

Regeringskansliet
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Ert diarienum: Fi2019/00102/S3

Betänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang - ett nytt regelverk på skatteområdet (SOU 2018:91)

Sammanfattning

Förvaltningsrätten konstaterar att förslaget i betänkandet ”Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet” är ett omfattande och komplicerat nytt regelverk. Det finns därför risk att bestämmelserna kan ge upphov till tillämpningssvårigheter och gränsdragningsproblem. Förvaltningsrätten får intrycket att vissa av bestämmelserna i direktivet inte är genomarbetade vilket avspeglas på förslagen i betänkandet. Förvaltningsrätten ställer sig tveksam till om det är befogat att införa de delar av förslaget som avser arrangemang som inte är gränsöverskridande (s.k. inhemska arrangemang). Förvaltningsrätten förordar att regelverket utvärderas och ytterligare överväganden görs av om nyttan för Skatteverket/det allmänna av att få tidig information står i rimlig proportion till den ökade rapporteringsbördan för de rapporteringsskyldiga innan tillämpningsområdet utvidgas till att omfatta inhemska arrangemang.

Förvaltningsrätten konstaterar att de föreslagna lagbestämmelserna i ett antal fall är vidare i sin omfattning än direktivets bestämmelser och ställer sig tveksam till om detta är utredningens avsikt. När det gäller s.k. standardiserade arrangemang tycks dock utredningen mena att tillämpningsområdet är väsentligt mer begränsat än vad den föreslagna lagbestämmelsen och direktivet ger uttryck för. Förvaltningsrätten delar inte den bedömningen.

Ett antal uttryck i det föreslagna regelverket är nya för svensk skattelagstiftning och i vissa fall ges inte någon definition i lagtexten. Förvaltningsrätten anser att det leder till rättsosäkerhet om centrala uttryck inte förklaras i lagtexten. Det är enligt förvaltningsrättens mening inte rimligt att riskerna med ett otydligt utformat regelverk, som dessutom kan leda till långtgående sanktioner, läggs på den rapporteringsskyldige.

Förvaltningsrätten anser att det finns skäl att ytterligare utreda och överväga om de föreslagna sanktionerna är ändamålsenliga och förenliga med legalitetsprincipen och om uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang omfattas av den s.k. skattesekretessen.

Förvaltningsrätten har följande synpunkter på det remitterade betänkandet ”Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet” (SOU 2018:91), nedan betänkandet.

Synpunkterna har disponerats enligt följande; i avsnitt 1 finns allmänna synpunkter, i avsnitt 2 synpunkter på specifika avsnitt och i avsnitt 3 synpunkter på lagtexten.

Förvaltningsrätten har, trots att förslaget i mycket innebär implementering av ett EU-direktiv, valt att lämna relativt utförliga synpunkter. Detta eftersom förslaget får förmodas komma att omfatta ett stort antal aktörer samt med tanke på de sanktioner som är kopplade till bristande regelefterlevnad.

1 Allmänna synpunkter

1.1 Inledning

Förvaltningsrätten konstaterar att det är fråga om ett omfattande och komplicerat nytt regelverk som föreslås införas i svensk skattelagstiftning. Det kan därför antas att bestämmelserna kommer ge upphov till tillämpningssvårigheter och gränsdragningsproblem som de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att behöva avgöra.

Förvaltningsrätten får intrycket att vissa av bestämmelserna i direktivet inte är genomarbetade vilket avspeglas på förslagen i betänkandet.

1.2 Är det befogat att de svenska bestämmelserna är mer omfattande än direktivets?

1.2.1 Arrangemang som inte är gränsöverskridande

Direktivet föreskriver rapporteringsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang. Betänkandet går dock utöver direktivet och föreslår även rapporteringsplikt för arrangemang som inte är gränsöverskridande (nedan även inhemska arrangemang). Förvaltningsrätten ställer sig tveksam till om det är befogat att inkludera även inhemska arrangemang.

De faktorer som utredningen har pekat på som talar emot att en rapporteringsskyldighet för inhemska arrangemang införs, bl.a. proportionaliteten mellan rapporteringsbördan och nyttan för det allmänna samt eventuell ”överrapportering” ska, enligt förvaltningsrättens mening, inte underskattas. Det bör vara till fördel både för det allmänna och enskilda om regelverket kan utvärderas innan tillämpningsområdet utvidgas. På så sätt kan eventuella brister och ”barnsjukdomar” vid behov justeras innan rapporteringsskyldighet för inhemska arrangemang införs.

Om inhemska arrangemang ändå inkluderas i regelverket samtidigt och tillsammans med gränsöverskridande arrangemang anser förvaltningsrätten att det i den fortsatta beredningen finns skäl att överväga om rapporteringsskyldigheten avseende inhemska arrangemang ska begränsas med t.ex. beloppsgränser.

1.2.2 Övriga bestämmelser som är mer omfattande än direktivet

Betänkandet innehåller ett antal bestämmelser som innebär en längre gående rapporteringsskyldighet än vad direktivet kräver, se t.ex. synpunkterna nedan i avsnitt 3 avseende de föreslagna bestämmelserna i 9, 10, 17, 21, 25 och 28 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang (LRA) samt 33 b kap. 10, 19 och 23 §§ lagen om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Avvikelser från direktivet på angivet sätt medför komplikationer för både rapporteringsskyldiga och Skatteverket.

- Rapporteringsskyldiga måste rapportera in fler uppgifter än vad direktivet kräver.
- Rapporteringsskyldiga, som är verksamma i flera medlemsstater, måste följa/hantera flera olika regelverk i stället för ”ett” (eller flera, men som motsvarar bestämmelserna i direktivet och därför uppfattas som ”ett”).
- Skatteverket ska till EU endast rapportera in sådana gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt direktivet. Skatteverket kommer därför att behöva dela upp inrapporterade uppgifter för varje arrangemang i dels en grupp som innehåller uppgifter som är rapporteringspliktiga enligt DAC¹, dels en grupp som innehåller uppgifter som inte är rapporteringspliktiga enligt DAC men som är det enligt svensk lagstiftning.

Om lagstiftaren fullföljer förslaget och genomför utvidgningarna av direktivets tillämpningsområde, anser förvaltningsrätten att det bör finnas såväl goda skäl för detta som proportionalitet mellan den ökade rapporteringsbördan och nyttan för det allmänna. De bakomliggande övervägandena bör i båda fallen redovisas öppet.

1.3 Är det befogat att bestämmelsen om standardiserade arrangemang är mer begränsad än direktivets?

I betänkandet föreslås att s.k. standardiserade arrangemang ska vara rapporteringspliktiga. Utredningen tycks mena att tillämpningsområdet är högst begränsat och att den typ av ”skatteprodukter” som omfattas torde förekomma endast i mycket liten utsträckning i Sverige. Utredningen anser att ett tidigare vanligt skatteupplägg, som benämns kattrumpa, inte omfattas av standardiserade arrangemang. Förvaltningsrätten uppfattar tvärt emot utredningen bestämmelsen som vid i sin omfattning och som något av en portalparagraf för vilka arrangemang som regelverket syftar till att träffa. Förvaltningsrätten menar dessutom att upplägg av typen kattrumpa torde utgöra *typexempel* på standardiserade arrangemang. Den föreslagna lagbestämmelsen och den motsvarande direktivbestämmelsen begränsas inte, enligt förvaltningsrättens uppfattning, på det sätt som utredningen tycks mena. Förvaltningsrätten ser inte varför den svenska bestämmelsen skulle vara snävare i omfånget än direktivet. (Se nedan avsnitt 3.3 under 18 § LRA – Standardiserade arrangemang.)

¹ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

1.4 Det bakomliggande syftet med rapporteringsplikten är oklart formulerat

Förvaltningsrätten anser att syftet med reglerna om rapporteringspliktiga arrangemang är otydligt eller i vart fall oklart formulerat. Detta även med beaktande av att förslaget implementerar ett direktiv. Som skäl till att införa regler om rapporteringsplikt framhålls i huvudsak att syftet med de föreslagna reglerna är att "Skatteverket i ett så tidigt skede som möjligt ska erhålla information om ... arrangemang [som kan medföra skatteförmåner] och, vid behov, kunna agera genom att t.ex. uppmärksamma regeringen på behov av lagändringar" (se s. 271 och även s. 280) men även att uppgifterna ska användas "bl.a. för att åstadkomma en korrekt beskattning" (s. 309). På flertal andra ställen i utredningen (se bl.a. s. 179 och s. 277) anges däremot att "uppgifterna inte ska lämnas till ledning för beskattningen i enskilda fall" utan som "verktyg för kontroll av att andra uppgiftsskyldigheter har fullgjorts".

Dessa otydligt presenterade och delvis motstridiga syften gör det svårt att inordna de föreslagna ändringarna i befintlig lagstiftning. Det gör det också svårt att ta ställning till hur de föreslagna reglerna förhåller sig till befintliga bestämmelser om t.ex. skattesekretess (se avsnitt 2.3), förbud mot dubbelprövning och rätten att inte belasta sig själv (se avsnitt 2.2.2). Med hänsyn till att de föreslagna bestämmelserna medför långtgående skyldigheter för enskilda, med omfattande sanktioner som följd vid bristande regelefterlevnad, förespråkar förvaltningsrätten att syftet med rapporteringsskyldigheten samt på vilket sätt och i vilka sammanhang Skatteverket ska få använda de uppgifter som lämnas förtydligas.

2 Synpunkter på specifika avsnitt

2.1 Inledning

Synpunkter på specifika avsnitt i betänkandet finns förutom nedan även i avsnitt 3.

2.2 Sanktioner (avsnitt 14)

2.2.1 Rapporteringsavgiftens utformning och storlek

Förvaltningsrätten ifrågasätter om det föreslagna sanktionssystemet med en andra rapporteringsavgift kommer att fungera som det påtryckningsmedel som utredningen har avsett. Detta eftersom Skatteverket, vid utebliven rapportering, sannolikt sällan kommer upptäcka en underlåtelse att lämna uppgifter inom ett par månader. I praktiken innebär detta att både en första och en andra rapporteringsavgift kommer att tas ut samtidigt och först långt efter den tidpunkt då rapporteringsplikten har infallit. I de fall man i efterhand lämnar uppgifter som är felaktiga eller otillräckliga kan även en tredje sanktionsavgift komma att tas ut samtidigt för samma rapporteringspliktiga arrangemang. Enligt förvaltningsrättens mening finns det därför anledning att ytterligare överväga om sanktionssystemets utformning är ändamålsenlig.

Om en rapporteringsavgift ska tas ut är vidare knutet till om den rapporteringsskyldige har varit försenad eller har underlåtit att lämna de uppgifter som efterfrågas i rätt tid. Med den föreslagna utformningen av lagtexten kommer det enligt förvaltningsrättens mening bli svårt att fastställa en tidpunkt då rapporteringsskyldigheten har passerats. För att sanktionssystemet ska bli förutsebart efterlyser förvaltningsrätten t.ex. att tidpunkten för tillgängliggörandet respektive tillhandahållandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang knyts till en tidpunkt som rådgivare, användare, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolar enkelt kan identifiera. För att de föreslagna sanktionerna ska vara förenliga med legalitetsprincipen krävs även att de centrala uttryck som sanktionerna bygger på (bl.a. vem som är rapporteringspliktig och vad som ska rapporteras, se nedan avsnitt 3.4) klarläggs och förs in i lagtexten.

Mot bakgrund av dels att merparten av de uppgifter som kan förutsättas komma att lämnas kommer avse arrangemang som ligger i gråzonen mot arrangemang som är förutsedda av lagstiftaren, eller i vart fall är inom lagens rāmärken, dels att den som inte fullgör sina skyldigheter enligt skatteförfarandelagen påförs skattetillägg, anser förvaltningsrätten att även en lägre avgift skulle uppfylla direktivets krav på ett effektivt sanktionssystem. Vid den fortsatta beredningen finns det därför skäl att överväga om rapporteringsavgifternas storlek är proportionerlig.

Förvaltningsrätten instämmer i att det utifrån de grundläggande principerna inom beskattningsförfarandet är ändamålsenligt att beslut om rapporteringsavgift fattas av Skatteverket som första instans.

2.2.2 Dubbelprövningsförbudet m.m.

Eftersom syftet med rapporteringsskyldigheten – att erhålla information om skattearrangemang och/eller att åstadkomma en korrekt beskattning – är otydligt angivet i såväl direktivet som i de föreslagna bestämmelserna (och i betänkandet i övrigt) känner förvaltningsrätten sig inte övertygad om att rapporteringsavgiften är förenlig med dubbelprövningsförbudet och de rättssäkerhetsgarantier, framförallt rätten att inte belasta sig själv, som uppställs i Europakonventionen. Förvaltningsrätten efterlyser ytterligare överväganden och tydliggöranden i dessa delar.

2.2.3 Möjlighet till frivillig självrättelse vid uteblivet uppgiftslämnande

Förvaltningsrätten anser att möjlighet till frivillig rättelse bör – utifrån komplexiteten av det föreslagna regelverket men även utifrån att det viktigaste syftet med uppgifterna framhålls vara att ge Skatteverket tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering – i vart fall inledningsvis finnas även vid uteblivet uppgiftslämnande.

2.3 Skattesekretess (avsnitt 16)

Förvaltningsrätten ställer sig tveksam till om uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang omfattas av bestämmelsen i 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL. För att uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang ska omfattas av bestämmelsen krävs att de går att hänföra till verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Detta stämmer inte överens med det som förvaltningsrätten uppfattar vara rapporteringspliktens huvudsakliga syfte, att Skatteverket i ett så tidigt skede som möjligt ska erhålla information om skattearrangemang som kan medföra skatteförmåner och vid behov, kunna agera genom att t.ex. uppmärksamma regeringen på behov av lagändringar (jfr även ovan under avsnitt 1.4).

Med hänsyn till att sekretess inte gäller för beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, utgår förvaltningsrätten från att beslut om att ta ut rapporteringsavgift kommer utformas så att de inte innehåller uppgifter om tredje man vars personliga och ekonomiska förhållanden berörs. Om så inte blir fallet funderar domstolen på om det finns skäl att överväga om vissa delar av beslutet ska omfattas av sekretess. Liknande bestämmelser finns idag i 27 kap. 6 § OSL för beslut varigenom trängselskatt bestäms.

2.4 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna (avsnitt 20.8)

Konsekvensanalysen av effekterna för de allmänna förvaltningsdomstolarna är förhållandevis kortfattad. Utredningen har kommit fram till att det är ”svårt att bedöma nettoeffekten av förslagen”, men att ”det dock inte [är] osannolikt att förslagen kommer att medföra en något ökad måltillströmning och därmed viss kostnadsökning”. Förvaltningsrätten anser att det är svårt att bedöma det föreslagna regelverkets effekter och hur stor kostnaden kommer att bli för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förvaltningsrätten utgår dock ifrån att en uppföljning kommer att ske och att ökade anslag kommer att tilldelas vid behov.

3 Synpunkter på lagtext

3.1 Inledning

I detta avsnitt lämnas synpunkter på vissa av författningsförslagen (lagtexten) i avsnitt 1 i betänkandet. Synpunkter lämnas också på författningskommentaren i avsnitt 21 och i vissa fall på avsnitt 11. Inledningsvis lämnas också några synpunkter på olika uttryck i betänkandet.

Sidhänvisningarna i detta avsnitt gäller betänkandet.

Direktivet som avses i detta avsnitt är rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, även benämnt DAC.

Inför lagrådsremiss och proposition vill förvaltningsrätten skicka med att det underlättar för läsaren om det i författningskommentaren ges läshänvisningar till relevanta avsnitt i allmänmotiveringen.

3.2 Vaga och svårtolkade centrala uttryck

3.2.1 Uttryck som finns i lagtexten, men som inte definieras i lagtext

Ett antal uttryck i det föreslagna regelverket är nya för svensk skattelagstiftning. I vissa fall ges inte någon definition i lagtexten, utan uttrycken förklaras endast i allmänmotiveringen och/eller i författningskommentaren. Förvaltningsrätten anser att det leder till rättsosäkerhet om centrala uttryck inte definieras i lagtexten och menar att det i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör övervägas att definiera uttrycken i lagtexten. Det gäller bl.a. följande uttryck.

Arrangemang

I den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang är ”arrangemang” ett centralt uttryck. Utredningen föreslår dock inte någon definition av uttrycket i lagen med motiveringen att det torde finnas en risk att en i lag intagen definition av uttrycket kan begränsa tillämpningsområdet för DAC 6² på ett otillåtet sätt, även om detta inte är syftet (s. 211). Förvaltningsrätten menar att ett utelämnande av definitionen till ett så centralt uttryck i lagen leder till rättsosäkerhet och fråga uppkommer om detta är förenligt med den s.k. legalitetsprincipen. Lagstiftning bör inte ske genom förarbeten. Vidare är det förvaltningsrättens uppfattning att lagstiftaren får stå risken för att tillämpningsområdet eventuellt begränsas på ett sätt som lagstiftaren inte har avsett. Det är inte rimligt att risken för en otydlig lagstiftning läggs på den rapporteringsskyldige.

Arrangemang som inte är gränsöverskridande

Två centrala uttryck i det föreslagna regelverket är ”gränsöverskridande arrangemang” och ”arrangemang som inte är gränsöverskridande”. Det förstnämnda uttrycket definieras i 6 § LRA, men det finns inte någon definition i lagtexten av arrangemang som inte är gränsöverskridande.

² Rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktivet 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang.

Övrigt

Det finns även, förutom nyssnämnda uttryck, ett antal andra uttryck som inte förklaras i lagtexten. Det gäller t.ex. deltagare i arrangemang (6 och 19 §§ LRA), direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen (14 § LRA), cirkulära transaktioner (21 § LRA), skatteregim (22 § LRA) och unilaterala regler (26 § LRA). Det bör också övervägas om inte uttrycken skatteförmån (13 § LRA) och behörig myndighet (33 b kap. 12, 13, 16 och 18 §§ SFL), som visserligen inte är nya för svensk lagstiftning, ska definieras i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

3.2.2 Uttryck som förklaras i lagtexten, men som ändå är otydliga/oklara

Det finns ett antal uttryck som förklaras i lagtexten, men som förvaltningsrätten ändå uppfattar som otydliga/oklara. Det gäller t.ex. rådgivare (33 b kap. 8 § SFL), användare (33 b kap. 10 § SFL) och safe harbour (26 § LRA).

3.3 Lagen om rapporteringspliktiga arrangemang (LRA)

1 § LRA – Lagens innehåll och tillämpningsområde

Förvaltningsrätten anser att det finns skäl att överväga om syftet med lagen om rapporteringspliktiga arrangemang ska anges i 1 § LRA eller i någon av de inledande paragraferna. Syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang finns i 33 b kap. 2 § SFL.

6 § LRA – Gränsöverskridande arrangemang

I 6 § LRA finns en definition av det i lagen centrala uttrycket ”gränsöverskridande arrangemang”. Två huvudkomponenter i definitionen är ”arrangemang” och ”deltagare”. I lagtexten finns dock inte någon förklaring till varken arrangemang eller deltagare. Förvaltningsrätten anser att uttrycken arrangemang och deltagare bör definieras i lagtexten.

I 6 § 3 och 4 LRA anges ”i en annan jurisdiktion”. Förvaltningsrätten anser att det bör förtydligas vilken jurisdiktion som jämförelsen görs med.

Uttrycket deltagare förklaras inte heller närmare i betänkandet. Av författningskommentaren (s. 365) framgår dock att delägare i ett handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt normalt får anses som deltagare i ett arrangemang. Förvaltningsrätten utgår från att det, i ett sådant fall, är handelsbolaget (eller det delägarbeskattade subjektet) som primärt deltar i arrangemanget. Ett handelsbolag är förvisso inte ett skattesubjekt, men utgör en juridisk person som kan ingå avtal samt ikläda sig rättigheter och skyldigheter. Förvaltningsrätten menar att det inte är självklart att delägarna i ett handelsbolag (eller ett delägarbeskattat subjekt) ska betraktas som deltagare i ett arrangemang, som primärt rör handelsbolaget (eller det delägarbeskattade subjektet). Enligt förvaltningsrättens uppfattning bör det därför framgå uttryckligen av lagtexten att delägare i ett handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt kan anses/anses som deltagare i ett arrangemang, trots att arrangemanget primärt rör handelsbolaget eller det delägarbeskattade subjektet.

9 och 10 §§ LRA – Anknutna personer

I 9 och 10 §§ LRA finns en definition av ”anknutna personer”. Bestämmelserna motsvarar i stora delar definitionen av ”anknutet företag” i artikel 3 punkt 23 DAC. Anknutet företag är, enligt direktivet, ”en person”. Med person avses bl.a. en fysisk person (se artikel 3 punkt 11 a) DAC). Ett anknutet företag i direktivet kan alltså vara en fysisk person. Förvaltningsrätten menar att detta är förvillande.

Förvaltningsrätten anser att förebilden i DAC är bristfällig, utöver ovanstående, på ett antal punkter. Detta återspeglas i utformning av 9 och 10 §§ LRA [se nedan punkterna b) första stycket och e)]. Därtill har utredningen avvikit från lydelsen av bestämmelsen i DAC i ett antal avseenden, som förvaltningsrätten anser kan ifrågasättas [se nedan punkterna c), d) och f)].

a) *Närstående*

Förvaltningsrätten anser att ”närstående till varandra” i 9 § första stycket LRA med fördel kan bytas ut till ”anknutna till varandra” e. dyl., då termen närstående används på andra ställen i skattelagstiftningen med en särskild betydelse [se t.ex. 2 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229)].

b) *En annan person och den andra personen*

I 9 § första stycket LRA används det vidare begreppet ”person”. Enligt förvaltningsrättens mening bör dock ”den andra personen” i punkterna 1–4 aldrig kunna vara en fysisk person, varför ”företag” bör kunna användas i stället, jfr 8 § LRA.

Förvaltningsrätten konstaterar att i 9 § första stycket 1 används ”en annan person” (obestämd form), men i punkterna 2–4 används ”den andra personen” (bestämd form). Punkterna bör utformas på ett enhetligt sätt. Med tanke på inledningen av bestämmelsen bör, enligt förvaltningsrättens mening, den bestämda formen användas.

c) *”Kontrollerar” röster*

I 9 § första stycket 2 LRA används begreppet ”kontrollerar” (över 25 % av rösterna). Av utformningen av motsvarande bestämmelse i artikel 3 punkt 23 första stycket b) DAC framgår dock att det ska vara fråga om ett innehav, vilket bättre motsvaras av ”innehar”, som i sin tur torde vara ett snävare begrepp än ”kontrollerar”. Bestämmelsen i 9 § första stycket 2 LRA synes därför ha fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i DAC. Förvaltningsrätten ifrågasätter om detta har varit utredningens avsikt. Se även avsnitt 1.2.2.

Utformningen av 10 § andra stycket andra meningen LRA, som har en i princip ordagrann motsvarighet i artikel 3 punkt 23 femte stycket DAC (nämligen ”[e]n person som innehar mer än 50 % av rösterna ska anses inneha 100 % av rösterna”), bekräftar att begreppet ”innehar” bör användas i 9 § första stycket 2 LRA i stället för ”kontrollerar”.

d) *”Innehar” kapital*

I 9 § första stycket 3 LRA används begreppet ”innehar” (över 25 % av kapitalet). Av utformningen av motsvarande bestämmelse i artikel 3 punkt 23 första stycket c) DAC framgår dock att det ska vara fråga om en äganderätt, vilket bättre motsvaras av ”äger”, vilket i sin tur är ett snävare begrepp än ”innehar”.

Bestämmelsen i 9 § första stycket 3 LRA har alltså fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i DAC. Förvaltningsrätten ifrågasätter om detta har varit utredningens avsikt. Se även avsnitt 1.2.2.

e) Indirekt kontroll av röster

Enligt 9 § första stycket 3 LRA kan innehavet av kapitalet vara både direkt och indirekt. I 9 § första stycket 2 LRA, som gäller kontroll av rösterna, anges inte något om att kontrollen kan vara både direkt och indirekt, varför förvaltningsrätten först får intrycket att det här är fråga om endast direkt kontroll. Bestämmelsen i 10 § andra stycket andra meningen LRA, som i princip överensstämmer ordagrant med motsvarande bestämmelse i artikel 3 punkt 23 femte stycket DAC, motsäger dock detta. Här stadgas att en person som ”innehar mer än 50 procent av rösterna ska anses inneha 100 procent av rösterna”. Enligt förvaltningsrättens uppfattning fyller denna bestämmelse inte någon funktion och behövs inte i det fall att 9 § första stycket 2 LRA avser endast direkt kontroll. Vid indirekt kontroll fyller däremot bestämmelsen en funktion (vid en samtidig tillämpning av beräkningsregeln i 10 § andra stycket första meningen LRA). Bestämmelsen i 9 § första stycket 2 LRA torde därför, enligt förvaltningsrättens mening, omfatta även indirekt kontroll.

Mot bakgrund av ovan vore det förtjänstfullt om

- det klargörs uttryckligen i lagtexten att 9 § första stycket 2 LRA omfattar även indirekt kontroll av rösterna, och
- det anges uttryckligen i lagtexten i vilket sammanhang 10 § andra stycket andra meningen LRA ska beaktas på motsvarande sätt som har gjorts i första meningen samma stycke.

Om 9 § första stycket 2 LRA omfattar även indirekt kontroll av röster – vilket det mesta talar för – bör det anges att beräkningsregeln i 10 § andra stycket första meningen LRA är tillämplig även i denna situation.

f) Släktingar

Bestämmelsen i 10 § tredje stycket LRA synes omfatta en fysisk person, dennes make/maka samt släktingar i rätt upp- eller nedstigande led till – såsom förvaltningsrätten tolkar lagtexten – såväl den fysiska personen som maken/makan. Med en sådan tolkning har bestämmelsen fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i artikel 3 punkt 23 sjätte stycket DAC, som endast omfattar den fysiska personens släktingar i rätt upp- eller nedstigande led, dvs. inte makens/makans motsvarande släktingar. Förvaltningsrätten ifrågasätter om detta har varit utredningens avsikt. Se även avsnitt 1.2.2. Det torde vidare vara fråga om ”upp- och nedstigande led” i stället för ”upp- eller nedstigande led”.

11 och 12 §§ LRA – Rådgivare respektive användare

I 11 och 12 §§ LRA, där definitionen av rådgivare respektive användare finns, hänvisas endast till definitionen av rådgivare respektive användare som finns i 33 b kap. 8 § respektive 10 § SFL. Enligt förvaltningsrättens mening kan det dock ifrågasättas om det inte är mer logiskt att i stället placera den materiella definitionen av rådgivare respektive användare i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang, då den lagen är den materiella grunden för den rapporteringsplikt

som föreskrivs i skatteförfarandelagen.

13 § LRA – Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang

I 13 LRA används uttrycket ”skatteförmån”, men någon definition av skatteförmån finns inte i lagtexten. Förvaltningsrätten anser att skatteförmån bör definieras i lagtexten.

14 § LRA – Undantag

Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är inte rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är ”en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen”. Förvaltningsrätten konstaterar att rekvisitet strider ”mot lagstiftningens syfte” i lagen (1995:575) mot skatteflykt har fått mycket kritik genom åren för att vara otydligt. Förvaltningsrätten befarar att motsvarande problem med tolkningen av kriteriet ”en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen” kommer att uppkomma. Vad gäller inhemska arrangemang kommer enskilda förmodligen som regel alltid försöka hävda att det är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Utredningen har inte lämnat något exempel på arrangemang som är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen, vilket hade varit förtjänstfullt och underlättat för såväl enskilda som förvaltningsdomstolar. Frågan om hur 14 § LRA ska tillämpas kommer, enligt förvaltningsrättens mening, att ge upphov till tillämpningssvårigheter och gränsdragningsproblem både för enskilda och förvaltningsdomstolar.

17 § LRA – Användning av ett förvärvat företags underskott

a) Vidare tillämpningsområde än direktivet

Bestämmelsen i 17 § LRA har i tre avseenden fått ett vidare tillämpningsområde än vad som följer av förebilden till bestämmelsen i del II. B. 1 i bilaga IV till DAC.

- Enligt direktivet omfattas endast situationen där förvärvaren avbryter den huvudsakliga verksamheten, men 17 § LRA omfattar även den situationen då överlåtaren inför en förestående andelsöverlåtelse avvecklar den huvudsakliga verksamheten.
- Enligt direktivet är det förvärvaren som ska använda företagets förluster för att minska sin skattebörda, men enligt 17 § LRA är det antingen förvärvaren eller en till förvärvaren anknuten person.
- Enligt direktivet ska det vara fråga om ”ett företag som går med förlust”, men enligt 17 § LRA är det tillräckligt att det är fråga om ”underskott hänförliga till tid före förvärvet”, dvs. oavsett när i tiden (före förvärvet) som dessa underskott har uppkommit.

Förvaltningsrätten delar visserligen utredningens syn att utvidgningarna av bestämmelsen behövs för att mer heltäckande fånga in aktuella arrangemang. Det medför dock att bestämmelsen får en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i DAC. Se även avsnitt 1.2.2.

b) *Praktiska svårigheter vid beräkning av underskott hänförliga till tid före förvärvet*

Bestämmelsen gäller ”underskott hänförliga till tid före förvärvet”. I författningskommentaren har det förtydligats att det inte behöver vara fråga om ett underskott enligt bestämmelserna i 40 kap. IL, utan det kan vara fråga om förluster under det år då förvärvet sker.

Förvaltningsrätten är av uppfattningen att det kommer uppstå praktiska tillämpningsproblem vad gäller hur ett underskott som har uppkommit under förvärvsåret, men före tidpunkten för förvärvet, ska fastställas och enligt vilka principer. Fråga uppkommer t.ex. om förvärvaren ska upprätta någon slags förvärvsresultat- och balansräkning samt på basis av dessa göra en fiktiv inkomstdeklaration och i så fall enligt vilka principer. Fråga uppkommer också vid vilken tidpunkt underskottet ska fastställas (exempelvis dagen för ett undertecknat avtal om andelsöverlåtelsen, dagen för tillträde till andelarna, dagen då samtliga avtalsvillkor som parterna inte kan disponera över – t.ex. godkännande av Konkurrensverket – i ett andelsöverlåtelseavtal är uppfyllda eller någon annan dag).

18 § LRA – Standardiserade arrangemang

Förvaltningsrätten konstaterar att utformningen av bestämmelsen i 18 § LRA ligger mycket nära utformningen av förslaget i direktivet (bestämmelsen i del II. A. 3 i bilaga IV till DAC).

Förvaltningsrätten instämmer i utredningens uttalande om att kännetecknet är mycket brett formulerat, men anser – till skillnad från utredningen – att bestämmelsen träffar en mängd arrangemang som genomförs på ett standardiserat sätt (jfr s. 223 och 224).

Utredningen uppger (s. 223 och 377) att kännetecknet avser att träffa endast ”produktifierad” skatterådgivning, som förklaras som ”färdiga paketlösningar ... som marknadsförs till en större krets” och att “[k]ännetecknet torde i princip endast omfatta s.k. marknadsförbara arrangemang”. Vidare anför utredningen att ”[s]ådana ’skatteprodukter’ torde endast i mycket liten utsträckning förekomma i Sverige”. Utredningen ger dock inte några exempel på dessa företeelser, vilket förvaltningsrätten menar hade underlättat förståelsen.

Utredningen anser att ”skatteupplägg som används av ett stort antal skattskyldiga och som utformas på ett liknande sätt, såsom var fallet med de s.k. kattrumporna” inte kan anses vara standardiserade arrangemang (s. 377). Förvaltningsrätten ifrågasätter om inte ett sådant förfarande som benämns kattrumpa (se prop. 2016/17:99 s. 27–37) är ett *typexempel* på ett sådant arrangemang som omfattas av lagtextens ordalydelse. Förfarandet kattrumpa stämmer, enligt förvaltningsrättens mening, väl in på utredningens förklaring av vad som avses med ett standardiserat arrangemang, nämligen att ”en person ingår eller genomför vissa på förhand bestämda avtal, transaktioner, rättshandlingar eller liknande” och att det är fråga om ”arrangemang som ska kunna användas av flera personer med endast smärre justeringar” (s. 223). Det vore förtjänstfullt om det i det fortsatta lagstiftningsarbetet ges en mer utförlig förklaring till varför upplägg av typen kattrumpa inte utgör s.k. produktifierad skatterådgivning eller ett standardiserat arrangemang.

Vad gäller den s.k. kattrumpan och vissa andra förfaranden, som syftar till att reducera eller eliminera skatt, genomförs dessa på liknande sätt med förutbestämda transaktionssteg i en viss ordningsföljd. Förfarandet (modellen, metoden, körschemat) är detsamma och kan användas av flera aktörer, men givetvis är det i det specifika fallet fråga om specifika överlåtare, förvärvare, företag, fastigheter, tillgångar, etc. Att anpassa avtal etc. utifrån sådana faktiska förhållanden är emellertid en relativt trivial anpassning av förfarandet. I detta sammanhang kan det också uppmärksammas att lagtexten lämnar ett tämligen stort utrymme dels för att strukturen inte behöver vara densamma, dels för att på olika sätt anpassa eller justera ett arrangemang. I 18 § 1 och 2 LRA används nämligen uttrycken ”väsentligen” respektive ”väsentlig”. Någon kommentar till uttrycken lämnas inte av utredningen. I prop. 1999/2000:2 behandlas dock kvantifierande uttryck och där anges att med väsentlig menas 40 procent (s. 505).

Sammanfattningsvis har förvaltningsrätten svårt att förstå vad det är för arrangemang som utredningen menar omfattas av 18 § LRA. Förvaltningsrätten anser att 18 § LRA och motsvarande direktivbestämmelse inte begränsas på det sätt som utredningen tycks mena. Om 18 § LRA begränsas på det sätt som utredningen tycks anse, menar förvaltningsrätten att det måste framgå tydligt av lagtexten och att kommentaren till bestämmelsen bör utvecklas. Det måste också finnas goda skäl till avvikelser från direktivet och skälen bör redovisas öppet. Det har utredningen inte gjort. Förvaltningsrätten ser inte några skäl till varför den svenska bestämmelsen ska vara snävare i omfånget än direktivet. Detta gäller särskilt då förvaltningsrätten uppfattar standardiserade arrangemang som ett typfall på sådana arrangemang som regelverket avser att träffa.

19 § LRA – Konfidentialitetsvillkor

Förvaltningsrätten anser att innebörden av uttrycket ”andra rådgivare” i 19 § LRA är oklart. Fråga uppkommer om andra rådgivare avseende det aktuella arrangemanget och/eller andra rådgivare i generell bemärkelse avses.

Förvaltningsrätten konstaterar att i paragrafen används uttrycket ”en utländsk skattemyndighet”. I föreslagna bestämmelser i skatteförfarandelagen (se t.ex. 12, 13, 16 och 18 §§ SFL) används dock uttrycket ”en behörig myndighet” med, som förvaltningsrätten uppfattar det, samma innebörd. Någon motivering till varför dessa två olika begrepp, med till synes motsvarande innebörd, används ges inte heller i betänkandet i övrigt. Förvaltningsrätten anser att det vore förtjänstfullt om en sådan förklaring lämnas.

Utredningen menar (s. 225) att ”det kan vara förenat med såväl betydande kostnader samt kräva stora arbetsinsatser för Skatteverket att kontrollera regelefterlevnaden i dessa fall” samt att verket ”måste granska ett stort antal avtal mellan rådgivare och deras klienter”. Förvaltningsrätten menar att det bör vara relativt enkelt att söka efter konfidentialitetsvillkor i ett avtal och därmed ett effektivt sätt att söka efter denna typ av arrangemang.

21 § LRA – Cirkulära transaktioner

I 21 § LRA används uttrycket ”cirkulära transaktioner”, men någon definition av cirkulära transaktioner finns inte (endast vad resultatet av en sådan transaktion

kan bli). Förvaltningsrätten anser att cirkulära transaktioner bör definieras i lagtexten.

Förvaltningsrätten anser vidare att 21 § LRA synes ha fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i del II. B. 3 i bilaga IV till DAC i den svenska översättningen. I 21 § LRA anges att de cirkulära transaktionerna ska resultera i att ”medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en jurisdiktion”, men i direktivet i den svenska översättningen anges att transaktionerna ska resultera i ”handel med sig själv”. Utredningen har medvetet valt en annan utformning av 21 § LRA, vilken överensstämmer mer med den engelska översättningen av direktivbestämmelsen (se s. 228).

22 och 23 §§ LRA – Gränsöverskridande betalningar m.m.

Förvaltningsrätten konstaterar att 22 § LRA enligt definitionen av anknutna personer (se 9 och 10 §§ LRA) omfattar även fysiska personer. Bestämmelsen i 22 § 2 a) LRA rör dock endast juridiska personer. Detta är i överensstämmelse med förebilden till bestämmelsen i direktivet (del II. C. 1 i bilaga IV till DAC). Fråga uppkommer varför fysiska personer har exkluderats och om detta är avsikten. Förvaltningsrätten ser inte någon anledning till att exkludera fysiska personer. Förvaltningsrätten konstaterar dock att bristen har sin grund i utformningen av bestämmelsens förebild i direktivet.

I 22 § 4 LRA införs ett nytt uttryck, skatteregim, som inte definieras. Förvaltningsrätten anser att nya uttryck inte bör införas i lagtext, om det går att undvika. För det fall ett nytt uttryck ändå införs bör det förklaras. Förvaltningsrätten ifrågasätter nyttan med det nya uttryck skatteregim och om det bör införas. Förvaltningsrätten menar att lagtexten bör kunna formuleras om utan att använda uttrycket.

I författningskommentaren till 23 § LRA (s. 382, se även s. 234) används begreppet ”manufactured payment” som inte förklaras närmare. Förvaltningsrätten förordar att detta begrepp förklaras.

24 § LRA – Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

I direktivet (bestämmelsen i del II. D. 1 i bilaga IV till DAC) finns en uppräkningslista av exempel på den typ av arrangemang som avses i 24 § LRA. Dessa exempel har inte tagits med i 24 § LRA. Det kan konstateras att två av totalt sex exempel i direktivet i vart fall omnämns i författningskommentaren (s. 384). Förvaltningsrätten anser att samtliga de sex exempel som anges i direktivet åtminstone bör återges i författningskommentaren.

25 § LRA – Verkligt huvudmannaskap

I direktivet anges i den bestämmelse som är förebilden till 25 § LRA (bestämmelsen i del II. D. 2 i bilaga IV till DAC) att arrangemanget ska röra ”en kedja av icke transparent juridiskt eller verkligt huvudmannaskap”. Denna passus finns inte med i 25 § LRA. Förvaltningsrätten ifrågasätter om det inte kan vara förtjänstfullt att ha med passusen för att underlätta förståelsen av bestämmelsen.

Passusen synes dock begränsa tillämpningsområdet för bestämmelsen på ett sätt som, enligt förvaltningsrätten, kan ifrågasättas utifrån materiella grunder. Rådet har dock valt denna utformning, varför förvaltningsrätten ifrågasätter varför 25 § LRA ska ha en vidare omfattning än direktivet. Utredningen har inte berört frågan, varför det är ovisst om skillnaden är avsiktlig. Se även avsnitt 1.2.2.

26–28 §§ LRA – Internprissättning

I 26 LRA används uttrycket ”unilaterala regler”, men någon definition av uttrycket finns inte. Förvaltningsrätten anser att unilaterala regler bör definieras i lagtexten.

Förvaltningsrätten ifrågasätter vad det tillför att ange ”safe harbour” inom parentes i slutet av 26 § LRA. För det fall att parenteserna behålls bör det stå ”safe harbour-regler” (se s. 386).

Förvaltningsrätten anser att uttrycket ”koncernintern” i 28 § LRA bör definieras i lagtexten.

Så som förvaltningsrätten förstår bestämmelsen i 28 § LRA ska den överförande partens förväntade resultat under en treårsperiod efter överföringen beräknas

- dels i det fall då överföringen beaktas,
- dels i det fall då överföringen inte hade gjorts.

Dessa belopp sätts sedan i relation till varandra för att räkna ut procentsatsen som ska jämföras med procentsatsen i lagtexten. I det fall då överföringen beaktas ska, enligt utredningen (s. 240), eventuell ersättning som uppstår p.g.a. överföringen inte tas med vid beräkningen av det förväntade resultatet. Om beräkningen ska göras på det sätt som utredningen menar bör detta klart framgå av lagtexten. Om det inte framgår av lagtexten att beräkningen ska göras exklusive eventuell ersättning anser förvaltningsrätten att ersättningen, och vad som beräknas sättas i dess ställe, ska ingå i beräkningen av resultatet. Förvaltningsrätten noterar att motsvarande bestämmelse i direktivet (del II. E. 3 i bilaga IV till DAC) inte anger att beräkningen ska göras på det sätt som utredningen uppger. Om beräkningen görs på det sätt som utredningen uppger kommer fler arrangemang att bli rapporteringspliktiga, dvs. 28 § LRA synes vara vidare i omfattningen än direktivet. Se även avsnitt 1.2.2.

Förvaltningsrätten befärar att utformningen av bestämmelsen kan medföra vissa praktiska problem. Av 28 § LRA följer att de prognosticerade resultaten ska beräknas ”under en treårsperiod efter överföringen”. Om överföringen görs t.ex. den 10 november 2020 tolkar förvaltningsrätten bestämmelsen på så sätt att resultaten ska beräknas under tiden fr.o.m. den 10 (eller 11) november 2020 t.o.m. den 9 (eller 10) november 2023. Detta är sannolikt inte några prognoser som överlåtaren har, men däremot kan överlåtaren ha prognoser för de kommande tre räkenskapsåren. Det vore förtjänstfullt om det utvecklades något hur beräkningen ska göras.

I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det i författningskommentaren anges varifrån bestämmelserna är hämtade, nämligen bestämmelserna i del II. E. 1–3 i bilaga IV till DAC, såsom de tidigare kommentarerna är utformade.

3.4 Lagen om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244), (SFL)

33 b kap.

I inledningen till författningskommentaren (s. 391) anges att "[v]issa paragrafer avser dock enbart gränsöverskridande arrangemang". Det kan med fördel specificeras vilka paragrafer som avses, på samma sätt som görs då det anges att 15 § avser enbart arrangemang som inte är gränsöverskridande.

33 b kap. 2 § SFL – Syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

På s. 337 i betänkandet anges att "[d]et huvudsakliga syftet med förslagen är att motverka aggressiv skatteplanering". Detta framgår dock inte uttryckligen av 33 b kap. 2 § SFL. Förvaltningsrätten anser att det skulle vara förtjänstfullt om syftet med förslagen framgår. Det bör då också anges vad som avses med "aggressiv skatteplanering", om detta uttryck används. Se även avsnitt 1.4 ovan och kommentaren till 1 § LRA.

33 b kap. 8 § SFL – Rådgivare

I 33 b kap. 8 § första stycket SFL anges att med rådgivare avses "den" som osv. I andra stycket anges att "en person" ska dock bara anses som rådgivare om osv. Av den bestämmelse i direktivet som motsvarar 33 b kap. 8 § SFL, nämligen artikel 3 punkt 21 DAC, framgår att det ska vara fråga om "en person" i både första och andra stycket i 33 b kap. 8 § SFL. I förtydligande syfte bör därför det första stycket formuleras om så att det där framgår tydligt att med rådgivare avses "en person" i stället för "den". I detta sammanhang bör det uppmärksammas att det på s. 397 anges att en rådgivare kan vara "en juridisk eller fysisk person". Detta är dock inte en uttömmande uppräkningslista [se definitionen av person i 33 b kap. 5 § SFL, som hänvisar till 8 § LRA, som i sin tur hänvisar till 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning]. Av författningskommentaren på s. 366 framgår att definitionen av person enligt 7 § nämnda lag är mycket vid i sin omfattning.

I 33 b kap. 8 § andra stycket 1–3 SFL anges under varje punkt "i en medlemsstat". I punkt 4 anges dock "i någon medlemsstat". Förvaltningsrätten ser inte varför skrivningen i punkt 4 ska avvika och förordar att skrivningen "i en medlemsstat" används även där.

I betänkandet (s. 394) anges att "en bank som bidrar med sina tjänster, t.ex. genom att öppna utländska konton" skulle kunna omfattas av 33 b kap. 8 § första stycket 2 SFL. Förvaltningsrätten har svårt att överblicka den praktiska tillämpningen av lagen i detta fall och vilket ansvar bankerna egentligen har när de öppnar utländska konton.

På s. 397 framgår att "[o]m en skattskyldig har ingått avtal om skattetjänster med ett bolag är det bolaget, och inte de enskilda anställda som utför arbetet, som är rådgivare". Enligt förvaltningsrättens mening bör detta framgå av lagtexten eftersom det inte bör finnas någon oklarhet för de fysiska personer som är anställda på t.ex. revisions- och advokatbyråer om huruvida de personligen är rapporteringskyldiga och skyldiga att betala rapporteringsavgift.

I anslutning till nyssnämnda frågeställning uppkommer frågan vad som gäller för anställda i ett koncernföretag som inom ramen för sin anställning t.ex. tillhandahåller rapporteringspliktiga arrangemang till andra koncernföretag. Denna situation regleras inte heller i lagtexten. Av s. 196 framgår dock att ”bolagsjurister alternativt en skatteavdelning som ger råd avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang till ett annat företag inom koncernen ses som rådgivare”. Förvaltningsrätten har svårt att se dels skillnaden mellan en anställd jurist vid skatteavdelningen på en revisions- eller advokatbyrå och en anställd jurist vid jurist- eller skatteavdelningen på ett koncernföretag, dels motivet till att den förstnämnde inte ska anses som rådgivare, men att den sistnämnde ska anses som rådgivare. En olikbehandling i detta avseende har stora effekter för den enskilde. Förvaltningsrätten ifrågasätter om denna skillnad är befogad och avsedd av utredningen. Förvaltningsrätten ifrågasätter också om utredningen menar att en skatteavdelning (se citatet ovan) kan anses vara rådgivare och vem specifikt som i ett sådant fall är rapporteringsskyldig och skyldig att betala rapporteringsavgift. Förvaltningsrätten ifrågasätter vidare den avgränsning som utredningen har gjort till gränsöverskridande arrangemang (se citatet ovan) och frågar sig om utredningen menar att något annat gäller vid inhemska arrangemang. De två fallen – anställda som inom ramen för sin anställning på revisions- eller advokatbyrå respektive på koncernföretag – bör behandlas på samma ställe i betänkandet för att underlätta för läsaren, dvs. inte som nu på två olika ställen (s. 397 och s. 196). Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att situationen för anställda i ett koncernföretag som inom ramen för sin anställning t.ex. tillhandahåller rapporteringspliktiga arrangemang till andra koncernföretag bör regleras tydligt i lagtexten på motsvarande sätt som förvaltningsrätten föreslår ska gälla för anställda vid en revisions- eller advokatbyrå.

33 b kap. 10 § SFL – Användare

Bestämmelsen i 33 b kap. 10 § SFL har fått ett vidare tillämpningsområde än motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 3 punkt 22 DAC). I 33 b kap. 10 § SFL används uttrycket ”den”, men i artikel 3 punkt 22 i direktivet används det snävare och mer klagörande uttrycket ”en person”. Förvaltningsrätten förordar att ”en person” används även i 33 b kap. 10 § SFL. Se även avsnitt 1.2.2.

33 b kap. 11–13 §§ SFL – Rådgivares uppgiftsskyldighet

Det bör tydliggöras och framgå av respektive bestämmelse i 33 b kap. 11–13 §§ SFL att det är den svenska rådgivaren som ska visa/styrka

- sin starkare anknytning till en annan medlemsstat (11 §),
- sin lika starka anknytning till en annan medlemsstat som till Sverige och att uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten (12 §) och
- att en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet i en annan medlemsstat (13 §).

Det bör också tydliggöras och framgå av lagtexten

- att det är uppgifter enligt 33 b kap. 19 § SFL som ska lämnas till Skatteverket (33 b kap. 11 § SFL) alternativt som inte behöver lämnas (33 b kap. 12 och 13 §§ SFL), och
- att det är uppgifter enligt 33 b kap. 19 § SFL som ska lämnas till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten, dvs. inte de uppgifter som föreskrivs i motsvarande nationell lagstiftning i den andra medlemsstaten (33 b kap. 12 och 13 §§ SFL).

I 11 § första stycket används uttrycket ”till någon annan medlemsstat”. I 12 § används uttrycket ”till en annan medlemsstat”. Förvaltningsrätten förordar att samma uttryckssätt används.

Uttrycket ”behörig myndighet” förekommer i 33 b kap. 12 och 13 §§ SFL. Förvaltningsrätten anser att uttrycket bör definieras.

Utformningen av 33 b kap. 12 och 13 §§ skiljer sig något åt, då det i 12 § anges ”behöver uppgifter inte lämnas enligt 11 §” och i 13 § anges ”behöver inte lämna uppgifter ... om ett rapporteringspliktigt arrangemang”. Förvaltningsrätten ser ett värde i att paragraferna utformas på ett likformigt sätt.

Situationerna som regleras i 33 b kap. 11 och 12 §§ SFL är snarlika (rådgivaren har starkare anknytning respektive lika stark anknytning), men utfallen skiljer sig åt. I 11 § behöver rådgivaren endast visa/styrka en starkare anknytning till en annan medlemsstat, men i 12 § måste rådgivaren visa/styrka dels en lika stark anknytning till en annan medlemsstat, dels att uppgifterna redan har lämnats i den andra medlemsstaten. Det kan ifrågasättas, enligt förvaltningsrätten, om denna skillnad är motiverad och varför rådgivaren inte ska visa/styrka att uppgifterna redan har lämnats i den andra medlemsstaten i situationen som regleras i 11 §. (Här uppkommer också frågan om det i 11 § således räcker med att rådgivaren i den andra medlemsstaten lämnar de uppgifter som krävs enligt nationell lagstiftning i den andra medlemsstaten.) Förvaltningsrätten kan dock konstatera att utredningen har följt direktivets bestämmelser i denna del (artikel 8 ab punkt 3 och 4).

I författningskommentaren till 33 b kap. 13 § SFL (s. 399) anges att för att ”rådgivare ska kunna befrias från sin uppgiftsskyldighet genom en annan ... rådgivares uppgiftslämnande krävs att lämnade uppgifter är korrekta och fullständiga”. Förvaltningsrätten förordar att detta framgår av lagtexten. Förvaltningsrätten ifrågasätter i detta sammanhang vad som gäller i de situationer som regleras i 33 b kap. 11 och 12 §§ SFL.

33 b kap. 14–18 §§ SFL – Användares uppgiftsskyldighet

Det bör tydliggöras och framgå av lagtexten

- att det är uppgifter enligt 33 b kap. 19 § SFL som ska lämnas till Skatteverket (33 b kap. 14–17 §§ SFL) alternativt som inte behöver lämnas till Skatteverket (33 b kap. 18 § SFL), och
- att det är uppgifter enligt 33 b kap. 19 § SFL som ska lämnas till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten, dvs. inte de uppgifter som föreskrivs i motsvarande nationell lagstiftning i den andra medlemsstaten (33 b kap. 16 och 18 §§ SFL).

Av lydelsen av 33 b kap. 17 § SFL får förvaltningsrätten först intrycket att det finns fler typer av användare än de två som omnämns i paragrafen, nämligen (1) användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare och (2) användare som hanterar genomförandet av arrangemanget. Vid en jämförelse med motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 8 ab punkt 10) och definitionen av användare i 33 b kap. 10 § SFL ifrågasätter dock förvaltningsrätten om detta första intryck är korrekt.

Det bör tydliggöras och framgå av bestämmelserna i 33 b kap. 16 och 18 §§ SFL att det är användaren som ska visa/styrka

- att uppgifterna redan har lämnats till en behörig myndighet i den andra medlemsstaten (16 §), och
- att en annan användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet i en annan medlemsstat (18 §). (Den användare som hanterar genomförandet av arrangemanget bör – även i det fall där det finns en användare som har kommit överens om arrangemanget med rådgivaren – visa/styrka att en annan användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet i en annan medlemsstat enligt 33 b kap. 18 § SFL.)

I 16 § används uttrycket ”behörig myndighet i en annan medlemsstat”. I 18 § används uttrycket ”behörig myndighet i någon annan medlemsstat”. Förvaltningsrätten förordar att samma uttryckssätt används.

Uttrycket ”behörig myndighet” förekommer i 33 b kap. 16 och 18 §§ LRA. Förvaltningsrätten anser att uttrycket bör definieras.

I författningskommentaren till 33 b kap. 14 § SFL (s. 400) anges att ”[e]n användare kan emellertid samtycka till att en rådgivare lämnar uppgifter som omfattas av advokatsekretess” och att i så fall ”blir användaren inte uppgiftsskyldig”. Vidare anges att det ”krävs dock att samtycket lämnas i så god tid att rådgivaren hinner fullgöra uppgiftsskyldigheten”. Förvaltningsrätten anser att det bör förklaras vad som avses med dessa uttalanden. Undgår en användare som har ”släppt advokatsekretessen” alltid sin uppgiftsskyldighet? Antag t.ex. en situation då rådgivaren inte lämnar uppgifter, lämnar uppgifter för sent eller lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter. Vilken tidsrymd avses med ”i så god tid”? Med tanke på att utebliven eller bristfällig uppgiftsinlämning är sanktionerad med höga avgifter förordar förvaltningsrätten att ett undantag från uppgiftsskyldigheten för en användare som släpper på advokatsekretessen och en överföring av skyldigheten till advokaten uttryckligen regleras i 14 §. Samtliga förutsättningar

som ska vara uppfyllda bör anges. Det nyssnämnda gäller även 33 b kap. 15 § SFL.

I författningskommentaren till 33 b kap. 13 § SFL (s. 399) anges att för att rådgivaren ska kunna befrias från sin uppgiftsskyldighet krävs att lämnade uppgifter är korrekta och fullständiga. Förvaltningsrätten ifrågasätter i detta sammanhang vad som gäller för användaren i den situation som regleras i 33 b kap. 16 § SFL. Om motsvarande gäller förordar förvaltningsrätten att detta framgår av 16 §.

I författningskommentaren till 33 b kap. 18 § SFL (s. 402 och 403) anges att för att en användare ska kunna befrias från sin uppgiftsskyldighet genom en annan användares uppgiftslämnande krävs att lämnade uppgifter är korrekta och fullständiga. Om uppgiftslämnaren inte har lämnat samtliga uppgifter som den förstnämnda användaren är skyldig att lämna kvarstår uppgiftsskyldigheten för den förstnämnda användaren. Förvaltningsrätten förordar att detta framgår av lagtexten med tanke på att utebliven eller bristfällig uppgiftsinlämning är sanktionerad med höga avgifter.

33 b kap. 19 § SFL – Vilka uppgifter ska lämnas? Huvudregel

Förvaltningsrätten anser att 33 b kap. 19 § SFL innehåller flera otydligheter vad gäller de uppgifter som ska lämnas. Med tanke på att utebliven eller bristfällig uppgiftslämning är sanktionerad med höga avgifter anser domstolen att det är angeläget att komma till rätta med dessa otydligheter.

Punkt 1: Förvaltningsrätten ifrågasätter lämpligheten av uttrycket ”när det är lämpligt”. Det gäller särskilt med tanke på att det är fråga om en skyldighet och att utebliven eller bristfällig uppgiftslämning är sanktionerad med höga avgifter. Förvaltningsrätten frågar sig vem som ska avgöra när det är lämpligt.

Förvaltningsrätten kan dock konstatera att utredningen i stort sett har följt ordalydelsen av motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 8 ab punkt 14 a).

Punkt 3: I lagtexten anges att den rapporteringsskyldige ska lämna ”en beskrivning av arrangemanget” och ”en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang”. I författningskommentaren (s. 404) anges att beskrivningen måste omfatta ”en sammanfattning av innehållet i arrangemanget” och ”en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang”. Förvaltningsrätten uppfattar lagtexten och författningskommentaren som otydliga. Förvaltningsrätten frågar sig om både en fullständig beskrivning och en sammanfattning av arrangemanget krävs. Av motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 8 ab punkt 14 c) tycks följa att endast ”[e]n sammanfattning av innehållet i ... arrangemanget” krävs. Lydelsen av 33 b kap. 19 § 3 SFL synes således ha fått en vidare omfattning, varför förvaltningsrätten anser att ett förtydligande om huruvida detta är avsikten och vad för uppgifter som egentligen krävs är nödvändigt.

Den kryptiska formuleringen ”en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang” i författningskommentaren anges uttryckligen i direktivet. Förvaltningsrätten har svårt att förstå dels vad som avses med en beskrivning i abstrakta termer, dels på vilket sätt beskrivningen i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet är utbytbar mot en beskrivning i

abstrakta termer av relevanta arrangemang och om det är uppgiftslämnaren som ska avgöra vilken beskrivning som ska lämnas.

Förvaltningsrätten noterar att det finns ett undantag från rapporteringsplikten enligt denna punkt enligt direktivet om det röjs

- någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet,
- ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt, eller
- upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning.

Något sådant undantag finns dock inte i 33 b kap. 19 § punkt 3 SFL. Lydelsen av bestämmelsen synes således även här ha fått en vidare omfattning än direktivet. Se även avsnitt 1.2.2.

Punkt 6: Uppgift om ”värdet av arrangemanget” ska lämnas. I författningskommentaren (s. 404 och 405) anges (1) att det är värdet av den eller de transaktioner som ingår i arrangemanget som avses, (2) att det inte är skatteförmånens värde som avses och (3) att flera transaktionsvärden kan behöva anges. Förvaltningsrätten uppfattar att det kan bli en ansevärd mängd värden som ska uppge, särskilt i de fall där arrangemanget innehåller ett antal transaktionssteg. Varje transaktionssteg kan också inrymma en mängd värden. Ta till exempel det fall då ett steg i arrangemanget innefattar överlåtelse av en fastighet. Det kan då, såsom förvaltningsrätten uppfattar punkt 6, bli aktuellt att uppge t.ex. fastighetens pris, skattemässiga värde, bokförda värde, taxeringsvärde samt taxeringsvärde uppdelat på byggnad och mark. Det är svårt, enligt förvaltningsrättens mening, att förstå hur långt uppgiftsskyldigheten sträcker sig vad gäller värdet av arrangemanget, varför detta bör tydliggöras i den fortsatta beredningen av förslaget.

Punkt 8: Förvaltningsrätten konstaterar att räckvidden av uppgiftsskyldigheten enligt punkt 8 synes vara mycket omfattande. Det finns inte några exempel på uppgifter enligt denna punkt i övriga delar av betänkandet vilket hade varit för tjänstfullt. Förvaltningsrätten konstaterar att ”beröras” inte definieras, vilket ytterligare försvårar tolkningen av bestämmelsen. Ska identifikationsuppgifter lämnas för t.ex. styrelseledamöter, verkställande direktör, revisorer och anställda jurister i ett företag i ett transaktionssteg i ett rapporteringspliktigt arrangemang? Vad gäller för t.ex. personer på Skatteverket, Skatterättsnämnden eller utländsk skattemyndighet eller annan myndighet som tillfrågas på olika sätt om arrangemanget? Vad gäller för banker och bankpersonal som t.ex. finansierar en transaktion?

33 b kap. 22 och 23 §§ SFL – När ska uppgifterna lämnas?

Förvaltningsrätten förordar att det förtydligas i 33 b kap. 22 § första stycket SFL att uppgifterna ska ha kommit in ”senast” inom 30 dagar.

Uppgifterna ska enligt 33 b kap. 23 § SFL lämnas ”vid utgången av varje kalenderkvartal”. Förvaltningsrätten utgår ifrån att utredningen avser att uppgifterna ska lämnas ”senast” vid utgången av varje kalenderkvartal och förordar att lagtexten kompletteras på lämpligt sätt.

Bestämmelsen i 33 b kap. 23 § SFL har fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i direktivet (artikel 8 ab punkt 2 DAC). Enligt 23 § ska nämligen även värdet av arrangemanget rapporteras, vilket inte behövs enligt bestämmelsen i direktivet. Se även avsnitt 1.2.2.

I författningskommentaren (s. 408) anges följande. ”För det fall att en rådgivare tillhandahåller ett marknadsförbart arrangemang till en ny klient i nära anslutning till utgången av ett kalenderkvartal och därför inte hinner sammanställa uppgifterna i tid får uppgifterna i stället lämnas vid utgången av nästa kalenderkvartal.” Förvaltningsrätten uppfattar detta som ett undantag från huvudregeln som bör framgå av lagtexten, inte av förarbetena. Detta gäller särskilt med tanke på att uteblivet uppgiftslämnande är sanktionerat med höga avgifter. Förvaltningsrätten anser också, men tanke på det nyssnämnda, att det inte är lämpligt med en utformning av undantaget som bygger på en subjektiv bedömning av att rådgivaren inte hinner lämna uppgifter. Dessutom uppkommer frågan vem som ska avgöra om rådgivaren inte hinner, rådgivaren eller Skatteverket.

33 b kap. 24 § SFL – Information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang

Av bestämmelsen i 33 b kap. 24 § SFL framgår att informationsplikten gäller ”om dennes skyldighet att lämna uppgifter”. Av allmänmotiveringen och författningskommentaren (s. 207 och 409) framgår att informationen ”bör även innehålla en kortare beskrivning av vad uppgiftsskyldigheten innebär, lämpligen genom en beskrivning av vilka uppgifter avseende arrangemanget som ska lämnas till Skatteverket (dvs. innehållet i föreslagna 33 b kap. 19 § SFL)”. Förvaltningsrätten kan dock konstatera att detta inte framgår av lagtexten. Om avsikten är att detta ska ingå bör det framgå uttryckligen av lagtexten.

49 c kap.

49 c kap. 1 och 2 §§ SFL – Försenade eller uteblivna uppgifter

Förvaltningsrätten förordar att lagtexten i 49 c kap. 2 § SFL förtydligas på så sätt att det framgår att om uppgifter inte har lämnats ”*senast*” inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten ”*senast*” skulle ha fullgjorts enligt 33 b kap. 22 eller 23 § så ska en andra rapporteringsavgift tas ut.

Enligt förvaltningsrätten skulle det vara förtjänstfullt om det förtydligas i författningskommentaren till 2 § att den andra rapporteringsavgiften tas ut om uppgifterna inte har kommit in till Skatteverket senast inom 90 dagar från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt etc. (33 b kap. 22 och 23 §§ SFL).

Se även avsnitt 2.2.1 ovan om det är ändamålsenligt med två avgifter.

49 c kap. 3 § SFL – Felaktiga eller ofullständiga uppgifter

Av författningskommentaren till 49 c kap. 3 § SFL framgår att rapporteringsavgift som tas ut enligt 3 § kan tas ut samtidigt som rapporteringsavgift enligt

1 och 2 §§ också tas ut. Det kan alltså bli fråga om totalt tre rapporteringsavgifter. Förvaltningsrätten ifrågasätter utformningen av samspelet mellan 49 c kap. 1–3 §§ SFL, såsom förvaltningsrätten förstår bestämmelserna. Antag följande exempel. En rapporteringsskyldig person har missat att inkomma med uppgifter till Skatteverket inom både 30 dagarsgränsen (49 c kap. 1 § SFL) och 90 dagarsgränsen (49 c kap. 2 § SFL). Såsom förvaltningsrätten tolkar bestämmelsen i 49 c kap. 3 § SFL finns det inte några incitament för den rapporteringsskyldige att inkomma med uppgifter i detta fall, dvs. när 90 dagarsgränsen har passerat. Den rapporteringspliktige riskerar i en sådan situation, om uppgifter lämnas, att inte endast påföras en första och en andra avgift, utan även en tredje avgift om det visar sig att uppgifterna är felaktiga eller ofullständiga (49 c kap. 3 § SFL). Om den rapporteringspliktige däremot helt underlåter att lämna uppgifter, så kan det endast bli aktuellt med en första och en andra rapporteringsavgift (49 c kap. 1 och 2 §§ SFL).

49 c kap. 5 och 6 §§ SFL – Beräkning av rapporteringsavgift

I 49 c kap. 5 § SFL anges i andra stycket vad som avses med rådgivare och användare. Motsvarande skrivning behövs även i 49 c kap. 6 § SFL.

Förvaltningsrätten anser att det bör framgå tydligare av lagtexten i 6 § andra stycket vad det är för överträdelse som avses (detta har betydelse för vilket års omsättning som ska användas vid beräkningen av rapporteringsavgiften i andra stycket). Se även avsnitt 2.2.1.

Detta yttrande har beslutats av lagmannen Stefan Holgersson och chefsrådmannen Cecilia Mauritzon. Föredragande har varit tillförordnade rådmannen Simone Johannisson och specialistföredraganden Jasmina Cerkez.

Stefan Holgersson

Simone Johannisson