaterna.

5.15 Artikel 15, Utbyte av bästa praxis och erfarenheter

Bedömning: Bestämmelserna i artikel 15 föranleder inte några bestämmelser i lag eller förordning.

Skälen för bedömningen: Enligt *artikel 15.1* ska medlemsstaterna tillsammans med kommissionen utreda och utvärdera det administrativa samarbetet som följer av direktivet och dela med sig av erfarenheter i syfte att förbättra samarbetet och vid behov utforma regler på de berörda områdena.

Enligt *artikel 15.2* får medlemsstaterna tillsammans med kommissionen utarbeta riktlinjer om alla aspekter som anses nödvändiga för utbyte av bästa praxis och erfarenheter.

Bestämmelserna riktar sig till medlemsstaterna. Skyldigheten enligt artikel 15.1 och möjligheten enligt artikel 15.2 föreligger även utan att några bestämmelser om detta införs i svensk författning. Några bestämmelser behöver därför inte införas i lag eller förordning med anledning av artikeln.

5.16 Artikel 16, Utlämnande av upplysningar och dokument

Förslag: Bestämmelser ska tas in i den nya lagen med de villkor för användning av erhållna upplysningar och för vidarebefordran av upplysningar till en tredje medlemsstat som framgår av artikel 16.

En hänvisning till den nya lagen ska tas in i i offentlighets- och sekretesslagen.

Skälen för förslaget: Bestämmelsen i *artikel 16.1 första stycket första meningen* innebär att svenska sekretessbestämmelser ska tillämpas på upplysningar som Skatteverket förfogar över på grund av samarbete enligt direktivet. Detta följer direkt av bestämmelserna i 27 kap. 1, 2, 4 och 5 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. Någon ytterligare reglering i svensk rätt krävs inte.

Bestämmelserna i *artikel 16.1 första stycket andra meningen samt andra och tredje stycket* innebär begränsningar i fråga om användningen av upplysningarna. Bestämmelser bör tas in i den nya lagen om dessa begränsningar.

Bestämmelserna i *artikel 16.2, 16.3 och 16.4* om användning av upplysningar för andra ändamål och om vidarebefordran av upplysningar till en tredje medlemsstat är såvitt gäller administrativt samarbete i fråga om beskattning specifika för direktivet och har inte någon motsvarighet i vare sig svensk intern rätt eller i andra instrument på detta område. Däremot har de en motsvarighet i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Frågan om vidarebefordran av upplysningar, och förhållandet mellan vidarebefordran och användning, var föremål för åtskillig diskussion under förhandlingarna om båda dessa direktiv. För vissa medlemsstater var det av största vikt att försäkra sig om att användningen av uppgifterna, även efter att de vidarebefordrats, skulle styras av vad som gäller i den medlemsstat som ursprungligen tillhandahållit upplysningarna. Detta klargörs i artikel 16.4. Även vidarebefordran i sig, som regleras i artikel 16.3, har diskuterats ingående och denna punkt har kompletterats med en bestämmelse som ger den medlemsstat som ursprungligen tillhandahållit upplysningarna en möjlighet att förhindra att de vidarebefordras.

Bestämmelsen i *artikel 16.5* om åberopande av upplysningar som bevisning innebär endast att det är den mottagande medlemsstatens regler som ska tillämpas. Det krävs inte någon reglering i svensk rätt för att genomföra den bestämmelsen.

Den begränsning av användningen av inhämtade upplysningar som följer av direktivet får anses vara av tvingande natur. Det bör därför tas in en hänvisning till den nya lagen i 9 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) som innehåller en uppräkningslista av bestämmelser som begränsar möjligheten för svenska myndigheter att använda vissa uppgifter som lämnats av en myndighet i en annan stat. Den begränsning av användningen som föreslås medför dock inte att det införs någon begränsning i enskildas rätt enligt tryckfrihetsförordningen att ta del av eller använda sig av allmänna handlingar. Upplysningar som inhämtas från en annan medlemsstat kommer dock ofta att tillföras ett mål eller ärende som rör bestämmande av skatt och därmed omfattas av bestämmelserna i 27 kap. OSL. Sekretess gäller visserligen inte endast i förhållande till enskilda utan även mellan myndigheter (8 kap. 1 § OSL). Sekretess bryts dock i vissa fall genom sekretessbrytande bestämmelser i lag och förordning, se bl.a. 10 kap. OSL. Enligt 6 kap. 5 § OSL ska en myndighet på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång. Om en sekretessbrytande bestämmelse är tillämplig på en uppgift, innebär bestämmelsen i 6 kap. 5 § OSL att en

myndighet är skyldig att lämna uppgiften till en myndighet som begär det. De användningsbegränsningar som föreslås får emellertid till följd att en myndighet inte kan utnyttja uppgifterna i sin verksamhet i andra fall än som anges i 20 och 21 §§ i den föreslagna lagen. Detta innebär att sekretessbrytande regler i praktiken bara torde bli aktuella när en myndighet har rätt att ta del av uppgifterna för sådana ändamål (jfr prop. 1990/91:131 s. 24 f).

5.17 Artikel 17, Begränsningar för det administrativa samarbetet

Förslag: Bestämmelser ska tas in i den nya lagen om att Skatteverket inte är skyldigt att tillhandahålla upplysningar på begäran om

- den sökande myndigheten inte har uttömt sina vanliga informationskällor för att inhämta de begärda upplysningarna, utan att riskera det önskade resultatet (artikel 17.1),

- det skulle strida mot lag att för svenska beskattningsändamål inhämta de begärda upplysningarna (artikel 17.2),

- den sökande myndigheten av rättsliga skäl inte får lämna liknande upplysningar (artikel 17.3), eller

- det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfarings sätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna (artikel 17.4).

Bedömning: Några ytterligare bestämmelser behöver inte införas i lag eller förordning för att genomföra bestämmelserna i artikel 17 i direktivet.

Skälen för förslaget och bedömningen: I artikel 17.1, 17.2, 17.3 och 17.4 föreskrivs begränsningar i den anmodade medlemsstatens skyldighet att lämna upplysningar och utföra utredningar. Trots att detta anges uttryckligen bara i artikel 17.1 kan det utläsas att begränsningarna gäller endast vid utbyte av upplysningar på begäran. Begränsningarna har i direktivet dock tagits in i en egen artikel under rubriken ”Villkor för det administrativa samarbetet” i stället för i artikel 5 och artikel 6 som avser utbyte av upplysningar på begäran och (administrativa) utredningar vid sådant utbyte. I detta avseende skiljer sig direktivets disposition från dispositionen av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Det sistnämnda direktivets disposition har följts i lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen. Dessa båda direktiv har arbetats fram delvis gemensamt och har många beröringspunkter. För att så långt som möjligt upprätthålla likformighet i den svenska lagstiftningen bör bestämmelser om dessa begränsningar tas in i den nya lagen i anslutning till huvudregeln om Skatteverkets skyldighet att lämna upplysningar på begäran. Artikel 17.2 berörs även ovan i avsnitt 5.6.

Underrättelseskyldigheten i *artikel 17.5* framgår redan av artikel 7.6 och några ytterligare bestämmelser än de som föreslås i avsnitt 5.7 behöver inte tas in i svensk rätt för införande av artikel 17.5.

5.18 Artikel 18, Skyldigheter

Förslag: Bestämmelser ska införas i den nya lagen om att de begränsningar i Skatteverkets skyldigheter som anges i artikel 17.2, 17.3 och 17.4 inte medför rätt för Skatteverket att vägra att utföra utredning eller lämna upplysningar enbart därför att svenska myndigheter inte har något eget intresse av denna information (artikel 18.1).

En bestämmelse ska också tas in i den nya lagen om att de begränsningar i Skatteverkets skyldigheter som anges i artikel 17.2 och 17.4 inte heller medför rätt för Skatteverket att vägra lämna upplysningar enbart därför att de innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare eller på grund av att upplysningarna rör ägarintressen i en person (artikel 18.2).

Bedömning: Det behövs inte någon ytterligare åtgärd för att genomföra bestämmelserna i artikel 18.

Skälen för förslaget och bedömningen: I *artikel 18.1 första meningen* föreskrivs att den anmodade medlemsstaten vid begäran om upplysningar från en annan medlemsstat ska använda de medel som den förfogar över för att inhämta de begärda upplysningarna även om denna medlemsstat kanske inte behöver upplysningarna för sina egna beskattningsändamål. Bestämmelsen kan ses som ett förtydligande av artikel 6.3 där det anges att den anmodade myndigheten ska följa samma förfaranden som den skulle ha gjort om den hade agerat på eget initiativ eller på begäran av en annan myndighet i den egna medlemsstaten. Artikel 18.1 riktar sig dock till medlemsstaterna i stället för till de behöriga myndigheterna. Denna skillnad är betydelsefull på det sättet att medlemsstaten inte kan göra gällande att den på grund av hinder i den nationella lagstiftningen inte kan uppfylla direktivets krav.

I *artikel 18.1 andra meningen* föreskrivs att skyldigheten i artikel 18.1 första meningen inte ska påverka tillämpningen av begränsningarna av den behöriga myndighetens och medlemsstatens skyldigheter som anges i artikel 17.2, 17.3 och 17.4, vilkas åberopande inte i något fall medför rätt för en anmodad medlemsstat att vägra att lämna upplysningar enbart därför att den inte har något eget intresse av denna information. Detta innebär bl.a. att bestämmelsen om att den anmodade medlemsstaten inte är skyldig att utföra utredningar eller överlämna upplysningar om det skulle strida mot dess lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda upplysningarna, inte kan åberopas om hindret i den nationella lagstiftningen beror på att utredningar endast får utföras och upplysningar inhämtas som har betydelse för egna beskattningsändamål.

Som nämnt ovan under avsnitt 5.6 är SFL i stora delar utformad på så sätt att utredning endast får utföras för inhämtande av uppgifter av betydelse för beskattningen i Sverige. Genom de bestämmelser som föreslås i

det avsnittet ges dock Skatteverket samma möjligheter att inhämta upplysningar av betydelse för administration och verkställighet av den sökande medlemsstatens nationella skattelagstiftning som verket har för att inhämta uppgifter av betydelse för svensk beskattning. Därmed uppfyller Sverige direktivets krav. För tydlighetens skull bör dock en bestämmelse införas i den nya lagen om att de begränsningar i Skatteverkets skyldigheter som anges i artikel 17.1, 17.2 och 17.3 inte medför rätt för Skatteverket att vägra att utföra utredningar eller lämna upplysningar enbart därför att svenska myndigheter inte har något eget intresse av denna information. Denna bestämmelse bör införas i anslutning till bestämmelserna om de begränsningar som anges i artikel 17.

I *artikel 18.2* föreskrivs att artikel 17.2 och 17.4 under inga omständigheter får tolkas som att den ger en medlemsstats anmodade myndighet rätt att vägra lämna upplysningar enbart därför att dessa upplysningar innehas av en bank, annan finansiell institution, ombud, representant eller förvaltare eller på grund av att upplysningarna rör äganderätt i en person. Bestämmelsen överensstämmer med vad som gäller enligt femte punkten i artikel 26 i OECD:s modellavtal och bör tolkas mot bakgrund av vad som där avses. Av kommentaren till artikel 26.5 i OECD:s modellavtal framgår bl.a. att bestämmelsen inte inskränker det skydd för uppgifter i kommunikation mellan advokater eller andra juridiska ombud eller representanter och deras klienter som finns enligt nationell lagstiftning. Några begränsningar i tillgången till information som skulle kunna föranleda sådan otillåten vägran att lämna upplysningar som avses i artikel 18.2 finns inte i Sverige. Det får emellertid anses angeläget att göra tydligt att Sverige även i detta sammanhang lever upp till vad som idag utgör en del av den internationellt accepterade standarden för informationsutbyte på skatteområdet. En bestämmelse om detta bör därför tas in i den nya lagen.

I *artikel 18.3* föreskrivs att en medlemsstat dock får vägra att lämna upplysningar på de grunder som anges i artikel 18.2 om upplysningarna avser beskattningsperioder som infaller före den 1 januari 2011 och om lämnandet av upplysningarna hade kunnat vägras med stöd av artikel 8.1 i rådets direktiv 77/799/EEG om begäran hade lämnats före den 11 mars 2011. Eftersom sådana begränsningar som förbjuds i artikel 18.2 inte heller enligt nuvarande ordning finns i Sverige vid tillämpning av 21 § LÖHS kan lämnande av upplysningar inte vägras med stöd av artikel 8.1 i rådets direktiv 77/799/EEG och artikel 18.3 bör därför inte föranleda någon bestämmelse i svensk rätt.

5.19 Artikel 19, Utvidgning av mer omfattande samarbete som erbjuds ett tredje land

Bedömning: Det behövs inte några bestämmelser i svensk rätt för att genomföra artikel 19.

Skälen för bedömningen: I artikel 19 kommer den s.k. principen om most-favoured-nation till uttryck. Bestämmelsen innebär att en medlemsstat som erbjuder ett tredjeland ett mer omfattande samarbete än vad som

föreskrivs i direktivet inte får vägra att erbjuda någon annan medlemsstat som så önskar att inleda ett sådant ömsesidigt mer omfattande samarbete med den medlemsstaten. Direktivets bestämmelser om samarbete utgör endast minimiregler. För det fall att Sverige har eller ingår bilaterala eller multilaterala avtal genom vilket ett tredjeland erbjuds ett mer långtgående samarbete än de minimiregler som direktivet innehåller, kan Sverige således inte vägra att erbjuda andra medlemsstater som så önskar att ingå bilaterala eller multilaterala avtal om sådant mer omfattande ömsesidigt samarbete. En sådan skyldighet för Sverige att ingå internationella överenskommelser kan inte införas genom svensk lag. Skyldigheten följer i stället direkt av direktivet och föranleder inte införande av några bestämmelser i svensk författning.

5.20 Artikel 20, Standardformulär och standardiserade datorformat

Bedömning: Det behövs inte några bestämmelser i lag eller förordning för att genomföra bestämmelserna i artikel 20.

Skälen för bedömningen: Bestämmelserna i artikel 20 rör i sin helhet den praktiska hanteringen av samarbetsärendena. Till mycket stor del kommer denna hantering vara styrd av ett IT-stöd som tas fram av kommissionen och är gemensamt för medlemsstaterna. Avsikten är att formulären för olika ansökningar m.m. ska regleras i en förordning eller ett beslut av kommissionen. I dessa delar finns det uppenbarligen inte något behov av reglering i svensk rätt. Inte heller i övrigt torde det behövas någon reglering i vare sig lag, förordning eller myndighetsföreskrifter, utan det får anses tillräckligt att Skatteverket tar fram de arbetsbeskrivningar och liknande som kan behövas för en enhetlig och ändamålsenlig hantering.

5.21 Artikel 21, Praktiska arrangemang

Förslag: En bestämmelse ska införas i förordningsform om att Skatteverket ansvarar för den utveckling av sina system som behövs för att upplysningar ska kunna utbytas med hjälp av CCN-nätet.

Bedömning: Några bestämmelser behöver i övrigt inte införas i lag eller förordning för att genomföra bestämmelserna i artikel 21.

Skälen för förslaget och bedömningen: Även bestämmelserna i artikel 21 rör den praktiska hanteringen av samarbetsärendena som till mycket stor del kommer att vara styrd av ett IT-stöd. *Artikel 21.2 första stycket* riktar sig också uteslutande till kommissionen. En bestämmelse bör dock införas i förordningsform om att Skatteverket har det ansvar för utvecklingen av sina system som i *artikel 21.2 andra stycket* åläggs medlemsstaterna. I övriga delar torde det inte behövas någon reglering i vare sig lag, förordning eller myndighetsföreskrifter, utan det får anses tillräckligt

att Skatteverket tar fram de arbetsbeskrivningar och liknande som kan behövas för en enhetlig och ändamålsenlig hantering.

5.22 Artikel 22, Särskilda skyldigheter

Bedömning: Några bestämmelser behöver inte införas i lag eller förordning för att genomföra bestämmelserna i artikel 22.

Skälen för bedömningen: *Artikel 22.1* innehåller ett antal allmänt utformade bestämmelser som riktar sig till medlemsstaterna och avser vidtagande av nödvändiga åtgärder för ändamålsenligt och internt samordnat samarbete enligt direktivet. I dessa delar finns det uppenbarligen inte något behov av reglering i svensk rätt. Inte heller i övrigt torde det behövas någon reglering i vare sig lag, förordning eller myndighetsföreskrifter, utan det får anses tillräckligt att Skatteverket tar fram de arbetsbeskrivningar och liknande som kan behövas för en enhetlig och ändamålsenlig hantering.

Artikel 22.2 riktar sig endast mot kommissionen och några bestämmelser med anledning därav behöver inte införas i svensk rätt.

5.23 Artikel 23, Utvärdering

Förslag: Bestämmelser ska införas i förordningsform om att Skatteverket

– ska undersöka och utvärdera hur det administrativa samarbetet fungerar,

– till kommissionen ska lämna alla relevanta upplysningar som krävs för att utvärdera hur ändamålsenligt det administrativa samarbetet är när det gäller att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, och

– till kommissionen ska lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet av upplysningar och det praktiska resultat som uppnåts.

En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om att sådana rapporter och dokument som utarbetats av Europeiska kommissionen och som avses i artikel 23.6 i direktivet endast får användas av medlemsstaterna för analysändamål.

En bestämmelse ska tas in i offentlighets- och sekretesslagen om att sekretess gäller i verksamhet som avser administrativt samarbete rörande beskattning inom den Europeiska unionen för uppgift i sådana upplysningar av en annan medlemsstat som har överlämnats till Europeiska kommissionen och vidarebefordrats till Sverige, om det kan antas att uppgiften skulle ha varit sekretessbelagd i den andra medlemsstaten. Vidare ska sekretess gälla i sådan verksamhet för rapporter och dokument som utarbetats av kommissionen på grundval av upplysningar från medlemsstaterna såvida kommissionen inte samtyckt till att uppgiften röjs. (Artikel 23.6) Sekretessen ska gälla i högst fyrtio år för uppgifter i en allmän handling. Tystnadsplikten som följer av den nya sekretessbestämmelsen ska ha företräde framför den rätt att meddela och

offentliggöra uppgifter som följer av tryckfrihetsförordningen och yttrandefrihetsgrundlagen.

Bedömning: Några bestämmelser behöver i övrigt inte införas i svensk rätt för att genomföra bestämmelserna i artikel 23.

Skälen för förslaget och bedömningen

Medlemsstaternas skyldigheter att lämna upplysningar och utvärderingar till Europeiska kommissionen, m.m.

I artikel 23.1, artikel 23.2 och artikel 23.3 finns bestämmelser om att medlemsstaterna ska undersöka och utvärdera hur det administrativa samarbetet enligt direktivet fungerar samt lämna upplysningar och utvärderingar till kommissionen. För Sveriges del kommer Skatteverket, i egenskap av behörig myndighet, att hantera alla ärenden om samarbete enligt direktivet. Det är också Skatteverket som fattar eventuella beslut med anledning av upplysningar som i enlighet med vad som avses i direktivet lämnas från andra medlemsstater. Verket har därför bäst förutsättningar att undersöka och utvärdera hur samarbetet fungerar samt lämna upplysningar till kommissionen avseende detta. Bestämmelser bör därför införas i förordningsform om att Skatteverket ansvarar för de skyldigheter som i artikel 23.1, 23.2 och 23.3 åläggs medlemsstaterna.

Artikel 23.4 och artikel 23.5 riktar sig endast till kommissionen och föranleder inte införande av några bestämmelser i svensk rätt.

Direktivets bestämmelser om användningsbegränsning och sekretess

Enligt artikel 23.6 första stycket får upplysningar som lämnats till kommissionen av en medlemsstat i enlighet med punkterna 2, 3 och 4 i samma artikel samt alla rapporter eller dokument som utarbetats av kommissionen med användning av sådana upplysningar, lämnas till övriga medlemsstater. Sådana lämnade upplysningar ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten. Enligt andra stycket i samma artikel får de rapporter och dokument som utarbetats av kommissionen och som avses i denna punkt endast användas av medlemsstaterna för analysändamål. Vidare gäller att dessa rapporter och dokument inte får offentliggöras eller göras tillgängliga för någon annan person eller något annat organ utan kommissionens uttryckliga samtycke.

Grundlagsregleringen och offentlighets- och sekretesslagen

Offentlighetsprincipen innebär att allmänheten och massmedierna ska ha insyn i statens och kommunernas verksamhet. När det mer allmänt talas om offentlighetsprincipen åsyftas i första hand rätten att ta del av allmänna handlingar. Denna princip infördes genom 1766 års tryckfrihetsförordning och regleras numera i 1949 års tryckfrihetsförordning (TF).

Rätten att ta del av allmänna handlingar får begränsas bara om det är påkallat med hänsyn till vissa intressen, bl.a. rikets förhållande till annan

stat eller mellanfolklig organisation, myndighets verksamhet för inspektion, kontroll och annan tillsyn samt skyddet för enskilds personliga och ekonomiska förhållanden (2 kap. 2 § första stycket 1, 3 och 6 TF). En sådan begränsning ska anges noga i en bestämmelse i en särskild lag eller, om så i ett visst fall anses lämpligare, i en annan lag vartill den förstnämnda lagen hänvisar. Den särskilda lag som avses är offentlighets- och sekretesslagen.

Offentlighets- och sekretesslagen innehåller inte bara begränsningar av rätten att ta del av allmänna handlingar. Sekretess innebär ett förbud att röja en uppgift, vare sig det sker muntligen, genom utlämnande av allmän handling eller på något annat sätt (3 kap. 1 § OSL). Sekretess innebär således både handlingssekretess och tystnadsplikt. Till den del sekretessbestämmelserna innebär tystnadsplikt medför de en begränsning av yttrandefriheten enligt regeringsformen.

Sekretessbestämmelser till skydd för rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation har placerats i 15 kap. OSL. Sekretessbestämmelser till skydd för främst inspektion, kontroll och annan tillsyn har placerats i 17 kap. OSL. Sekretessbestämmelser till skydd för enskilds intressen har samlats i lagens femte avdelning (21–40 kap. OSL). I 27 kap. OSL finns sekretessbestämmelser till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m.

Användning av rapporter och dokument som utarbetats av kommissionen

Bestämmelsen i artikel 23.6 om att rapporterna och dokumenten endast får användas av medlemsstaterna för analysändamål är likartade med de begränsningar i möjligheten att använda upplysningar som föreskrivs i artikel 16.1. En bestämmelse även om denna användningsbegränsning bör tas in i den nya lagen. Som angivits i avsnitt 5.16 påverkar en sådan bestämmelse inte i sig allmänhetens rätt att med stöd av offentlighetsprincipen ta del av allmänna handlingar, utan endast hur myndigheterna i medlemsstaterna får använda dokumenten i sin verksamhet. Nu aktuell användningsbegränsning kommer att omfattas av den hänvisning till den nya lagen som i avsnitt 5.16 föreslås ska införas i 9 kap. 2 § OSL.

Är nu gällande svensk sekretessreglering tillräcklig i förhållande till direktivets krav på sekretess?

Det uppgifter som det nu är fråga om förekommer dels i upplysningar som lämnats av medlemsstaterna till kommissionen, dels i rapporter och dokument som kommissionen utarbetat med hjälp av upplysningar som lämnats av medlemsstaterna för att utvärdera hur samarbetet enligt direktivet fungerar. Uppgifterna i dessa rapporter och dokument är i huvudsak av statistiskt slag. Uppgifter om enskilda personer torde normalt inte förekomma i de av medlemsstaterna upprättade upplysningarna eller de av kommissionen utarbetade rapporterna och dokumenten. Offentlighets- och sekretesslagens bestämmelser om sekretess till skydd för enskilda torde därför i regel inte vara tillämpliga på uppgifterna.

Enligt 17 kap. 1 § OSL gäller sekretess för uppgift om planläggning eller andra förberedelser för sådan inspektion, revision eller annan

granskning som en myndighet ska göra, om det kan antas att syftet med granskningsverksamheten motverkas om uppgiften röjs. Delar av den verksamhet som kommer bedrivas enligt det förfarande direktivet föreskriver kommer att omfattas av sekretessen enligt 17 kap. 1 § OSL. Bestämmelsen torde dock inte vara tillämplig på de uppgifter som nu är aktuella eftersom dessa avser utvärdering av hur samarbetet enligt direktivet fungerar.

Enligt 15 kap. 1 § OSL (tidigare 2 kap. 1 § sekretesslagen [1980:100]) gäller sekretess för uppgift som rör Sveriges förbindelser med en annan stat eller i övrigt rör annan stat, mellanfolklig organisation, myndighet, medborgare eller juridisk person i annan stat eller statslös, om det kan antas att det stör Sveriges mellanfolkliga förbindelser eller på annat sätt skadar landet om uppgiften röjs. När det gäller sekretessen enligt denna bestämmelse har Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) i rättsfallet RÅ 2000 ref. 22 funnit att uppgifter i en bilaga till en ansökan om utsläppande på marknaden av en genetiskt modifierad foderbeta, som hade inlämnats till danska Miljö- och energiministeriet och skickats till Jordbruksverket via EG-kommissionen, inte omfattas av motsvarande bestämmelse i dåvarande 2 kap. 1 § sekretesslagen (1980:100), trots att det danska Miljö- och energiministeriet hade framfört åsikten att vissa uppgifter i bilagan borde hållas hemliga. Det direktiv som reglerade informationsutbytet avseende sådana ansökningar innehöll en sekretessbestämmelse och Regeringsrätten konstaterade att det vid genomförandet av direktivet i svensk rätt hade påtalats att de sekretessbestämmelser i sekretesslagen som främst kunde bli aktuella att tillämpa var bestämmelserna till skydd för enskildas ekonomiska förhållanden, främst dåvarande 8 kap. 6 § sekretesslagen (numera 30 kap. 23–26 §§ OSL). Regeringsrätten ansåg att förarbetsuttalandena till införandet av det raka skaderekvisitet i bestämmelsen om utrikessekretess speglar systematiken bakom sekretessregleringen samt att denna bl.a. innebär att det i fråga om den gemensamma beslutsprocessen, t.ex. förhandlingspositioner och liknande, i första hand är utrikessekretessen som blir aktuell, medan det däremot, när det gäller enskilda intressen, är de sekretessbestämmelser som tar sikte på sekretesskyddet för enskilda som ska tillämpas, i det aktuella fallet 8 kap. 6 § sekretesslagen. Regeringsrätten ansåg att den olägenhet det skulle kunna innebära för Sveriges mellanfolkliga förbindelser om vissa delar av den aktuella handlingen lämnades ut inte var sådan att det förelåg förutsättningar att hemlighålla den med stöd av 2 kap. 1 § sekretesslagen. Regeringsrätten upphävde kammarrättens dom och Jordbruksverkets beslut och visade målet åter till Jordbruksverket för fortsatt prövning av om hinder mot utlämnande av handlingen mötte enligt någon annan bestämmelse i sekretesslagen.

Det får således anses tveksamt i vilken utsträckning uppgifter som lämnas med anledning av en bestämmelse i ett direktiv skulle anses omfattas av utrikessekretess vid en bedömning i ett enskilt fall (jfr även prop. 2006/07:110 s. 34 f, prop. 2009/10:231 s. 28 f. samt prop. 2010/11:116 s. 86 f.).

Enligt direktivet krävs att Sverige säkerställer att uppgifterna åtnjuter samma skydd som liknande svenska upplysningar ges. Enligt gällande bestämmelser om sekretess skulle ”samma skydd” innebära att nu

aktuella uppgifter inte omfattades av något skydd. Med hänsyn till direktivets lydelse – som får anses förutsätta att de aktuella uppgifterna ska kunna skyddas av sekretess – skulle en sådan tillämpning kunna medföra att Sverige inte anses ha uppfyllt sina förpliktelser enligt direktivet. En annan konsekvens skulle kunna bli att kommissionen blir mindre benägen att lämna upplysningar till Sverige vilket givetvis skulle ha negativa effekter för Sveriges möjligheter att utreda hur samarbetet fungerar. Mot denna bakgrund kan det svenska regelverket inte anses uppfylla direktivets krav på sekretess. (Jfr prop. 2006/07:110 s. 46 f.)

En ny sekretessbestämmelse

Med hänsyn till direktivets krav behöver en ny sekretessbestämmelse införas i offentlighets- och sekretesslagen. Sverige har enligt EU-rätten en skyldighet att genomföra den aktuella bestämmelsen i svensk rätt och det finns därför grund för att införa sekretessbestämmelsen med hänsyn till skyddet för rikets förhållande till annan stat eller mellanfolklig organisation (2 kap. 2 § 1 TF). Som framgått av föregående avsnitt kan dock följden av att inte införa sekretessbestämmelsen även bli att svenska myndigheters möjlighet att bedriva ett effektivt kontroll- och tillsynsarbete försvåras. Det finns alltså grund att införa bestämmelsen även med hänsyn till myndighets verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn (2 kap. 2 § 3 TF).

Även om bestämmelsen i direktivet enligt sin ordalydelse tar sikte på upplysningar från medlemsstaterna och rapporterna och dokumenten från kommissionen som sådana får det antas att syftet med kravet på sekretess är att skydda de uppgifter som förekommer i rapporterna och de andra dokumenten. Föremålet för sekretessen bör därför vara uppgifter i sådana upplysningar som andra medlemsstater lämnat till kommissionen och uppgifter i sådana rapporter eller andra dokument som utarbetats av kommissionen med anledning av upplysningarna från medlemsstaterna.

Bestämmelsen om sekretess bör vidare gälla endast inom sådan verksamhet som avses i direktivet. Bestämmelsens tillämpningsområde bör därför begränsas så att sekretessen endast gäller för uppgifter som förekommer i verksamhet om administrativt samarbete rörande beskattning inom Europeiska unionen.

När det övervägs att införa en ny sekretessbestämmelse i offentlighets- och sekretesslagen ska det alltid göras en avvägning mellan sekretessintresset och insynsintresset (prop. 1979/80:2, Del A, s. 75 f.). När skälen för att införa en sekretessbestämmelse anses väga tyngre än insynsintresset kommer avvägningen mellan skyddsintresset och allmänhetens intresse av insyn normalt till uttryck genom att sekretessbestämmelsen förses med ett skaderekvisit. Skaderekvisitet säkerställer att inte mer sekretess åstadkoms än vad som är oundgängligen nödvändigt för att skydda det intresse som föranlett bestämmelsen. I vissa situationer förses dock sekretessbestämmelser inte med skaderekvisit utan med andra typer av rekvisit som innebär att sekretess gäller under vissa förutsättningar. Som exempel på bestämmelser med sådana andra typer av rekvisit kan nämnas 17 kap. 7 § andra stycket OSL. Enligt den bestämmelsen gäller sekretess för uppgift som lämnats av en medlemsstat i Europeiska unionen och som rör planer för

mottagande av fartyg i behov av assistans eller genomförande av förfaranden som anges i sådana planer, om en medlemsstat begär det. Ett likartat rekvisit finns också i bestämmelsen om sekretess i 29 kap. 13 § OSL, enligt vilken bestämmelse sekretess gäller i ärende om utredning av ett fartygs sammanstötning med ett annat fartyg eller av tillbud till sådan händelse för uppgift som rör sammanstötningen eller tillbudet och som härrör från det fartyg som ärendet avser, om fartygets befälhavare eller redare begär det.

När det gäller upplysningar från andra medlemsstater bör sekretess inte gälla i samtliga fall som kommissionen överlämnar upplysningar från andra medlemsstater. Sekretessen bör endast gälla i de fall då det kan antas att uppgifterna skulle ha varit sekretessbelagda i den andra medlemsstaten. Genom den föreslagna utformningen av bestämmelsen blir det avgörande för prövningen av om huruvida sekretess föreligger hur de aktuella uppgifterna ur sekretessynpunkt typiskt sett hanteras i den andra medlemsstaten (jfr prop. 1979/80:2 Del A s. 80 f.). Kan det antas att uppgifterna typiskt sett är hemliga i medlemsstaten är handlingen således sekretessbelagd även hos den svenska myndigheten. Det finns dock inte något som hindrar att den svenska myndigheten vid sekretessprövningen tar kontakt med den andra medlemsstaten för att utreda förhållandena i det enskilda fallet, men det krävs däremot inte att så görs i varje enskilt fall.

I förhållande till de rapporter och andra dokument som kommissionen utarbetar enligt artikel 23 gör sig vissa andra hänsyn gällande. Enligt direktivet fordras en sekretessbestämmelse som tar hänsyn till kommissionens vilja i frågan om offentlighet. Ett sådant förfarande utgör ett undantag från huvudregeln vid tillämpningen av offentlighets- och sekretesslagen att en myndighet ska göra en självständig sekretessprövning och att den som lämnat uppgiften inte har något inflytande över resultatet av denna prövning (jfr prop. 2009/10:231 s. 35). De ovan nämnda bestämmelserna – i 17 kap. 7 § och 29 kap. 13 § OSL – är exempel på undantag från denna huvudregel. När det gäller rapporter och dokument från kommissionen bör den nya sekretessbestämmelsen därför föreskriva sekretess för de aktuella uppgifterna om inte kommissionen samtyckt till att uppgifterna röjs. Utan ett sådant samtycke kommer således absolut sekretess att gälla för uppgifterna.

Sekretessbestämmelsens placering

Direktivet behandlar administrativt samarbete i fråga om beskattning. Som angivits i det föregående bör grunden för sekretessen anses vara dels skyddet för rikets förhållande till andra stater eller mellanfolkliga organisationer, dels skyddet för myndighets verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn.

I 17 kap. OSL finns bestämmelser om sekretess till skydd främst för myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn. I detta kapitel finns dock även bestämmelser som baseras på grunden att skydda rikets förhållande till andra stater eller mellanfolkliga organisationer. Som exempel kan nämnas 17 kap. 7 § andra stycket OSL. I samband med införandet av den bestämmelsen ändrades rubriken till 17 kap.

till att lyda ”Sekretess till skydd *främst* för myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan tillsyn” (prop. 2009/10:231 s. 35 f.).

Mot denna bakgrund bör den nya bestämmelsen placeras i 17 kap. OSL.

Sekretesstid

Skälen för sekretess är i nu aktuella frågor lika starka som när det gäller utrikessekretessen, varför sekretessen enligt den nya bestämmelsen bör gälla lika länge, dvs. högst 40 år.

Rätten att meddela och offentliggöra uppgifter

Som nämnts ovan innebär sekretess såväl handlingssekretess som tystnadsplikt. Den rätt att meddela och offentliggöra uppgifter som följer av 1 kap. 1 § TF och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen (YGL) har som huvudregel företrädare framför tystnadsplikten. Nämda rätt har dock aldrig företrädare framför handlingssekretessen (7 kap. 3 § första stycket 2 och 5 § TF och 5 kap. 1 § första stycket och 3 § 2 YGL). Det kan således vara tillåtet att t.ex. muntligen lämna en uppgift till en journalist eller att själv publicera uppgiften, men det är aldrig tillåtet att med stöd av rätten att meddela och offentliggöra uppgiften lämna den allmänna handling varav den sekretessbelagda uppgiften framgår till t.ex. en journalist eller t.ex. själv publicera denna handling. I ett antal fall har vidare även bestämmelser om tystnadsplikt företrädare framför rätten att meddela och offentliggöra uppgifter. I dessa fall är således rätten att meddela och offentliggöra uppgifter helt inskränkt. Vissa av dessa situationer är reglerade direkt i TF och YGL. Där anges också att det inte är tillåtet att med stöd av rätten att meddela och offentliggöra uppgifter uppsåtligt åsidosätta en tystnadsplikt i de fall som anges i en särskild lag. Den särskilda lag som avses är offentlighets- och sekretesslagen (se 13 kap. OSL, slutet av varje kapitel i lagens fjärde–sjätte avdelningar samt lagens sjunde avdelning).

Meddelarfriheten har sin grund i att de vanliga sekretessbestämmelserna ger uttryck för ganska allmänna avvägningar mellan insyns- och sekretessintressena på de berörda områdena (prop. 1979/80:2 Del A s. 104). Det finns således större anledning att överväga undantag från meddelarprincipen i fråga om sekretessregler utan skaderekvisit och sådana som gäller med ett omvänt skaderekvisit än i andra fall (a prop. s. 111).

Den föreslagna bestämmelsen kommer endast att träffa sådana uppgifter som lämnats till Sverige av kommissionen. När det gäller upplysningar som ursprungligen härrör från andra medlemsstater gäller sekretess om det kan antas att uppgiften skulle ha varit sekretessbelagd i den andra medlemsstaten. För uppgifter som förekommer i kommissionens rapporter och andra dokument föreslås bestämmelsen få en utformning som innebär att sekretess gäller om inte kommissionen lämnat sitt samtycke till att dessa uppgifter röjs. Den föreslagna bestämmelsens rekvisit medger alltså inte någon skadebedömning. Den tystnadsplikt som följer av sekretessbestämmelsen i 17 kap. 7 § andra stycket OSL har företrädare framför rätten att meddela och offentliggöra

uppgifter. Enligt den bestämmelsen, som också baseras på ett EU-direktiv och som avser internationellt informationsutbyte i samband med sjöräddning, gäller absolut sekretess för vissa uppgifter från annan stat, om den staten begär det. Mot denna bakgrund bör tystnadsplikten enligt den föreslagna sekretessbestämmelsen ha företräde framför rätten att meddela och offentliggöra uppgifter.

5.24 Artikel 24, Utbyte av upplysningar med tredjeländer

Förslag: En bestämmelse ska tas in i den nya lagen om att Skatteverket får lämna upplysningar som härrör från ett land utanför Europeiska unionen endast om det enligt ett avtal med det tredjelandet är tillåtet att vidarebefordra upplysningarna.

En bestämmelse ska även tas in i den nya lagen om att upplysningar som tagits emot enligt direktivet får lämnas till länder utanför Europeiska unionen endast om den behöriga myndigheten i den medlemsstat från vilken upplysningarna härrör har samtyckt till att de vidarebefordras och det berörda landet utanför Europeiska unionen har åtagit sig att samarbeta för insamling av bevisning avseende transaktioner som verkar strida mot eller utgöra en överträdelse av skattelagstiftningen.

Skälen för förslaget: I artikel 24.1 föreskrivs att en behörig myndighet i en medlemsstat får vidarebefordra upplysningar från ett tredjeland till de medlemsstaters behöriga myndigheter för vilka upplysningarna kan vara till nytta och till alla begärande (sökande) myndigheter, om det är tillåtet enligt ett avtal med det tredjelandet. Bestämmelsens utformning antyder att den syftar till att öppna upp en möjlighet för medlemsstaterna att lämna upplysningar som härrör från ett tredjeland till andra medlemsstater. Med beaktande av de skyldigheter och möjligheter att lämna upplysningar till andra medlemsstater som föreskrivs redan i artiklarna 5, 8 och 9 utgör artikel 24.1 dock i själva verket en begränsning i medlemsstaterna skyldigheter och möjligheter att lämna upplysningar som härrör från tredje länder i de fall då detta inte är tillåtet enligt ett avtal med det tredjelandet. På detta sätt undviks konkurrens i det avseendet mellan direktivets bestämmelser och bestämmelserna i avtal med tredjeländer om informationsutbyte. Mot denna bakgrund bör bestämmelser tas in i den nya lagen med denna begränsning i anslutning till bestämmelserna om utbyte av upplysningar.

I artikel 24.2 föreskrivs att de behöriga myndigheterna, i enlighet med nationella bestämmelser om överföring av personuppgifter till tredjeländer, får lämna upplysningar som tagits emot enligt direktivet till ett tredjeland, under förutsättning att a) den behöriga myndigheten i den medlemsstat från vilken uppgifterna härrör har samtyckt till att de vidarebefordras och b) det berörda tredjelandet har åtagit sig att erbjuda det samarbete som krävs för insamling av bevisning för den oriktiga eller olagliga karaktären av transaktioner som verkar strida mot eller utgöra en överträdelse av skattelagstiftningen. En bestämmelse om detta bör tas in i den nya lagen. Bestämmelser om överföring av personuppgifter till tredjeland finns i 33–35 §§ personuppgiftslagen (1998:204).

5.25 Kapitel VII, Allmänna bestämmelser och slutbestämmelser (artiklarna 25–31)

Förslag: En bestämmelse ska tas in i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet om att 23, 25, 26, 28 och 42 §§ personuppgiftslagen (1998:204) inte ska tillämpas vid behandling av personuppgifter på grund av samarbete enligt den nya lagen, om sådana begränsningar är nödvändiga med hänsyn till ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse hos Europeiska unionen eller en stat som ingår i unionen.

Bedömning: Några bestämmelser behöver i övrigt inte införas i svensk rätt för att genomföra bestämmelserna i artiklarna.

Skälen för förslaget och bedömningen

I kapitlet Allmänna bestämmelser och slutbestämmelser behandlar artikel 25 dataskydd, artikel 26 kommittéförfarande, artikel 27 rapportering, artikel 28 upphävande av direktiv 77/799/EG, artikel 29 införlivande, artikel 30 ikraftträdande och artikel 31 adressater.

Dataskydd

I *artikel 25* föreskrivs att allt utbyte enligt direktivet ska omfattas av bestämmelserna om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter men att medlemsstaterna, för en korrekt tillämpning av direktivet, ska begränsa tillämpningsområdet för de skyldigheter och rättigheter som avses i artiklarna 10, 11.1, 12 och 21 i det direktivet i den utsträckning som behövs för att skydda de intressen som avses i artikel 13.1 e i det direktivet. Artiklarna 10, 11.1 och 12 i nämnda direktiv avser viss information till den som de insamlade uppgifterna avser om behandlingen av dessa och rättelse, utplåning eller blockering av uppgifter. Artikel 21 avser behandlingarnas offentlighet. Enligt artikel 13.1 e) får medlemsstaterna begränsa dessa skyldigheter och rättigheter i fall då en sådan begränsning är en nödvändig åtgärd med hänsyn till ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse hos en medlemsstat eller hos Europeiska unionen, inklusive monetära frågor, budgetfrågor och skattefrågor. Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG infördes i svensk rätt genom personuppgiftslagen (1998:204), PuL.

I 23–26 §§ PuL finns bestämmelser om information till den registrerade och i 42 § finns bestämmelser om upplysningar till allmänheten om behandlingar som inte har anmälts. I 27 § PuL föreskrivs bl.a. att 23–26 §§ inte gäller i den utsträckning det är särskilt föreskrivet i lag eller annan författning. Begränsningarna i 27 § PuL gäller inte skyldigheten enligt 42 § PuL. Där anges i stället särskilt bl.a. att den personuppgiftsansvarige inte är skyldig att lämna ut sekretessbelagda uppgifter. I 28 § PuL finns bestämmelser om rättelse, utplåning eller blockering av uppgifter. I 8 a § f) föreskrivs att regeringen får meddela föreskrifter om undantag

från bl.a. 23–26, 28 och 42 §§ om det är nödvändigt med hänsyn till ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse hos Europeiska unionen eller en stat som ingår i unionen.

Lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL, är en speciallag i förhållande till PuL. I SdbL anges också uttryckligen att den lagen gäller i stället för PuL om annat inte anges. SdbL ska tillämpas vid behandling av personuppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I författningskommentaren till 1 kap. 1 § SdbL anges bl.a. att lagen ska tillämpas på all behandling av personuppgifter som är helt eller delvis automatiserad men att utanför tillämpningsområdet faller behandling av personuppgifter i samband med de interna och administrativa åtgärder som kan förekomma i verksamheten, t.ex. i löneregister (prop. 2000/01:33 s. 197). Upplysningar som Skatteverket har tillgång till och som är av betydelse för en annan medlemsstats beskattning kan antas omfattas av Skatteverkets beskattningsverksamhet. Detsamma får anses gälla uppgifter som Skatteverket behandlar med anledning av utredningsåtgärder enligt SFL, även om de syftar till administration och verkställighet av en annan medlemsstats skattelagstiftning. Upplysningar som Skatteverket tagit emot från en annan medlemsstat i enlighet med den nya lagen syftar till att kunna leda till beskattning i Sverige och även personuppgifter som behandlas med anledning av sådana mottagna upplysningar omfattas därför av Skatteverkets beskattningsverksamhet. Samtliga personuppgifter som behandlas med anledning av utbyte av upplysningar enligt den nya lagen torde därför omfattas av bestämmelserna i SdbL i stället för bestämmelserna i PuL. Uppgifter som behandlas med anledning av samarbete som avses i handräckningsdirektivet, men som inte omfattas av beskattningsverksamheten kommer att finnas t.ex. i Skatteverkets förteckning över behöriga tjänstemän. Det torde dock inte vara denna typ av uppgifter som artikel 25 i direktivet tar sikte på. För att uppfylla direktivets krav bör det därför vara tillräckligt att i SdbL införa de aktuella begränsningarna av skyldigheterna och rättigheterna.

I 1 kap. 3 § första stycket 7 SdbL anges att 42 § PuL ska tillämpas. I 3 kap. 1 § SdbL anges att 23 och 25–27 §§ PuL ska tillämpas. Av 3 kap. 3 § SdbL framgår att också 28 § PuL ska tillämpas.

I den mån det finns sekretessbestämmelser som hindrar att information lämnas till den registrerade eller upplysningar till allmänheten med hänsyn till de intressen som anges i 13.1 e) rådets direktiv 95/46/EG behöver det inte införas några bestämmelser i svensk rätt för att genomföra artikel 25 eftersom sådana begränsningar då ändå gäller. I 16 kap. OSL finns bestämmelser om sekretess till skydd för rikets centrala finanspolitik, penningpolitik eller valutapolitik. De bestämmelserna gäller dock bara sekretess hos regeringen, Riksbanken och Riksgäldskontoret eller myndigheter som får uppgifter därifrån och tar bara hänsyn till Sveriges intressen. 17 kap. OSL reglerar sekretess till skydd främst för myndigheters verksamhet för inspektion, kontroll eller annan verksamhet. I 19 kap. OSL finns bestämmelser om sekretess till skydd för det allmännas ekonomiska intresse vad gäller affärs- och driftsförhållanden m.m. Det finns dock ingen bestämmelse i 19 kap. OSL som gäller uppgifter om skatt. Det finns inte någon bestämmelse i offentlighets- och

sekretesslagen som direkt avser att skydda de intressen som anges i 13.1 e) rådets direktiv 95/46/EG.

En bestämmelse bör därför tas in i SdbL om att 23, 25, 26, 28 och 42 §§ PuL inte ska tillämpas vid behandling av personuppgifter på grund av samarbete enligt den nya lagen, om sådana begränsningar är nödvändiga med hänsyn till ett intresse som anges i 8 a § f) PuL. En sådan bestämmelse innebär inte i sig en begränsning i allmänhetens rätt att enligt offentlighetsprincipen få del av allmänna handlingar.

Kommittéförfarande

Bestämmelserna i *Artikel 26* om kommittéförfarande har direkt betydelse bara för kommissionens arbete och kräver inte någon genomförandeåtgärd i medlemsstaterna.

Rapportering

Artikel 27 riktar sig endast mot kommissionen och kräver inte heller någon genomförandeåtgärd i medlemsstaterna.

Upphävande av direktiv 77/799/EG, införlivande, ikraftträdande och adressater

Artiklarna 28–31 är av sådant slag att de uppenbarligen inte kräver någon reglering i nationell rätt.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I artikel 29.1 föreskrivs att medlemsstaterna med verkan från och med den 1 januari 2013 ska sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet, men att de dock med verkan först från och med den 1 januari 2015 ska sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 8 i direktivet. De bestämmelser som föreslås i denna promemoria och som direkt syftar till genomförande av direktivet ska därför, bortsett från de bestämmelser som syftar till genomförande av artikel 8, träda i kraft den 1 januari 2013.

I artikel 8.1 föreskrivs bl.a. att artikeln gäller upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014. Kontrolluppgifter lämnas i regel för kalenderår. Inkomstdeklarationer lämnas för den skattskyldiges beskattningsår. Näringsidkare med brutet räkenskapsår deklarerar således inkomster hänförliga till olika kalenderår gemensamt i en och samma deklaration. För att uppfylla direktivets krav måste även upplysningar som Skatteverket erhåller i form av uppgifter i deklarationer för brutna räkenskapsår som avslutas under 2014 överföras. De bestämmelser som syftar till genomförande av artikel 8 ska träda i kraft den 1 januari 2015 och tillämpas första gången på upplysningar som avser kalenderåret 2014 när det gäller upplysningar som erhållits i form av kontrolluppgifter och på upplysningar som avser beskattningsår som

avslutas efter den 31 december 2013 när det gäller upplysningar som erhållits i form av uppgifter i deklARATIONER. Det bedöms att det behövs en övergångsreglering med tanke på att det finns ärenden som har väckts i enlighet med de nuvarande bestämmelserna och som inte är avslutade. Handläggningen av dessa ärenden bör kunna fortsätta enligt de äldre bestämmelserna.

Fram till dess att de nya bestämmelserna om automatiskt utbyte av upplysningar träder i kraft bör de äldre bestämmelserna tillämpas på sådant automatiskt informationsutbyte som avses i artikel 3 i det gamla handräckningsdirektivet.

7 Konsekvenser

Det nya direktivet syftar till ett effektivare och mer omfattande administrativt samarbete mellan medlemsstaterna i fråga om beskattning för att motverka skattebedrägerier och andra negativa effekter av den ständigt ökande globaliseringen. Antalet ärenden och även ärendenas omfattning kan förväntas öka något. För Sveriges del är det emellertid samarbetet med övriga nordiska länder som svarar för de klart största volymerna. Det samarbetet äger till största del rum med stöd av det nordiska skattehandräckningsavtalet och kommer inte att förändras i någon större utsträckning på grund av det nya direktivet.

De ökade utredningsmöjligheter som införs i SFL för att få fram upplysningar av betydelse för administration och verkställighet av andra medlemsstaters skattelagstiftning torde, jämfört med nuvarande ordning, i praktiken relativt sällan ha någon inverkan på ärendenas omfattning eftersom de upplysningar som begärs oftast torde omfattas av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet i Sverige och därför kan utredas redan enligt nuvarande bestämmelser. Även i det gamla handräckningsdirektivet åläggs de behöriga myndigheterna att se till att de undersökningar som är nödvändiga för att skaffa den begärda informationen genomförs.

Det effektivare och mer omfattande samarbetet med stöd av det nya direktivet bör kunna bidra till en viss ökning av skatteintäkterna. Tack vare förbättrade, i stor utsträckning datorstödda, rutiner bör en eventuell ökning av administrationskostnaderna bli begränsad och inte större än vad som kan hanteras inom givna resursramar för Skatteverket.

Förslagen bedöms inte medföra några ökade kostnader för domstolarna.

Förslagen bedöms inte heller få några konsekvenser för företag eller andra aktörer i samhället utöver vad som nu sagts.

8 Författningskommentar

8.1 Förslaget till lag om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i frågor om beskattning

Inledande bestämmelser

1 §

I paragrafen klargörs att lagen gäller vid sådant samarbete som avses i det nya handräckningsdirektivet. Samarbete genom utbyte av upplysningar sker i betydande omfattning såväl inom som utanför EU också med stöd av andra instrument, främst det nordiska skattehandräckningsavtalet men också skatteavtal som är försedda med informationsutbytesklausul, och med stöd av Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. För sådant samarbete gäller fortfarande bestämmelserna i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, förkortad LÖHS.

2 §

I paragrafen utpekas Skatteverket som behörig myndighet. En sådan bestämmelse finns idag i LÖHS men behövs även här, eftersom LÖHS inte kommer att gälla vid samarbete som avses i handräckningsdirektivet.

3 §

Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om Skatteverkets möjlighet att begära åtgärder och skyldighet att vidta åtgärder i de former som regleras i direktivet, dvs. utbyte av upplysningar (artiklarna 5, 8 och 9) och andra former av administrativt samarbete (artiklarna 11–14).

I *första stycket* räknas de former av samarbete upp där Skatteverket får begära åtgärder hos en annan medlemsstat. Det anges också att verket avseende de formerna av samarbete är skyldigt att vidta åtgärder, men endast efter begäran från en annan medlemsstat. Vidare klargörs att Skatteverkets skyldighet att vidta åtgärder endast gäller i den utsträckning det följer av de efterföljande bestämmelserna i lagen. Denna senare begränsning har ingen motsvarighet när det gäller verkets möjligheter att begära åtgärder hos en annan medlemsstat utan det står Skatteverket fritt att begära åtgärder som verket självt inte har någon skyldighet att utföra. Skatteverket kan t.ex. föreslå för en behörig myndighet i en annan medlemsstat att verkets tjänstemän som närvarar vid utredningar i den andra medlemsstaten ska tillåtas att intervjua personer (artikel 11.2 i handräckningsdirektivet), trots att Skatteverket inte kan tillåta en tjänsteman från en annan medlemsstat att på det sättet medverka i utredningar i Sverige (se avsnitt 5.11).

I *andra stycket* räknas de former av samarbete upp där Skatteverket enligt efterföljande bestämmelser är skyldigt att vidta vissa åtgärder även utan att någon myndighet i en annan medlemsstat begärt det.

Tillämpningsområde

4 §

I paragrafen återges i sak bestämmelserna i artikel 2.1, 2.2 och 2.4 i direktivet om vilka skatter detta är tillämpligt på.

Ur ett svenskt perspektiv kan det, eftersom lagens tillämpningsområde begränsar sig till skatter, anses överflödigt att uttryckligen också ange att lagen inte ska tillämpas på obligatoriska sociala avgifter eller på tullar. När Skatteverket vidtar åtgärder åt en behörig myndighet i en annan medlemsstat enligt bestämmelserna i lagen är det dock fråga om vilka utländska skatter som omfattas. Eftersom avgränsningen mellan vad som är en skatt och vad som är en avgift kan variera mellan medlemsstaterna förtydligas det i paragrafen att lagen inte ska tillämpas på tullar eller obligatoriska sociala avgifter. I paragrafen återges också bestämmelsen i artikel 2.4 i direktivet avseende den territoriella begränsningen av tillämpningsområdet.

5 §

I paragrafen återges i sak bestämmelserna i artikel 2.3 i direktivet. Också dessa bestämmelser kan anses överflödiga ur ett svenskt perspektiv. Bestämmelserna kan dock ha betydelse för att avgöra vilka utländska skatter som lagen ska tillämpas på.

Definitioner

6 §

I paragrafen återges med tre undantag de definitioner som finns i artikel 3 i direktivet. Uttrycken "anmodad myndighet", "på elektronisk väg" och "CCN-nätet" används inte i lagen och definitionerna av dessa begrepp har därför uteslutits i paragrafen. I stället för de i den svenska språkversionen av direktivet använda begreppen "administrativ utredning" och "begärande myndighet" används i lagen begreppen "utredning" respektive "sökande myndighet". Begreppen har dock samma innebörd som sina respektive motsvarigheter i direktivet.

I direktivet definieras begreppet "tillgängliga upplysningar" inte separat utan definitionen ges i stället i definitionen av begreppet "automatiskt utbyte". Eftersom begreppet "tillgängliga upplysningar" i lagen endast används i 11 § som avser automatiskt utbyte, har definitionen av begreppet ansetts kunna anges som en självständig definition utan risk för sammanblandning med något annat begrepp.

Utbyte av upplysningar

Utbyte av upplysningar på begäran

7 §

I paragrafen föreskrivs Skatteverkets skyldighet att enligt artikel 5 i handräckningsdirektivet lämna upplysningar på begäran från en behörig myndighet i en annan medlemsstat (sökande myndighet). Av artikeln framgår också att den behöriga myndigheten ska utföra utredningar. Närmare bestämmelser om innebörden av utredningsskyldigheten finns i den efterföljande artikeln. I artikel 5 hänvisas till sådana upplysningar som avses i artikel 1.1. I paragrafen skrivs i stället ut att skyldigheten gäller alla sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av den sökande medlemsstatens nationella lagstiftning i fråga om de skatter som lagen tillämpas på. Uttrycket *kan antas vara relevant* syftar till ett utbyte av upplysningar i vidast möjliga omfattning men klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade "fishing expeditions" eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende en viss bestämd skattskyldig.

Att Skatteverket också får begära upplysningar från en annan medlemsstat följer av 3 §.

8 §

I paragrafen föreskrivs Skatteverkets skyldigheter enligt artiklarna 6.1 och 6.3 i handräckningsdirektivet. I bestämmelserna preciseras skyldigheten att utföra sådana utredningar som nämns i 7 §.

Första stycket motsvarar i sak artikel 6.1 och artikel 6.3 i handräckningsdirektivet och föreskriver att Skatteverket ska utföra de utredningar som krävs för att få fram de upplysningar som avses i 7 § samt att verket därvid ska förfara som om verket hade agerat på eget initiativ.

Bestämmelsen att Skatteverket ska förfara som om verket hade agerat på eget initiativ innebär en skyldighet för Skatteverket att i den utsträckning som behövs för att inhämta de upplysningar som avses i 7 § utnyttja de möjligheter till utredning som finns enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). De kapitel i skatteförfarandelagen som främst är aktuella att tillämpa vid sådana administrativa utredningar är 41 kap. om revision, 42 kap. om tillsyn över kassaregister och kontrollbesök, 44 kap. om vitesföreläggande och 45 kap. om bevissäkring. Vid tillämningen av bestämmelserna i dessa kapitel ska proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § naturligtvis också tillämpas. Bestämmelsen begränsar sig dock inte till detta, utan även i övrigt ska de förfaranden tillämpas som Skatteverket skulle ha tillämpat om utredningen hade gjorts på eget initiativ. Det medför bl.a. att den avvägning som alltid ska göras mellan nyttan av en utredningsåtgärd och dess kostnad för det allmänna ska göras även när utredningen föranleds av en begäran om utbyte av upplysningar enligt denna lag. Vid den avvägningen och vid proportionalitetsbedömningen enligt 2 kap. 5 § skatteförfarandelagen bör nytta för den sökande medlemsstaten och dess myndigheter jämföras med nytta för Sverige och svenska myndigheter. För att kunna göra bedömningar av detta slag och även andra bedömningar som kan bli aktuella, t.ex. om sabotagerisk

vid tillämpning av 45 kap. skatteförfarandelagen, kan Skatteverket behöva begära kompletterande information från den sökande myndigheten.

Andra stycket motsvarar innehållet i artikel 17.2 i handräckningsdirektivet, såvitt där avses begränsning i skyldigheten att utföra utredningar. Till skillnad från bestämmelsen i 9 § 2 är denna bestämmelse tillämplig när svensk lag hindrar att en viss utredningsåtgärd vidtas. Om den sökande myndigheten begärt en särskild utredningsåtgärd som Skatteverket inte heller hade kunnat vidta i ett liknande ärende på eget initiativ avseende den svenska beskattningen, t.ex. på grund av att det är fråga om en utredningsform som inte förekommer inom det svenska skatteförfarandet, kan Skatteverket alltså vägra att vidta den begärda åtgärden. Om upplysningarna kan inhämtas genom någon annan utredningsåtgärd som är tillåten är Skatteverket dock skyldigt att i stället vidta den åtgärden.

Se även avsnitt 5.6.

9 §

Punkten 1 har införts med anledning av artikel 17.1 i handräckningsdirektivet och återger i sak innehållet i direktivtexten.

I *punkten 2* föreskrivs att Skatteverket inte är skyldigt att tillhandahålla upplysningar om det skulle strida mot lag att för svenska beskattningsändamål inhämta de begärda upplysningarna. Detta föreskrivs i sak i artikel 17.2 i direktivet som dock avser begränsningar i skyldigheterna både att utföra administrativa utredningar och att tillhandahålla upplysningar. I paragrafen föreskrivs dock endast begränsningen i Skatteverkets skyldighet att tillhandahålla upplysningar. Vid tillämpningen av denna bestämmelse saknar det betydelse på vilket sätt upplysningarna kan eller bör inhämtas. Bestämmelsen tillämpas när hindret i den nationella lagstiftningen är helt beroende av upplysningarnas art och gäller oavsett vilken eller vilka utredningsåtgärder Skatteverket väljer att vidta för att inhämta upplysningarna. Motsvarande begränsning i Skatteverkets skyldighet att utföra utredningar framgår i stället av 8 § andra stycket.

Punkten 3 har införts med anledning av artikel 17.3 i direktivet och återger i sak innehållet i direktivtexten.

Punkten 4 har införts med anledning av artikel 17.4 i direktivet och återger i sak innehållet i direktivtexten.

10 §

I *första stycket* återges i sak innehållet i artikel 18.1 i handräckningsdirektivet. Bestämmelsen innebär bl.a. att Skatteverket inte kan vägra att utföra utredningar eller överlämna upplysningar endast med hänvisning till att nationell lagstiftning endast tillåter att upplysningar av betydelse för den svenska beskattningen inhämtas. Se om detta även avsnitt 5.18.

Andra stycket följer i allt väsentligt ordalydelsen i artikel 18.2 i handräckningsdirektivet. Direktiv- och lagtexten har i allt väsentligt utformats i enlighet med bl.a. Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden och bestämmelsen om informationsutbyte i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen bör därför tolkas mot bakgrund av vad som avses i nämnda konvention och modellavtal. Det innebär bl.a. att det som sägs om upplysningar som innehas av ett ombud inte inskränker det skydd för information som innehas av advokater,

rättegångsombud, biträden eller försvarare som föreskrivs i 27 kap. 2 § och 36 kap. 5 § rättegångsbalken. Se om detta även avsnitt 5.18.

Automatiskt utbyte av upplysningar

11 §

I *första stycket* föreskrivs Skatteverkets skyldighet att enligt artikel 8.1 i handräckningsdirektivet genom automatiskt utbyte av upplysningar lämna tillgängliga upplysningar när det gäller fem specificerade kategorier av inkomster och tillgångar. Dessa kategorier är 1. inkomster från anställning, 2. styrelsearvoden, 3. livförsäkringsprodukter som inte omfattas av andra unionsrättsakter om utbyte av upplysningar och andra liknande åtgärder, 4. pensioner samt 5. ägande av och inkomster från fast egendom. Av direktivtexten framgår att dessa kategorier ska tolkas så som de får förstås enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstat som lämnar upplysningarna.

Här är det endast fråga om sådana uppgifter som Skatteverket har tillgång till och av definitionen av begreppet automatiskt utbyte framgår att det rör sig om på förhand bestämda upplysningar som lämnas med på förhand fastställda regelbundna intervaller. Skyldigheten gäller således upplysningar som Skatteverket erhåller i form av kontrolluppgifter och uppgifter i deklARATIONER, vilket anges uttryckligen i första stycket. Upplysningar gällande de fem kategorierna som Skatteverket får tillgång till på något annat sätt omfattas således inte av skyldigheten enligt denna paragraf. Skatteverket kan däremot enligt 12 § första stycket vara skyldigt att lämna sådana upplysningar och under alla förhållanden får Skatteverket lämna sådana upplysningar enligt 12 § andra stycket om de kan vara användbara för behöriga myndigheter i andra medlemsstater.

Den omständigheten att upplysningarna, som framgår av artikel 8.6 i direktivet, ska överföras åtminstone en gång om året har ansetts ha så nära samband med den grundläggande bestämmelsen om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar att en bestämmelse om detta förts in i *andra stycket* i paragrafen.

Tredje stycket grundar sig på direktivtexten i artikel 8.3.

Se även avsnitt 5.8

Utbyte av upplysningar utan föregående begäran

12 §

I paragrafens *första stycke* anges vad som enligt artikel 9.1 i direktivet åligger Skatteverket i fråga om lämnande av upplysningar utan föregående begäran av en annan medlemsstat. I artikel 9.1 hänvisas till artikel 1.1 avseende de upplysningar som omfattas. I paragrafen skrivs i stället ut att det är fråga om de upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om de skatter som denna lag tillämpas på. I övrigt följer ordalydelsen i allt väsentligt direktivtexten. Värt att notera är att skyldigheten att lämna upplysningar inte, såsom är fallet vid utbyte av upplysningar på begäran, medför någon utredningsskyldighet för Skatteverket utan de upplysningar som Skatteverket ska lämna är sådana som verket har tillgång till.

Genom *andra stycket* genomförs i svensk rätt den möjlighet som förutses i artikel 9.2 i direktivet att lämna alla de upplysningar som den behöriga myndigheten har kännedom om och som kan vara användbara för behöriga myndigheter i de övriga medlemsstaterna. Inom ramen för direktivets och lagens tillämpningsområde vad gäller skatter som de ska tillämpas på är denna möjlighet mycket vid.

Upplysningar som härrör från ett land utanför Europeiska unionen

13 §

I paragrafen återges i sak innehållet i artikel 24.1 i direktivet. I stället för att använda begreppet ”tredjeland” har dock i lagtexten skrivits ut att det är fråga om länder utanför Europeiska unionen. Detta för att ytterligare tydliggöra skillnaden mellan sådana länder och tredje medlemsstater som nämns i 20 och 21 §§.

Se även avsnitt 5.24.

Andra former av administrativt samarbete

Närvaro av tjänsteman från annan medlemsstat

14 §

I paragrafen anges vad som gäller enligt artikel 11.1 i direktivet i fall där Sverige är den anmodade medlemsstaten. Skatteverket kan med stöd av denna bestämmelse medge att företrädare för en behörig myndighet i en annan medlemsstat får närvara här i landet på det sätt som anges i paragrafen.

Samtidiga kontroller

15 §

I paragrafen återges i sak innehållet i artikel 12.1 och artikel 12.2 i direktivet. Två eller flera medlemsstater får komma överens om samtidiga kontroller på respektive eget territorium. Kontrollen ska avse en eller flera personer av gemensamt eller kompletterande intresse för de behöriga myndigheterna och syfta till utbyte av de upplysningar som framkommer. Paragrafen gäller den situationen att Skatteverket avser att föreslå samtidiga kontroller och föreskriver att verket då självständigt ska identifiera de personer beträffande vilka det avser att föreslå samtidiga kontroller samt att Skatteverket ska underrätta de behöriga myndigheterna i de övriga berörda medlemsstaterna om de ärenden beträffande vilka den avser att föreslå samtidiga kontroller och därvid motivera sina val. Vidare föreskrivs att Skatteverket ska ange den tidsperiod under vilken sådana kontroller ska utföras.

16 §

Paragrafen gäller den situationen att Skatteverket tagit emot ett förslag om samtidiga kontroller från en behörig myndighet i en annan medlemsstat. Paragrafens ordalydelse följer i sak direktivtexten i artikel 12.3.

Delgivning av handlingar

17 §

Genom denna paragraf klargörs att delgivning i Sverige i ett ärende enligt denna lag sker enligt delgivningslagen (2010:1932).

18 §

Av betydelse för bedömningen av den sökande myndighetens möjligheter att själv delge en handling är bestämmelsen i artikel 13.4 andra meningen som säger att en medlemsstats behöriga myndighet får delge alla handlingar direkt med rekommenderad post eller på elektronisk väg till en person som befinner sig på en annan medlemsstats territorium. En bestämmelse som klargör detta har tagits in i *första stycket*, där det hänvisas till bestämmelserna i 16–18 §§ delgivningslagen om vanlig delgivning. Den formulering som har valts här skiljer sig från den som används i 20 § LÖHS på det sättet att orden ”med posten” har uteslutits. Syftet med detta är att undvika att bestämmelsen uppfattas så att den inte tillåter att handlingar skickas elektroniskt. Det bör påpekas att formuleringen av bestämmelsen innebär att det endast är vanlig delgivning som kan ske på en annan medlemsstats territorium. Begränsningen med avseende på delgivningsmetoder har bedömts inte orsaka några problem, eftersom det är svårt att tänka sig att någon metod som inte är hänförlig till vanlig delgivning skulle kunna bli aktuell att använda sig av när det gäller delgivning i en annan medlemsstat.

I *andra stycket* har det villkor för begäran om delgivning av handlingar i en annan medlemsstat som föreskrivs i artikel 13.4 första meningen i direktivet tagits in.

Se även avsnitt 5.13.

Återkoppling

19 §

I paragrafen föreskrivs Skatteverkets skyldighet att, efter att ha tagit emot upplysningar från en behörig myndighet i en annan medlemsstat i enlighet med vad som avses i handräckningsdirektivet, ge återkoppling till den behöriga myndighet som lämnade upplysningarna. I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs bl.a. att kommissionen ska fastställa de praktiska formerna för sådan återkoppling. Även vid återkoppling måste naturligtvis bestämmelserna i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) beaktas.

Användning och vidarebefordran av upplysningar m.m.

20 §

Bestämmelserna i 20 och 21 §§ återger i sak huvuddelen av det som föreskrivs i artikel 16 i direktivet om utlämnande av uppgifter och dokument. Ett undantag är första meningen i artikel 16.1 första stycket, som innebär att erhållna upplysningar ska ha samma sekretesskydd som liknande upplysningar enligt lagstiftningen i den mottagande staten. Detta gäller redan enligt nuvarande bestämmelser, eftersom upplysningarna tillförs ett mål eller ärende om skatt, vilket innebär att bestämmelserna i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) om sekretess till

skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m. blir tillämpliga.

Huvudregeln i första meningen i artikel 16.1 första stycket är att upplysningar får användas för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar avseende de skatter som omfattas av direktivet. I artikel 16.1 andra och tredje styckena föreskrivs att upplysningarna också får användas för fastställande och uppbörd av andra skatter och avgifter som omfattas av artikel 2 i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, tullar och andra åtgärder eller för fastställande och uppbörd av obligatoriska sociala avgifter samt att de får användas i samband med rättsliga och administrativa förfaranden som kan leda till påföljd och som inletts på grund av överträdelse av lagstiftningen, utan att det påverkar allmänna regler och bestämmelser om svarandes och vittnens rättigheter vid sådana förfaranden. Föreskrifter om detta har tagits in i *första stycket*. Den omständigheten att upplysningarna får användas i samband med rättsliga och administrativa förfaranden som kan leda till påföljd och som inletts på grund av överträdelse av skattelagstiftningen innebär att de får tillföras förundersökningar om skattebrott. Det klargörs därmed också att upplysningarna får användas för fastställande av skattetillägg.

I artikel 16.2 andra meningen föreskrivs den utvidgning i fråga om användningen av upplysningarna att den medlemsstat som tillhandahåller upplysningarna ska tillåta att de används för andra ändamål i den medlemsstat som tar emot dem, om de får användas för liknande ändamål i den medlemsstat som tillhandahåller upplysningarna. Bestämmelsen är utformad på samma sätt som motsvarande bestämmelser i EU-förordningen om administrativt samarbete på mervärdesskattens område respektive punktskatteområdet, liksom i rådets direktiv 2010/24/EU. Den är något mera långtgående än vad som förekommer i andra instrument såtillvida att den medlemsstat som tillhandahåller upplysningarna i den angivna situationen inte har någon valfrihet utan under de angivna förutsättningarna måste tillåta användningen.

Att upplysningar som Skatteverket har tagit emot får användas för andra ändamål bara under vissa förutsättningar anges i *andra stycket första och andra meningarna*. Formuleringen att den myndighet som tillhandahåller upplysningarna tillåter användningen får anses innefatta såväl att myndigheten tillåter användningen därför att den är tvungen till det som att den i annat fall tillåter användningen.

I artikel 16.5 föreskrivs att upplysningar, rapporter, redogörelser och andra dokument eller vidimerade kopior av eller utdrag ur sådana får åberopas som bevismaterial av behöriga instanser i den begärande medlemsstaten (sökande medlemsstaten), på de villkor som för liknande upplysningar, rapporter, redogörelser och andra dokument som har lämnats av en annan myndighet i den medlemsstaten. I Sverige är fri bevisprövning i domstol en väl etablerad princip. I förtydligande syfte har dock en bestämmelse om detta tagits in i *andra stycket tredje meningen*. Det har dock inte ansetts nödvändigt att också ta in en bestämmelse om att detta inte påverkar allmänna regler och bestämmelser om svarandes och vittnens rättigheter vid sådana förfaranden, eftersom det även utan en sådan bestämmelse får anses klart att allmänna

processuella regler och bestämmelser ska tillämpas även när upplysningar och dokument som erhållits enligt direktivet åberopas som bevisning.

I direktivet anges endast att upplysningarna m.m. får åberopas som bevisning, medan det i lagen tagits in att tillstånd inte behövs för att upplysningarna m.m. ska få åberopas eller användas som bevisning. Det föreskrivs redan i första stycket i paragrafen att upplysningarna får användas i samband med rättsliga och administrativa förfaranden som kan leda till påföljd och som inletts på grund av överträdelse av skattelagstiftningen. Att upplysningarna m.m. också får användas som bevisning har dock lagts till för att förtydliga att möjligheten att använda upplysningar m.m. inte är mer begränsad enligt denna lag än enligt lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Det som sägs i tredje meningen avser tillstånd enligt såväl första som andra meningen.

I *tredje stycket* föreskrivs att en svensk myndighet ska följa de villkor som gäller för användningen av upplysningarna enligt denna paragraf, oavsett vad som annars är föreskrivet i lag eller annan författning.

Bestämmelserna påverkar inte i sig allmänhetens rätt att med stöd av offentlighetsprincipen ta del av allmänna handlingar. Innebörden av bestämmelserna är alltså att en svensk myndighet inte får utnyttja upplysningar som inhämtats från en annan medlemsstat i sin verksamhet på annat sätt än som anges i 20 §. Detta får till följd att sekretessbrytande regler i praktiken bara torde bli aktuella att utnyttja när en myndighet har rätt att ta del av uppgifter för sådana ändamål. Se även författningskommentaren avseende 9 kap. 2 § offentlighets- och sekretesslagen.

Se även avsnitt 5.16.

21 §

Bestämmelsen i *första stycket* är en pendang till bestämmelsen i 20 § andra stycket första meningen och klargör att motsvarande skyldighet att under vissa förutsättningar medge användning för andra ändamål gäller för Sverige, dvs. för Skatteverket när det tillhandahåller upplysningar.

Den omfattande regleringen i *andra stycket* av vidarebefordran av uppgifter till en tredje medlemsstat går tillbaka på krav från vissa av medlemsstaterna på starka garantier för ett tillfredsställande dataskydd för uppgifterna och som kommer till uttryck i artikel 16.3. Den praktiska betydelsen av den möjlighet som föreskrivs här att vägra tillåta vidarebefordran kan dock förmodas vara begränsad, eftersom en tredje medlemsstat kan begära uppgifterna direkt från den medlemsstat som de härrör från.

Se även avsnitt 5.16.

22 §

I paragrafen har tagits in de begränsningar som föreskrivs i artikel 24.2 i direktivet vad gäller vidarebefordran till tredjeländer av upplysningar som tagits emot enligt direktivet. I 24.2 föreskrivs att de behöriga myndigheterna, i enlighet med nationella bestämmelser om överföring av personuppgifter till tredjeländer, får lämna upplysningar som tagits emot enligt direktivet till ett tredjeland, under förutsättning att den behöriga

myndigheten i den medlemsstat från vilken upplysningarna härrör har samtyckt till att de vidarebefordras och det berörda tredjelandet har åtagit sig att erbjuda det samarbete som krävs för insamling av bevisning för den oriktiga eller olagliga karaktären av transaktioner som verkar strida mot eller utgöra en överträdelse av skattelagstiftningen. Båda dessa rekvisit måste vara uppfyllda för att upplysningarna ska få vidarebefordras till ett tredjeland. Paragrafens ordalydelse följer i sak direktivtexten. I stället för att använda begreppen "tredjeländer" och "tredjeland" har dock i lagtexten i stället skrivits ut att det är fråga om länder utanför Europeiska unionen. Detta för att ytterligare tydliggöra skillnaden mellan sådana länder och tredje medlemsstater som nämns i 20 och 21 §§.

23 §

I paragrafen har tagits in begränsningen av möjligheten att använda sådana rapporter och dokument som utarbetats av kommissionen och avses i artikel 23.6. Denna begränsning regleras i artikel 23.6 andra stycket. Paragrafens ordalydelse följer i sak direktivtexten i den del som gäller begränsning av möjligheten att använda rapporterna och dokumenten i verksamheten. Bestämmelsen påminner om bestämmelserna som tagits in i 20 § första stycket avseende begränsningar i möjligheten att använda upplysningar som tagits emot enligt direktivet. Inte heller denna bestämmelse påverkar i sig allmänhetens rätt att med stöd av offentlighetsprincipen ta del av allmänna handlingar, utan endast hur myndigheterna i medlemsstaterna får använda dokumenten i sin verksamhet.

Överklagande

24 §

I paragrafen föreskrivs att beslut enligt denna lag inte får överklagas. Även i LÖHS föreskrivs i fråga om handräckning som grundar sig på andra instrument att beslut enligt den lagen inte får överklagas.

Ytterligare föreskrifter

25 §

Bestämmelsen är en s.k. upplysningsbestämmelse. Något bemyndigande har inte ansetts behövligt eftersom de frågor som kan komma att regleras i förordningsform eller genom myndighetsföreskrifter har bedömts falla inom regeringens restkompetens eller avse ren verkställighet av lag.

Ikraftträdande m.m.

Enligt artikel 29.1 första stycket i direktivet ska medlemsstaterna med verkan från och med den 1 januari 2013 sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. I artikel 29.1 andra stycket föreskrivs att medlemsstaterna dock med verkan från och med 1 januari 2015 ska sätta i kraft de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 8 i direktivet. Artikel 8 i direktivet avser automatiskt utbyte av upplysningar.

Lagen ska därför träda i kraft den 1 januari 2015 i fråga om 11 § och i övrigt den 1 januari 2013.

I artikel 8.1 i direktivet föreskrivs att den artikeln ska tillämpas avseende upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014. Bestämmelserna i 11 § ska därför tillämpas första gången på upplysningar som avser kalenderåret 2014 när det gäller upplysningar som erhållits i form av kontrolluppgifter och på upplysningar som avser beskattningsår som avslutas efter den 31 december 2013 när det gäller upplysningar som erhållits i form av uppgifter i inkomstdeklarationer. När det gäller uppgifter i inkomstdeklarationer för beskattningsår som inte är kalenderår och som avslutas under 2014 innebär detta att upplysningar avseende de fem kategorierna av inkomster och kapital gällande hela beskattningsåret ska överföras.

8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden

21 §

Det tidigare *första stycket* som avsåg handräckning inom Europeiska unionen i skatteärenden har tagits bort. Bestämmelsen i första stycket togs in för att uppfylla de krav som ställdes i det gamla handräckningsdirektivet. I det nya handräckningsdirektivet föreskrivs att det gamla upphör att gälla den 1 januari 2013 och då ersätts av det nya som i stället genomförts genom införande av lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Bestämmelsen i det tidigare första stycket är därför numera överflödig (se dock nedan om ikraftträdande m.m.).

I det nya *tredje stycket* klargörs att bestämmelser om administrativt samarbete enligt det nya handräckningsdirektivet finns i lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Ikraftträdande m.m.

Lagen ska träda i kraft den 1 januari 2013, dvs. samtidigt med lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Vid ikraftträdandet kommer det att finnas öppna ärenden. För att Skatteverket inte ska behöva ”konvertera” dessa till handläggning enligt det nya direktivet ska äldre bestämmelser fortfarande gälla i ärenden som har påbörjats före ikraftträdandet. Ett ärende torde få anses ha påbörjats så snart en begäran har kommit in till Skatteverket respektive skickats till en behörig myndighet i en annan medlemsstat.

Fram till dess att bestämmelserna om automatiskt utbyte av upplysningar i 11 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning träder i kraft den 1 januari 2015 ska äldre bestämmelser fortfarande gälla sådant informationsutbyte som avses i artikel 3 i det gamla handräckningsdirektivet.

8.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

1 kap.

3 §

I paragrafen har *första stycket 7* ändrats för att klargöra att den begränsning av de fall då 42 § personuppgiftslagen (1998:204) ska tillämpas som anges i den nya 3 kap. 2 a § gäller vid tillämpning av denna lag.

Se vidare avsnitt 5.25 och författningskommentaren till 3 kap. 2 a §.

3 kap.

2 a §

Paragrafen är ny och har införts med anledning av artikel 25 i handräckningsdirektivet. Enligt 1 kap. 3 § första stycket 7 och 3 kap. 1 § ska 42 § personuppgiftslagen (1998:204) samt, med viss begränsning, 23 och 25–27 §§ i samma lag tillämpas. Av 3 kap. 3 § framgår att 28 § personuppgiftslagen ska tillämpas.

Paragrafen begränsar de fall då 23, 25, 26, 28 och 42 §§ personuppgiftslagen ska tillämpas när behandlingen av personuppgifterna sker på grund av samarbete enligt lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Nämnda bestämmelser i personuppgiftslagen ska inte tillämpas om det med hänsyn till ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse (inklusive monetära frågor, budgetfrågor och skattefrågor) hos en medlemsstat eller hos Europeiska unionen är nödvändigt att inte tillämpa dem.

Eftersom paragrafen endast tillämpas när behandlingen av personuppgifterna sker på grund av samarbete enligt lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, utesluts de fall då personuppgifterna redan behandlas av Skatteverket när en begäran om åtgärd enligt lagen kommer in till verket eller begärs av Skatteverket.

Det bör framhållas att paragrafen inte innebär en begränsning i allmänhetens rätt att enligt offentlighetsprincipen ta del av allmänna handlingar utan endast, i vissa fall, begränsar tillämpningsområdet för personuppgiftslagen som i sig inte behandlar offentlighets- och sekretessfrågor.

Se även avsnitt 5.25.

3 §

Paragrafen har ändrats för att klargöra att den begränsning av de fall då bestämmelserna om rättelse i personuppgiftslagen (1998:204) ska tillämpas som framgår av den nya 2 a § gäller vid tillämpning av denna lag.

Se vidare avsnitt 5.25 och författningskommentaren till 2 a §

8.4 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

9 kap.

2 §

Som redan framgått (se avsnitt 5.16) får den begränsning av användningen av inhämtade upplysningar som följer av handräckningsdirektivet anses vara av tvingande natur och innebära ett förbud att använda upplysningarna på annat sätt än som avses i 19–21 §§ lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning samt, vad gäller uppgifter i vissa rapporter och dokument, på sätt som avses i 21 § samma lag. Bestämmelserna i de paragraferna innefattar inte någon begränsning i den enskildes rätt enligt tryckfrihetsförordningen att ta del av eller använda sig av allmänna handlingar. Upplysningar som inhämtas från en annan medlemsstat kommer dock ofta att tillföras ett mål eller ärende som rör bestämmande av skatt och därmed omfattas av bestämmelserna i 27 kap. OSL. Sekretess gäller visserligen inte endast i förhållande till enskilda utan även mellan myndigheter (8 kap. 1 § OSL). Sekretess bryts dock i vissa fall genom sekretessbrytande bestämmelser i lag och förordning, se bl.a. 10 kap. OSL. Enligt 6 kap. 5 § OSL ska en myndighet på begäran av en annan myndighet lämna uppgift som den förfogar över, om inte uppgiften är sekretessbelagd eller det skulle hindra arbetets behöriga gång. Om en sekretessbrytande bestämmelse är tillämplig på en uppgift, innebär bestämmelsen i 6 kap. 5 § OSL att en myndighet är skyldig att lämna uppgiften till en myndighet som begär det. De användningsbegränsningar som föreslås får emellertid till följd att en myndighet inte kan utnyttja uppgifterna i sin verksamhet i andra fall än som anges i 20–22 §§ i den föreslagna lagen. Detta innebär att sekretessbrytande regler i praktiken bara torde bli aktuella när en myndighet har rätt att ta del av uppgifterna för sådana ändamål (jfr prop. 1990/91:131 s. 24 f).

Hänvisningarna i paragrafen har kompletterats med en ny punkt, *punkt 8*, som hänvisar till lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Beträffande återopande av upplysningar m.m. som har tillhandahållits av en myndighet i en annan medlemsstat som bevisning, se kommentaren till 19 § i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

17 kap.

7 a §

Bestämmelsen är ny och införs med anledning av artikel 23.6 i handräckningsdirektivet.

Sekretessen gäller i verksamhet som avser samarbete inom Europeiska unionen rörande beskattning.

Föremålet för sekretess är uppgifter i sådana upplysningar som andra medlemsstater lämnat till kommissionen och uppgifter i sådana rapporter eller andra dokument som utarbetats av kommissionen på grundval av sådana upplysningar.

Bestämmelsen är utformad utan skaderekvisit. När det gäller upplysningar från andra medlemsstater gäller i stället sekretess om det kan

antas att uppgifterna skulle ha varit sekretessbelagda i den andra medlemsstaten. Avgörande för huruvida sekretess föreligger är hur uppgifterna typiskt sett hanteras i den andra medlemsstaten. Det finns inte något som hindrar att den svenska myndigheten vid sekretessprövningen tar kontakt med den andra medlemsstaten för att utreda förhållandena i det enskilda fallet. Det krävs dock inte att så görs.

När det gäller rapporter och dokument från kommissionen gäller att uppgifter i sådana handlingar är sekretessbelagda om inte kommissionen samtyckt till att uppgifterna röjs.

Sekretess för uppgift i allmän handling gäller i högst 40 år.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.23.

8 §

Paragrafen har ändrats så att även den tystnadsplikt som följer av den nya bestämmelsen i 7 a § inskränker rätten enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifter.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.23.

17 kap.

7 a §

I paragrafen har den delen av artikel 23.6 andra stycket i handräkningsdirektivet som föreskriver att rapporterna och dokumenten som avses där inte får offentliggöras eller göras tillgängliga för någon annan person eller något annat organ utan kommissionens uttryckliga samtycke tagits in. Denna bestämmelse har en annan karaktär än bestämmelsen om att rapporterna och dokumenten endast får användas för analysändamål och utgör en begränsning i allmänhetens rätt att med stöd av offentlighetsprincipen ta del av allmänna handlingar. Det är med andra ord en sekretessbestämmelse och har därför införts här i stället för i lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Såvida Europeiska kommissionen inte uttryckligen samtycker till att en uppgift i rapporterna och dokumenten offentliggörs eller görs tillgängliga för andra, är sekretessen absolut och någon skadebedömning ska inte göras. Om kommissionen samtycker till offentliggörande eller utlämnande av uppgift i en sådan rapport eller ett sådant dokument måste dock sekretessprövning göras med beaktande av övriga bestämmelser i lagen innan offentliggörande eller utlämnande kan ske (se 7 kap. 3 §).

Det rör sig här om rapporter och dokument som grundar sig på upplysningar som lämnats av medlemsstaterna för att utvärdera hur samarbetet enligt direktivet fungerar. De uppgifter som kommer att finnas i dessa rapporter och dokument torde således i huvudsak vara statistikuppgifter och liknande. Uppgifter avseende en enskild person bör därför normalt inte finnas i dem och bestämmelserna i 27 kap. är då inte tillämpliga på uppgifterna.

Bestämmelsen är utformad så att den närmare överensstämmer med terminologin och systematiken i lagen i övrigt än vad bestämmelsen i direktivet gör.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.23.

8 §

Paragrafen har ändrats så att även den tystnadsplikt som följer av den nya bestämmelsen i 7 a § inskränker rätten enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifter.

Paragrafen har behandlats i avsnitt 5.23.

8.5 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

37 kap.

6 §

I paragrafen har två nya bestämmelser, *punkterna 3 och 4*, införts som utvidgar Skatteverkets möjlighet att utfärda förelägganden.

Enligt *punkten 3* får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen att lämna uppgift som behövs för att kunna kontrollera skyldigheten. Möjligheten för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift av betydelse för kontroll av uppgiftsskyldighet i Sverige regleras i punkten 1. Det är därför aktuellt att tillämpa punkten 3 endast när en annan medlemsstat begärt upplysningar i skatteärenden från Sverige. För tillämpningen av bestämmelsen saknar det därvid betydelse om utbytet av upplysningar sker med stöd av lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller med stöd av ett avtal med en medlemsstat som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

Om de uppgifter som efterfrågas behövs för att kunna kontrollera uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. kan föreläggande utfärdas med stöd av punkten 1 även om utredningen inletts med anledning av en begäran om upplysningar från en annan stat. De sedan tidigare befintliga reglerna om föreläggande i förevarande kapitel kan i många fall vara tillräckliga även vid föreläggande med anledning av en begäran om utbyte av upplysningar från en annan stat, nämligen om de begärda upplysningarna avser sådana inkomster för vilka den som föreläggs har uppgiftsskyldighet i Sverige. Det finns dock fall då dessa bestämmelser inte räcker till. Det gäller t.ex. om de begärda upplysningarna avser underlag för förmögenhetsskatt i den andra staten eller då mer än sex år förflutit sedan det kalenderår som upplysningarna avser gått ut.

Enligt *punkten 4* får Skatteverket förelägga även den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt skattelagstiftningen i en stat utanför Europeiska unionen att lämna uppgift som behövs för att kunna kontrollera skyldigheten, om ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden slutits med den staten. Det kan röra sig om ett mer omfattande skatteavtal som innehåller en klausul om informationsutbyte eller avtal som endast reglerar informationsutbyte. Bestämmelsen gäller endast kontroll av uppgiftsskyldighet i en stat utanför Europeiska unionen. För förelägganden som inte ryms inom tillämpningen för punkten 1 men som ändå behöver utfärdas med anledning av informationsutbyte med stöd av ett avtal med en annan medlemsstat i Europeiska unionen gäller som redan nämnts i stället punkten 3.

Det anges inte i punkterna 3 och 4 att förelägganden enligt endast får utfärdas i de fall då handräckningsdirektivet eller ett avtal med den andra staten medför en skyldighet för Skatteverket att företa utredningsåtgärder för att inhämta de begärda upplysningarna. Eftersom bestämmelserna syftar till att möjliggöra inhämtande av uppgifter som inte är av betydelse för beskattningen i Sverige torde det dock inte vara intressant att tillämpa bestämmelserna i andra fall. Eftersom bestämmelserna inte innebär någon ovillkorlig skyldighet för Skatteverket att utfärda föreläggande när en annan stat begärt upplysningar kan verket avstå från det i de fall då sådan skyldighet inte finns. Detta gäller även om en myndighet i en annan stat t.ex. med stöd av handräckningsdirektivet särskilt begärt att ett föreläggande ska utfärdas.

De sedan tidigare befintliga bestämmelserna om kontrollförelägganden i förevarande kapitel är i huvudsak utformade på så sätt att föreläggande endast kan användas för att inhämta uppgifter för kontroll av uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. Föreläggande har alltså i princip endast kunnat utfärdas för inhämtande av uppgifter som Sverige har ett skattemässigt intresse av. Av artikel 18.1 jämförd med 17.2 i handräckningsdirektivet framgår emellertid att en medlemsstat inte får vägra att utföra utredningar eller överlämna upplysningar med motiveringen att det skulle strida mot nationell lagstiftning att för egna ändamål utföra sådana utredningar eller inhämta de begärda uppgifterna om det aktuella hindret i nationell lagstiftning enbart beror på att medlemsstaten inte har något eget intresse av informationen. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 26 i OECD:s modellavtal och i OECD:s särskilda modellavtal för informationsutbyte i skatteärenden (se vidare avsnitt 5.6).

Ett föreläggande enligt punkterna 3 och 4 kan förenas med vite under de förutsättningar som anges i 44 kap. 2 och 3 §§.

Se även avsnitt 5.6.

9 §

Paragrafen har ändrats för att utvidga Skatteverkets möjlighet att använda s.k. tredjemansföreläggande. Sådana förelägganden får därigenom avse förhållanden av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som Sverige slutit avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden med.

Bestämmelserna har införts för att uppfylla Sveriges åtaganden enligt handräckningsdirektivet och de avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden, att utan nationella begränsningar som beror endast på att informationen saknar intresse för beskattningen i Sverige, inhämta information av betydelse för en annan stat som begärt upplysningar.

Ett föreläggande enligt förevarande paragraf kan förenas med vite under de förutsättningar som anges i 44 kap. 2 och 3 §§.

Se även avsnitt 5.6

41 kap.

2 §

I första stycket 8 och 9 har nya bestämmelser införts som utvidgar Skatteverkets möjlighet att besluta om revision på så sätt att sådan får

tillgripas för att kontrollera även att uppgiftsskyldighet har fullgjorts i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som Sverige slutit avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden med.

Enligt *punkten 8* får Skatteverket besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt skattelagstiftningen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen har fullgjorts. Möjligheterna för Skatteverket att besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra sådan skyldighet som kan antas uppkomma regleras i punkterna 1 och 2. Det torde därför komma i fråga att tillämpa punkten 8 endast när en annan medlemsstat begärt upplysningar i skatteärende från Sverige. För tillämpningen av bestämmelsen saknar det därvid betydelse om utbytet av upplysningar sker med stöd av lagen (2012:000) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller med stöd av ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden.

Om de uppgifter som efterfrågas behövs för att kunna kontrollera uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. eller att det finns förutsättningar att fullgöra sådan skyldighet som kan antas uppkomma kan revision beslutas med stöd av punkterna 1 och 2 även om utredningen inletts med anledning av en begäran om upplysningar från en annan stat.

Enligt *punkten 9* får Skatteverket besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet i en stat utanför Europeiska unionen har fullgjorts, om ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden slutits med den staten. Det kan röra sig om ett mer omfattande skatteavtal som innehåller en klausul om informationsutbyte eller avtal som endast reglerar informationsutbyte. Bestämmelsen gäller endast kontroll av uppgiftsskyldighet i en stat utanför Europeiska unionen. För revisioner som inte ryms inom tillämpningen för punkterna 1 och 2 men som ändå behöver beslutas med anledning av informationsutbyte med stöd av ett avtal med en annan medlemsstat i Europeiska unionen gäller som redan nämnts i stället punkten 8.

Det har inte ansetts nödvändigt att i bestämmelserna ange att revision enligt punkterna 8 och 9 endast får beslutas i de fall då handräckningsdirektivet eller ett avtal med den andra staten medför en skyldighet för Skatteverket att företa utredningsåtgärder för att inhämta de begärda upplysningarna. Eftersom bestämmelserna syftar till att möjliggöra inhämtande av uppgifter som inte är av betydelse för beskattningen i Sverige torde intresset av att tillämpa bestämmelserna i andra fall vara begränsat. Eftersom bestämmelserna inte innebär någon ovillkorlig skyldighet för Skatteverket att besluta om revision kan verket avstå från det i de fall då sådan skyldighet inte finns. Detta gäller även om en myndighet i en annan stat t.ex. med stöd av handräckningsdirektivet särskilt begärt att Skatteverket ska besluta om revision.

Enligt *första stycket 10* får Skatteverket vidare besluta om revision för att kontrollera att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 8 eller 9 som kan antas uppkomma.

Bestämmelserna i punkterna 8–10 motsvarar punkterna 1 och 2 som dock avser uppgiftsskyldighet i Sverige enligt 15–35 kap.

Andra stycket har ändrats så att även s.k. tredjemansrevision kan göras för sådana kontroller som anges i första stycket 8–10.

Ändringarna har gjorts för att för att uppfylla Sveriges åtaganden enligt handräckningsdirektivet och avtal om utbyte av upplysningar i skatteärenden. Se om detta i författningskommentarerna till 37 kap. 6 och 9 §§.

Se även avsnitt 5.6.

43 kap.

1 §

Paragrafen har ändrats för att klargöra att rätt till ersättning inte finns i ärenden som ska handläggas av behörig myndighet enligt lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och enligt avtal som endast reglerar informationsutbyte. Skatteverket är behörig myndighet i sådana ärenden.

Se även avsnitt 5.6.