



Karolina Alveryd
Utredare
Juridiska fakultetskansliet

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet (SOU 2018:91)

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, som anmodats yttra sig i rubricerat ärende, får härmed anföra följande.

1. Inledning

Utredningen har haft i uppdrag att se över möjligheterna att införa en informationsskyldighet avseende s.k. skatteupplägg i Sverige. De föreslagna reglerna innebär att en sådan informationsskyldighet införs. Genom förslagen genomförs rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (förkortat DAC 6) i svensk rätt. De föreslagna reglerna går dock utöver de skyldigheter som följer av DAC 6, eftersom de föreslagna reglerna också omfattar en informationsskyldighet avseende rent inhemska s.k. arrangemang.

Enligt kommittédirektiven är utredningens syfte att *bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande*.¹ I betänkandet anges det huvudsakliga syftet med de föreslagna reglerna vara att *motverka "aggressiv skatteplanering"*.² Även förfaranden som underlättar vissa former av s.k. skattefusk anges dock kunna motverkas. Enligt utredningens bedömning är ett av de viktigaste syftena med ett regelverk om informationsskyldighet att *ge tidig information om nya former av "aggressiv skatteplanering" och i vilken utsträckning de används*.³ Utredningens bedömning är att det idag inte finns tillräckliga möjligheter för Skatteverket att få sådan tidig information, vilken, enligt utredningens uppfattning, skulle kunna förbättra verkets kontrollverksamhet och öka möjligheterna att tidigt täppa till luckor i skattelagstiftningen.

¹ Se Dir. 2017:38, s. 1.

² Se SOU 2018:91, s. 19.

³ Se SOU 2018:91 s. 20.

Som utgångspunkt anser fakultetsnämnden att det är viktigt att betona att DAC 6 har fått kritik från olika aktörer. Direktivet innebär långtgående krav och har, möjligen på grund av att det togs fram på kort tid, i flera hänseenden ansetts bristfälligt. Dessutom kan effekterna av BEPS-projektet – och därmed behovet av kompletterande lagstiftning – inte riktigt uppskattas i nuläget, då flera skatteflyktsbestämmelser inte har implementerats ännu.⁴ Mot den bakgrunden anser fakultetsnämnden att det inte är lämpligt att i nuläget lagstifta om avvikande eller mer långtgående krav än vad som framgår av DAC 6.

I det följande avsnitt 2 analyseras förslagets förenlighet med EU-rätten. I avsnitt 3 analyseras och kommenteras delar av förslaget med avseende rapporteringsplikt för ”rent inhemska arrangemang”. I avsnitt 4 görs en sammanfattande analys. Här lämnas också några avslutande synpunkter.

2. EU-rättsliga aspekter

2.1 Förslagets förenlighet med EU-rätten

En viktig fråga gäller förslagets förenlighet med EU-rätten. Utredningen drar slutsatsen att de föreslagna reglerna kan stå i konflikt med EU-rätten, men att en sådan konflikt borde kunna rättfärdigas, givet behovet av att motverka skatteflykt samt behovet av en effektiv skattekontroll.⁵ Denna slutsats är emellertid endast tentativ: ”Det kan inte uteslutas att reglerna skulle kunna anses strida mot EU-rätten”.⁶

Fakultetsnämnden delar utredningens uppfattning att det är svårt att dra en definitiv slutsats. DAC 6 tillämpas ju bara på gränsöverskridande arrangemang, så själva direktivet skulle kunna anses strida mot de fria rörligheterna, eftersom det innebär en sämre behandling än för rent inhemska arrangemang. Samtidigt måste det påpekas att EU-domstolens kontroll av ett direktivs förenlighet med primärrätten begränsas till ”uppenbara fel”.⁷ I vissa fall är det inte ett direktiv, utan dess implementering i den interna rätten, vars förenlighet med EU-rätten ska prövas: som påpekats i utredningen, det framgår av EU-domstolens praxis att ett direktiv ”inte innebär någon överträdelse av fördraget när [det] ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning som är tillräckligt stort för att de ska kunna införliva [direktivet] på ett sätt som överensstämmer med kraven i fördraget”.⁸

Att införa en intern rapporteringsskyldighet utöver vad som framgår av DAC 6 reducerar i och för sig omfattningen på olikbehandlingen mellan interna och gränsöverskridande situationer, och därmed risken att regelverket strider mot EU-rätten. Men införandet av en intern rapporteringsskyldighet innebär att viss olikbehandling kvarstår, eftersom rapporteringsskyldigheten är mer långtgående för gränsöverskridande arrangemang än för rent inhemska arrangemang. Denna kvarstående olikbehandling till förmån för inhemska arrangemang kan hindra utövandet av den fria rörligheten. Frågan är om det då går att

⁴ Som exempel kan nämnas arbetet mot hybrida mismatchningar: se Fi2019/00329/S1, Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar.

⁵ Se SOU 2018:91 s. 321.

⁶ Se SOU 2018:91 s. 322.

⁷ Se C-390/15, *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*, punkt 54, och där angivna referenser.

⁸ Se SOU 2018:91 s. 321, fotnot 7.

rättfärdiga en sådan skillnad. Fakultetsnämnden ställer sig tveksam till denna fråga, av den anledningen att de potentiella rättfärdigandegrunderna, dvs. behovet av att motverka skatteflykt⁹ samt behovet av en effektiv skattekontroll¹⁰, inte nödvändiggör all rapportering som framgår av direktivet. Om det är riktigt att rapporteringsskyldigheten kan minska risken för skatteflykt samt göra skattekontrollen mer effektiv, så riskerar dessutom rapporteringsskyldigheten att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål. Det finns alltså en risk att regelverket anses oproportionerligt, framförallt med tanke på de redan befintliga rapporteringsskyldigheter och informationsutbytesmöjligheter som finns tillgängliga för medlemsstaterna.

Fakultetsnämnden delar utredningens slutsats att det i slutändan blir upp till EU-domstolen att avgöra om olika rapporteringsskyldigheter strider mot de fria rörligheterna.

2.2 Implementeringen av DAC 6, särskilt vad gäller internprissättning

Vad gäller implementeringen av DAC 6 anser fakultetsnämnden att förslagen som framgår av betänkandet genomför direktivet på ett korrekt sätt. Två mindre synpunkter kan göras med avseende på kännetecknet gällande internprissättning. 27 § i den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang definierar vad som menas med svårvärderade immateriella tillgångar mellan anknutna personer: ”Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar överföring av svårvärderade immateriella tillgångar mellan anknutna personer. Med svårvärderade immateriella tillgångar avses immateriella tillgångar eller rättigheter till immateriella tillgångar för vilka, 1. tillförlitliga jämförbara transaktioner saknas vid den tidpunkt då de överförs, och 2. vid den tidpunkt då transaktionen inleddes, beräkningarna av framtida kassaflöden eller inkomster som väntas kunna härledas ur den immateriella tillgången eller de antaganden som används vid värderingen av den immateriella tillgången är mycket osäkra, vilket gör det svårt att förutsäga *värdet* på den immateriella tillgången vid tidpunkten för överföringen” (fakultetsnämndens kursivering).

Den sista delen av motsvarande bestämmelse i DAC 6 hänvisar till situationer då det är ”svårt att förutsäga *nivån* på den immateriella tillgångens *slutliga framgång* vid tidpunkten för överföringen” (fakultetsnämndens kursivering).¹¹ En liknande formulering framgår av 2017 års OECD:s internprissättningsriktlinjer.¹² Enligt fakultetsnämnden finns en skillnad mellan värdet på en immateriell tillgång vid tidpunkten för en överföring, och nivån på dess slutliga framgång. Det förstnämnda begreppet (”värde”), även om det vilar på en beräkning av framtida kassaflöden, är mer objektivt och tydligt än det sistnämnda (”nivån på den immateriella tillgångens slutliga framgång”). Denna skillnad tas inte upp i författningskommentarerna.¹³ Fakultetsnämnden anser att formuleringen som föreslås i

⁹ För ett exempel på tillämpning av denna rättfärdigandegrund se mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*; se även de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16, *N Luxembourg 1 m.fl. mot Skatteministeriet*, punkt 122.

¹⁰ För ett exempel på tillämpning av denna rättfärdigandegrund se mål C-72/09, *Établissements Rimbaud SA mot Directeur général des impôts och Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, punkt 51; se även mål C-553/16, *"TTL" EOOD mot Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" - Sofia*, punk 58.

¹¹ Se bilaga IV, del 2, punkt E(2)(b) i DAC 6.

¹² Se punkt 6.189 i 2017 års OECD:s internprissättningsriktlinjer.

¹³ Se SOU 2018:91 s. 387.

betänkandet är mer lämplig än vad som anges i direktivet. Det är dock så att Sverige måste lagstifta direktivkonformt. Det är inte uteslutet att Sverige anklagas för att inte ha implementerat direktivet på ett korrekt sätt, framförallt då direktivet uppenbarligen syftar till att göra överföringar av svårvärderade immateriella tillgångar såsom de definieras i OECD:s internprissättningsriktlinjer rapporteringspliktiga. Om den svenska implementeringen av direktivet avviker från det, eller har ett något smalare tillämpningsområde, skulle exempelvis EU-kommissionen kunna ha synpunkter på detta.

28 § i den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang innebär att "Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar en koncernintern gränsöverskridande överföring av funktioner, risker eller tillgångar och den överförande partens förväntade resultat före finansiella poster och skatter under en treårsperiod efter överföringen är mindre än 50 procent av vad *det förväntade resultatet* skulle ha varit om överföringen inte hade gjorts (fakultetsnämndens kursivering). Motsvarande bestämmelse i DAC 6 hänvisar till "parternas prognosticerade *rörelseresultatet före räntor och skatt*" (fakultetsnämndens kursivering).¹⁴ Den föreslagna texten i betänkandet är bättre formulerad än den som framgår av direktivet och borde rimligen förstås på samma sätt, dvs. att man ska jämföra resultatet före finansiella poster och skatter både *innan* och *efter* en omstrukturering. Fakultetsnämnden anser att det för tydlighetens skull kan preciseras att man även *efter* omstruktureringen ska beakta resultatet före finansiella poster och skatter, på samma sätt som *före* omstruktureringen. Lagtexten skulle bli något tyngre, men samtidigt mer precis och i linje med direktivet.

3. Analys och kommentarer av förslaget i de delar som det avser "rent inhemska arrangemang"

3.1. Om utredningens syfte och om behovet av ytterligare regler

Inledningsvis konstaterar fakultetsnämnden att utredningens syfte, såsom det skrivits fram i kommittédirektiven – att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande - , synes mer omfattande än vad som senare anges i betänkandet, där syftemålet i allt väsentligt synes handla om att söka bemöta och rycka undan incitamenten för s.k. aggressiv skatteplanering, framförallt, som en följd av det föreslagna regelverket, genom att ge Skatteverket tidig information om nya former av "aggressiv skatteplanering" och den utsträckning i vilken sådan förekommer.¹⁵ Det yttersta syftemålet med utredningen förefaller således vara att säkerställa att Skatteverket erhåller tidig information om nya former av mer avancerade skatteanpassade transaktioner.

Fakultetsnämnden vill dock i sammanhanget lyfta fram att det redan idag finns betydande möjligheter för Skatteverket att få indikationer på nya s.k. skatteupplägg. De skattskyldiga har en omfattande *uppgiftsskyldighet* enligt 31 kap. 2-3 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Förutom särskilt uppräknade uppgifter anges i dessa lagrum att den skattskyldige ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut enligt skattelagstiftningen. Det är oklart hur långt den skattskyldiges uppgiftsplikt enligt 31 kap. 3 § SFL sträcker sig, men klart är att de skattskyldiga härigenom till ledning för beskattning har ålagts en mycket betydande

¹⁴ Se bilaga IV, del 2, punkt E(3).

¹⁵ Se SOU 2018:91 s. 19.

informationsskyldighet i förhållande till det allmänna. I syfte att så långt det är möjligt klargöra sina inkomstförhållanden och redogöra för vidtagna dispositioner och rättshandlingar är det härutöver vanligt att de deklarationsskyldiga lämnar *sidoupplysningar* i sina inkomstdeklarationer, t. ex. under övriga upplysningar eller i en bilaga.

En annan viktig informationskanal för Skatteverket vad gäller de skattskyldigas inkomster och rättshandlande är de *kontrolluppgifter* som ska lämnas till ledning för annans beskattning enligt 14-25 kap. SFL. Kontrolluppgiftsskyldigheten har successivt byggts ut och är idag omfattande. Om inte den skattskyldige har lämnat föreskriven kontrolluppgift eller om uppgiften är ofullständig får Skatteverket *förelägga* denne att fullgöra sin skyldighet, se 37 kap. SFL. Härutöver kan Skatteverket genom *tredjemanskontroll* förelägga en uppgiftsskyldig att lämna kontrolluppgift om andra skattskyldiga. Skatteverket kan vidare erhålla information om olika skatteanpassade transaktioner genom *förhandsbeskedsinstitutet* och genom det *fördjupade samverkansarbete* som verket har med vissa skattskyldiga, och genom sitt arbete med att *besvara frågor* från de skattskyldiga.

Härutöver kan nämnas det stora antal särskilda *informationsutbytesavtal* som Sverige har tecknat med andra länder, vilka har givit Skatteverket utökade möjligheter till information om svenskers tillgångar utomlands. Vidare har OECD tagit fram en *ny standard för utbyte av information* mellan länder. Den innebär en årlig automatisk rapportering om innehav av finansiella tillgångar och kapitalinkomster, ett förfarande för att identifiera skattebetalaren och dennes hemvist samt en beskrivning av finansiella institut som omfattas av rapporteringskravet. I sammanhanget ska också nämnas det s.k. FATCA-avtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater. Avtalet mellan Sverige och USA innebär att svenska finansiella institut till Skatteverket ska rapportera kapitaltillgångar och kapitalinkomster som amerikanska personer har i Sverige. Verket lämnar sedan denna information vidare till den amerikanska skattemyndigheten. FATCA-avtalet innebär också att Skatteverket från sin amerikanska motsvarighet får information om svenska personers tillgångar i USA.

Det kan i sammanhanget heller inte bortses från lagen (1995:575) mot skatteflykt, SkfL. Denna lag träffar sådana transaktioner som kan insorteras under lagens 2 §, dvs. sådana transaktioner som anses förenliga med skattelagens bokstav, men stridande mot dess syfte, och som för den skattskyldige leder till en väsentlig och för rättstillämparen ofta oväntad skatteförmån. Genom tillämpning av lagen kan, vad som annars vore låg- eller icke-beskattade s.k. skatteflyktstransaktioner, genom en analog lagtillämpning beskattas.

Sammanfattningsvis anser fakultetsnämnden att Skatteverket redan genom befintliga regler, standarder, avtal, lagar, m.m., har goda möjligheter att inhämta och erhålla information om de skattskyldigas inkomster och rättsliga dispositioner. Det kan dock inte uteslutas att nu angivna upplysningar inte innehåller den typ av uppgifter som rapporteringsplikten föreslås omfatta. En del av de upplysningar som här listats ska dessutom lämnas först vid deklarationstillfället, dvs. i ett senare skede än vad som gäller för de uppgifter som omfattas av den föreslagna rapporteringsskyldigheten. Det är således möjligt att det finns en informationslucka som står öppen, och som verket skulle vara behjälpt av att få stängd. Å andra sidan omfattar rapporteringsplikten i praktiken samma upplysningar som dem som bör lämnas i inkomstdeklarationen under övriga upplysningar,

i syfte att ge Skatteverket möjlighet att ta ställning till beskattningen vid mer avancerade skatteinpassade transaktioner. Ofullständigheter i detta avseende kan medföra att den skattskyldige påförs skattetillägg. Det kan heller inte bortses från den omfattade administrativa kostnad som kan förväntas bli effekterna av de föreslagna reglerna, se närmare i det följande, liksom de rättssäkerhets- och legitimitetsproblem som fakultetsnämnden anser är förenade med de föreslagna reglerna och deras utformning, se avsnitt 3.3-3.4. Enligt fakultetsnämndens uppfattning motiverar vad som nu har angivits att ytterligare regler på området *inte* införs.

3.2. Om termer, begrepp, förutsebarhet och rättssäkerhet

Enligt kommittédirektiven ska de föreslagna reglerna vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt.¹⁶ På ett mera allmänt plan gäller att lagtext, för att uppfylla legalitetsprincipens klarhetskrav, dvs. kravet på klar och tydlig lagtext, måste utformas så precist och bestämt som möjligt. En vagt utformad lagtext riskerar att leda till bristande förutsebarhet i rättstillämpningen och även att ge utrymme för mer eller mindre godtyckliga bedömningar i strid med likabehandlingsprincipen i 1 kap. 9 § regeringsformen. Förutsebarhet och likabehandling är centralt för en rättssäker beskattning. Fakultetsnämnden har i detta sammanhang en del invändningar mot de termer och begrepp som förekommer i betänkandet, även om fakultetsnämnden är medveten om att en del termer som används i betänkandet anses brukliga t.ex. i den EU-rättsliga kontexten. Fakultetsnämnden vill ändå peka på en del oklarheter.

Utöver de termer och begrepp som förekommer i den föreslagna lagtexten, vilka kommenteras nedan, så används också i själva betänkandet uttryck och begrepp som fakultetsnämnden finner anledning att kommentera. Inledningsvis kan här nämnas termen **skatteupplägg**, vilken av fakultetsnämnden uppfattas som en vag och obestämd term, och som huvudsakligen förefaller att användas av Skatteverket i syfte att beteckna sådana transaktioner som verket kan ha intresse av att få kännedom om. Det förefaller handla om legitima transaktioner, men som leder till oväntat låg eller ingen skatt alls, om beskattningen skulle ske i enlighet med vidtagna dispositioner. Vilka transaktioner som mera precist kan sorteras in under detta begrepp är dock oklart.

I betänkandet används också uttrycken **skatteplanering** och **aggressiv skatteplanering**. Att skatteplanera är inte brottsligt och heller inte kriminaliserat. Dessa transaktioner inbegriper således inte något oriktigt uppgiftslämnande, utan det rör sig om förfaranden som är förenliga med lagens bokstav och syfte. Hur det ena begreppet skiljer sig från det andra framgår dock inte, enligt fakultetsnämndens uppfattning, helt klart av betänkande. Vad gäller begreppet "aggressiv skatteplanering" görs visserligen i betänkandet en referens till den definition av begreppet som finns inom EU-rätten, men begreppet skatteplanering beskrivs såsom "arrangemang som är välkända, accepterade och vilka aldrig torde bli föremål för utredning från Skatteverket. Det kan röra sig om fall där tillämplig skattelagstiftning möjliggör, och i det närmaste förutsätter att den skattskyldige använder sig av, viss skatteplanering."¹⁷

¹⁶ Se Dir. 2017:38 s. 8.

¹⁷ Se SOU 2018:91 s. 373.

Enligt fakultetsnämndens uppfattning är det oklart vad som omfattas av denna beskrivning. Det blir därmed också oklart vilka företeelser som omfattas av de föreslagna reglerna. Sorterar t.ex. maximal avskrivning (överavskrivning) på inventarier under begreppet skatteplanering? Detta tycks i alla fall vara fallet vad gäller fastighetspaketering i bolag.¹⁸ Klassificeringsfrågan är inte oväsentlig, eftersom ett icke gränsöverskridande "arrangemang" inte är rapporteringspliktigt, om de skattemässiga effekterna av "arrangemanget" är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen, se 14 § i den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Enligt betänkandet avses härmed sådana förfaranden som är helt motsatta dem som kan träffas av skatteflyktslagens generalklausul,¹⁹ dvs. sådana förfaranden som anses strida mot lagstiftningens syfte. Problemet med denna begreppsbestämning är emellertid att en s.k. skatteflyktstransaktion framkommer först ex post, dvs. efter en prövning mot 2 § SkfIL. Först om generalklausulens fyra rekvisit anses uppfyllda kan en sådan transaktion anses vara för handen. Denna bedömning är nog så vanskelig, och det är inte enkelt eller självklart att konstatera huruvida de skattemässiga konsekvenserna av ett skatteanpassat förfarande utgör en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Det kan också noteras att mer avancerade skatteplaneringsstrukturer kan falla utanför definitionen, exempelvis för att förfarandet inte anses strida mot lagstiftningens syfte.²⁰

Enligt fakultetsnämndens uppfattning kan det nog antas att de skattskyldiga vid tveksamma tolkningsfrågor, exempelvis gällande ett förfarandes rättsliga karaktär och vid risk att ådra sig rapporteringsavgift, hellre överrapporterar transaktioner än avstår från att lämna upplysningar. Det finns således en möjlighet/risk att Skatteverket kan komma att översköljas av i praktiken obehövlig information. I sammanhanget kan också noteras att Skatteverket kan välja att använda sig av den information som kommer in till verket, eller att avstå från att nyttja denna. De skattskyldiga har inte en sådan valrätt. Det föreligger således en påtaglig obalans i detta avseende mellan Skatteverket och de skattskyldiga. Vidare vänder sig Fakultetsnämnden mot begreppet **arrangemang**. Det framstår enligt fakultetsnämndens uppfattning som mycket oklart vad som avses med detta begrepp och vilka transaktioner som kan antas sortera härunder. De **kännetecken** som listas i de föreslagna reglerna är inte särskilt klagörande, inte heller det försök till begreppsprecisering som görs i betänkandet.²¹ Utredningen drar själv slutsatsen att tröskeln för vad som kan anses utgöra ett "arrangemang" är mycket låg. Vidare anges att begreppet arrangemang torde vara bredare och mer vagt än begreppet transaktion.²² Trots detta föreslås inte någon definition av begreppet.

Då begreppet arrangemang är centralt för det föreslagna regelverket, och då bristande regelefterlevnad kan leda till mycket kännbara ekonomiska effekter i form av rapporteringsavgift, vars rättsliga status förefaller oklar, (se avsnitt 2.3), framstår det, enligt fakultetsnämndens uppfattning, som angeläget att begrepps innehållet närmare preciseras. Av rättssäkerhetsskäl är det nödvändigt att de som blir uppgiftsskyldiga enligt regelverket, och vilka riskerar att träffas av rapporteringsavgift, kan förutse och på förhand bedöma vilka transaktioner som omfattas av den föreslagna uppgiftsskyldigheten och vad som därmed utgör ett "arrangemang".

¹⁸ Jfr SOU 2018:91 s. 395.

¹⁹ Se SOU 2018:91 s. 372.

²⁰ Se t. ex. RÅ 2007 ref. 85 (Industrivärdenmålet) som gällde skatteplanering i form av s.k. räntesnurror.

²¹ Se SOU 2018:38 s. 210.

²² Se SOU 2018:91 s. 210.

Härutöver framstår det som oklart vad som avses med **anknutna personer**, 9 § i förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang, och vem som är att definiera som **rådgivare**, 11 § i nämnda lag och 33 b kap. 8 § i förslaget till lag om ändring i SFL. Den primärt rapporteringspliktige är rådgivaren, vilken i betänkandet har definierats såsom den som utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar rapporteringspliktiga arrangemang, eller den som 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.²³ Under denna definition sorterar såväl revisions- och advokatbyråer, som skatterådgivningsbyråer, banker, redovisnings- och bokföringsbyråer samt andra aktörer, såsom t. ex. försäkringsbolag. Härtill kommer personal i de koncerner som träffas av rådgivardefinitionen.

Såsom rådgivarbegreppet har definierats i betänkandet är det således en mycket vidsträckt krets personer som träffas av uppgiftsplikten och som dessutom, vid brott mot regelverket, riskerar att påföras rapporteringsavgift. Härtill ska adderas den oklara definitionen av begreppet arrangemang, de svårtolkade kännetecknen vad gäller sådana och de höga sanktionsavgifterna. Det nu sagda torde sammantaget, enligt fakultetsnämndens uppfattning, innebära att ett betydande antal personer till avsevärda administrativa kostnader kommer att försöka efterleva regelverket. Fakultetsnämnden antar att detta kommer att leda till en betydande överrapportering från de uppgiftsskyldigas sida, se även vad som angivits ovan, i syfte att proaktivt söka undvika rapporteringsavgift. Ett förbiseende eller en feltolkning av reglerna kan resultera i en mycket kännbar avgift. En central fråga enligt fakultetsnämndens uppfattning är om denna administrativa kostnad, såväl för de uppgiftsskyldiga som för Skatteverket, står i rimlig proportion till regelverkets förväntade nytta. En solid konsekvensanalys i denna del saknas i betänkandet.

Oklarhet i tolkningshänseende råder också beträffande undantagsregeln för rapporteringsplikt för icke gränsöverskridande arrangemang, se 14 § i förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang. Vad avses med **”om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen”**? Denna lokution blir central för dem som har att ta ställning till rapporteringsplikten. Avses härmed sådana transaktioner som kan anses förenliga med lagstiftningens syfte? Om detta är fallet, så hänvisas den rapporteringspliktige till samma besvärliga syftesbestämning som är nödvändig för tillämpning av 2 § SkfL. Att konstruera en regel med ett sådant, i tolknings- och rättstillämpningshänseende, komplicerat rekvisit, även om i ny tappning, framstår inte som rationellt eller försvarbart från ett förutsebarhetsperspektiv. Det är möjligt att denna osäkerhetsfaktor skulle kunna åtminstone reduceras genom utredningens förslag att Skatteverket, i samråd med näringslivs- och branschorganisationer, får meddela föreskrifter om ytterligare undantag från rapporteringsplikt när det gäller s.k. arrangemang som inte är gränsöverskridande,²⁴ men säkert är det inte.

Fakultetsnämnden finner det visserligen både lämpligt och klokt att ett försök till precisering av termer och begrepp görs i avsnitt 2.3 i betänkandet, och fakultetsnämnden noterar även att utredningen är medveten om att det föreslagna regelverket i vissa avseenden kan komma att upplevas som vagt och oklart. Sammanfattningsvis är det dock

²³ Se SOU 2018:91 s. 194 ff.

²⁴ Se SOU 2018:91 s. 242 ff.

fakultetsnämndens uppfattning att ytterligare precisering på flera centrala punkter av förutsebarhetsskäl är nödvändig.

3.3 Om rapporteringsavgiftens rättsliga status och förenligheten med Europakonventionen

En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift föreslås införas i SFL. Rapporteringsavgift kan komma att tas ut till mycket betydande belopp. Avgiften ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang *inte har gjort det i rätt tid*. Sanktionen tas ut *för varje* icke inrapporterat rapporteringspliktigt s.k. arrangemang. Om uppgiftsskyldigheten inte har fullgjorts inom 60 dagar ska en andra rapporteringsavgift tas ut. Rapporteringsavgift ska också tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har lämnat *felaktiga eller ofullständiga uppgifter*. I det senare fallet kan en felaktig uppgift på eget initiativ rättas. I vissa fall kan befrielsereglerna i SFL komma att aktualiseras.

Vad som nu sagts gäller i allt väsentligt även för en sådan oriktig uppgift som lämnas till ledning för beskattning, se 49 kap. 5 § SFL, för vilken skattetillägg kan komma att påföras och straffansvar för skattebrott aktualiseras. En i sammanhanget relevant fråga är huruvida en påförd rapporteringsavgift, i likhet med ett påfört skattetillägg, är att jämföra med en anklagelse för brott i Europakonventionens mening, se artikel 6. Denna fråga uppmärksammas också i betänkandet. Att avgifterna i betänkandet klassificeras som en administrativ och inte en straffrättslig sanktion saknar dock i sammanhanget betydelse, eftersom den rättsliga etiketten inte blir avgörande för klassificeringen.²⁵ Den nationella klassificeringen har endast en begränsad betydelse och Europadomstolen är inte bunden av klassificeringen vid sin bedömning av om en anklagelse för brott föreligger eller ej. Avgifterna har vidare en avskräckande och bestraffande funktion i och med att de påförs vid överträdelse av regelverket, och de kan komma att uppgå till mycket betydande belopp. Vad som nu har anförts talar enligt fakultetsnämndens uppfattning för att en påförd rapporteringsavgift kan vara att jämföra med en anklagelse för brott i den mening detta uttryck används i artikel 6 i Europakonventionen. Särskilda rättssäkerhetsgarantier gör sig därmed gällande.

En andra central fråga i sammanhanget är huruvida det vid påförande av rapporteringsavgift kan uppstå risk för överträdelse av artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll (det s.k. dubbelprövningsförbudet). Det sagda förutsätter att den uppgiftsskyldige vid underlåten rapportering också riskerar att påföras straffansvar för samma gärning. Centralt i sammanhanget är därför vad som utgör den konstitutiva gärningen. För att det ska bli aktuellt att påföra straffansvar för skattebrott krävs bl. a. att den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift, se 2 § skattebrottslagen (1971:69), SkbrL. Det kan enligt fakultetsnämndens uppfattning diskuteras huruvida uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang lämnas till ledning för beskattning eller inte. Jfr SOU 2018:91 s. 277, där utredningen gör gällande att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang *inte* lämnas till ledning för beskattning. Det viktigaste syftet med uppgifterna är istället, enligt betänkandet,²⁶ att ge Skatteverket tidig information om nya former av s.k. aggressiv skatteplanering och i vilken

²⁵ Jfr SOU 2018:91 s. 274.

²⁶ Se SOU 2018:91 s. 277.

utsträckning dessa används. Frågan är dock om inte denna information kan ses som antingen uppgifter till ledning för annans beskattning eller jämnställas med kontrolluppgifter eller annat normalt tillgängligt kontrollmaterial. Underlåtelse att lämna föreskriven kontrolluppgift sorterar under skattebrottsbestämmelsen i 2 § SkbrL. Oavsett hur det förhåller sig med klassificeringen i denna del pekar utredningen själv på att det existerar parallella brottsbestämmelser, vilka kan komma att aktualiseras vid bristfällig eller underlåten rapportering, nämligen bestämmelserna om skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning i 7-8 §§ SkbrL. Fakultetsnämnden menar att redan förekomsten av dessa regler innebär en risk för att de föreslagna reglerna om rapporteringsavgift kan hamna i konflikt med artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll.

Utöver vad som nu nämnts vill fakultetsnämnden i sammanhanget peka på den situationen då uppgiftsskyldigheten beträffande ett "arrangemang" åvilar en s.k. användare, t. ex. en fysisk person. I detta fall åvilar det denne att dels lämna upplysningar beträffande ett planerat och eventuellt redan initierat skatteplaneringsförfarande ("arrangemang"), dels att i sin inkomstdeklaration lämna upplysningar om vidtagna skatteanpassade transaktioner. För det fall det rör sig om mer komplicerade transaktioner där den rättsliga bedömningen kanske är oklar och förfarandet rör svårbedömda skatterättsliga frågor, kan det också finnas en skyldighet att lämna sidoupplysningar om transaktionerna i deklarationen. Om ofullständiga upplysningar beträffande skatteplaneringsförfarandet ("arrangemang") lämnas i såväl upplysningsrapporten som i inkomstdeklarationen kan det bli aktuellt att utkräva både rapporteringsavgift och skattetillägg och eventuellt även straffansvar av den uppgifts- och deklarationsskyldige. Sanktionerna träffar då samma skattesubjekt och, eventuellt, samma gärning.

I betänkandet lyfts dock fram två omständigheter, vilka skulle tala för att det *inte* rör sig om samma gärning, dvs. sådana fakta som är oupplösligt förbundna med varandra i tid och rum,²⁷ nämligen de båda uppgiftsskyldigheternas olika syften (i det ena fallet lämnas uppgifter i syfte att tillhandahålla Skatteverket tidig information, i det andra fallet till ledning för beskattning), och det förhållandet att uppgifter för Skatteverkets kännedom ska lämnas vid en tidigare tidpunkt än sådana uppgifter som ska lämnas i deklarationen. Fakultetsnämnden är inte övertygad om att detta resonemang skulle stå sig vid en prövning mot Europakonventionen (även om fakultetsnämnden noterar att Högsta domstolen fört samma tidsmässiga resonemang vad gäller lämnande av sådana oriktiga uppgifter som kan leda till dels skattetillägg, dels straffansvar för bokföringsbrott, och härvid funnit att det inte rört sig om samma gärning, se NJA 2014 s. 377.)

Oavsett hur det säkert förhåller sig med de föreslagna reglernas förenlighet med Europakonventionen föreligger enligt fakultetsnämndens uppfattning så många osäkerhetsfaktorer gällande rapporteringsavgiftens rättsliga karaktär och beträffande förenligheten med konventionens dubbelprövningsförbud att fakultetsnämnden anser stor försiktighet vara påkallad vad gäller införande av den föreslagna sanktionen rapporteringsavgift.

²⁷ Se SOU 2018:91 s. 278.

4. Sammanfattande analys

Utredningens uppdrag har varit att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om s.k. skatteupplägg. Syftet enligt kommittédirektiven är, såsom nämnts, att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.²⁸ Fakultetsnämnden menar att det redan med tillämpning av befintliga regler m.m. finns goda möjligheter att möta och bemöta dessa företeelser. Såsom har visats ovan har Skatteverket redan flera möjligheter att på olika sätt åtkomma information och upplysningar beträffande de skattskyldigas inkomstförhållanden. Vidare kan s.k. skatteflyktstransaktioner angripas med skatteflyktslagen och genom direktiven ATAD I och II. Skattefusk (eller, riktigare, enligt fakultetsnämndens uppfattning, skattebrott av olika slag) kan beivras med tillämpning av skattebrottslagen och brottsbalkens medverkansreglering, se 23 kap. 4 §.

Fakultetsnämnden har förståelse för Skatteverkets önskan att erhålla så tidig information som möjligt vad gäller de skattskyldigas rättshandlande, men menar att ytterligare regler på området riskerar att tappa i legitimitet. Enligt kommittédirektiven ska de föreslagna reglerna vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt,²⁹ och utredarens uppdrag har omfattat att också analysera huruvida regler om informationsskyldighet skulle kunna bidra till ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga.³⁰ Fakultetsnämndens uppfattning är att dessa målsättningar genom de föreslagna reglerna inte har uppnåtts.

Såsom har angivits ovan är reglerna i förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang i flera avseenden påfallande oklara och oprecisa. De kommer rimligen att medföra betydande tolkningsproblem för de uppgiftsskyldiga. Från legitimitetssynvinkel är det centralt med klara, förutsebara, rättvisa, ändamålsenliga och proportionerliga regler. Problem vad gäller lagstiftningens kvalitet riskerar att urholka rättssäkerheten och undergräva de skatt- och uppgiftsskyldigas lojalitet med skattesystemet. Enligt fakultetsnämndens mening är de föreslagna reglerna behäftade med betydande legitimitets- och rättssäkerhetsproblem. Fakultetsnämnden vill här särskilt lyfta fram de oprecisa och vaga rekvisiten i flera av de föreslagna bestämmelserna och den bristande förutsebarhet som följer härmed, den påfallande överreglering som genomförande av förslaget skulle innebära och det faktum att den information som ska lämnas enligt förslaget, i syfte att ge verket information om vidtagna eller planerade skatteanpassade transaktioner, i vart fall förefaller att vara densamma som den information som ska lämnas i ett öppet yrkande genom s.k. sidoupplysningar och därför framstår som delvis onödig. Härtill ska läggas de mycket höga sanktioner som kan aktualiseras vid ofullständig eller helt utebliven rapportering. Slutligen vill fakultetsnämnden peka på de rättssäkerhetsfrågor som de föreslagna reglerna väcker i förhållande till Europakonventionen. Det är framförallt rapporteringsavgiftens rättsliga status, rätten att inte inkriminalisera sig själv och förenligheten med Europakonventionens dubbelprövningsförbud som väcker frågor. Det synes således inte, enligt fakultetsnämndens uppfattning, vara fråga enkla, tydliga och rättssäkra regler som nu föreslås.

²⁸ Se Dir. 2017:38 s. 1.

²⁹ Se Dir. 2017:38 s. 8.

³⁰ Se Dir. 2017:38 s. 7.

Sammantaget ser fakultetsnämnden flera problem med införandet av de föreslagna reglerna. Fakultetsnämnden kan därför inte tillstyrka förslaget i dess nuvarande utformning vad gäller de delar som avser införande av en uppgiftsskyldighet för rent inhemska s.k. arrangemang.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av professor Teresa Simon-Almendal och docent Jérôme Monsenego. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.



Jessika van der Sluijs



Karolina Alveryd