

Finansdepartementet

Rapporteringspliktiga arrangemang - ett nytt regelverk på skatteområdet, SOU 2018:91 Fi2019/00102/S3

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker förslagen i promemorian.

Skatteverket anser att det är av vikt att förslagen genomförs för inhemska arrangemang. För att underlätta införandet för alla parter, motverka överrapportering och osäkerhet gällande vilka inhemska fall som ska rapporteras, avser Skatteverket att ge ut föreskrifter om tröskelvärden under en inledande period i syfte att minska rapporteringen av de inhemska arrangemangen. Skatteverket avser även att genom ställningstaganden och föreskrifter begränsa rapporteringen till sådana fall som är av intresse för lagstiftaren eller för att åtgärda ett skattefel.

Skatteverket lämnar samtidigt förslag på justeringar;

- Skatteverket lämnar förslag på ny utformning av kännetecknet i 17 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang som avser ett förvärvat företags underskott i syfte att träffa arrangemang som idag förekommer och som har förekommit med avseende på inkomstskattelagen (1999:1229), IL.
- Skatteverket lämnar förslag på ny utformning av kännetecknet i 21 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang i syfte att även träffa cirkulära inhemska skattearrangemang.
- Skatteverket lämnar förslag på ett nytt stycke i förslag till 49 c kap. 6 § Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, i syfte att förhindra arrangemang som på konstlad väg minimerar en rapporteringsavgift.
- Skatteverket lämnar i övrigt ett antal förslag på justering av lagtexten i syfte att den bättre ska stämma överens med DAC 6¹ (se 5, 6 och 20 §§ i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang, förslag till 33 b kap. 8 §, 13-14 §§, 16 §, 18-19 §§ och 22 § SFL och vissa skillnader mellan DAC 6 och Förslag till lag om ändring i lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning).
- Skatteverket instämmer inte i utredningens bedömning av sekretessbestämmelsernas tillämpning utan gör bedömningen att det är en ny form av verksamhet där det inte är tillräckligt säkerställt att uppgifterna omfattas av sekretess². Skatteverket lämnar mot bakgrund av detta förslag på en ny paragraf i 27 kap. 2 a § OSL.
- Skatteverket föreslår att undantaget från att lämna vissa uppgifter på grund av advokatsekretess tas bort.

¹ Rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018

² Enligt offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) (OSL)

Skatteverket lämnar även synpunkter på förslaget enligt nedan;

- Det bör i författningskommentaren till 7 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang förtydligas att begreppet verklig huvudman ska motsvara begreppet personer med bestämmande inflytande som finns i DAC 2³, DAC 6 och IDKAL⁴.
- Det bör i författningskommentaren till 15 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang förtydligas att föreskriftsrätten, i syfte att minska en omfattande rapportering, även ska gälla s.k. tröskelvärden.
- Exemplet med kapitalförsäkringar som återfinns i författningskommentaren till 16 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang måste förtydligas så att det klart framgår att det endast är inkomstomvandlingar och andra typer av kringgåenden som avses.
- Skatteverket anser att kännetecknen i 22 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang även ska gälla i situationer då delägare till ett handelsbolag/delägarbeskattat subjekt har hemvist i annan jurisdiktion än där det delägarbeskattade subjektet är registrerat och att denna fråga måste utredas vidare i det fortsatta arbetet med implementering av direktivet.
- Det bör i författningskommentaren till förslag till 49 c kap. 1-2 §§ SFL förtydligas att en blankett med sådant bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för de ändamål som framgår av 33 kap. b kap. 2 § SFL inte kan anses innebära att uppgiftslämnaren har fullgjort sin rapporteringsskyldighet.
- Skatteverket har synpunkter på de överväganden som redovisats avseende dataskydd och önskar ett förtydligande av vilka regelverk i övrigt Skatteverket förväntas tillämpa vid analyser av risker i skattesystemet och kontroll.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Behovet av ett inhemskt regelverk

Skatteverket bedömer att det finns behov av ett regelverk för inhemska skatteupplägg.

Enligt Skatteverket har såväl gränsöverskridande som inhemska skatteupplägg stor omfattning och avser stora belopp. Skatteverket gör den bedömningen utifrån kontrollverksamheten, löpande analys och processer i domstolar.

Skatteverket avser att arbeta aktivt med ställningstaganden och föreskrifter i syfte att endast sådana skatteupplägg som är av intresse för lagstiftaren eller för att åtgärda ett skattefel ska behöva rapporteras.

För att motverka osäkerhet och överrapportering under en inledande period på mellan två och fyra år efter ett ikraftträdande av ett inhemskt regelverk avser Skatteverket att genom föreskriftsrätt arbeta med s.k. tröskelvärden utformade som beloppsgränser gällande

³ Rådets direktiv 2014/107/EU

⁴ lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

transaktionsvärde och/eller som beräknad skatteförmån i syfte att motverka överrapportering, minska osäkerhet och minska den administrativa bördan.

Skatteverket lämnar vissa synpunkter på vad som framförts i utredningen gällande behovet av ett inhemskt regelverk

Utredningen lyfter fram att tidig information möjliggör effektivt resursutnyttjande och förbättrad skattekontroll

Enligt Skatteverket finns ett behov av att bedöma arrangemangen och dess effekter i sin helhet liksom rapporteringar i närtid. Detta möjliggör att samordnade effektiva insatser kan sättas in på ett tidigt stadium mot ett visst arrangemang, t.ex. genom att fatta nödvändiga beslut och vid behov publicera ett ställningstagande som klargör Skatteverkets rättsliga uppfattning i en oklar frågeställning. Det leder även till att de som genomför en viss typ av skatteupplägg behandlas likformigt och att en rapportering av vissa typer av skatteupplägg automatiskt kan förväntas leda till åtgärder i form av t.ex. ett beslut från Skatteverkets sida. En sådan rapportering leder därmed till ett mer korrekt uttag av skatter och avgifter. Förekomsten av ett sådant regelverk har även en preventiv effekt.

Skatteverket menar sammanfattningsvis att förslaget kommer att leda till ökade skatteintäkter och en effektivare och mer rättvis skatteuppbörd, och att Skatteverket, men även i viss mån domstolarna, frigör resurser som idag ägnas åt analys, kartläggning, utredning, beslutsfattande och process.

Utredningen lyfter fram att ett sådant regelverk ökar möjligheterna att tidigt täppa till luckor i skattelagstiftningen

Skatteverkets erfarenhet är att om man inte sätter in motverkansåtgärder i tid så påverkar detta på sikt frekvens och spridning av ett visst skatteupplägg. När det gäller skatteupplägg som kan leda till lagstiftningsändringar anser Skatteverket att tidig information om omfattning som regel innebär att ledtiderna från upptäckt till tidpunkt för en motverkande lagstiftning kan kortas ned. Nedkortade ledtider påverkar det totala skattebortfallet med anledning av ett visst arrangemang och leder till en sundare konkurrens. En uppskattning av det skattebortfall som användningen av ett skatteupplägg leder till torde ofta vara nödvändig som underlag för en hemställan om lagändring samtidigt som Skatteverket är förhindrad att genomföra kontroller i rent kartläggningssyfte. En rapporteringsskyldighet kan därmed även innebära att lagstiftaren erhåller ett mer välunderbyggt beslutsunderlag i syfte att skapa en effektiv och väl avvägd lagstiftningsåtgärd mot en viss företeelse relaterat dess faktiska förekomst. I detta ligger även att en komplicerad lagstiftning inte behöver sättas in om ett visst arrangemang i praktiken inte förekommer.

Enligt Skatteverket kan ett sådant verktyg i förlängningen därmed leda till en mer rättvis och effektiv skattelagstiftning.

Antalsuppskattning

I utredningen finns en antalsuppskattning som bygger på att de 20 största revisions- och advokatbyråer i snitt kommer att ha tio rapporteringspliktiga arrangemang i veckan och att

de 12 680 mindre kommer att ha åtta arrangemang om året, sammanräknat 110 000 per år (se s. 344). Därutöver har utredningen antagit att 2 300 större företag i genomsnitt kommer att göra två inrapporteringar per månad vilket omräknat innebär 55 000 inrapporteringar per år (se s. 349). Sammantaget innebär det 165 000 rapporteringar per år. Skatteverket har i sin konsekvensanalys utgått från utredningens uppgifter och gjort antagandet att 2/3 av arrangemangen är gränsöverskridande (se s. 354).

Det finns betydande osäkerhet i bedömningarna när det gäller antalsuppskattningarna. Antalsuppskattningen innebär t.ex. att de 12 680 mindre byråerna svarar för drygt 92% av samtliga fall. Det kan ifrågasättas om merparten av de 12 680 mindre byråerna verkligen tillhandahåller gränsöverskridande arrangemang och sådana inhemska arrangemang som regelverket kommer att träffa (givet att Skatteverket genom ställningstaganden och föreskrifter begränsar omfånget till sådana arrangemang som är av intresse för lagstiftaren eller för att åtgärda ett skattefel). Detta torde även gälla för de inhemska arrangemangen med avseende på de 2 300 större företagen. Däremot finns det många större företag som har ett flertal gränsöverskridande transaktioner som kan komma att omfattas av DAC 6. En motsvarande begränsning av rapporteringen i den gränsöverskridande delen är emellertid inte möjlig att åstadkomma.

Enligt Skatteverket bör man vid en antalsuppskattning även kunna utgå från hur stor spridning som olika enskilda skatteupplägg med stor spridning har fått. Ett exempel på upplägg med stor spridning utan åtgärd under lång tid är de s.k. kattrumporna (prop. 2016/17:99 s. 36) där Skatteverkets kartläggning omfattade 246 överlåtelser under perioden 1 juni 2015 t.o.m. 30 september 2016 med en skatteeffekt om 555 mkr. Ett annat exempel på upplägg som fått stor spridning under många år, innan ny motverkande lagstiftning kom på plats, är lån från utländska holdingbolag och kringgåendet av låneförbudet i 11 kap. 45 § II, som tidigare endast gällde för svenska aktiebolag. Lånebeloppen under perioden 2005-2007 omfattade 30 mdr kr (se prop. 2009/10:12). Även detta upplägg räknade i hundratal. Skatteavdelningen inom Skatteverket (inte inräknat de största företagen som sorterar under Storförestagsavdelningen) har utifrån tidigare utredningsinsatser och koncentrationer som uppfattas som relevanta gjort en antalsuppskattning (bl.a. underlag från gränsöverskridande förhandsbesked, beslut från de tidigare insatserna Utlandstransaktioner, Skatteplaneringsaktiva, riskkapital och koncentration för självrättelser). En grov sammanställning av antalet arrangemang från de sista tre åren med avseende på dessa insatser ger ca 9 500 möjliga situationer över perioden. Det totala antalet arrangemang är dock betydligt större (och till detta kommer även de största företagen), men det ger en indikation på att antalet skatteupplägg inte är hur omfattande som helst (även om vissa arrangemang kan omsätta hundratals miljoner eller t.o.m. miljardbelopp, och sammantaget medföra påtagliga statsfinansiella effekter).

Utifrån Skatteverkets erfarenhet torde det totala antalet arrangemangen med hänsyn till ovan givna begränsningar grovt uppskattat kunna räknas i tiotusental och det får anses som osannolikt att de kommer att överstiga 100 000.

Enligt Skatteverket visar de internationella erfarenheterna (som lyfts fram i utredningen) från likartade regelverk i betydligt större ekonomier att omfattningen skulle kunna vara betydligt mindre än 165 000 rapporteringspliktiga fall per år. Här måste man naturligtvis beakta att de

nu föreslagna reglerna är vidare än de jämförda regelverken. Internationella erfarenheter från USA, UK och OECD rapporten⁵ visar dessutom på en minskning efter ett antal inledande år av rapporteringsplikt. Utredningen berör inte om den varaktiga effekten kommer att innebära en avsevärd minskning för de inhemska arrangemangen, bl.a. med hänsyn till ställningstaganden, föreskrifter och preventiv effekt. Om Skatteverket upptäcker att vissa arrangemang rapporteras in i stor mängd kan Skatteverket t.ex. begränsa oönskad rapportering avseende inhemska arrangemang genom ställningstaganden och föreskrifter. Sett i ljuset av att det inhemska regelverket är betydligt mer avgränsat och Skatteverket arbetar aktivt med begränsande åtgärder (och relaterat de internationella erfarenheterna) bedömer Skatteverket att de inhemska arrangemangen kommer att stå för en mindre andel av det totala antalet fall, dvs. att rapporteringen kan begränsas till fall av intresse för lagstiftaren eller till fall där ett skattefel kan åtgärdas.

Skatteverket vidhåller det antagande som framförts i utredningen att 2/3 av arrangemangen (grovt uppskattat) är gränsöverskridande.

Utredningen konstaterar att det inte varit möjligt att göra någon uppskattning av kostnaderna fördelat på gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang

Av utredningen framgår bl.a. att

- de inhemska arrangemangen är vanligt förekommande och att den administrativa bördan skulle bli betydligt mindre om dessa undantas
- den omständigheten att det torde vara vanligt med rent inhemska arrangemang talar för en sådan uppgiftsskyldighet
- bestämmelserna kan utformas så att endast arrangemang av verkligt intresse för Skatteverket blir rapporteringspliktiga
- intresset av att Skatteverket får sådana uppgifter väger tyngre än kostnaderna för de uppgiftsskyldiga

Utredningen anger vidare att antagandena bygger på att Skatteverket kommer att arbeta aktivt för att så långt som möjligt begränsa inrapporteringen till sådana uppgifter som är av verkligt intresse för myndigheten.

DAC 6 syftar till att motverka ”aggressiv skatteplanering” och kännetecknen har utformats för att träffa sådana fall. Det inhemska regelverket innehåller därutöver flera tillkommande begränsningar som enligt Skatteverket säkerställer att antalet inhemska rapporteringspliktiga arrangemang hålls på ett minimum;

- Det inhemska regelverket utgår endast från skatt som tas ut enligt IL eller Lag (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel till skillnad från de gränsöverskridande arrangemangen som avser ett stort antal skatter
- Det inhemska regelverket utgår endast från några av de kännetecknen som implementerats genom DAC 6 (se 16-20 §§ i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang). En sådan lagstiftningsteknik innebär även att det inhemska

⁵ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

regelverket tolkas i ljuset av direktivet, s.k. EU konform tolkning, med de fördelar som kan följa av en gemensam praxis. Detta innebär t.ex. att nödvändiga system och nödvändig kompetens måste byggas upp hos en rådgivare, en användare (t.ex. ett stort företag) eller Skatteverket oavsett om ett inhemskt regelverk införs eller inte

- De inhemska arrangemangen kräver i samtliga fall att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget
- De inhemska arrangemangen ska därutöver undantas om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen (se 14 §). Då gäller att Skatteverket ska bidra aktivt genom att publicera ställningstaganden i syfte att minska rapporteringen med avseende på bl.a. 14 § (se författningskommentaren till 14 §)
- Skatteverket ska samtidigt arbeta aktivt genom föreskrifter i syfte att begränsa de inhemska arrangemangen på så sätt att endast skatteupplägg av intresse för Skatteverket (sådana fall som kan ifrågasättas skatterättsligt i domstol) och lagstiftaren kommer att träffas av regelverket (se 15 §)
- Rapporteringsskyldigheten i sig innebär en preventiv effekt som innebär att de rapporteringspliktiga fallen minskar

Enligt Skatteverket bör kostnaderna för ett inhemskt regelverk utgå ifrån att Sverige implementerar DAC 6 i svensk rätt och vid bedömningen bör endast den **tillkommande** kostnaden/administrativa bördan för ett inhemskt regelverk ställas i relation till den nytta som ett sådant införande medför.

Skatteverket bedömer att de inhemska uppläggen kommer att stå för den klart mindre andelen av den totala tillkommande kostnaden/administrativa bördan.

Utredningen har med stöd i slutsatserna från BEPS-projektet utgått från den lägre procentsatsen på 4 procent till följd av aggressiv gränsöverskridande skatteplanering

Utredningen gör bedömningen att rent inhemska skatteupplägg avseende såväl bolag som fysiska personer medför ett betydande skattebortfall även om det saknas underlag för att uppskatta detta bortfall. I det särskilda yttrandet framförs kritik mot slutsatserna och att förekomsten av inhemska skatteupplägg utifrån erfarenhet i dag är mycket begränsad.

Skatteverket delar utredningens bedömning att inhemska skatteupplägg har stor omfattning och att de avser betydande belopp.

Skatteverket delar inte framförd kritik gällande skattebortfall och att förekomsten av inhemska skatteupplägg är mycket begränsad.

Det framförda påståendet motbevisas enklast av om man analyserar konsekvensanalyserna i ett flertal lagstiftningsändringar som har sin grund i åtgärder mot oönskad skatteplanering och skatteupplägg. I vissa fall anges den årligt varaktiga effekten och i vissa fall anges t.ex.

endast att syftet är att stoppa skatteplanering och vidmakthålla skattebasen⁶. Exempel på inhemska upplägg som kan beröra stora belopp är kringgående av bestämmelser om underskott i 40 kap. IL (se t.ex. SRN 2018-11-30, dnr 24-18/D) och bestämmelser om näringsbetingade andelar samt skalbolag i 25 a kap. IL (se t.ex. HFD 2018 ref. 36). Exempel på upplägg som kan beröra ett stort antal personer är bestämmelser om fåmansföretag i 57 kap. IL (se t.ex. HFD 2018 ref. 31 och de överklagande domarna från kammarrätterna) och bestämmelser om kapitalförsäkringar (se RÅ 2010 ref. 51). Andra exempel på upplägg med stor spridning utan åtgärd under lång tid är de s.k. kattrumporna (prop. 2016/17:99 s. 36) där Skatteverkets kartläggning omfattade 246 överlåtelser under perioden 1 juni 2015 t.o.m. 30 september 2016 med en skatteeffekt om 555 mkr. Ett annat exempel på upplägg som fått spridning under många år, innan ny motverkande lagstiftning kom på plats, är lån från utländska holdingbolag och kringgåendet av låneförbudet i 11 kap. 45 § IL, som tidigare endast gällde för svenska aktiebolag. Lånebeloppen under perioden 2005-2007 omfattade 30 mdr kr (se prop. 2009/10:12).

Utöver arrangemang där lagstiftningsåtgärd bedömts som nödvändig finns ett stort antal skatteupplägg som prövats i praxis avseende såväl inhemska som gränsöverskridande transaktioner⁷. Utöver avgöranden från HFD finns därutöver ett mycket stort antal domar från underrätterna som berör skatteupplägg som inte varit föremål för HFD prövning. Domar från förvaltningsdomstolarna och erfarenheter från Skatteverket visar att upplägg (och varianter på ett tidigare upplägg) återkommer långt efter den tidpunkten Skatteverket börjar ifrågasätta ett visst skatteupplägg. Skatteverket började t.ex. att ifrågasätta inkomstomvandling via kapitalförsäkringar redan under 1990 talet. Vägledande praxis kom 2008-2010⁸ och varianter på sådan inkomstomvandling fortsätter trots detta även idag⁹. Bakgrunden till detta kan bl.a. ha sin orsak i att man justerat ett tidigare upplägg och att den skattskyldige har en annan uppfattning i rättsfrågan i det enskilda fallet. I detta perspektiv ska man inte underskatta den preventiva effekt som en inhemsk rapporteringsskyldighet kan ha för det totala skattefelet och därmed statens intäktssida. Ett minskat skattefel pga. sådana effekter kan därmed leda till att snedvridande konkurrens minskar och ett skattesystem som uppfattas som mer effektivt, rättvist och legitimt. Utredningen har inte närmare analyserat denna typ av effekter.

Skatteverkets bedömning utifrån kontrollverksamheten, löpande analys och processer i domstolar är att såväl gränsöverskridande som inhemska skatteupplägg har stor omfattning

⁶ jfr prop. 2001/02:165 avseende skalbolagsregler, prop. 2005/06:125 s. 60 avseende uppsägning av dubbelbeskattningsavtal med Peru, prop. 2008/09:37 avseende upplägg med svenska handelsbolag med varaktig effekt om 5,7 mdr, prop. 2008/09:65 avseende upplägg med räntor med varaktig effekt om 7 mdr (se prop. 2012/13:1 s. 272), prop. 2009/10:12 s. 24 avseende upplägg med lån via utländska holdingbolag med varaktig effekt om 160 mkr, prop. 2011/12:1 avseende upplägg med lönebolag, inte varaktiga tillskott och förenklingsregeln i 57 kap. IL, prop. 2012/13:24 avseende skatteplanering på investeringssparkontot, prop. 2012/13:1 och prop. 2017/18:245 s. 344 avseende upplägg med räntor och hybrider om 10,54 mdr varaktigt, prop. 2016/17:99 avseende upplägg med gåvor av fastigheter till juridiska personer om 416 mkr varaktigt och prop. 2017/18:296 avseende bl.a. nya CFC regler

⁷ se t.ex. RÅ 1998 ref. 58 I-III, RÅ 1998 not. 195, RÅ 2000 ref. 21, RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2002 ref. 24, RÅ 2006 not. 89, RÅ 2007 not. 65, RÅ 2008 ref. 41, RÅ 2008 ref. 54, RÅ 2008 ref. 66, RÅ 2009 ref. 31, RÅ 2009 ref. 47 I-II, RÅ 2009 not. 86 och 88, RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2010 ref. 112, HFD 2012 not. 9, HFD 2012 ref. 6, HFD 2012 ref. 20, HFD 2012 not. 30, HFD 2013 ref. 43, HFD 2015 ref. 17, HFD 2016 ref. 61, HFD 2017 ref. 8, HFD 2018 ref. 36 och HFD 2018 ref. 31

⁸ se RÅ 2008 ref. 54, RÅ 2008 ref. 41 och HFD 2010 ref. 51

⁹ se t.ex. KRNS dom 2017-04-27, mål nr 3949-3952-16

och avser stora belopp. Det rör sig därtill om ett flertal olika typer av skatteupplägg och det är inte ovanligt att det förekommer kombinationer eller varianter på samma typ av skatteupplägg.

Skatteverket lämnar i övrigt synpunkter på behovet av ett inhemskt regelverk

Enligt Skatteverket bör bestämmelser, så långt det är möjligt, vara neutrala och inte göra åtskillnad på om det i något avseende finns ett gränsöverskridande led, t.ex. genom förekomst av juridiska personer hemmahörande inom EES och förekomst av enbart juridiska personer hemmahörande i Sverige¹⁰. Stora skillnader i fråga om administrativ börda och belastning kan få oönskade effekter och leda till att man hindrar företag eller privatpersoner från att etablera en verksamhet eller göra nödvändiga kapitalinvesteringar inom t.ex. EES. En aktör inom EES som avser att etablera en verksamhet i Sverige kan t.ex. uppfatta regelverket som ett hinder i sig samtidigt som de nationella konkurrenterna tillåts agera på ett sådant sätt så att etableringen utsätts för osund konkurrens i skattehänseende.

Enligt Skatteverket är det enkelt att anpassa vissa typer av skatteupplägg på ett sådant sätt att man undviker ett gränsöverskridande led. Utifrån definitionen kan dessutom ett inhemskt arrangemang vara gränsöverskridande sedd till sin helhet, t.ex. vid aktieöverlåtelser till bolag före utflyttning. Ett regelverk som endast beaktar gränsöverskridande transaktioner kan på sikt komma att leda till en förskjutning så att en rådgivare undviker ett sådant led i syfte att undvika rapporteringsplikt¹¹. Som ytterligare exempel kan nämnas att paketering sker uteslutande med svenska bolag, att man använder en svensk stiftelse för att omvandla en viss typ av inkomst istället för ett motsvarande subjekt hemmahörande inom t.ex. EES. Ävsaknaden av ett nationellt regelverk kan därmed skapa förflyttningar på så sätt att nationella skatteupplägg tilltar och rapporteringspliktiga gränsöverskridande skatteupplägg minskar. Selektiv information om förekomst kan även påverka värdet av informationen inför en kommande lagstiftningsåtgärd.

2.2 Allmänt om förslaget

Flera av synpunkterna nedan utgår från att det finns skillnader mellan direktivets bestämmelser och föreslagen lagtext. Synpunkterna lämnas med hänsyn till att uppgifter om arrangemang ska utbytas med andra medlemsstater och i viss mån bli tillgängliga för Kommissionen samt att det även ska samverka med annan lagstiftning, exempelvis den som gäller för automatiskt utbyte av finansiell information. Det innebär att det som regleras i svensk lag ska vara i överensstämmelse med DAC 6. Här ligger att ordval kan ha betydelse. Exempelvis används i utredningens förslag ordet rådgivare istället för direktivets förmedlare. Andra exempel finns. Enligt Skatteverket bör lagtexten anpassas till direktivets formuleringar i de delar det inte påverkar den utvidgning som utredningen föreslår. Det finns i förslaget bestämmelser som går utöver DAC 6, men ändringsdirektivets bestämmelser är en lägsta nivå eller miniminivå.

¹⁰ jfr t.ex. implementering av fusionsdirektivet i 37 - 38 a kap IL och 48 a kap. - 49 kap. IL där förmånliga bestämmelser införs oavsett vilken situation som avses

¹¹ jfr att utredningen på s. 224 tar upp risk för ökning av inhemsk s.k. produktifierad skatterådgivning i en motsvarande situation

2.3 Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

2.3.1 Allmänt

De inhemska bestämmelserna utgår endast från några av de kännetecken som implementerats genom DAC 6 (se 16-20 §§ i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang). En sådan lagstiftningsteknik innebär att de bestämmelser som är tillämpliga för såväl inhemska som gränsöverskridande arrangemang kommer att tolkas i ljuset av direktivet, s.k. EU konform tolkning.

Enligt Skatteverket innebär den valda lagstiftningstekniken en fördel genom att samma bestämmelser är tillämpliga för såväl inhemska som för gränsöverskridande bestämmelser, samtidigt som praxis från EU domstolen säkerställer bestämmelsernas förenlighet med direktivet. Här kan t.ex. noteras att begreppet arrangemang varken definieras i DAC 6 eller i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang. Vad som utgör ett arrangemang i sig kommer därmed att utvecklas genom EU rätten.

I det perspektivet att EU rätten kommer att fastställa hur en bestämmelse ska tolkas, såväl i ett inhemskt fall som i ett gränsöverskridande fall, kan ifrågasättas om det är lämpligt att ange detaljerad riktlinjer i en författningskommentar beträffande hur en viss bestämmelse ska tolkas i det fall det inte sker en avvikelse i förhållande till direktivet, bl.a. med hänsyn till att sådana riktlinjer kan komma att bli missvisande. Ett exempel är författningskommentaren till 18 § där utredningen uttryckligen för fram att det upplägg som avsågs i prop. 2016/17:99 s. 27-37 inte kan utgöra ett sådant upplägg som omfattas av 18 § (s. 377). I övrigt har utredningen, med något undantag, inte närmare kommenterat de olika kännetecknen utifrån förekomst av skatteupplägg (jfr t.ex. skatteupplägg som noteras i not 6 och 7 ovan).

En nackdel med att implementera regler som tagits fram på EU-nivå är att kriterierna för rapportering inte har utformats med beaktande av enskilda medlemsstaters specifika behov. Här kan t.ex. noteras att 17 § har en vidare utformning än DAC 6 i syfte att fånga in de svenska förhållandena gällande kännetecknet om underskotts företag.

2.3.2 Utformningen av förslaget

Hemmahörande, 5 §

I utredningen används två begrepp, ”hemmahörande” och ”hemvist”. Två olika begrepp som i princip vilar på samma grund.

Hemmahörande

Lag om rapporteringspliktiga arrangemang ska enligt förslaget gälla vid såväl gränsöverskridande som icke gränsöverskridande arrangemang. Det begrepp som används i lagen är ”hemmahörande”. I paragrafen sägs att en person anses som hemmahörande i en jurisdiktion om denne ”enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal”.

Begreppet ”hemmahörande” används även i förslag till 33 b kap. SFL och i förslag till lag om ändring i Lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

I föreslagna 33 b kap. 3 § SFL hänvisas till 5 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang vad gäller vad som avses med ”hemmahörande” i 33 b kap.

Begreppet ”hemmahörande” används redan idag även i vissa kapitel i SFL. Begreppet används bland annat i samband med reglerna avseende skatteavdrag för särskild inkomstskatt (13 kap. SFL) men även i samband med den reglering som handlar om land-för-land-rapporter (33 a kap. 2 § SFL).

Att en person ”hör hemma skattemässigt” i ett land är inte ett begrepp som används i IL, dvs. den lag man i förslaget i 2 § Lag om rapporteringspliktiga arrangemang hänvisar till vad gäller skatter som tas ut vid arrangemang som inte är gränsöverskridande. För *svenskt* vidkommande används i IL däremot ”obegränsad skattskyldighet”, se 3 kap. 3 § respektive 6 kap. 3 § IL.

Skatterättslig hemvist

Begreppet hemvist är det uttryck som används i rådets direktiv om administrativt samarbete 2011/16/EU (DAC). ”Hemvist” och ”hemvist i en annan stat eller jurisdiktion” används idag även i SFL. Begreppet används i reglerna för kontrolluppgifter om rapporteringspliktiga konton med anledning av automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, dvs uppgifter om CRS och DAC 2. I t. ex. 22 b kap. 5 § SFL anges att uppgift ska lämnas om den eller de stater eller jurisdiktioner som kontohavaren har hemvist i. Det behöver dock inte innebära att den person uppgiften avser de facto kommer att beskattas för den aktuella inkomsten.

I IDKAL¹², används också begreppet hemvist. Av 2 kap. 14 § framgår att;

”Med hemvist i en annan stat eller jurisdiktion avses att en fysisk person eller en enbet

1. har sin skatterättsliga hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning, eller

2. är ett dödsbo efter en avliden fysisk person som bade sin skatterättsliga hemvist i den andra staten eller jurisdiktionen.

¹²Lag (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

Vid tillämpning av första stycket ska en enhet som inte har någon skatterättslig hemvist behandlas som om den har sin skatterättsliga hemvist i den stat eller jurisdiktion där platsen för dess faktiska företagsledning finns. Detta gäller dock inte trustar som är passiva icke-finansiella enheter.”

Begreppet *hemvist* används genomgående i DAC och är även del av andra sammansatta begrepp t.ex. hemvistmedlemsstat och hemvistadress. Det är ett uttryck som översatts från engelskans *residence* och förekommer i de internationella rättsakter som reglerar informationsutbyte och den identifiering samt rapportering som ska ske i respektive stat och jurisdiktion.

I den svenska översättningen av DAC 2 och DAC 6 används även begreppet skatterättslig hemvist. DAC 2 ingår som en del av rådets direktiv om administrativt samarbete 2011/16/EU i vilken även DAC 6 ingår. I lagen (2012:843) om administrativt samarbete där DAC infogades ursprungligen används ordet hemvist avseende DAC 3 (se 7 b §). Skatteverket konstaterar dessutom att hemvist är ett centralt uttryck såväl i DAC 2, som i CRS.

De i utredningen föreslagna reglerna har till syfte att infoga DAC 6 i svensk lag. Skatteverket anser därför att det finns skäl för att även använda begreppet hemvist i de lagar som utredningen omfattar.

Skatteverket föreslår att begreppet hemmahörande inte används i de föreslagna lagstiftningarna utan att begreppet ersätts med hemvist. Vidare föreslås att 5 § Lag om rapporteringspliktiga arrangemang, istället innehåller en definition av begreppet hemvist.

Det är också önskvärt att det i författningskommentaren till denna paragraf förtydligas att med hemvist enligt denna definition omfattas även personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Skatteverket anser därmed att 5 § ska ha följande lydelse:

Hemvist

5 §

Med hemvist avses att en person

1. har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning, eller

2. är ett dödsbo efter en avliden fysisk person som hade sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion.

Skatteverkets förslag innebär en mängd följdändringar i förslaget där ordet hemmahörande utmönstras och ersätts med hemvist. Det innebär bl.a. att även förslaget om ändring av SFL justeras och uppgiftsskyldigheten i 33 b kap. 3 § följer föreslagen ändring i 5 § i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang liksom att huvudregeln i 19 § för vilka uppgifter

som ska lämnas gäller i vilka stater eller jurisdiktioner som personen har sitt skatterättsliga hemvist.

Skatteverket anser att det i författningskommentaren till 33 b kap. 19 § ska förtydligas att uppgiftsskyldigheten även omfattar personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige liksom att det kan innebära att i vissa fall ska uppgift lämnas både om Sverige och om en annan stat eller jurisdiktion.

Om det ändå anses lämpligt att ha två begrepp (hemmahörande och hemvist) som innebär samma sak så är det önskvärt att detta förtydligas i det kommande lagstiftningsarbetet samt hur begreppen förhåller sig till varandra.

Det bör i detta fall uppmärksammas att även om lagtexten använder hemmahörande förekommer begreppet skatterättslig hemvist eller hemviststat på olika ställen i utredningen. Till viss del kan detta behövas men begreppet skatterättslig hemvist eller hemviststat förekommer även i författningskommentaren till 6, 13 och 22 §§ i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang liksom i kommentaren till 33 b kap. 8 och 16 §§ SFL. I dessa sammanhang är det lämpligt att samma begrepp används som i lagtexten.

Gränsöverskridande arrangemang, 6 §

Arrangemang utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället i annan jurisdiktion

I tredje punkten anges att en eller flera av deltagarna i arrangemanget ska bedriva näringsverksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och att arrangemanget ska vara hänförligt till det fasta driftstället. Artikel 9 nya punkt 18 c) DAC har en annan formulering än den som föreslås. Skatteverket anser i första hand att direktivets lydelse ska tas in i svensk lagtext. Anser regeringen att utredningens förslag ska behållas utgår Skatteverket från att regeringen anser att detta är identiskt med det uttryckssätt som framgår av direktivet. Skatteverket anser därvid att detta ska uttalas klart och tydligt i en kommande proposition.

Automatiskt utbyte

I allmänmotiveringen finns en kommentar till artikel 3 nya punkt 18 e) DAC avseende vad som uppfattas med automatiskt utbyte i detta sammanhang (se s. 213). Detta har även påverkat utformningen av lagrummet. Skatteverket delar inte fullt ut den tolkning som görs av utredningen, vilket påverkar den definition som föreslås.

I femte punkten av lagrummet finns en hänvisning till arrangemang som skulle kunna påverka rapportering enligt DAC 2 och det MCAA¹³ som undertecknades den 29 oktober 2014 avseende utbyte av upplysningar om finansiella konton (CRS) eller liknande avtal. Vid en jämförelse med DAC 6 och dess definition av gränsöverskridande arrangemang konstateras dock att det genom definitionen av detta begrepp finns en vidare beskrivning av det "automatiska utbytet av upplysningar" än som kommit till uttryck i utredningens förslag till lagtext. Begreppet "automatiskt utbyte" av upplysningar finns definierat i DAC, se artikel

¹³ <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>

3 punkt 9. Det omfattar därför även arrangemang där det kan förekomma en inverkan på automatiskt utbyte av

- inkomster av anställning, styrelsearvoden, vissa livförsäkringsprodukter, pensioner och inkomst och innehav av fastighet, artikel 8.1 (DAC 1),
- förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning, artikel 8a (DAC 3) och
- land-för-land-rapporter, artikel 8 aa (DAC 4).

Detta återspeglar sig inte i förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang och därmed inte heller i SFL. För att uppgifterna först ska rapporteras in till Skatteverket och därefter utbytas inom unionen behövs en reglering i den nya lagen om rapporteringspliktiga konton som det sedan hänvisas till i SFL.

Justeras 6 § Lag om rapporteringspliktiga arrangemang så kommer definitionen enligt 33 b kap. 4 § SFL ange att även de automatiska utbytena som räknas upp i strecksatserna omfattas av definitionen på samma tydliga sätt som gäller för det finansiella utbytet. Det finns i och för sig kännetecknen upptagna i förslaget till svensk lagstiftning som möjligen täcker in det som det hänvisas till ovan. Det läker dock inte bristen.

Skatteverket anser därför att det ska införas bestämmelser som bättre återspeglar definitionen i direktivet som därmed påverkar att ovanstående automatiska utbyten omfattas av definitionen. Det görs förslagsvis genom att ytterligare en punkt läggs till i 6 §. SFL hänvisar till 6 §, vilket har betydelse för att rapporteringen ska bli korrekt.

Förslag till lagtext:

"6. Arrangemang som skulle kunna inverka på det automatiska utbytet enligt artikel 8.1, 8a och 8aa enligt rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011, rådets direktiv (2015/2376) av den 8 december 2015 och rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016."

Med hänsyn till vad som framgår av förslaget till 3 § anser Skatteverket att det även här ska övervägas en översyn som tydligare återspeglar vad som sägs i direktivet avseende gränsöverskridande arrangemang. Fullföljs strukturen i en kommande proposition behöver även lydelsen av 3 § ses över.

Kännetecknen

Begreppet kännetecknen saknar definition. Det bör införas i 6 § med hänsyn till vad som framgår av DAC 6 för att direktivet ska kunna anses vara infogat i svenskt lag. Det innebär att en tydligare gräns dras upp. Detta gäller även om utredningens förslag är avsett att i vissa avseenden vara mer långtgående än direktivet.

Förslag till lagtext:

"En karaktäristik eller egenskap i ett arrangemang som är en indikation på en potentiell risk för skatteundandragande enligt 16-28 §§."

Verklig huvudman, 7 §

I paragrafen anges att med begreppet verklig huvudman avses samma sak som i 1 kap. 3–7 §§ lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Begreppet verklig huvudman har bl.a. betydelse för kännetecknen som rör automatiskt utbyte av finansiella konton och verkligt huvudmannaskap. I översättning av direktivet (DAC 2 och DAC 6) och i IDKAL används begreppet personer med bestämmande inflytande. Skatteverket uppfattar att avsikten är att båda dessa begrepp avser samma sak. Om olika lagstiftningar som rör samma sak använder skilda begrepp underlättar detta inte förståelsen av regelverket.

Om avsikten är att verklig huvudman och person med bestämmande inflytande ska ha samma betydelse bör detta enligt Skatteverket förtydligas i författningskommentaren.

Undantag, 15 §

Av författningskommentaren framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande i syfte att minska den administrativa bördan. Här nämns arrangemang som redan är välkända och att olika aktörer såsom branschorganisationer kan lämna förslag på sådana arrangemang.

I OECD rapporten anges att tröskelbelopp i vissa fall kan fylla en viktig funktion, särskilt om de som i USA, tillämpas vid specifika kännetecken, såsom vid förvärv av underskottsbolag. Enligt OECD skulle det dock vara olämpligt med ett tröskelbelopp i de fall det redan finns ett filter i form av en begränsning till fall där ett huvudsakligt skäl till arrangemanget är att uppnå en skattefördel.

Ett exempel på tröskelvärde kan vara den skattefördel som arrangemanget syftar till att uppnå för att på så sätt filtrera ut de transaktioner som avser mindre skattebelopp, att koppla vissa särskilda kännetecken till vissa tröskelvärden, t.ex. i fråga om underskottsbolag eller inkomstomvandling eller att sätta tröskelvärden till vissa mer specificerade arrangemang. Skatteverket föreslår enligt ovan att tröskelvärden införs under en inledningsfas på mellan 2 och 4 år i samband med att regelverket införs (se ovan under punkt 2.1).

Syftet är att ytterligare minska kostnaden för att administrera informationsplikten, rådgivarnas och användarnas kostnader för rapportering, och att undvika eventuella processer rörande vad som är ett rapporteringspliktigt arrangemang i de situationer där transaktionsvärdet eller skatteförmånen är liten.

Utredningen har valt att inte införa särskilda tröskelvärden i lag. Skatteverket har inte uppmärksammat några skrivningar i allmänmotiveringen eller författningskommentaren som skulle hindra att föreskrifter behandlar tröskelvärden. Skatteverket gör därmed tolkningen att föreskriftsrätten får omfatta sådana tröskelvärden.

Enligt Skatteverket bör det förtydligas i förarbetena att föreskriftsrätten även omfattar olika former av tröskelvärden.

Omvandling av inkomst, 16 §

I författningskommentaren anges att bestämmelsen kan bli tillämplig på arrangemang som syftar till att t.ex. undvika tjänstebesättning av utdelningar och kapitalvinster på andelar i

fåmansföretag och att det med uttrycket annan kategori av inkomst inte avses bara omvandling av inkomster från ett inkomstslag till ett annat utan att det även inom ett och samma inkomstslag kan finnas olika kategorier av inkomster som beskattas olika (se s. 374).

Efter detta anges att ”även fall där aktier läggs in i en kapitalförsäkring kan omfattas av bestämmelsen, eftersom detta innebär att framtida inkomster hänförliga till aktierna omvandlas till en ökning av värdet av försäkringen (dvs. omvandlas till en tillgång).”

”Paketeringen av aktier” i depåförsäkring omfattas således av formuleringen i 16 § på grund av att det blir omvandling till en tillgång och inte på grund av att omvandla en inkomst som vid direkt ägande beskattas som kapital- eller förvärvsinkomst enligt inkomstskattelagen för att istället få en beskattning enligt AvPL¹⁴ (jämför även ISK), en beskattning som normalt är lägre än beskattning enligt IL.

Enligt Skatteverket är det svårt att förstå att inkomster hänförliga till att t.ex. börsaktier omvandlas till en ökning av värdet på försäkringen i sig skulle vara avgörande. Visserligen synes en förmån i någon mening uppkomma om värdet går upp, men avdrag medges inte vid en motsvarande värdenedgång. Avkastningsskatten är tänkt att ersätta kapitalbeskattning av utdelning och kapitalvinst och den tas ut oavsett hur innehavet utvecklas över tiden.

Gällande de rent inhemska arrangemangen gäller dessutom att de är en naturlig och förutsedd följd av lagstiftningen som den ser ut idag (se 14 §). Vad som däremot bör omfattas av bestämmelsen i 16 § (och som dessutom inte kan vara en naturlig följd av lagstiftningen) är de fall där ett inlägg innebär någon form av kringgående av syftet bakom bestämmelserna, t.ex. då tjänsteinkomst eller näringsinkomst ersätts med avkastningsskatt (jfr exempelvis RÅ 2010 ref 51).

Enligt Skatteverket bör exemplet i författningskommentaren förtydligas så att det klart framgår att det endast är inkomstomvandlingar och andra typer av kringgåenden som avses.

Användning av ett förvärvat företags underskott, 17 §

Kännetecknet i DAC 6 omfattar situationen då förlustföretagets verksamhet avvecklas efter förvärvet av företaget och förvärvaren använder dess förluster för att minska sin skattebörda.

Lagtexten har anpassats efter svenska förhållanden enligt följande;

- Det har tagits in ett villkor om att den huvudsakliga verksamheten avvecklas i samband med förvärvet. Härmed avses fall där avvecklingen görs inför en förestående försäljning som fall där förvärvaren avvecklar verksamheten omedelbart eller inom en kortare tid efter att ha förvärvat företaget.
- Kännetecken är även tillämpligt om det är en till förvärvaren anknuten person som använder det förvärvade företagets underskott för att minska sin skattepliktiga inkomst.

¹⁴ Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Enligt Skatteverket bör direktivet så långt som möjligt följas i syfte att det inte ska finnas ett regelverk för utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (enligt 12 d § lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning) och ett annat för rapportering av inhemska och gränsöverskridande arrangemang inom ramen för 33 b kap. SFL.

Det aktuella kännetecknet i direktivet är emellertid inte anpassat för svenska förhållanden och det kan ifrågasättas om det ens förekommer eller har förekommit sådana skatteupplägg som uppfyller direktivtextens ordalydelse. En anpassning är därför helt nödvändig.

Eftersom utredningens förslag redan innebär en avvikelse i förhållande till direktivet kan det enligt Skatteverket finnas skäl att ytterligare anpassa bestämmelsen så att den träffar ett bredare spektrum av skatteupplägg med underskottsföretag.

De svenska bestämmelserna i 40 kap. IL gör ingen skillnad på om verksamheten avvecklas i samband med överlåtelsen eller inte. Det kan även röra sig om gamla förluster som aktiverats, t.ex. genom den s.k. aktiefällan i 48 kap. 26 § IL. Skatteverket kan inte se några bärande skäl för att undanta underskottsbolag som varit vilande sedan lång tid tillbaka eller att undanta denna typ av förluster från rapporteringsplikt endast på den grund att verksamheten inte avvecklas i samband med förvärvet. Förslag till lagtext bör justeras så att även gamla förluster i vilande företag omfattas.

Enligt Skatteverket kan även motsvarande effekt uppstå om t.ex. ett underskottsföretag skulle vara förvärvare i en transaktion i förhållande till ett överskottsföretag utan verksamhet, eller där verksamheten i överskottsföretaget avvecklas på motsvarande sätt som gäller för underskottsföretaget. Motsvarande kvittningseffekter uppkommer i den situationen att t.ex. en rörelsedrivande koncern med stora underskott eller förluster köper på sig tomma skalbolag med överskott. Situationen blir betydligt mer anmärkningsvärd om köparen tillskapat förluster genom olika typer av konstruktioner och närmast kan betecknas som yrkesmässig skalbolagshandel (jfr t.ex. HFD 2018 ref. 36). Skatteverket kan inte se några bärande skäl att undanta denna typ av transaktioner från rapporteringsplikt.

Skatteverket lämnar därför följande förslag på ny utformning av bestämmelsen.

Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

- 1. det innefattar förvärv av andelar i ett företag och förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.*
- 2. det innefattar förvärv av andelar i ett företag och förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder underskott hänförlig till tid före förvärvet för att kvitta mot överskott hos det förvärvade företaget eller en till företaget anknuten person hänförligt till tid före förvärvet.*

Första stycket tillämpas endast i den situationen att den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet eller att företaget vid tidpunkten för överlåtelsen inte bedriver någon verksamhet.

Ersättning kopplad till skatteförmån, 20 § 2

I andra punkten finns ett villkor reglerat som ska motsvara kännetecknen som återfinns i kategori A punkt 2 b) i del II bilagan IV till DAC 6. Formuleringen i föreslagen lagtext skiljer sig från direktivets lydelse. Av föreslagen lagtext framgår att arrangemang är rapporteringspliktigt om det ”2. är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån.” Direktivets lydelse i svensk språkversion anger att ”huruvida skattefördelen verkligen härrör från arrangemanget; detta skulle innebära en skyldighet för förmedlaren att helt eller delvis återbetala avgifterna om den avsedda skattefördelen från arrangemanget helt eller delvis uppnåts.”. Av föreslagen författningskommentar sägs att 20 § punkt 2 omfattar avtalsvillkor som innebär att rådgivaren är skyldig att helt eller delvis reducera eller återbetala ersättningen om den avsedda skatteförmånen helt eller delvis inte uppnås.

Det som framgår av författningskommentaren förtydligar och klargör vad som är avsett med lagtexten och stämmer bättre överens med direktivets lydelse i dess helhet i denna del. Den del som återges i föreslagen lagtext motsvarar enligt Skatteverket endast den del som är första ledet i den engelska språkversionen som lyder, ”*whether or not a tax advantage is actually derived from the arrangement. This would include an obligation on the intermediary to partially or fully refund the fees where the intended tax advantage derived from the arrangement was not partially or fully achieved.*”. Skatteverket anser att det tydligare ska framgå vad som avses direkt i lagtext. Det finns dessutom en risk att lagtexten inte uppfattas överensstämma med direktivet.

Förslag till komplettering av lagtext:

2. oberoende av om en skatteförmån uppnås till följd av arrangemanget eller inte så omfattar det en skyldighet för förmedlaren att helt eller delvis återbetala ersättning för arrangemanget om avsedd skatteförmån helt eller delvis inte uppnåts.

Cirkulära och motverkande arrangemang, 21 §

I 21 § förslag till Lag om rapporteringspliktiga arrangemang framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en jurisdiktion, genom mellanliggande företag utan annan kommersiell huvudfunktion, eller transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper.

Av 21 § framgår att medel ska ha förts ut ur och sedan tillbaka in i en jurisdiktion. I författningskommentaren och i avsnitt 11.6.11 förtydligas avvikelserna i förhållande till den svenska översättningen av direktivet med att den svenska översättningen ”handel med sig själv” leder fel och att begreppet i andra översättningar getts en vidare innebörd. I det refererade mötesdokumentet från EU kommissionen förs medel inte tillbaka till samma företag, utan till t.ex. ett annat koncernföretag. Skatteverket delar uppfattningen att begreppet ”handel med sig själv” inte ska läsas så snävt att medel måste ha återgått till exakt samma juridiska person.

Utredningen gör vidare bedömningen att kännetecknet genom hänvisningen till begreppet round-tripping of funds enbart omfattar situationer då medel förs ut ur och därefter tillbaka

in i en jurisdiktion. Kännetecknet är enligt utredningen således till sin natur sådant att det enbart omfattar gränsöverskridande arrangemang.

Att gränsöverskridande exempel tas fram inför internationella möten är naturligt. Skatteverket delar emellertid inte utredningens slutsats att det aktuella kännetecknet endast förekommer vid gränsöverskridande arrangemang. Begreppet ”Round tripping” kan t.ex. avse försäljning av en tillgång eller vara efterföljt av återköp av samma (eller likartad) tillgång eller vara utan nämnbar ekonomisk effekt, men där skattebestämmelser eller andra bestämmelser kan ge ett annat utfall (t.ex. att omsättningen ökar trots att det saknas en ekonomisk effekt). Det kan t.ex. röra sig om transaktioner som i vissa fall kan ifrågasättas utifrån principen ”substance over form” eller ifrågasättas med stöd i rättshandlingarnas verkliga innebörd om man ser till det cirkulära förloppet antingen, genom företag utan annan kommersiell funktion, eller genom transaktionernas motverkande eller upphävande funktion. Den relevanta frågan är om det förekommer denna typ av inhemska transaktioner.

”Handel med sig själv” som innefattar ett cirkulärt moment genom företag utan funktion eller genom motverkande transaktioner kan t.ex. vara vissa typer av sale and leaseback affärer som i praktiken innebär att äganderättsbefogenheterna kvarstår även efter överlåtelsen och ingåendet av hyreskontraktet (jfr RÅ 1998 ref. 58). Sådana transaktioner kan vara såväl gränsöverskridande som inhemska. Andra exempel på cirkulära och samtidigt motverkande transaktioner kan vara att ett svenskt aktiebolag emitterar aktier till ett annat svenskt aktiebolag till underpris, varefter aktierna dras in på samma bolagsstämma (cirkulär transaktion ifråga om att ge ut och samtidigt dra in, med direkt motverkande funktion i fråga om överlåtelse och återköp av samma aktie vid exakt samma tidpunkt, se HFD 2013 not. 2 och jfr KRNS dom 2018-12-17, mål nr 1791-18). Här kan även nämnas RÅ 1987 ref 78 beträffande ett som förskottsränta betecknat belopp motsvarande 99% av lånesumman, RÅ 1951 ref 8, RÅ 1965 Fi 270 och 1966 Fi 441 som avsåg försäljningen och återköp av aktier vars verkliga innebörd varit att fondmäklaren skulle förmedla utdelningsbeloppen, RÅ 1999 not 18 med avseende på motverkande cirkulära transaktioner i syfte att erhålla en avdragsgill förlust i bolagssektorn och HFD 2013 ref. 43 beträffande rättshandlingar där HFD uttryckte att ”det är förutbestämt att dessa omgående ska motverkas av andra rättshandlingar så att när förfarandet genomförts ägarförhållandena i Holdingbolaget är oförändrade och övriga tillfälliga dispositioner upplösta”. Cirkulära och motverkande moment återfinns även i andra skatteupplägg såsom t.ex. underskott¹⁵. Ett cirkulärt eller motverkande moment kan t.ex. bestå i att ett underskottsbolag endast innehåller en revers mot sin ägare och där köparen fullgör sin betalning genom att köpeskillingsreversen kvittas mot reversen i det köpta bolaget (jfr t.ex. SRN 2018-11-30, dnr 24-18/D), skalbolag där resultat i form av en fordran överlåts mot revers på likalydande belopp (jfr HFD 2018 ref. 36) eller kringgående av låneförbudet genom inlåning via tredje part som i sin tur lånar ut medlen vidare till långivarens ägare (jfr KRNS dom 2018-11-16, mål nr 7366-17 och 7367-17).

I bilaga IV till direktivet finns de särskilda och allmänna kännetecknen om huvudsaklig nytta (kategori A och B). Utredningen har valt att föreslå nationella bestämmelser för alla dessa, bortsett från punkten B 3 (cirkulära). Enligt Skatteverket samverkar de olika kännetecknen

¹⁵ HFD 2015 ref. 17, RÅ 2010 ref. 51, RÅ 2009 not. 201, RÅ 2002 ref. 21 II och jfr Skattenytt 2019 s. 23

under punkterna A och B som ett sammanhållet paket och ett uteslutande bör kräva särskilt övervägande beträffande vilka effekter som uppkommer. Det är oklart varför de arrangemang som Skatteverket referat till ovan skulle vara ointressanta eller särskilt skyddsvärda relaterat de övriga kännetecknen A 1-3 och B 1-2. Kännetecknande för de fall som refererats ovan vad gäller cirkulära transaktioner eller transaktioner som tar ut varandra är att de är starkt skattedrivna och därför borde utgöra urtypen för sådana skattedrivna upplägg som är av intresse av att få information om i ett sånt tidigt skede som möjligt. Det finns därför också starka fördelar med att ett nationellt regelverk utgår från samma typ av allmänna och särskilda kännetecken som gäller för DAC 6. De som ska rapportera ett arrangemang behöver endast sätta sig in i ett regelverk och kan vid tolkningen dra fördelar av praxis från EU domstolen. Detta ökar förutsägbarheten och minskar den administrativa bördan.

Skatteverket föreslår att lagtexten i 21 § kopplas till såväl inhemska som gränsöverskridande arrangemang genom en justering av 13 § i syfte att motverka inhemsk skatteplanering genom cirkulära och motverkande transaktioner.

Förslag på ny formulering av 21 §

Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar transaktioner som resulterar i att medel förs cirkulärt

- genom mellanliggande företag utan annan kommersiell huvudfunktion, eller
- transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper.

Förslag på ny formulering av 13 § första stycket

Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16-21 §§.

Särskilt om handelsbolag och utländska delägarbeskattade juridiska personer, 22 §

Under avsnitt 11.6.12 Gränsöverskridande betalningar m.m. (s. 233) konstateras att handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer saknar skatterättslig hemvist, dvs. de är inte hemmahörande någonstans i skattehänseende eftersom de inte utgör skattesubjekt. Det anförs vidare att det av praktiska skäl torde endast vara möjligt att tillämpa kännetecknen i de fall då delägarna har hemvist i den jurisdiktion där bolaget finns. Detta utvecklas på motsvarande sätt i specialmotiveringen till 22 § (s. 381). Det innebär att bestämmelsen exkluderar betalningar i de fall (samtliga) delägare är hemmahörande i andra länder än där handelsbolaget eller det delägarbeskattade subjektet är registrerat. Detta trots att man vid bedömningen av det gränsöverskridande momentet (jfr även 6 §) ska utgå från delägarnas hemvist. Skatteverket anser detta otillfredsställande då det förekommer förfaranden med hybrida mismatchningar etc. av aktuellt slag där samtliga delägare har hemvist i andra länder än där det delägarbeskattade subjektet är registrerat.

Skatteverket anser att det är av vikt att informationsplikt även ska gälla i dessa situationer och att denna frågeställning därför bör utredas vidare i det fortsatta arbetet med implementering av direktivet, jfr även vad som anges om delägarbeskattade subjekt i

Finansdepartementets promemoria Genomförandet av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar (Fi2019/00329/S1), s 33, 57, 61 - 62, 124 och 129.

När ska uppgifterna lämnas, 24-25 §§

I 24 och 25 paragraferna anges de kännetecken som rör automatiskt utbyte av finansiella konton och verkligt huvudmannaskap. Av punkt 13 i skälen i direktivet framgår att vid tillämpningen av dessa kännetecken kan medlemsstaterna använda OECD:s modellregler MDR¹⁶ samt kommentaren till modellreglerna, som en källa till illustration eller tolkning.

Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

Av förslag till 24 § framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det kan antas leda till eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgifter enligt 22 b kap. SFL. I direktivet framgår kännetecknen för detta av bilaga IV del II D. Här sägs att som kännetecken är ett arrangemang som kan leda till att undergräva rapporteringsskyldigheten som direktivet reglerar vad gäller utbyte av finansiella konton (DAC 2) eller som utnyttjar avsaknaden av lagstiftning avseende detta. Utöver detta anges sex punkter som beskriver arrangemang som åtminstone anger när det blir ett rapporteringspliktigt arrangemang. På samma sätt görs en uppräkning i MDR (Rule 1.1). DAC 6 och MDR verkar i stort sätt överensstämma med varandra i denna del.

Kontrolluppgiftsskyldigheten i 22 b kap. SFL definierar bl.a. vem som ska lämna kontrolluppgift (rapportskyldigt finansiellt institut), för vem och vad (rapporteringspliktiga konton) kontrolluppgiften avser. Definitionerna av dessa begrepp och de granskningsregler som ett finansiellt institut ska genomföra framgår av IDKAL.

Det är inte helt självklart att det i alla fall går att inbegripa de typer av kännetecken som räknas upp i direktivet genom att enbart hänvisa till kringgående av rapporteringsplikten i 22 b. kap SFL. Detta kapitel tar sikte på rapporteringsplikten i sig. Denna kan kringgåas om granskningen som ska föregå rapporteringen inte görs på ett korrekt sätt eller om det finansiella institutet inte får korrekta uppgifter från sin kund. I direktivet anges bl.a. att användning av ett konto som inte är ett finansiellt konto men vars egenskaper väsentligen liknar ett finansiellt konto liksom överföring av finansiella konton eller tillgångar till jurisdiktioner som inte tillämpar CRS-regelverket är sådana kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Dessa arrangemang syftar till att undvika rapporteringsplikt. Kontrolluppgiftsskyldigheten i 22 b. kap tar sikte på själva rapporteringen och det är enligt Skatteverkets uppfattning inte säkert att den här typen av kringgående som inte är kopplat direkt till det finansiella institutet som ska granska och rapportera omfattas.

Värt att notera är även att kännetecknet verkligt huvudmannaskap i § 25, som också är en del av MDR, tämligen väl följer ordalydelsen i direktivet. Det kan även av denna anledning ifrågasättas om inte även kringgående av skyldigheten att rapportera finansiella konton mer borde överensstämma med skrivningen i direktivet och MDR.

¹⁶ OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures.

Skatteverket är tveksam till det sätt som utredningen väljer för att ange kännetecknen för att kringgå rapportering om finansiella konton enligt CRS och DAC 2. Skatteverket föreslår i första hand att lagrummet utformas mer likt det sätt som kännetecknen anges i direktivet och MDR och som är syftet med regleringen.

Förslaget tar sikte på kringgående av den svenska interna rätt för rapporteringsplikt av DAC 2 och CRS. Denna bygger på direktivet och OECD:s standard. Om inte någon ändring av paragrafen anses nödvändig anser Skatteverket att det i författningskommentaren anges att med kännetecknet i 24 § avses alla arrangemanget som kringgår syftet med CRS-regelverket eller DAC 2.

Verkligt huvudmannaskap

Av förslaget till 25 § anges när ett gränsöverskridande arrangemang ska rapporteras i de fall verkliga huvudmän annars skulle döljas. Av de uppräknade kännetecknen i DAC 6 och definitionen i MDR framgår att det är ett arrangemang som rör en kedja av icke-transparenta strukturer. Att det ska avse icke-transparenta strukturer framgår inte av föreslagen lagtext. Det förtydligas visserligen i författningskommentaren men det kan ifrågasättas om inte detta även bör framgå av själva lagtexten.

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

2.4.1 Rapporteringsavgift

Skatteverket delar utredningens bedömning när rapporteringsavgift ska tas ut, hur den ska beräknas och att det i vissa situationer ska tas ut en andra och förhöjd avgift.

Syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang är att de ska användas som underlag för analys av riskerna i skattesystemet, för skattekontroll och för utbyte av upplysningar med andra stater enligt DAC 6 (33 b kap. 2 § SFL). För att detta syfte ska uppnås är det av stor vikt att uppgifterna lämnas i nära anslutning till den dag då arrangemanget gjordes tillgängligt eller då första steget i arrangemanget genomfördes.

För att förmå den enskilde att komma in med korrekta uppgifter i rätt tid och därmed möjliggöra att syftet med uppgifterna uppnås behövs en sanktionsavgift. För att sanktionsavgiften ska uppfylla kraven i DAC 6, dvs. vara effektiv, proportionerlig och avskräckande, krävs det, förutom att avgiften är ekonomiskt kännbar att den verkligen tas ut när förutsättningarna för det är uppfyllda.

Rapporteringsavgiften ska enligt betänkandet utgöra en särskild avgift enligt 3 kap. 17 § SFL tillsammans med förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift.

Flertalet situationer då en särskild avgift ska tas ut är sådana att Skatteverket utan större problem kan identifiera de personer som omfattas av sanktionen. Vad gäller rapporteringsavgiften kan det förväntas att det inte kommer att bli lika lätt att identifiera de rådgivare och användare som kan ha brustit i sin uppgiftsskyldighet och som därför riskerar att påföras en rapporteringsavgift. Ett rapporteringspliktigt arrangemang torde i flertalet fall kunna upptäckas först i samband med annan utredning, t.ex. vid en kontroll av en

inkomstdeklaration eller vid en skatterevision. Det innebär att det kan bli svårt för Skatteverket att upptäcka en underlåten eller bristfällig rapportering i nära anslutning till den korrekta rapporteringstidpunkten, något som i sin tur kommer att försvåra det ovannämnda syftet med uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang enligt 33 kap. 2 § SFL.

Svårigheterna att i tid identifiera rådgivare och användare som ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang är omständigheter som ytterligare motiverar att tämligen höga beloppsmässiga sanktionsavgifter kan tas ut och att det i vissa fall ska tas ut två rapporteringsavgifter där den andra avgiften tas ut med ett betydligt högre belopp.

Enligt Skatteverket bör förslag till 49 c kap. 1 § SFL förtydligas och Skatteverket lämnar samtidigt förslag på nytt stycke i förslag till 49 c kap. 6 § SFL i syfte att förhindra arrangemang som på konstlad väg minimerar en rapporteringsavgift (se under avsnitt 2.4.2 nedan).

2.4.2 Utformningen av förslaget

Rådgivare, 33 b kap. 8 §

Definitionen av rådgivare (förmedlare) enligt förslag till 33 b kap. 8 § SFL är följande:

Med rådgivare avses i detta kapitel den som

1. utformar, marknadsför, tillhandahåller eller *organiserar* ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller
2. vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller *organisera* ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Definitionen av rådgivare enligt den svenska översättningen av direktivet är följande:

”förmedlare: en person som utformar, marknadsför, *organiserar* eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller som *förvaltar genomförandet*.”

Definitionen enligt den engelska lydelsen av direktivet är följande:

“intermediary” means any person that designs, markets, *organises* or makes available for implementation or *manages the implementation* of a reportable cross-border arrangement.

I den föreslagna bestämmelsen så har rekvisitet ”förvaltar genomförandet” tagits bort. Anledningen till detta är enligt utredningen att detta begrepp faller in under rekvisitet ”*organisera*” (s. 393). Skatteverket noterar dock att både den engelska och svenska versionen av direktivet anger ”förvaltar genomförandet” som ett särskilt rekvisit.

Enligt Skatteverkets mening finns det en viss språklig skillnad genom att begreppet ”organisera” för tankarna till ett mer övergripande planeringsmoment, medan begreppet ”förvalta genomförandet” för tankarna till de mera verkställande momenten.

För att undvika missförstånd så kan det övervägas om inte rekvisitet ”förvalta genomförandet”, eller någon liknande formulering, ska föras in i den föreslagna bestämmelsen.

Rådgivares uppgiftsskyldighet, 33 b kap. 11, 12 och 13 §§

Uppgift ska lämnas till det land till vilket rådgivarens anknytning är ”starkast”. Vid den avvägningen anses en rådgivare ha starkaste anknytningen till den stat där denne är hemmahörande (8 § 1 samma lag). Angående ”hemmahörande” se kommentar angående 5 § Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang.

Av 33 b kap. 12 § framgår att när en svensk rådgivare har lika stark anknytning till såväl Sverige som en annan medlemsstat behöver inte uppgifter lämnas till Skatteverket förutsatt att uppgifterna lämnats i den andra medlemsstaten. Skatteverket noterar här att det är avsett att genomföra artikel 8 ab punkt 4 i DAC. I författningskommentaren finns ett resonemang om när bevisbördan bör ligga på förmedlaren. I direktivets bestämmelse används uttryckssättet ”bevisa att samma upplysningar lämnats i annan medlemsstat”, på engelska ”if it has proof”. Skatteverket anser därför att det bör vara en tydligare formulering direkt i lagtext för att uttryckligen infoga direktivets bestämmelse när det gäller bevisbördans fördelning. Det är av vikt då rapporteringsavgift kan bli aktuell om rapporteringen inte fullföljts korrekt.

Förslag till lagtext:

Om en svensk rådgivare har lika stark anknytning till en annan medlemsstat som till Sverige behöver uppgifter inte lämnas enligt 11 § om det kan visas att uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

Av 33 b. kap. 13 § framgår att en svensk rådgivare inte behöver lämna uppgift om en annan rådgivare redan lämnat uppgift antingen till Skatteverket eller till en behörig myndighet i annan medlemsstat. Skatteverket noterar här att det är avsett att genomföra artikel 8 ab punkt 9 i DAC. I författningskommentaren finns resonemang om bevisbördan. I direktivets bestämmelse används uttryckssättet ”kan bevisa”, på engelska ”to the extent it has proof”. Skatteverket anser därför att det bör vara en tydligare formulering direkt i lagtext för uttryckligen infoga direktivets bestämmelse när det gäller bevisbördans fördelning. Det är av vikt då rapporteringsavgift kan bli aktuell om rapporteringen inte fullföljts korrekt.

Förslag till lagtext:

En svensk rådgivare behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang i den utsträckning denne kan visa att en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna.

1. till Skatteverket eller
2. till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Användares uppgiftsskyldighet, 33 b kap. 14 §

Första stycket.

I författningskommentaren anges att punkten ett, att det inte finns någon rådgivare, även omfattar den situation då en användare tagit hjälp av en aktör som saknar anknytning till EU. Det är en viktig information som borde framgå även av själva lagtexten och inte bara av kommentaren.

Andra stycket.

I författningskommentaren sägs att av andra stycket framgår att en användare bara är skyldig att lämna uppgifter i Sverige om denne har viss angiven anknytning hit och saknar starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Andra stycket i paragrafen innehåller ingen reglering om detta förhållande utan anger endast när en användare ska anses som hemmahörande i Sverige. I paragrafen bör antingen en hänvisning till 11 § samma lag ske eller göras ett tillägg angående ”starkare anknytning”.

Användares uppgiftsskyldighet, 33 b kap. 16 §

Av förslag till 33 b kap. 16 § SFL framgår att när en användare är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang både till Skatteverket och till en behörig myndighet i en annan medlemsstat behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om uppgifterna redan lämnats i den andra medlemsstaten. Av författningskommentaren till lagrummet framgår att det genom bestämmelsen klargör att uppgifter inte behöver lämnas i båda stater om användaren kan göra sannolikt att uppgifterna har lämnats i den andra medlemsstaten. Skatteverket noterar här att det i DAC används ”kan bevisa” eller på engelska ”has proof” som kan uppfattas vara en starkare formulering än föreslagen lagtext ger uttryck för, se artikel 8 ab punkt 8 av DAC. Skatteverket anser att det uttryckligen ska framgå av lagrummet för att direktivets bestämmelse ska anses vara infogad i svensk lag när det gäller bevisbördans fördelning. Det är av vikt då rapporteringsavgift kan bli aktuell om rapporteringen inte fullföljts korrekt.

Förslag till lagtext:

Om användaren är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang både till Skatteverket och till en behörig myndighet i en annan medlemsstat behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om användaren kan visa att uppgifterna redan har lämnats i den andra medlemsstaten.

Användares uppgiftsskyldighet, 33 b kap. 18 §

Av förslag till 33 b kap. 18 § SFL framgår när en användare inte ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang eftersom en annan användare redan lämnat uppgifterna till Skatteverket eller till en behörig myndighet i annan medlemsstat. Det gäller således situationer där det finns flera användare som är uppgiftsskyldiga. Avsikten är att bestämmelserna i artikel 8ab punkt 10 i DAC ska infogas i svensk lag. Skatteverket noterar här att det i DAC används ”kan bevisa” eller på engelska ”to the extent that it has proof”. Skatteverket anser att detta ska framgå tydligare av lagrummet även om det avser rapporteringspliktiga arrangemang och inte endast gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga. Detta mot bakgrund av att det är av vikt att direktivet infogas korrekt

och då ska bevisbördans fördelning framgå på samma sätt som i direktivet. Det är av vikt då rapporteringsavgift kan bli aktuell om rapporteringen inte fullföljts korrekt.

Förslag till lagtext:

En användare som avses i 17 § behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang i den utsträckning denne kan visa att en annan sådan användare redan har lämnat uppgifterna.

1. till Skatteverket eller
2. till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Huvudregel, 33 b kap. 19 §

Av 19 § framgår vilka uppgifter som ska lämnas. Här anges bl.a. nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare. I författningskommentaren framgår att närmare bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som behövs ska meddelas genom förordning. Det anges att uppgift i vart fall ska lämnas om namn, födelsedatum, födelseort och skatteregistreringsnummer. Samma typ av reglering finns när det gäller kontrolluppgifter. Vi vill dock uppmärksamma på att i vissa fall kan en person ha både personnummer och ett utländskt skatteregistreringsnummer (TIN). Det behövs därför en reglering som föreskriver om att båda numren ska lämnas.

I samma paragraf anges även att uppgift ska lämnas om var samtliga personer är hemmahörande. I den diskussion, inom OECD, som varit om MDR och det detaljerade schemat över vad som ska rapporteras framgår att varje stat förväntas rapportera samtliga jurisdiktioner som en person är hemmahörande i (tax residence). Även om det inte är uttryckt i direktivet så får det antas att samma krav ställs i rapportering för DAC 6.

Samma rapporteringssätt används i CRS och DAC 2 redovisningen. Av 22 b kap. 5 § SFL framgår bl.a. att kontrolluppgiften ska innehålla uppgift om "...den eller de stater eller jurisdiktioner som den person som kontrolluppgiften lämnas för har hemvist i"...

Lagtexten eller författningskommentaren bör av denna anledning skrivas om eller förtydligas.

Den utlösande omständigheten "redo", betydelse för när rapporteringsskyldighet inträder och definition av användare, 33 b kap. 22 § (och 10 §),

Av DAC 6 framgår att rådgivare ska rapportera inom 30 dagar från det att ett gränsöverskridande arrangemang är redo för genomförande, se artikel 8 ab punkt 1 b) med avseende på förmedlare. Det framgår även att när skattebetalare ska rapportera. Av DAC 6 framgår att rådgivare ska rapportera inom 30 dagar från det att en omständighet 30 dagar räknat från dagen efter det att arrangemanget är redo för genomförande, se artikel 8 ab punkt 7 med avseende på skattebetalare.

I den svenska översättningen används orden "är redo", på engelska "is ready". Detta täcks inte av föreslagen svensk lagtext (33 b kap. 22 SFL). Det finns således en nyansskillnad mellan ordalydelsen i direktivet och föreslagen lagtext i detta avseende. Att vara redo att

genomföra något är exempelvis något annat än att göras tillgängligt för någon respektive tillhandahållas något, vilket framgår av förslaget till svensk lagtext och är det som ligger närmast till att infoga vad som framgår av DAC i övrigt.

Ovanstående innebär således att Skatteverket inte delar den motivering som lämnas på s. 251 avseende resonemanget kring den utlösande omständigheten ”redo” och att denna utlösande omständighet inte behöver framgå av regelverket. Här ska även beaktas att omständigheten redo är än mer aktuellt i situationen där arrangemang tagits fram av förmedlare som finns utanför unionen och överlämnats till en användare inom unionen som därmed har rapporteringsskyldigheten.

Förslag till lagtext (komplettering av lagtext):

De uppgifter som avses i 19 § ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt för genomförande, arrangemanget var redo för genomförande osv. ... beroende på vilket som inträffar först.

Om uppgifterna ska lämnas av en rådgivare som avses i 8 § första stycket räknas tiden i stället från och med dagen efter den dag då denne tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget.

Om uppgifterna ska lämnas av användaren räknas tiden i stället från och med dagen efter den dag då arrangemanget gjordes tillgängligt för genomförande av användaren, är redo för användande av denna eller från och med dagen efter den dag när användaren genomförde det första steget, beroende av vad som inträffar först.

Ovanstående synpunkt påverkar även definitionen av ordet användare i 10 § där detta ska återspegla direktivets artikel 3 punkt 22..

Förslag till lagtext:

Med användare avses i detta kapitel den som

- 1. är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang,*
- 2. tillhandahålls ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller*
- 3. har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang.*

49 c kap. 1-2 §§

Uppgifter om rapporteringspliktigt arrangemang ska lämnas som underlag för analys av risker i skattesystemet, skattekontroll och utbyte av upplysningar. För att fullgöra dessa syften är det viktigt att uppgifter kommer in i tid. Lämnas inte uppgifterna i tid kan det bli aktuellt med en eller två rapporteringsavgifter.

Fråga uppkommer vad som gäller om det lämnas in en blankett som är ofullständigt ifylld och där flertalet av de uppgifter som ska lämnas enligt 33 b kap. 19-21 §§ SFL saknas. Det är här fråga om en situation där uppgiftslämnarens inte kan anses ha haft för avsikt att fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

Exempelvis skulle det kunna vara så att en blankett endast innehåller identifikationsuppgifter för rådgivare och användare. Övriga uppgifter saknas helt. Alternativt finns det en anteckning som säger att övriga uppgifter kommer att lämnas vid ett senare tillfälle. Även om Skatteverket i detta fall kan begära att de saknade uppgifterna lämnas in så är frågan om lämnade uppgifter överhuvudtaget kan klassificeras som uppgifter om rapporteringspliktigt arrangemang eller om uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbarligen inte kan läggas till grund för de ändamål som framgår av 33 kap. b kap. 2 § SFL.

Skulle uppgifterna anses vara så bristfällig att den inte kan betraktas som en uppgift om rapporteringspliktiga arrangemang skulle det vara möjligt att ta ut både en och två rapporteringsavgifter beroende av när i tiden tillräckliga uppgifter lämnas in till Skatteverket. Skulle bedömningen däremot bli att rådgivaren har fullgjort sin uppgiftsskyldighet genom att enbart inkomma med identifikationsuppgifter kan det endast bli aktuellt med en rapporteringsavgift enligt 49 c kap. 3 § SFL dvs. på grund av ofullständiga uppgifter.

Den nu aktuella situationen borde i avgiftssammanhang hanteras på samma sätt som om det överhuvudtaget inte har lämnats någon uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det därför i författningskommentaren till 49 c kap. 1-2 §§ SFL förtydligas att en blankett med sådant bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för de ändamål som framgår av 33 kap. b kap. 2 § SFL inte kan anses innebära att uppgiftslämnaren har fullgjort sin rapporteringsskyldighet.

Beräkning av rapporteringsavgift, 49 c kap. 6 §

Bestämmelsen i förslag till 49 c kap. 6 § andra stycket SFL tar sin utgångspunkt i bl.a. användarens eller skatteinnehavarens omsättning. I allmänmotiveringen anges bl.a. att ”[u]tredningen har gjort bedömningen att det alltid bör vara den uppgiftsskyldiges egen omsättning som avgör storleken av rapporteringsavgiften, även om den uppgiftsskyldige är ett bolag som ingår i en koncern. Det beror bl.a. på att även övriga koncernföretag kan vara att ses som rådgivare avseende samma arrangemang.”

Skrivningen synes ha sin grund i att en användare kan placera koncernens rådgivningsfunktion i ett koncernföretag med låg omsättning. Utredningen gör bedömningen att missbruk kan komma att åtgärdas genom framtida lagstiftningsåtgärder. Enligt Skatteverket kan det finnas ett ekonomiskt kalkylerat risktagande där intern rådgivning avseende riskfyllda arrangemang föreläggs till för ändamålet nystartat företag samtidigt som de ekonomiska incitamenten är stora. Bestämmelserna bör utformas så att sådana arrangemang motverkas.

Skatteverket föreslår därför att 49 c kap. 6 § erhåller ett nytt tredje stycke med följande formulering;

Om arrangemanget tillhandabålls av en rådgivare som är i sådan intressegemenskap med användaren som avses i 25 a kap. 2 § inkomstskattelagen 1999:1229 ska omsättningssumman enligt andra stycket istället beräknas utifrån rådgivarens och användarens sammanlagda omsättning för deras respektive närmast föregående räkenskapsår.

Punkten 5 till ö.g.b.

Av punkten 5 till övergångsbestämmelserna framgår att gränsöverskridande arrangemang även ska rapporteras för viss tid före ikraftträdandet av lagändringen. Med hänsyn till skrivningen i författningskommentaren till förslag till 24 § i lag om rapporteringspliktiga arrangemang antar Skatteverkets att avsikten med förslaget i dagsläget inte omfattar rapportering enligt MDR. Om avsikten dock är att detta ska införas skulle det även behövas en övergångsbestämmelse avseende detta regelverk. Av MDR (Rule 2.7) framgår att arrangemang som genomförts den 29 oktober 2014 eller senare men före genomförandet av MDR ska rapporteras under vissa förutsättningar.

2.5 Sekretess och dataskydd

2.5.1 Frågan om sekretess

Skatteverket instämmer inte i utredningens bedömning av sekretessbestämmelsernas tillämpning. Detta mot bakgrund av vad som framförts i avsnitt 12.1 i betänkandet samt vad som framgår av författningskommentaren till 33 b kap. 2 § skatteförfarandelagen (SFL), att uppgifterna inte ska användas till ledning för beskattningen. Det är därmed inte tillräckligt säkerställt att uppgifterna omfattas av sekretess enligt befintliga bestämmelser i offentlighetssekretesslagen. Istället tyder förslaget i utredningen på att uppgifterna avser en ny verksamhet. Skatteverket föreslår därför att en ny sekretessbestämmelse antas, 27 kap. 2 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) (OSL).

Förslag till ny lagtext (27 kap. 2 a § OSL):

Secretess gäller i verksamhet som avser analys av risker i skattesystemet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Secretess gäller också i ärende om kontroll enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Första stycket i föreslagen paragraf

Analys av risker i skattesystemet är att anse som en ny verksamhet. Verksamheten kommer så som Skatteverket förstår det, inte att utföras inom ramarna för ett förvaltningsrättsligt ärende. Sekretessen bör därför avse uppgifter i verksamheten som sådan och inte vara kopplad till enskilda ärenden.

Andra stycket i föreslagen paragraf

I den föreslagna bestämmelsen i 33 b kap. 2 § SFL anges att kontrollen avser skatt (skattekontroll) men i utredningen talar man istället om kontroll av uppgiftsskyldighet. Kontrollen såsom den är beskrivs i betänkandet, tolkar Skatteverket som en ny form av kontroll av uppgiftsskyldighet på skattebetalarnivå. Den kontroll som ska ske enligt den föreslagna bestämmelsen i 33 b kap. 2 § SFL, bör utföras inom ramarna för ett förvaltningsrättsligt ärende. Andra stycket bör därför utformas så att sekretessen för uppgifterna är kopplad till ärende om sådan kontroll. Det måste emellertid förtydligas i den

fortsatta beredningen av ärendet om utredningens förslag ska tolkas på det sätt som Skatteverket har gjort.

Sekretessen enligt första och andra stycket bör vara absolut och avse uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden i enlighet med övrig skattesekretess.

2.5.2 Dataskydd

Skatteverket tillstyrker utredningens förslag om att de uppgifter som behövs för handläggningen av ärenden enligt det nya 33 b kap. SFL ska få behandlas i beskattningsdatabasen samt lämnat förslag om ändring av 1 kap. 4 § 6 lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, härafter SdbL.

Skatteverket har dock vissa synpunkter på de överväganden som har redovisats avseende dataskydd och önskar att det medför ett förtydligande av rättsläget i den fortsatta beredningen av ärendet.

Rättslig grund

Skatteverket anser att den analys som har gjorts avseende personuppgiftsbehandlingsförenlighet med EU:s dataskyddsförordning och med SdbL inte redovisar den rättsliga grund som föreligger för Skatteverket att behandla personuppgifterna med utgångspunkt i vad som föreslås i utredningen eller i övrigt tydliggör hur uppgifterna får behandlas med utgångspunkt i vad som framförs i avsnitt 12.1.

Så som Skatteverket förstår det som har uttalats avseende rättslig grund i förarbetena till kompletterande dataskyddslag samt anpassning av SdbL till EU:s dataskyddsförordning, är det huvudsakligen inte bestämmelser i den kompletterande dataskyddsregleringen som utgör rättslig grund för behandlingen (prop. 2017/18:95 s 40-46). I vidsträckt mening innebär kravet på rättslig grund att i den mån en åtgärd utförs av Skatteverket och innebär behandling av personuppgifter är det åtgärden som sådan som ska ha stöd i någon av de källor som tillsammans bildar rättsordningen. Med utgångspunkt i vad utredningen föreslår är det, den föreslagna bestämmelsen 33 b kap. 2 § SFL som anger den inhemska och gränsöverskridande rapporteringspliktens syfte samt de föreslagna bestämmelserna 12 d och e §§ lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning som anger vilka uppgifter som ska utbytas, som är exempel på rättslig grund för den behandling som enligt förslaget ska utföras av Skatteverket.

Skatteverket förstår det också som att syftet med ändamålsbestämmelserna i SdbL är att sätta de yttersta ramarna för den behandling som är tillåten i beskattningsverksamheten (prop. 2017/18:95 s. 54). Det är således inte fråga om bestämmelser som avser att styra de åtgärder som beskattningsverksamheten utför och utgör då i egentlig mening inte rättslig grund. I förarbetena till SdbL framförs att en lag om behandling av personuppgifter inte styr skatteförvaltningens verksamhet, utan verksamhetens inriktning bestäms i stället av den materiella och processuella lagstiftningen på beskattningsområdet jämte de instruktioner som gäller för skatteförvaltningen (prop. 2000/01:33 s. 123).

För att säkerställa en effektiv användning av uppgifterna vid Skatteverket med utgångspunkt i den användning av uppgifterna som beskrivs i avsnitt 12.1 hade det varit önskvärt om utredningen även hade analyserat de rättsliga förutsättningarna för *urval* och *kartläggning* av enskilda. En sådan analys behöver inte göras på detaljnivå, men ett tydliggörande av vilka regelverk i övrigt Skatteverket förväntas tillämpa vid analyser av risker i skattesystemet och kontroll hade varit önskvärt.

Uppgifter i beskattningsdatabasen

Av utredningens förslag framgår att uppgifter som behövs för handläggning av ärenden enligt den nya 33 kap. b SFL ska få behandlas i beskattningsdatabasen. För att möjliggöra detta föreslås en ändring i 1 kap. 4 § 6 SdbL.

Med utgångspunkt i den användning av uppgifter som bl.a. beskrivs i avsnitt 12.1 om analys, urval, kontroll m.m. bör det förtydligas om avsikten är att all behandling ska ske inom ramen för ett ärende och även vilken typ av ärende som avses.

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

Skatteverket noterar att det finns skillnader i ordalydelse avseende vilka uppgifter som ska utbytas vid en jämförelse mellan direktiv och lagtext. I DAC 6 anges att det ska vara en sammanfattning av innehållet i arrangemanget medan det i lagtext uttrycks vara ”en beskrivning av arrangemanget”. Av DAC 6 framgår även att namn som allmänt används om sådant finns ska anges avseende arrangemanget. Detta framgår inte av lagtext. Även andra skillnader i ordalydelse noteras. Detta läks inte heller helt av att kopplingen till föreslagen lag om rapporteringspliktiga arrangemang och förslag till ändringar i skatteförfarandelagen. Skatteverket anser att ordalydelsen så nära som möjligt ska ansluta till direktivet så att det inte uppstår några tveksamheter om direktivet är korrekt infogat i svensk lag. Här ska även beaktas att uppgifterna om arrangemang som är gränsöverskridande ska utbytas inom EU med stöd av DAC varför det inte är oviktigt att direktivet följs exempelvis avseende namn på arrangemang.

2.7 Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter – advokatsekretess (avsnitt 11.8 och 11.5.1)

Skatteverket föreslår att undantaget från att lämna vissa uppgifter på grund av advokatsekretess tas bort.

Advokatsekretessen kan begränsas med stöd av lag och så har skett bl.a. genom att advokater har ålagts rapporteringsskyldighet kring misstänkt penningtvätt och skyldighet att lämna upplysningar till rapporteringsskyldiga finansiella institut om klientmedelskonton.

Advokatsekretessen syftar främst till att tillvarata klientens rätt till försvar och att säkerställa att de som vänder sig till en advokat ska vara garanterade att vad de anförtror advokaten inte kommer till utomståendes kännedom.

Om advokater, genom det föreslagna regelverket, skulle åläggas samma rapporteringsskyldighet som skatterådgivare så skulle både advokater och klienter vara

medvetna om denna rapporteringsskyldighet på förhand. Advokater skulle även kunna informera om rapporteringsskyldigheten innan de åtar sig ett uppdrag som inrymmer skatterådgivning. Det skulle därmed aldrig uppstå någon konflikt med den tystnads- och lojalitetsplikt som åvilar advokater enligt lagar och etiska regler.

Att ålägga advokater samma uppgiftsskyldighet som skatterådgivare kan inte anses vara oproportionerligt för att uppnå det föreslagna regelverkets syfte.

Skatteverket bedömer att det är rimligt att den administrativa bördan att rapportera främst faller på rådgivaren – och därmed även advokaten – vilken bör ha lättare än klienten att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Att rådgivaren åläggs den primära uppgiftsskyldigheten bör leda till att de uppgifter Skatteverket erhåller är mer korrekta och fullständiga. Detta innebär således både en positiv påverkan på de administrativa kostnaderna som regelverket kan medföra för myndigheten samt för att underlätta informationsutbytet fullgörande.

Om advokater undantas från skyldigheten att lämna vissa uppgifter finns det även en risk att det uppstår en otillbörlig konkurrensfördel för advokater jämfört med skatterådgivare.

Utredningen har vidare gjort en internationell utblick och jämfört andra länder i Europa som har infört liknande regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg. Skatteverket noterar att advokater inte kan åberopa tystnadsplikt i något av de länder som omfattas av undersökningen (Storbritannien, Irland och Portugal).

Skatteverket föreslår att undantaget från att lämna vissa uppgifter på grund av advokatsekretess tas bort.

2.8 Avsnitt 11. Skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

2.8.1 Skatter som omfattas (avsnitt 11.3)

Det som framgår under gränsöverskridande arrangemang på s. 183 behöver kompletteras med hänsyn till att det av DAC 6 framgår att arrangemang som eventuellt har inverkat på det automatiska utbytet är vidare än vad som återges med hänsyn till definitionen av automatiskt utbyte i DAC.

Det finns formuleringar som antyder att det enbart är kopplingen till vilka skatter som omfattas av DAC som är relevanta. Så är inte fallet. Vilka skatter som omfattas är absolut relevant men inte enbart utan det är även andra formuleringar som har betydelse. Det finns därför en risk för missförstånd.

2.8.2 Inget förslag om skyldighet för användare att lämna uppgifter årsvis (avsnitt 11.11)

Av avsnitt 11.11 (s. 255) framgår att det inte bör införas någon skyldighet för användare av rapporteringspliktiga arrangemang att lämna upplysningar till Skatteverket varje år som ett arrangemang används (återanvändning). Artikel 8 ab punkt 11 av DAC 6 är formulerad på ett sådant sätt att det torde finnas en valmöjlighet genom uttrycksättet ”får vidta nödvändiga åtgärder”, på engelska ”may take the necessary measures”. Utredningen anser

dock att en användning som inte omfattas av det ursprungliga uppgiftslämnandet är att se som ett nytt arrangemang. Den bedömning som görs av utredningen att avstå från en reglering enligt den som direktivet ger möjlighet till är därför tveksam. Det är inte omöjligt att det kan komma att uppstå osäkerhet hos rådgivare och användare kring om en ny uppgift ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Utredningen ger som exempel att datum och värde som inte omfattas av den ursprungliga uppgiften föranleder nytt uppgiftslämnande. Det ligger då nära tillhands att komma fram till att en återanvändning år efter år där belopp inte kunnat förutses ska uppges på nytt. Var gränsen går kan ändå komma att vara svår att uppfatta om inte ytterligare vägledning ges i en kommande proposition. Det är också så att möjligheten till analys av risker i skattesystemet blir sämre vid återanvändning av arrangemang om det föreligger oklarheter när rapportering ska ske. Detta ska givetvis vägas mot den administration som ett nytt uppgiftslämnande innebär för såväl uppgiftslämnare som Skatteverket.

3 Konsekvenser för Skatteverket

3.1 Kostnadsanalys

Införandet av rapporteringspliktiga arrangemang kommer att kräva ett nytt IT-system. Skatteverket har i budgetunderlaget uppskattat kostnader kopplat till ett mindre avancerat system till 20 mkr. Nedanstående beräknar utgår ifrån omfattande omprioritering och förändring i arbetssätt av befintlig verksamhet, samt ett avancerat IT-system, för att begränsa tidigare estimerat behov av personalresurs kraftigt.

3.2 IT-infrastruktur

Ett nytt systemstöd behöver utvecklas. Systemet ska användas för att kunna inhämta, utbyta, lämna intyg och använda uppgifterna på ett effektivt sätt. Beräkningarna utgår från att Skatteverket utvecklar ett avancerat system som minimerar behov av manuell bearbetning.

En engångskostnad för att utveckla ett avancerat system uppskattas till totalt 60 miljoner kr (varav 20 mkr har tilldelats i budgetunderlaget för 2018). Löpande kostnad uppskattas till 3 miljoner kr årligen.

3.3 Information

För att nå ut brett behövs information på Skatteverkets webbplats. Informationen avser även kontinuerlig information i takt med att Skatteverket besvarar hur kännetecknen ska tolkas. Arbetet med att ta fram information till Skatteverkets webbplats beräknas till 231 000 kr.

3.4 Utbildning

Framtagning av nyhetsutbildning och justeringar av befintliga utbildningar beräknas till 633 600 kr.

3.5 Löpande verksamhet

Vid ett införande av dessa regler tillkommer ett stort antal nya löpande arbetsuppgifter som kräver betydande omprioriteringar av befintlig verksamhet och nya resurser, som därmed ökar kostnaden för Skatteverket. Kostnaderna kommer årligen att uppgå till 50 miljoner kr.

Kostnaderna avser;

- Inhämtning, översättning och kvalitetssäkra inlämnade uppgifter, samt utbyta uppgifter
- Riskanalys, urval och kontroll av rapporterade arrangemang
- Hantering av avgifter och kontroll av efterlevnad, dvs debitera avgift vid utebliven, försenad eller ofullständig eller bristfälligt lämnad rapport
- Övriga kostnader, såsom ökat antal ställningstaganden från Rättsavdelningen, frågor till Skatteverket, kartläggningsuppdrag från finansdepartementet och uppföljning av reglernas effekt

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Thomas Karlström. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Lisabeth Björk.


Katrin Westling Palm


Thomas Karlström

