

# Rapporteringspliktiga arrangemang

– ett nytt regelverk på skatteområdet

*Betänkande av Utredningen om  
informationsskyldighet för skatterådgivare*

*Stockholm 2018*



STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

**SOU 2018:91**

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.  
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm  
Ordertelefon: 08-598 191 90  
E-post: kundservice@nj.se  
Webbadress: [www.nj.se/offentligapublikationer](http://www.nj.se/offentligapublikationer)

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB  
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

*Svara på remiss – hur och varför*

*Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).*

En kort handledning för dem som ska svara på remiss.

Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på [regeringen.se/remisser](http://regeringen.se/remisser)

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet

Omslag: Elanders Sverige AB

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2018

ISBN 978-91-38-24889-8

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Regeringen beslutade den 6 april 2017 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg (dir. 2017:38). Samma dag förordnades kammarrättslagmannen Marie Jönsson som särskild utredare. Genom tilläggsdirektiv den 26 april 2018 (dir. 2018:34) förlängdes utredningstiden till den 31 december 2018.

Som experter förordnades den 26 april 2017 departementssekreteraren Linda Bolund Thornell, Finansdepartementet, departementssekreteraren Simone Johannisson, Finansdepartementet, enhetschefen Tomas Algotsson, Skatteverket, rättsliga specialisten Petra Bove, Skatteverket, skatteexperten Richard Hellenius, Svenskt Näringsliv, partnern och f.d. skattechefen vid Deloitte AB Magnus Larsson, ordförande i FAR t.o.m. den 19 september 2018, advokaten Börje Leidhammar, Sveriges advokatsamfund och jur.kand. Katarina Bartels, LRF Konsult.

Som sekreterare anställdes från och med den 1 maj 2017 rättsliga utredaren Katarina Fagring och från och med den 22 maj 2017 kammarrättsassessorn Maria Sundberg.

Arbetet har bedrivits i nära samråd med experterna. Deras bidrag med kunskap och erfarenheter inom aktuella rättsområden har varit mycket värdefulla. I betänkandet anges därför utredningen i stället för utredaren. Detta innebär dock inte att alla experter står bakom samtliga förslag och bedömningar.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare, överlämnar härmed betänkandet *Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet* (SOU 2018:91). Till betänkandet är fogat ett särskilt yttrande.

Uppdraget är härmed slutfört.

Stockholm i januari 2019

Marie Jönsson

/Katarina Fagring  
Maria Sundberg

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>15</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>19</b>
<b>Summary</b> .....	<b>27</b>
<b>DEL I Författningsförslag</b> .....	<b>35</b>
<b>1 Författningsförslag</b> .....	<b>37</b>
1.1 Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang.....	37
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	45
1.3 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	47
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	49
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning .....	71
<b>DEL II Bakgrund och gällande rätt</b> .....	<b>75</b>
<b>2 Utredningens uppdrag och arbete</b> .....	<b>77</b>
2.1 Utredningens uppdrag.....	77
2.2 Utredningens arbete .....	78

2.3	Några centrala begrepp .....	79
2.4	Betänkandets disposition .....	80
<b>3</b>	<b>Bakgrund och utgångspunkter .....</b>	<b>83</b>
3.1	Inledning .....	83
3.2	Arbetet inom OECD/G20 .....	84
3.3	DAC och DAC 6 .....	84
3.4	Skattebortfall till följd av aggressiv skatteplanering.....	87
<b>4</b>	<b>Skatterådgivare – aktörer och regler .....</b>	<b>89</b>
4.1	Skatterådgivare – en heterogen yrkesgrupp .....	89
4.2	Särskilda regler för vissa yrkesgrupper.....	90
4.2.1	Inledning.....	90
4.2.2	Regler för advokater.....	91
4.2.3	Regler för revisorer .....	96
4.2.4	Regler för auktoriserade skatterådgivare .....	101
4.3	Civil- och straffrättsligt ansvar vid skatterådgivning .....	102
<b>5</b>	<b>Internationell utblick.....</b>	<b>103</b>
5.1	Inledning .....	103
5.2	Storbritannien .....	104
5.2.1	Allmänt .....	104
5.2.2	Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten? .....	104
5.2.3	Vad ska rapporteras in?.....	105
5.2.4	Identifiering av användare av skatteupplägg.....	106
5.2.5	Vid vilken tidpunkt ska information lämnas? .....	107
5.2.6	Konsekvenser av att lämna/inte lämna information.....	107
5.2.7	Effekter av regelverket.....	108
5.3	Irland .....	108
5.3.1	Allmänt .....	108

5.3.2	Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten? .....	108
5.3.3	Vad ska rapporteras in? .....	109
5.3.4	Identifiering av användare av skatteupplägg .....	110
5.3.5	Vid vilken tidpunkt ska information lämnas? .....	110
5.3.6	Konsekvenser av att lämna/inte lämna information .....	110
5.3.7	Effekter av regelverket .....	111
5.4	Portugal .....	111
5.4.1	Allmänt.....	111
5.4.2	Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten? .....	111
5.4.3	Vad ska rapporteras in? .....	112
5.4.4	Identifiering av användare av skatteupplägg .....	112
5.4.5	Vid vilken tidpunkt ska information lämnas? .....	112
5.4.6	Konsekvenser av att lämna/inte lämna information .....	113
5.4.7	Effekter av regelverket .....	113
5.5	USA .....	113
5.5.1	Allmänt.....	113
5.5.2	Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten? .....	114
5.5.3	Vad ska rapporteras in? .....	114
5.5.4	Identifiering av användare av upplägg .....	115
5.5.5	Vid vilken tidpunkt ska information lämnas? .....	116
5.5.6	Konsekvenser av att lämna/inte lämna information .....	116
5.5.7	Effekter av regelverket .....	117
5.6	Kanada .....	117
5.6.1	Allmänt.....	117
5.6.2	Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten? .....	118
5.6.3	Vad ska rapporteras in? .....	119
5.6.4	Identifiering av användare av skatteupplägg .....	120
5.6.5	Vid vilken tidpunkt ska information lämnas? .....	120

5.6.6	Konsekvenser av att lämna/inte lämna information.....	120
5.6.7	Effekter av regelverket.....	121
<b>6</b>	<b>Befintliga uppgiftsskyldigheter .....</b>	<b>123</b>
6.1	Inledning.....	123
6.2	Kontrolluppgifter .....	123
6.3	Deklarationer.....	124
6.3.1	Allmänt .....	124
6.3.2	Skattedeklarationer .....	124
6.3.3	Inkomstdeklarationer .....	125
6.4	Övriga uppgifter .....	125
6.5	Formkrav.....	126
<b>7</b>	<b>Konsekvenser av att lämna oriktiga uppgifter .....</b>	<b>127</b>
7.1	Inledning .....	127
7.2	Skattetillägg.....	127
7.2.1	Allmänt .....	127
7.2.2	Skattetillägg vid oriktig uppgift.....	127
7.2.3	När skattetillägg inte får tas ut.....	129
7.2.4	Dubbelprovningsförbudet.....	130
7.2.5	Befrielse från skattetillägg .....	131
7.2.6	Skattetillägg vid tillämpning av lagen mot skatteflykt.....	132
7.3	Efterbeskattning .....	133
7.4	Straffrättsliga påföljder.....	134
7.4.1	Bakgrund.....	134
7.4.2	Skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott .....	134
7.4.3	Vårdslös skatteuppgift .....	135
7.4.4	Skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning .....	135
7.4.5	Vissa andra bestämmelser .....	136



<b>8</b>	<b>Andra möjligheter att få information om skatteupplägg .....</b>	<b>139</b>
8.1	Inledning.....	139
8.2	Förhandsbeskedsinstitutet .....	140
8.2.1	Inledning .....	140
8.2.2	Skatterättsnämnden.....	140
8.2.3	Ansökan .....	141
8.2.4	Förhandsbeskeden.....	142
8.2.5	Överklagande .....	142
8.3	Skatteverkets arbete med att besvara frågor.....	143
8.4	Internationellt samarbete och informationsutbyte.....	144
8.5	De senaste årens s.k. läckor .....	145
<b>9</b>	<b>Åtgärder för att motverka kringgående av skattelagstiftning.....</b>	<b>147</b>
9.1	Inledning.....	147
9.2	Specifika skatteflyktsregler .....	147
9.3	Skatteflyktslagen.....	148
9.3.1	Inledning .....	148
9.3.2	Tillämpningsområde.....	148
9.3.3	Förutsättningar för att tillämpa skatteflyktslagen.....	149
9.3.4	Beslut om fastställande av underlag.....	151
9.3.5	Övrigt.....	152
9.4	Stopplagstiftning.....	152
9.5	Verklig innebörd .....	153
<b>10</b>	<b>Europakonventionen .....</b>	<b>155</b>
10.1	Allmänt .....	155
10.2	Rätten att inte behöva belasta sig själv .....	157
10.3	Dubbelprövningsförbudet.....	158

<b>DEL III Överväganden och förslag .....</b>	<b>161</b>
<b>11 Skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang .....</b>	<b>163</b>
11.1 Ett nytt regelverk införs.....	163
11.2 Bestämmelserna tas in i en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang och i skatteförfarandelagen .....	178
11.3 Skatter som omfattas.....	180
11.4 Allmänna utgångspunkter vid utformningen av regelverket .....	184
11.5 Vilka som ska lämna uppgifterna.....	187
11.5.1 Svenska rådgivare har den primära skyldigheten att lämna uppgifter.....	187
11.5.2 Definitioner av rådgivare, svensk rådgivare och användare .....	194
11.5.3 Användare ska i vissa fall lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket .....	198
11.5.4 Uppgiftsskyldighet i mer än en medlemsstat .....	202
11.5.5 Flera uppgiftsskyldiga rådgivare eller användare .....	204
11.5.6 Information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang .....	206
11.6 Rapporteringspliktiga arrangemang .....	208
11.6.1 Inledning.....	208
11.6.2 Begreppet arrangemang .....	208
11.6.3 Definitioner av gränsöverskridande arrangemang och hemmahörande .....	212
11.6.4 Definitioner av anknutna personer, person och företag.....	214
11.6.5 Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang .....	215

11.6.6	Omvandling av inkomst.....	219
11.6.7	Användning av ett förvärvat företags underskott.....	220
11.6.8	Standardiserade arrangemang.....	222
11.6.9	Konfidentialitetsvillkor .....	224
11.6.10	Ersättning kopplad till skatteförmånen .....	226
11.6.11	Cirkulära transaktioner .....	227
11.6.12	Gränsöverskridande betalningar m.m. ....	229
11.6.13	Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap .....	235
11.6.14	Internprissättning.....	237
11.6.15	Undantag från rapporteringsplikt för vissa arrangemang som inte är gränsöverskridande.....	242
11.7	Vilka uppgifter som ska lämnas .....	244
11.8	Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter .....	248
11.9	Formkrav .....	249
11.10	När uppgifterna ska lämnas.....	250
11.11	Ingen skyldighet för användare att lämna uppgifter årsvis .....	255
<b>12</b>	<b>Konsekvenser av att lämna uppgifter.....</b>	<b>257</b>
12.1	Allmänt .....	257
12.2	Förhållandet till skyldigheten att lämna uppgifter i deklARATIONEN.....	258
<b>13</b>	<b>Utredning och kontroll .....</b>	<b>263</b>
<b>14</b>	<b>Sanktioner .....</b>	<b>271</b>
14.1	En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs.....	271

14.2	Rapporteringsavgiftens storlek.....	283
14.3	Befrielse från rapporteringsavgift .....	290
14.4	Förfarandefrågor.....	292
<b>15</b>	<b>Informationsutbyte.....</b>	<b>297</b>
15.1	Automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ....	297
15.2	Tidsintervall .....	299
15.3	Upplysningar som ska omfattas av utbytet .....	301
15.4	Praktisk hantering av informationsutbytet.....	304
15.5	Utvärdering.....	305
<b>16</b>	<b>Skattesekretess .....</b>	<b>307</b>
<b>17</b>	<b>Dataskydd.....</b>	<b>311</b>
<b>18</b>	<b>Överensstämmelse med EU-rätten .....</b>	<b>315</b>
18.1	EU-rättens betydelse vid utformningen av svenska skatteregler.....	315
18.2	Förslagets förenlighet med EU-rätten .....	317
<b>19</b>	<b>Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....</b>	<b>323</b>
<b>DEL IV</b>	<b>Konsekvenser av förslagen.....</b>	<b>331</b>
<b>20</b>	<b>Konsekvensanalys.....</b>	<b>333</b>
20.1	Inledning .....	333
20.2	Sammanfattning av förslagen.....	334
20.3	Syftet med förslagen och alternativa lösningar.....	337
20.4	Offentligfinansiella effekter.....	339

20.5	Konsekvenser för företag och enskilda .....	340
20.5.1	Rådgivare .....	341
20.5.2	Användare .....	346
20.5.3	Särskilt om stora koncerner .....	350
20.5.4	Konsekvenser för små företag .....	351
20.6	Påverkan på konkurrensförhållanden .....	352
20.7	Konsekvenser för Skatteverket .....	354
20.8	Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	355
20.9	Förenlighet med EU-rätten.....	356
20.10	Effekter för jämställdhet mellan kvinnor och män.....	356
20.11	Övriga konsekvenser .....	358
20.12	Sammanfattande bedömning.....	359
<b>DEL V Författningskommentar.....</b>		<b>361</b>
<b>21</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>363</b>
21.1	Förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang....	363
21.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet .....	389
21.3	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	390
21.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	391
21.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning .....	418

<b>DEL VI Övrigt.....</b>	<b>421</b>
<b>Särskilt yttrande.....</b>	<b>423</b>
<b>Referenser.....</b>	<b>437</b>
<b>Bilagor</b>	
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2017:38..... 449
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2018:34..... 463
Bilaga 3	Enkät till skattemyndigheterna i Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada..... 465
Bilaga 4	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 rapporterings- pliktiga gränsöverskridande arrangemang ..... 469
Bilaga 5	Rättelse till rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upp- lysningar i fråga om beskattning som rör rappor- teringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ..... 483

# Förkortningar

Advokatsamfundet	Sveriges advokatsamfund
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BEPS-projektet	OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning
Bet.	Betänkande
CCBE	Rådet för de europeiska advokatsamfundet
CRS	Common Reporting Standard (OECD:s rapporteringsnormer för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton)
DAC	Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG
DAC 2	Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning
DAC 3	Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning

DAC 4	Rådets direktiv 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning
DAC 5	Rådets direktiv 2016/2258 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller skattemyndigheters tillgång till information för bekämpning av penningtvätt
DAC 6	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
Dataskyddsförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning)
Dir.	Kommittédirektiv
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes (regelverk i Storbritannien)
Etikkoden	IESBA:s etikkod (IESBA är en förkortning för International Ethics Standards Board for Accountants)
EtikR	FAR:s rekommendationer i etikfrågor
EtikU	FAR:s uttalanden i etikfrågor
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt



Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU:s rättighetsstadga	Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna
Förhandsbeskedslagen	Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
Förordningen om administrativt samarbete	Förordning (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JITSIC	Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration
JuU	Justitiekammaren
Kommissionen	Europeiska kommissionen
Lagen om administrativt samarbete	Lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OECD-rapporten	Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <a href="http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&amp;id=id&amp;accname=guest&amp;checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068">www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&amp;id=id&amp;accname=guest&amp;checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068</a>

OECD:s modell- regler	Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, <a href="http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf">www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf</a>
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
Rådet	Europeiska unionens råd
SCB	Statistiska centralbyrån
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SkbrL	Skattebrottslag (1971:69)
Skr.	Skrivelse
SkU	Skatteutskottet
SNI	Standard för svensk näringsgrensindelning
SOU	Statens offentliga utredningar
Transfer Pricing Guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017

# Sammanfattning

## Inledning

Utredningens uppdrag har varit att se över möjligheterna att införa en informationsskyldighet avseende skatteupplägg i Sverige. Under utredningstiden antogs 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). Direktivet, som trädde i kraft den 25 juni 2018, innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informations-skyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet, s.k. rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Det innebär även en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta information om sådana arrangemang med varandra genom automatiskt utbyte av upplysningar.

De föreslagna reglerna innebär att en informationsskyldighet avseende skatteupplägg införs. Genom förslagen genomförs DAC 6 i svensk rätt. Regelverket går dock utöver vad som följer av DAC 6 genom att det även omfattar rent inhemska arrangemang.

Det huvudsakliga syftet med de föreslagna reglerna är att motverka aggressiv skatteplanering. Även förfaranden som underlättar vissa former av skattefusk kan dock motverkas.

Det finns redan i dag ett antal olika möjligheter för Skatteverket att få indikationer på förekomsten av nya skatteupplägg. Skattskyldiga juridiska och fysiska personer har mycket långtgående skyldigheter att lämna uppgifter till Skatteverket. Trots denna omfattande uppgiftsskyldighet får Skatteverket i dag ofta inte tillräcklig information om nya skatteupplägg förrän i ett relativt sent skede, då uppläggen redan fått stor spridning.

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. Utredningens bedömning är att det i dag inte finns tillräckliga möjligheter för Skatteverket att få sådan tidig information. Tidig information om nya skatteupplägg, och hur många som marknadsför, förmedlar och använder dem, skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet och öka möjligheterna att tidigt täppa till luckor i skattelagstiftningen. Aggressiv skatteplanering snedvrider konkurrensen och missgynnar de som inte använder sådana förfaranden. En informationsskyldighet avseende skatteupplägg bedöms därför också kunna leda till sundare konkurrens.

Informationsskyldigheten torde vara till nytta även för de skattskyldiga. Ett tidigt agerande från Skatteverket, t.ex. genom rättsliga ställningstaganden, skulle öka förutsebarheten vilket kan bidra till en ökad rättssäkerhet samt en minskning av onödiga processer i domstol.

Informationsskyldigheten innebär en tung administrativ börda för uppgiftslämnarna. Utredningen anser dock att intresset av att Skatteverket får uppgifter om skatteuppläggen väger tyngre än kostnaderna. Utredningen föreslår också åtgärder i syfte att begränsa uppgiftslämnandet om rent inhemska arrangemang till sådana uppgifter som är av verkligt intresse för Skatteverket.

## **En ny uppgiftsskyldighet införs**

Det föreslagna regelverket innebär att en ny uppgiftsskyldighet införs avseende s.k. rapporteringspliktiga arrangemang. Regelverket omfattar inte alla skatter. När det gäller rent inhemska arrangemang har tillämpningsområdet uttryckligen begränsats till arrangemang avseende skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. I fråga om gränsöverskridande arrangemang motsvarar tillämpningsområdet det som gäller för DAC 6, vilket innebär att det i huvudsak omfattar direkt skatt. Mot bakgrund av utformningen av regelverket i övrigt torde det främst vara inkomstskatt som kommer att omfattas av uppgiftsskyldigheten.

Utredningen föreslår att bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang tas in i en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang. Bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang föreslås tas in i ett nytt kapitel, 33 b kap., i skatteförordningen (2011:1244).

## Vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att det uppvisar åtminstone ett av ett antal s.k. kännetecken, som indikerar att det kan finnas en risk för skatteundandragande. Kännetecknen hänför sig till följande:

1. Omvandling av inkomst
2. Användning av ett förvärvat företags underskott
3. Standardiserade arrangemang
4. Konfidentialitetsvillkor
5. Ersättning kopplad till skatteförmånen
6. Cirkulära transaktioner
7. Gränsöverskridande betalningar m.m.
8. Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton
9. Verkligt huvudmannaskap
10. Internprissättning.

De kännetecken som avses i de fem första punkterna är tillämpliga i fråga om såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Övriga kännetecken avser enbart gränsöverskridande arrangemang. Det är således enbart hälften av kännetecknen som är tillämpliga på rent inhemska arrangemang. De kännetecken som avses i punkterna 3–5 (standardiserade arrangemang, konfidentialitetsvillkor och ersättning kopplad till skatteförmånen) torde dessutom ha begränsad relevans i Sverige. Det absoluta flertalet inrapporteringar i fråga om rent inhemska arrangemang kommer sannolikt att avse arrangemang som träffas av kännetecknet i punkt 1 (omvandling av inkomst).

Arrangemang som avses i punkterna 1–6, samt vissa arrangemang som avses i punkt 7, är bara rapporteringspliktiga om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

## Vissa undantag för rent inhemska arrangemang

I fråga om rent inhemska arrangemang föreslås ett undantag från rapporteringsplikt för arrangemang vars skattemässiga effekter är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås dessutom få meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller rent inhemska arrangemang. Syftet är att möjliggöra undantag för arrangemang vars effekter i och för sig inte är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen men som Skatteverket ändå inte behöver information om, t.ex. därför att upplägget redan är välkänt.

Undantagsbestämmelserna gäller enbart rent inhemska arrangemang, eftersom DAC 6 inte ger utrymme för undantag när det gäller gränsöverskridande arrangemang.

## Vilka som ska lämna uppgifterna

Det är primärt rådgivare som föreslås bli uppgiftsskyldiga. Med rådgivare avses den som utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang. Med rådgivare avses även den som vet eller skäligen kan förväntas veta att denna har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt arrangemang. En aktör anses bara vara rådgivare om denna har viss angiven anknytning till EU. Det är bara svenska rådgivare – dvs. rådgivare som har sådan anknytning till Sverige – som kan bli uppgiftsskyldiga i Sverige. När det gäller gränsöverskridande arrangemang följer det dock av DAC 6 att andra rådgivare kan vara skyldiga att lämna uppgifter som är av betydelse för svenskt vidkommande i andra medlemsstater.

Även advokater omfattas av uppgiftsskyldigheten när de agerar som rådgivare. Med hänsyn till advokatsekretessen föreslås dock en

begränsning avseende vilka uppgifter en advokat eller advokatbyrå är skyldig att lämna.

Även användare av rapporteringspliktiga arrangemang föreslås bli uppgiftsskyldiga i vissa fall. Så är fallet bl.a. om det inte finns någon rådgivare. Ett arrangemang kan t.ex. ha tagits fram internt inom ett företag. Som definitionen av rådgivare är utformad anses det inte heller finnas någon rådgivare om den som har gett råd eller på annat sätt biträtt med arrangemanget saknar anknytning till EU. En användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang blir också uppgiftsskyldig om rådgivaren (eller samtliga rådgivare för det fall det finns flera) är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter på grund av advokatsekretess.

Särskilda bestämmelser föreslås för situationer där det finns flera rådgivare eller användare, eller då någon är uppgiftsskyldig i flera olika EU-länder. Dessa bestämmelser innebär att det ofta är tillräckligt att uppgifter lämnas av enbart en aktör, och i bara ett land.

## **Information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang**

Om en svensk rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av advokatsekretess ska rådgivaren informera övriga rådgivare eller, när det gäller rent inhemska arrangemang, övriga svenska rådgivare om deras uppgiftsskyldighet. Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter eller, när det gäller rent inhemska arrangemang, någon annan sådan svensk rådgivare, ska motsvarande information i stället lämnas till användaren av arrangemanget.

## **Vilka uppgifter som ska lämnas**

Den information som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang omfattar bl.a. identifikationsuppgifter för samtliga rådgivare och användare, en beskrivning av arrangemanget och de regler som utgör grunden för arrangemanget, uppgift om det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras, uppgift om värdet av arrangemanget samt uppgift om de medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget.

Det är enbart uppgifter som den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till som behöver lämnas. Vissa uppgifter behöver inte lämnas av en rådgivare i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av advokatsekretess.

## När uppgifterna ska lämnas

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas inom en 30-dagarsfrist. För rådgivare räknas tiden som huvudregel från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först. För vissa rådgivare räknas dock tiden i stället från och med dagen efter den dag då rådgivaren tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget. För användare räknas tiden från och med dagen efter den dag då arrangemanget tillhandahölls till användaren eller från och med dagen efter den dag då denne genomförde det första steget i arrangemanget, beroende på vad som inträffar först.

Den som är rådgivare ska lämna periodiska uppdateringar avseende vissa arrangemang. Det gäller arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av nya användare och som därför kan marknadsföras till en större krets. Uppdateringarna ska bl.a. innehålla uppgifter om nya användare av arrangemanget. Uppdateringarna ska lämnas vid utgången av varje kalenderkvartal. Bestämmelsen är avsedd att träffa vad som i DAC 6 benämns marknadsförbara arrangemang. Utredningens bedömning är att sådana arrangemang enbart torde förekomma i begränsad utsträckning i Sverige.

## Sanktioner

En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs i skatteförfarandelagen.

En rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det i rätt tid. Denna avgift uppgår till 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare.



Om uppgiftsskyldigheten inte har fullgjorts inom 60 dagar ska en andra rapporteringsavgift tas ut. Denna uppgår till lägst 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare. Om överträdelserna begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet kan avgiften dock bli högre, beroende på omsättningen i denna näringsverksamhet. Den högsta avgiften uppgår till 500 000 kronor för rådgivare och 250 000 kronor för användare.

Rapporteringsavgift ska också tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter. I ett sådant fall ska rapporteringsavgift dock inte tas ut om bristen är av mindre betydelse, eller om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat de felaktiga uppgifterna eller lämnat uppgifter som har saknats. Rapporteringsavgiften vid felaktiga eller ofullständiga uppgifter uppgår till 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare.

I och med att rapporteringsavgiften införs i form av en särskild avgift kommer befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen om bl.a. befrielse att bli tillämpliga.

## **Automatiskt utbyte av upplysningar**

Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Upplysningarna ska lämnas inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifterna lämnas till Skatteverket av en uppgiftsskyldig rådgivare eller användare. Bestämmelser om informationsutbytet föreslås tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

DAC 6 innebär att upplysningar även ska lämnas från samtliga andra medlemsstaters behöriga myndigheter till Sverige om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Skatteverket kan på detta sätt få kännedom om rapporteringspliktiga arrangemang i andra medlemsstater som t.ex. har påverkat den svenska skattebasen negativt.

## Övriga förslag

Som en följd av det föreslagna nya regelverket föreslås mindre ändringar i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

## Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2020. Uppgifter ska lämnas om arrangemang där någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldighet har inträffat efter den 30 juni 2020.

Uppgifter ska även lämnas om sådana gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6 och där det första steget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. Uppgifter om sådana arrangemang ska lämnas senast den 31 augusti 2020. Bestämmelserna om rapporteringsavgift ska inte tillämpas på sådana arrangemang.

# Summary

## Introduction

The remit of the Inquiry has been to review the possibilities of introducing a reporting obligation regarding tax schemes in Sweden. While the Inquiry was in progress, Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (abbreviated as DAC 6) was adopted. The Directive, which entered into force on 25 June 2018, places an obligation on Member States to introduce rules on a reporting obligation regarding certain cross-border arrangements in the field of taxation, known as ‘reportable cross-border arrangements’. It also places an obligation on Member States to exchange information about such arrangements with one another through an automatic exchange of information.

The rules proposed by the Inquiry introduce a reporting obligation about tax schemes. Its proposals implement DAC 6 in Swedish law. However, the framework of rules goes beyond what follows from DAC 6 by also covering purely domestic arrangements.

The main purpose of the proposed rules is to counter aggressive tax planning. However, they can also counter practices that facilitate certain forms of tax evasion.

There are already a number of possibilities for the Swedish Tax Agency to obtain indications of the occurrence of new tax schemes. Taxable legal and natural persons have very far-reaching obligations to report information to the Swedish Tax Agency. Despite this extensive reporting obligation, at present the Swedish Tax Agency often only receives sufficient information about new tax schemes at a relatively late stage, when the schemes have already become widespread.

In the Inquiry's assessment one of the most important purposes of a framework of rules about a reporting obligation is to provide early information about new forms of aggressive tax planning and the extent to which they are being used. The Inquiry's assessment is that at present there are not sufficient possibilities for the Swedish Tax Agency to obtain early information of that kind. Early information about new tax schemes, and about how many are marketing, intermediating and using them, could improve the Swedish Tax Agency's control activities and increase the possibilities of closing loopholes in tax legislation at an early stage. Aggressive tax planning distorts competition and disadvantages those who do not use practices of that kind. A reporting obligation about tax schemes is therefore also judged to be capable of leading to healthier competition.

The reporting obligation is likely to also be to the benefit of taxpayers. Early action by the Swedish Tax Agency, for instance through legal position papers, would increase predictability, which can contribute to greater legal certainty and a decrease in unnecessary court proceedings.

The obligation to report information places a heavy administrative burden on those reporting information. However, the Inquiry considers that the interest of the Swedish Tax Agency receiving information about the tax schemes carries more weight than the costs involved. The Inquiry also proposes measures intended to restrict reporting about purely domestic arrangements to information that is of real interest to the Swedish Tax Agency.

## **A new reporting obligation is introduced**

The proposed framework of rules introduces a new reporting obligation regarding 'reportable arrangements'. The framework of rules does not cover all taxes. As regards purely domestic arrangements, its scope has been limited expressly to arrangements regarding tax levied under the Income Tax Act (1999:1229) or the Act on yield tax on pension funds (1990:661). As regards cross-border arrangements, its scope corresponds to the scope that applies to DAC 6 which means that it mainly covers direct taxes. In view of the design of the rest of the framework of rules, the reporting obligation is likely to mainly cover income tax.

The Inquiry proposes setting out provisions about what is a reportable arrangement in a new act on reportable arrangements. The Inquiry proposes including provisions about the obligation to report information about reportable arrangements in a new chapter, Chapter 33 b, of the Tax Procedures Act (2011:1244).

## Arrangements that are reportable

For an arrangement to be reportable it must display at least one of a number of 'hallmarks' that indicate that there may be a risk of tax avoidance. The hallmarks relate to the following:

1. Conversion of income
2. Use of an acquired company's losses
3. Standardised arrangements
4. Condition of confidentiality
5. Fee linked to the tax benefit
6. Circular transactions
7. Cross-border payments etc.
8. Impact on the obligation to report information in the case of automatic exchange of financial account information
9. Beneficial ownership
10. Transfer pricing.

The hallmarks referred to in the first five points are applicable concerning both cross-border arrangements and purely domestic arrangements. The other hallmarks only refer to cross-border arrangements. So only half of the hallmarks are applicable to purely domestic arrangements. Moreover, the hallmarks referred to in points 3–5 (standardised arrangements, condition of confidentiality and fee linked to the tax benefit) are probably of limited relevance in Sweden. By far the greatest number of reports regarding purely domestic arrangements will probably refer to arrangements covered by the hallmark in point 1 (conversion of income).

The arrangements referred to in points 1–6, and certain arrangements referred to in point 7, are only reportable if a tax benefit is the most important advantage, or one of the most important advantages, that a person can reasonably expect from the arrangement.

### **Certain exemptions for purely domestic arrangements**

As regards purely domestic arrangements, an exemption is proposed from the reporting obligation for arrangements whose tax effects are a direct and foreseen effect of tax legislation. In addition, the Inquiry proposes enabling the Government or the agency designated by the Government to issue regulations about further exemptions as regards purely domestic arrangements. The purpose is to make exemptions possible for arrangements whose tax effects are not, as such, a direct and foreseen effect of tax legislation but that the Swedish Tax Agency nevertheless does not need information about because, for example, the scheme is already well known.

The provisions on exemptions only apply to purely domestic arrangements since DAC 6 does not provide scope for exemptions regarding cross-border arrangements.

### **Parties required to report the information**

It is chiefly advisers that are proposed to be required to report information. Here adviser means a person who designs, markets, provides or organises a reportable arrangement. Here adviser also means a person who knows or can reasonably be expected to know that they have undertaken, either direct or through other persons, to contribute to the design, marketing, provision or organisation of a reportable arrangement. An actor is only considered to be an adviser if they have a certain specific link to the EU. It is only Swedish advisers – i.e. advisers who have such a link to Sweden – who can be required to report information in Sweden. However, as regards cross-border arrangements, it follows from DAC 6 that other advisers may be required to report information that is of importance with respect to Sweden in other Member States.

Members of the Swedish Bar Association are also covered by the obligation to report information when they act as advisers. However, in view of their attorney-client privilege a restriction is proposed regarding what information Members of the Swedish Bar Association or their legal practices are obliged to report.

The Inquiry also proposes to require users of reportable arrangements to report information in certain cases. This is, for instance, the case if there is no adviser. An arrangement may, for example, have been designed internally in a company. Given the way in which the definition of adviser is framed, there is not considered to be an adviser either if the person who has given advice or assisted in some other way in the arrangement does not have a link to the EU. A user of a reportable arrangement is also obliged to report information if their adviser (or all their advisers if there are several) are unable to report full information on account of attorney-client privilege.

Special provisions are proposed for situations in which there are several advisers or users or when a person is required to report information in several different EU countries. These provisions mean that it is often sufficient for the information to be reported by a single actor and in a single country.

## **Information to the person who is required to report information about a reportable arrangement**

If a Swedish adviser is unable to report full information about a reportable arrangement on account of legal professional privilege, the adviser has to notify the other advisers or, with regard to purely domestic arrangements, the other Swedish advisers about their obligation to report information. If there is no other adviser who is able to report full information or, with regard to purely domestic arrangements, no other such Swedish adviser, corresponding information has to be given to the user of the arrangement instead.

## **The information that has to be reported**

The information that has to be reported about a reportable arrangement includes identification details of all advisers and users, a description of the arrangement and the rules that form the basis for

the arrangement, information about the date on which the first step in the arrangement was taken or will be taken, information about the value of the arrangement and information about the Member States that are likely to be affected by the arrangement.

It is only information that the person required to report information has knowledge of or access to that needs to be reported. Some information does not need to be reported by an adviser where the adviser is unable to provide the information on account of attorney-client privilege.

### **When the information has to be reported**

Information about reportable arrangements has to be reported within a 30-day period. For advisers the main rule is that the period is counted as of the day after the day when the adviser made the arrangement available or as of the day after the day when the first step in the arrangement was taken, depending on which happened first. However, for certain advisers the period is, instead, counted as of the day after the day when the adviser provided their services regarding the arrangement. For users the period is counted as of the day after the day when the arrangement was made available to the user or as of the day after the day when the user took the first step in the arrangement, depending on which happened first.

A person who is an adviser has to file updates in periodic reports regarding certain arrangements. This applies to arrangements that do not need to be substantially customised to be implemented by new users and can therefore be marketed in a wider circle. The updates have to include information about new users of the arrangement. The updates have to be made at the end of each calendar quarter. The provisions are intended to target what are called marketable arrangements in DAC 6. The Inquiry's assessment is that arrangements of this kind are only likely to occur to a limited extent in Sweden.



## Sanctions

A new special charge in the form of a reporting charge is added to the Tax Procedures Act.

A reporting charge will be levied if the person who has to report information about a reportable arrangement does not do so in due time. This charge is SEK 15 000 for advisers and SEK 7 500 for users.

If the reporting obligation has not been met within 60 days a second reporting charge will be levied. This charge is at least SEK 50 000 for advisers and at least SEK 25 000 for users. However, if the breach occurs in the business activities of the person required to report information, the charge can be higher depending on sales in these business activities. The highest charge is SEK 500 000 for advisers and SEK 250 000 for users.

A reporting charge will also be levied if the person required to report information about a reportable arrangement has reported incorrect or incomplete information. However, in such cases a reporting charge will not be levied if the deficiency is of minor importance or if the person required to report information has, on their own initiative, corrected the incorrect information or reported the information that was missing. This reporting charge in the case of incorrect or incomplete information is SEK 15 000 for advisers and SEK 7 500 for users.

Since the reporting charge is being introduced in the form of a special charge, existing provisions in the Tax Procedures Act about relief, for instance, will be applicable.

## Automatic exchange of information

The Swedish Tax Agency has to communicate information about reportable cross-border arrangements to the competent authorities of all other Member States and to the European Commission via the automatic exchange of information. The information has to be communicated within one month of the end of the calendar quarter in which the information is reported to the Swedish Tax Agency by an adviser or user who is obliged to report information. The Inquiry proposes placing provisions on this exchange of information in the Act on administrative cooperation in the European Union in the field of taxation (2012:843).

DAC 6 means that information also has to be communicated from the competent authorities of all other Member States to Sweden about reportable cross-border arrangements. This enables the Swedish Tax Agency to become aware of reportable arrangements in other Member States that may, for instance, have had a negative impact on the Swedish tax base.

## **Other proposals**

As a result of the new framework of rules proposed, minor amendments are proposed in the Act concerning the processing of data within the taxation operations of the Swedish Tax Agency (2001:181) and in the Public Access to Information and Secrecy Act (2009:400).

## **Entry into force and transitional provisions**

The new legislation is proposed to enter into force on 1 July 2020. Information has to be reported about arrangements where a circumstance that triggers the obligation to report information occurred after 30 June 2020.

Information also has to be reported about cross-border arrangements that are reportable under DAC 6 when the first step was taken between 25 June 2018 and 30 June 2020. Information about arrangements of that kind has to be reported by 31 August 2020. The provisions on the reporting charge are not applicable to these arrangements.

DEL I

Föfattningsförslag



# 1 Författningsförslag

## 1.1 Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> följande.

### Lagens innehåll och tillämpningsområde

**1 §** I denna lag finns bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang. Bestämmelser om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang finns i 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

**2 §** Lagen gäller för arrangemang som inte är gränsöverskridande och som avser skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lagen gäller också för gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

**3 §** Lagen gäller, utöver vad som följer av 2 §, även för gränsöverskridande arrangemang som

1. skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller

---

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/822.

enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller

2. skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

4 § I lagen finns

- definitioner och förklaringar (5–12 §§),
- huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang (13 §),
- bestämmelser om undantag (14 och 15 §§), och
- bestämmelser om kännetecken (16–28 §§).

## Definitioner och förklaringar

### *Hemmahörande*

5 § En person anses vid tillämpning av denna lag vara hemmahörande i en viss jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

### *Gränsöverskridande arrangemang*

6 § Med gränsöverskridande arrangemang avses i denna lag ett arrangemang som berör mer än en medlemsstat i Europeiska unionen, eller en medlemsstat och ett tredjeland, och som uppfyller minst ett av följande villkor:

1. samtliga deltagare i arrangemanget är inte hemmahörande i samma jurisdiktion,

2. en eller flera av deltagarna i arrangemanget är hemmahörande i mer än en jurisdiktion,

3. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver näringsverksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och arrangemanget är hänförligt till det fasta driftstället,

4. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion utan att vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe i denna jurisdiktion,

5. arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om

ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,

6. arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

### *Verklig huvudman*

7 § Med verklig huvudman avses i denna lag detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän.

### *Person och företag*

8 § Med person avses i denna lag detsamma som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Med företag avses i denna lag en person som inte är en fysisk person.

### *Anknutna personer*

9 § Med anknutna personer avses i denna lag två personer som är närstående till varandra på något av följande sätt:

1. en person deltar i ledningen av en annan person genom att utöva ett väsentligt inflytande över denna andra person,

2. en person kontrollerar över 25 procent av rösterna i den andra personen,

3. en person innehar, direkt eller indirekt, över 25 procent av kapitalet i den andra personen,

4. en person har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen.

Om fler än en person uppfyller ett villkor som anges i första stycket när det gäller en och samma person, eller om en och samma

person uppfyller ett sådant villkor när det gäller flera personer, ska samtliga personer anses vara anknutna personer.

**10 §** Vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra enligt 9 § ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag behandlas som en enda person.

Vid ett indirekt innehav ska bedömningen av om villkoret i 9 § första stycket 3 är uppfyllt göras genom att andelarna på respektive nivå multipliceras med varandra. En person som innehar mer än 50 procent av rösterna ska anses inneha 100 procent av rösterna.

Vid tillämpningen av 9 § ska en fysisk person och dennes make eller maka och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led räknas som en enda person.

#### *Rådgivare*

**11 §** Med rådgivare avses i denna lag detsamma som i 33 b kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### *Användare*

**12 §** Med användare avses i denna lag detsamma som i 33 b kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

### **Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang**

**13 §** Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–20 §§.

Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–28 §§.

För att ett arrangemang som avses i 16–21 §§ eller 22 § 2 a), 3 eller 4 ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.



## Undantag

**14 §** Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är inte rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen.

**15 §** Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande.

## Kännetecken

### *Omvandling av inkomst*

**16 §** Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innebär att en inkomst omvandlas till en tillgång eller gåva, eller till en annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller undantas från beskattning.

### *Användning av ett förvärvat företags underskott*

**17 §** Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

1. det innefattar förvärv av andelar i ett företag,
2. den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet, och
3. förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.

### *Standardiserade arrangemang*

**18 §** Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om arrangemanget

1. väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur, och
2. är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras.

*Konfidentialitetsvillkor*

19 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om användaren eller en deltagare i arrangemanget har förbundit sig att inte röja för andra rådgivare, eller för Skatteverket eller en utländsk skattemyndighet, hur en skatteförmån kan uppnås genom arrangemanget.

*Ersättning kopplad till skatteförmånen*

20 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om rådgivarens ersättning

1. fastställs med hänsyn till storleken av den skatteförmån som arrangemanget medför, eller
2. är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån.

*Cirkulära transaktioner*

21 § 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

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

*Gränsöverskridande betalningar m.m.*

22 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer, och

1. mottagaren inte är hemmahörande i någon jurisdiktion,
2. mottagaren är hemmahörande i en jurisdiktion som
  - a) inte tar ut någon inkomstskatt för juridiska personer eller där skattesatsen för sådan skatt uppgår till noll, eller i det närmaste noll, procent, eller
  - b) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen

för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har bedömts vara icke samarbetsvilliga,

3. betalningen är helt undantagen från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande, eller

4. betalningen är föremål för en förmånlig skatteregim i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande.

**23 §** Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

1. avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en jurisdiktion,

2. befrielse från dubbelbeskattning av samma inkomst eller tillgång begärs i mer än en jurisdiktion, eller

3. arrangemanget innefattar överföringar av tillgångar och det i de berörda jurisdiktionerna finns en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna.

*Påverkan på rapporteringskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton*

**24 §** Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) eller motsvarande skyldighet i en utländsk jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

*Verkligt huvudmannaskap*

**25 §** Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer

1. som inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar,

2. som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande, och
3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

### *Internprissättning*

**26 §** Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar användning av unilaterala regler om en schabloniserad beräkning av resultat eller vinstmarginaler (safe harbour).

**27 §** 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.

**28 §** 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.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

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

Härmed föreskrivs<sup>1</sup> att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet<sup>2</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap. 4 §<sup>3</sup>

Uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för

1. fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter,

2. bestämmande av pensionsgrundande inkomst,

3. fastighetstaxering,

4. revision och annan analys- eller kontrollverksamhet,

5. tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning,

6. handläggning

a) enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter,

b) av andra frågor om ansvar för någon annans skatter och avgifter,

c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), och

d) enligt lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-

c) enligt lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244),

d) enligt lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av land-

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/822.

<sup>2</sup> Senaste lydelsen av lagens rubrik 2003:670.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2018:228.

för-land-rapporter på skatteområdet och 33 a kap. skatteförfarandelagen.

för-land-rapporter på skatteområdet och 33 a kap. skatteförfarandelagen, och

*e) enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen.*

7. fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande,

8. hantering av underrättelser från arbetsgivare om anställning av utlänningar som avses i lagen (2013:644) om rätt till lön och annan ersättning för arbete utfört av en utlänning som inte har rätt att vistas i Sverige,

9. hantering av uppgifter om sjuklönekostnad, och

10. tillsyn, kontroll, uppföljning och planering av verksamheten. Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

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

Härmed föreskrivs att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 27 kap.

##### 1 §<sup>1</sup>

Sekretess gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden.

Sekretess gäller vidare

1. i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen,

2. hos kommun eller landsting för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatterättsnämnden har lämnat i ett ärende om förhandsbesked i en skatte- eller taxeringsfråga, och

3. hos Försäkringskassan för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket har lämnat i ett ärende om särskild sjukförsäkringsavgift.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättnings-skatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättnings-skatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2016:1203.

registrerat trossamfund, skatte-tillägg, återkallelseavgift och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängsel-skatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

registrerat trossamfund, skatte-tillägg, återkallelseavgift, *rapporteringsavgift* och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängsel-skatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Första och andra styckena gäller inte om annat följer av 3, 4 eller 6 §.

För uppgift i allmän handling gäller sekretessen i högst tjugo år. För uppgift om avgift enligt lagen om avgift till registrerat trossamfund gäller dock sekretessen i högst sjuttio år.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.



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

Häri genom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

*dels* att 1 kap. 1 §, 3 kap. 17 §, 38 kap. 1 §, 44 kap. 3 §, 52 kap. 1 §, 62 kap. 8 §, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 66 kap. 5 och 7 §§ och 67 kap. 12 § ska ha följande lydelse,

*dels* att det ska införas två nya kapitel, 33 b kap. och 49 c kap, två nya paragrafer, 52 kap. 8 d § och 66 kap. 24 a §, och närmast före 52 kap 8 d § och 66 kap. 24 a § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 1 §<sup>2</sup>

I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.

Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.

---

## AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

---

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 a kap. – Land-för-land-rapporter

33 b kap. – Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

34 kap. – Informations-uppgifter

34 kap. – Informations-uppgifter

---

## AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. – Förseningsavgift

49 kap. – Skattetillägg

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/822.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

49 a kap. – Återkallelseavgift

49 b kap. – Dokumentationsavgift

49 c kap. – *Rapporteringsavgift*

50 kap. – Kontrollavgift

### 3 kap.

#### 17 §<sup>3</sup>

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift.

Med särskilda avgifter avses förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* och kontrollavgift.

### 33 b kap. *Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang*

#### *Innehåll*

#### 1 §

*I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket om rapporteringspliktiga arrangemang. Vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang följer av lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.*

*Bestämmelserna i kapitlet ges i följande ordning:*

– *syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang (2 §),*

– *definitioner och förklaringar (3–10 §§),*

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

- vem som ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang, (11–18 §§),
- vilka uppgifter som ska lämnas (19–21 §§),
- när uppgifterna ska lämnas (22 och 23 §§), och
- information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang (24 §).

### *Syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang*

#### *2 §*

*Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas som underlag för*

- analys av risker i skattesystemet,
- skattekontroll, och
- när det gäller gränsöverskridande arrangemang, utbyte av upplysningar med andra medlemsstater enligt rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/822.

## *Definitioner och förklaringar*

### Hemmahörande

#### 3§

*Med hemmahörande avses i detta kapitel detsamma som i 5 § lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.*

### Gränsöverskridande arrangemang

#### 4 §

*Med gränsöverskridande arrangemang avses i detta kapitel detsamma som i 6 § lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.*

### Person och företag

#### 5 §

*Med person och företag avses i detta kapitel detsamma som i 8 § lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.*

### Anknutna personer

#### 6 §

*Med anknutna personer avses i detta kapitel detsamma som i 9 och 10 §§ lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.*

### Medlemsstat

#### 7 §

*Med medlemsstat avses i detta kapitel en medlemsstat i Europeiska unionen.*

### Rådgivare

#### 8 §

*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.*

*En person ska dock bara anses som rådgivare enligt första stycket om denne*

*1. är hemmahörande i en medlemsstat,*

*2. tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat,*

*3. är registrerad i eller regleras av lagstiftningen i en medlemsstat, eller*

*4. tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i någon medlemsstat.*

Svensk rådgivare

## 9 §

Med svensk rådgivare avses i detta kapitel en rådgivare som har sådan anknytning till Sverige som avses i 8 § andra stycket.

Användare

## 10 §

Med användare avses i detta kapitel den som

1. tillhandahålls ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller
2. har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

**Vem ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?**

Rådgivares uppgiftsskyldighet

## 11 §

Den som är svensk rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket. Vid gränsöverskridande arrangemang gäller detta dock inte om rådgivaren har starkare anknytning till någon annan medlemsstat.

Anknytning till en medlemsstat i första stycket avgörs av ordningsföljden av punkterna i 8 § andra stycket.

## 12 §

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

## 13 §

*En svensk rådgivare behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna*

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

*Användares uppgiftsskyldighet*

## 14 §

*Användaren ska lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om*

- 1. det inte finns någon rådgivare, eller*
- 2. samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat.*

*Första stycket gäller bara om användaren*

1. är hemmahörande i Sverige,  
2. har ett fast driftställe i Sverige som gynnas av arrangementet och användaren inte är hemmahörande i någon annan medlemsstat,

3. har inkomster i Sverige och inte är hemmahörande eller har ett fast driftställe i någon annan medlemsstat, eller

4. bedriver verksamhet i Sverige och inte är hemmahörande eller har ett fast driftställe eller inkomster i någon annan medlemsstat.

#### 15 §

Användaren ska lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang som inte är gränsöverskridande om

1. det inte finns någon svensk rådgivare, eller

2. samtliga svenska rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangementet på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater.

#### 16 §

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 uppgifterna redan



har lämnats i den andra medlemsstaten.

#### 17 §

Om det finns flera användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang ska uppgifter till Skatteverket bara lämnas av en användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare eller, om det inte finns någon sådan användare, en användare som hanterar genomförandet av arrangemanget.

#### 18 §

En användare som avses i 17 § behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan sådan användare redan har lämnat uppgifterna

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

### *Vilka uppgifter ska lämnas?*

#### Huvudregel

#### 19 §

Följande uppgifter ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren, samt uppgift om var

samtliga dessa personer är hemmahörande,

2. vilken eller vilka av bestämmelserna i 16–28 §§ lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,

3. en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,

4. det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras,

5. uppgift om de nationella bestämmelser som utgör grunden för arrangemanget,

6. värdet av arrangemanget,

7. uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, och

8. nödvändiga identifikationsuppgifter för varje annan person i en medlemsstat än som avses i 1 som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, samt uppgift om var varje sådan person är hemmahörande.

### Undantag

20 §

Uppgifter enligt 19 § ska lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har känne-

*dom om eller tillgång till uppgifterna vid tidpunkten då uppgifter lämnas om det rapporteringspliktiga arrangemanget.*

#### 21 §

*En rådgivare ska inte lämna uppgifter enligt 19 § 1 och 3–8 i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater.*

#### *När ska uppgifterna lämnas?*

#### 22 §

*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 eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först.*

*Om uppgifterna ska lämnas av en rådgivare som avses i 8 § första stycket 2 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 tillhandahölls till denne eller från och med dagen efter den dag då denne genom-*

*förde det första steget i arrangementet, beroende på vad som inträffar först.*

### 23 §

*I fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare ska en rådgivare, vid utgången av varje kalenderkvartal, lämna en sammanställning över eventuella uppgifter enligt 19 § 1, 4 och 6–8 som har tillkommit efter det att uppgifter senast lämnades.*

***Information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang***

### 24 §

*Om en svensk rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater ska rådgivaren snarast informera var och en som är rådgivare avseende arrangementet eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, var och en som är svensk rådgivare om dennes skyldighet att lämna uppgifter.*

*Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, någon*

*annan sådan svensk rådgivare ska motsvarande information i stället lämnas till användaren av arrangemanget.*

### 38 kap.

#### 1 §<sup>4</sup>

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande
  - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
  - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring, och
  - c) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
3. deklARATIONER,
4. land-för-land-rapporter,
  5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
5. särskilda uppgifter, och
6. periodiska sammanställningar.
  6. särskilda uppgifter, och
  7. periodiska sammanställningar.

### 44 kap.

#### 3 §<sup>5</sup>

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skatte-tillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, och

2. föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Ett föreläggande får inte förenas med vite om

1. det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skatte-tillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller kontrollavgift, och

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2017:185.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller första stycket även ställföreträdare för den juridiska personen.

### *49 c kap. Rapporteringsavgift*

#### *Försenade eller uteblivna uppgifter*

##### *1 §*

*Rapporteringsavgift ska tas ut av den som inte har lämnat uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inom den tid som anges i 33 b kap. 22 eller 23 §.*

##### *2 §*

*Om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts enligt 33 b kap. 22 eller 23 §, ska en andra rapporteringsavgift tas ut.*

#### *Felaktiga eller ofullständiga uppgifter*

##### *3 §*

*Rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter.*

##### *4 §*

*Rapporteringsavgift enligt 3 § får inte tas ut*

*1. om bristen är av mindre betydelse, eller*

2. om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den felaktiga uppgiften eller lämnat en uppgift som har sakenats.

### *Beräkning av rapporteringsavgift*

#### 5 §

Rapporteringsavgiften enligt 1 och 3 §§ är 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje sammanställning som avses i 33 b kap. 23 §.

Med rådgivare och användare avses detsamma som i 33 b kap. 8 och 10 §§.

#### 6 §

Rapporteringsavgiften enligt 2 § är 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare.

Om överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet är avgiften i stället:

1. 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår understiger 15 miljoner kronor,

2. 100 000 kronor för rådgivare och 50 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor,

3. 200 000 kronor för rådgivare och 100 000 kronor för användare,

*om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor eller*

*4. 500 000 kronor för rådgivare och 250 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 500 miljoner kronor.*

*Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningen justeras i motsvarande mån.*

#### 7 §

*Om en överträdelse som avses i 2 § har skett under den uppgiftsskyldiges första verksamhetsår eller om uppgift om omsättningen saknas eller är bristfällig, får omsättningen uppskattas vid tillämpningen av 6 § andra stycket.*

### 52 kap.

#### 1 §<sup>6</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om

- beslut om förseningsavgift (2 §),
- beslut om skattetillägg (3–8 a §§),
- beslut om återkallelseavgift (8 b §),
- beslut om dokumentationsavgift (8 c §)
  - beslut om rapporteringsavgift (8 d §),
- beslut om kontrollavgift (9 §),
- att särskild avgift inte får beslutas för en person som har avlidit (10 §), och
- att särskild avgift tillfaller staten (11 §).

---

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2018:2034.



### *Beslut om rapporteringsavgift*

#### *8 d §*

*Ett beslut om rapporteringsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.*

### **62 kap.**

#### **8 §<sup>7</sup>**

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller kontrollavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

---

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

## 63 kap.

1 §<sup>8</sup>

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ansökan om anstånd (2 §),
- deklarationsanstånd (3 §),
- ändringsanstånd (4 §),
- anstånd för att undvika betydande skada (5 §),
- anståndstid i fall som avses i 4 och 5 §§ (6 §),
- anstånd med att betala skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- anstånd med att betala skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* och kontrollavgift (7 och 7 a §§),
- säkerhet (8–10 §§),
- anstånd vid avyttring av tillgångar (11 §),
- anstånd när punktskatt ska betalas för helt varulager (12 §),
- anstånd vid totalförvarstjänstgöring (13 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning (14 §),
- anstånd med betalning av skatt i samband med återföring av investeraravdrag (14 a–14 c §§),
- anstånd på grund av synnerliga skäl (15 §),
- anståndsbeloppet (16–21 a §§),
- ändrade förhållanden (22–22 c §§), och
- anstånd som är till fördel för det allmänna (23 §).

7 §<sup>9</sup>

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

<sup>8</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

<sup>9</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, eller

2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.

Anstånd vid omprövning får dock inte beviljas om anstånd tidigare har beviljats enligt första stycket med betalningen i avvaktan på en omprövning av samma fråga.

Anståndet ska gälla fram till dess att Skatteverket eller förvaltningsrätten har meddelat sitt beslut eller längst tre månader efter dagen för beslutet.

### 8 §<sup>10</sup>

Om det i de fall som avses i 4 eller 5 § kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning.

Första stycket gäller inte om

1. anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt,

2. det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att behöva betalas,

3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,

4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller

5. det annars finns särskilda skäl.

## 66 kap.

### 5 §<sup>11</sup>

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller an- stånd med betalning av skatt eller

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller anstånd med

<sup>10</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

<sup>11</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

1. den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,
2. de omständigheter och bevis som åberopas inte redan har prövats vid en sådan omprövning,
3. frågan ska prövas i sak, och
4. prövningen inte är enkel.

Första stycket gäller inte den första omprövningen av ett beslut enligt 53 kap. 2, 3 eller 4 §.

### 7 §<sup>12</sup>

En begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning,
4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
5. föreläggande,
6. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
7. tvångsåtgärder,
8. återkallelseavgift,
9. dokumentationsavgift,
10. rapporteringsavgift,
10. kontrollavgift,
11. kontrollavgift,
11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
- 13 betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
13. verkställighet, eller
14. verkställighet, eller

<sup>12</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

14. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

15. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

Omprövning till nackdel av beslut om rapporteringsavgift

24 a §

*Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller som avser rapporteringsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.*

**67 kap.**

12 §<sup>13</sup>

Ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnagebeskattning eller återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning,
4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
5. deklarationsombud,
6. tvångsåtgärder,
7. återkallelseavgift,
8. dokumentationsavgift,
9. kontrollavgift,
10. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
11. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
9. rapporteringsavgift,
10. kontrollavgift,
11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

<sup>13</sup> Senaste lydelse 2018:2034.

- |   |   |
|---|---|
| 12. verkställighet, eller   | 13. verkställighet, eller   |
| 13. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. | 14. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. |

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.
  2. För rådgivare som avses i 33 b kap. 8 § första stycket 1 tillämpas lagen på arrangemang som rådgivaren har tillgängliggjort, eller där det första steget har genomförts, efter den 30 juni 2020.
  3. För rådgivare som avses i 33 b kap. 8 § första stycket 2 tillämpas lagen på arrangemang avseende vilka rådgivaren har tillhandahållit tjänster efter den 30 juni 2020.
  4. För användare tillämpas lagen på arrangemang som har tillhandahållits användaren, eller där användaren har genomfört det första steget, efter den 30 juni 2020.
  5. Lagen tillämpas även på andra gränsöverskridande arrangemang än som avses i punkterna 2–4, om det första steget i arrangemanget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. I fråga om arrangemang som avses i 17 § lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang gäller detta dock bara om en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda.
  6. Bestämmelserna i 33 b kap. 22 § och 49 c kap. tillämpas inte på arrangemang som avses i punkt 5.
  7. Uppgifter om arrangemang som avses i punkt 5 ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020.

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

*dels att 13 § ska ha följande lydelse,*

*dels att det ska införas två nya paragrafer, 12 d och 12 e §§, av följande lydelse.*

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### *12 d §*

*Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang enligt lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).*

*I fråga om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som avses i 17 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang ska upplysningar dock bara lämnas om en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, av-*

---

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2018/822.

*bryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörd.*

*Upplýsningarna ska lämnas inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket i enlighet med bestämmelserna i 33 b kap. skatteförfarandelagen.*

#### *12 e §*

*De upplýsningar som Skatteverket ska lämna enligt 12 d § är följande:*

*1. nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren, samt uppgift om var samtliga dessa personer är hemmahörande,*

*2. vilken eller vilka av bestämmelserna i 16–28 §§ lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,*

*3. en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,*

*4. det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras,*

*5. uppgift om de nationella bestämmelser som utgör grunden för arrangemanget,*

*6. värdet av arrangemanget, förutom i de fall denna uppgift har*



*lämnats i en sådan sammanställning som avses i 33 b kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244),*

*7. uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, och*

*8. nödvändiga identifikationsuppgifter för varje annan person i en medlemsstat än som avses i 1 som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, samt uppgift om var varje sådan person är hemmahörande.*

*Upplysningar enligt första stycket 1, 3 och 8 ska inte lämnas till Europeiska kommissionen.*

*Med anknutna personer i första stycket 1 avses detsamma som i 9 och 10 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang och med rådgivare och användare i första stycket 1 och 7 avses detsamma som i 11 och 12 §§ nämnda lag. En person anses vid tillämpning av första stycket 1, 7 och 8 vara hemmahörande i en jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.*

13 §<sup>2</sup>

Skatteverket ska överföra upplysningar enligt 12 § till en medlemsstat endast om den staten har meddelat Europeiska kommissionen att den har upplysningar tillgängliga beträffande minst en av de inkomster och tillgångar som avses i 12 §.

Om en behörig myndighet i en annan medlemsstat har meddelat att den inte önskar få vissa upplysningar enligt 12 § första stycket, ska Skatteverket inte överföra sådana upplysningar till den medlemsstaten.

<p>Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 b § första stycket 2 och 12 c § tredje stycket 2, om utlämnandet</p>	<p>Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 b § första stycket 2, 12 c § tredje stycket 2 och 12 e § första stycket 3, om utlämnandet</p>
--	---

1. kan leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller

2. skulle strida mot allmänna hänsyn.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

2. Skatteverket ska lämna upplysningar som avser rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget i arrangemanget har genomförts under tiden 25 juni 2018 – 30 juni 2020 före den 1 november 2020.

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2016:1229.

## DEL II

### Bakgrund och gällande rätt



## 2 Utredningens uppdrag och arbete

### 2.1 Utredningens uppdrag

Regeringen beslutade den 6 april 2017 att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg (dir. 2017:38). Syftet är enligt kommittédirektiven att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.

I utredningens uppdrag har ingått att analysera och redogöra för om en informationsskyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan finns i skatteförfarandelagen (2011:1244) och om en sådan skyldighet skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. I uppdraget har ingått att analysera och redogöra för olika alternativ på hur regler om informationsskyldighet skulle kunna utformas och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Enligt kommittédirektiven ska reglerna vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för uppgiftsskyldiga och tillämpande myndigheter. Reglerna om informationsskyldighet ska enligt direktiven utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas. I uppdraget har ingått att överväga om även företag eller koncerner som tar fram skatteupplägg för egen användning bör omfattas av informationsskyldigheten. Det har även ingått att analysera och bedöma hur den information som ska lämnas ska kunna användas av Skatteverket för att nå avsedda effekter samt vid behov lämna förslag på författningsändringar.

I uppdraget har ingått att beakta den internationella utvecklingen inom EU och OECD. I maj 2018 antogs 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), vilket trädde i kraft den 25 juni 2018.

Uppdraget skulle ursprungligen redovisas senast den 31 oktober 2018. Genom tilläggsdirektiv den 26 april 2018 förlängdes utredningstiden till den 31 december 2018.<sup>1</sup>

Kommittédirektivet återges i sin helhet i *bilaga 1*. Tilläggsdirektivet återges i *bilaga 2*.

## 2.2 Utredningens arbete

Utredningen har till sin hjälp haft en expertgrupp bestående av åtta experter från näringslivet, Skatteverket och Regeringskansliet. Utredningens arbete inleddes i maj 2017 och har bedrivits på sedvanligt sätt med regelbundna sammanträden med experterna. Sammanlagt har utredningen haft elva sammanträden, varav ett tvådagars sammanträde i internatform. Utredningens arbete har också förts framåt med hjälp av de underhandskontakter som sekreterarna har haft med utredningens experter.

I syfte att inhämta information om andra länders erfarenheter av hur befintliga regelverk om informationsskyldighet har fungerat har utredningen genomfört en enkätundersökning. Enkätens utformning framgår av *bilaga 3*. Enkäten riktade sig till fem länder som redan har infört ett regelverk om informationsskyldighet, nämligen Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada. Detta urval gjordes i syfte att omfatta samtliga EU-länder som redan har infört sådana regler.<sup>2</sup> Därutöver har utredningen valt att rikta enkäten till USA, som sedan länge har ett regelverk om informationsskyldighet, och Kanada, vars regelverk uppvisar vissa säregenheter. Samtliga länder, förutom Portugal, besvarade enkäten.

Vidare har utredaren och sekreterarna träffat företrädare för ett antal storföretag samt haft ett möte med den norska utredning som tillsatts för att utreda liknande frågor.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Dir. 2018:34.

<sup>2</sup> Storbritannien kommer dock att utträda ur EU (Brexit).

<sup>3</sup> [www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/utvalg-som-skal-utrede-skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt/id2577195/](http://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/utvalg-som-skal-utrede-skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt/id2577195/)

Utredningen har, i enlighet med direktiven, hållit sig informerad om och beaktat relevant arbete som pågår inom EU och OECD.

## 2.3 Några centrala begrepp

Begrepp som t.ex. skatteplanering, skatteflykt och skattefusks används i delvis olika betydelser av olika användare. I detta betänkande avses med *skatteplanering* att inom ramen för gällande lagstiftning och utan att komma i uppenbar konflikt med lagstiftarens syfte välja mellan olika handlingsalternativ på ett sådant sätt att man får den lägsta skattekostnaden.<sup>4</sup> En näringsidkare måste givetvis när han prövar förutsättningarna för en investering eller någon annan affärs- transaktion beakta skattekonsekvenserna och om olika alternativ står till buds välja det alternativ som ger det bästa resultatet.<sup>5</sup>

Begreppet *skatteflykt* används i betänkandet för att beskriva rätts- handlingar som är civilrättsligt giltiga, som inte är skenrättshand- lingar eller brott, men som ger upphov till en av lagstiftaren ej avsedd eller förutsedd skattefördel.<sup>6</sup> Det kan nämnas att i andra samman- hang används ibland en rent teknisk definition av begreppet skatte- flykt och då avses enbart förfaranden som kan angripas med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt.<sup>7</sup>

*Skattefusk* karakteriseras, till skillnad från skatteflykt, av att orik- tiga uppgifter lämnas, t.ex. att intäkter inte tas upp i deklarationen eller att avdrag yrkas för kostnader som den skattskyldige inte har haft.<sup>8</sup> Det rör sig alltså om direkta överträdelser av skattelagstiftningen.

Begreppet *aggressiv skatteplanering* används ofta i OECD/G20:s och EU:s pågående regleringsarbete inom den internationella skatte- rätten.<sup>9</sup> Utredningen har i betänkandet utgått från den definition av begreppet som finns inom EU-rätten. Enligt denna definition inne- bär aggressiv skatteplanering att man drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem

---

<sup>4</sup> Jfr SOU 1983:41 s. 92.

<sup>5</sup> Prop. 1982/83:84 s. 21.

<sup>6</sup> Angående begreppet skatteflykt se t.ex. SOU 1975:77 s. 43, prop. 1980/81:17 s. 16, prop. 1982/83:84 s. 10, SOU 1983:41 s. 93 och prop. 1996/97:170 s. 33.

<sup>7</sup> Rosander, Ulrika (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 13 och 14 samt Pählsson, Robert (2016), *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s. 105–128, not 4.

<sup>8</sup> Se t.ex. prop. 1980/81:17 s. 11 och SOU 1983:41 s. 93.

<sup>9</sup> Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler* (Version 1 Zeteo), s. 27.

i syfte att minska det skattepliktiga beloppet. Aggressiv skatteplanering kan anta många olika former. Det kan leda till dubbla avdrag (t.ex. när samma förlust dras av både i källstaten och i hemviststaten) och till dubbel skattebefrielse (t.ex. när inkomster som inte beskattas i källstaten befrias från skatt i hemviststaten).<sup>10</sup>

Med begreppet *skatteundandragande* avses olika slags förfaranden som syftar till att uppnå ej avsedda skattefördelar. Det omfattar således de ovan nämnda begreppen skatteflykt, skattefusk och aggressiv skatteplanering.

Begreppet *skatteupplägg* används i betänkandet om skatteplaneringsförfaranden som Skatteverket (eller motsvarande myndigheter i andra länder) kan ha intresse av att få kännedom om. Dessa förfaranden kan – men behöver inte – vara aggressiva.

## 2.4 Betänkandets disposition

Betänkandet består av 21 kapitel. Kapitel 1 innehåller författningsförslag och i kapitel 2 återfinns denna redovisning av utredningens uppdrag och arbete. Kapitel 3–10 innehåller betänkandets deskriptiva delar. Här behandlas:

- Bakgrund och utgångspunkter.
- Skatterådgivare – aktörer och regler.
- Internationell utblick.
- Befintliga uppgiftsskyldigheter.
- Konsekvenser av att lämna oriktiga uppgifter.
- Andra möjligheter att få information om skatteupplägg.
- Åtgärder för att motverka kringgående av skattelagstiftning.
- Europakonventionen.

De följande kapitlen (11–19) innehåller utredningens överväganden och förslag, i följande ordning:

---

<sup>10</sup> Europeiska kommissionen (2012), *Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering* (2012/772/EU).



- Den nya uppgiftsskyldigheten (skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang) behandlas i kapitel 11. Vissa centrala definitioner återfinns i avsnitt 11.5.2 (rådgivare, svensk rådgivare och användare), 11.6.3 (hemmahörande och gränsöverskridande arrangemang) och 11.6.4 (person, företag och anknutna personer). Utredningens överväganden rörande konsekvenser av att uppgifter lämnas finns i kapitel 12.
- Utredning och kontroll behandlas i kapitel 13.
- Det nya sanktionssystemet behandlas i kapitel 14.
- Informationsutbyte behandlas i kapitel 15.
- Skattesekretess och dataskydd behandlas i kapitel 16 respektive 17.
- Utredningens överväganden avseende förslagens förenlighet med EU-rätten återfinns i kapitel 18.
- Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser behandlas i kapitel 19.

En analys av förslagens konsekvenser finns i kapitel 20. Författningskommentaren finns i kapitel 21.



## 3 Bakgrund och utgångspunkter

### 3.1 Inledning

Regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg finns redan i ett antal länder (se kapitel 5). Utredningen har fått i uppdrag att se över möjligheterna att införa en sådan skyldighet i Sverige. Syftet är enligt kommittédirektiven att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.<sup>1</sup> Reglerna ska utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas.<sup>2</sup> Utredningen ska således ta fram förslag till regler avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang.

Utredningen har i avsnitt 2.3 redogjort för hur olika begrepp används i betänkandet. Utredningens bedömning är att *skattefusk* – dvs. förfaranden som karakteriseras av oriktigt uppgiftslämnande – endast i begränsad utsträckning kan motverkas av en ny uppgiftsskyldighet.<sup>3</sup> Huvudsyftet med det föreslagna regelverket är därför att motverka andra former av skatteundandragande. Utredningen använder huvudsakligen begreppet *aggressiv skatteplanering* om sådana förfaranden. Aggressiv skatteplanering kan vara gränsöverskridande, men det kan också röra sig om rent inhemska förfaranden. Användningen av aggressiv skatteplanering bedöms, som framgår nedan, leda till betydande förluster av skatteintäkter. Det snedvrider också konkurrensen och missgynnar de som vill göra rätt för sig.

---

<sup>1</sup> Dir. 2017:38 s. 1.

<sup>2</sup> Dir. 2017:38 s. 12.

<sup>3</sup> Vissa former av skattefusk skulle dock kunna motverkas genom en uppgiftsskyldighet som inriktar sig på arrangemang som kan underlätta skattefusk. Som framgår av kapitel 11 omfattas vissa sådana arrangemang av det föreslagna regelverket.

## 3.2 Arbetet inom OECD/G20

Inom ramen för OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning, det s.k. BEPS-projektet<sup>4</sup>, har det pågått ett omfattande arbete mot gränsöverskridande aggressiv skatteplanering, dvs. förfaranden som innebär att man utnyttjar skillnader mellan olika länders skattesystem.<sup>5</sup> OECD/G20 har bl.a. tagit fram rekommendationer om ”Mandatory Disclosure Rules”, vilket kan översättas som regler om informationsskyldighet. Rekommendationerna är framtagna för att utgöra ett stöd för de länder som vill införa sådana regler. De finns samlade i en av BEPS-projektets slutrapporter som offentliggjordes den 5 oktober 2015, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report<sup>6</sup>, i betänkandet kallad OECD-rapporten.

OECD har därefter tagit fram modellregler för informationskyldighet avseende vissa arrangemang som kan öka risken för skatteundandragande genom att underlätta skattefusk. Det rör sig om arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer.<sup>7</sup> Modellreglerna antogs av OECD:s skatteutskott (Committee of Fiscal Affairs) den 8 mars 2018. Reglerna utgör ingen minimistandard, och det är således inte obligatoriskt för stater att införa dessa.

## 3.3 DAC och DAC 6

### DAC

Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC) antogs vid Ekofinrådets möte den 15 februari 2011. Direktivet började tillämpas inom Europeiska unionen den 1 januari 2013 och ersatte därmed rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidig handräckning i ärenden rörande direkt skatt.

<sup>4</sup> BEPS står för Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>5</sup> BEPS-projektet omfattar däremot inte rent inhemska förfaranden för att minska den skattepliktiga inkomsten, se OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 82.

<sup>6</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>7</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

DAC tillämpas på alla typer av skatter som tas ut av en medlemsstat, förutom mervärdesskatt och sådana punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete. Direktivet tillämpas inte heller på obligatoriska sociala avgifter eller tullar (DAC artikel 2). I svensk rätt genomfördes DAC i huvudsak genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (prop. 2012/13:4).

I direktivet föreskrivs, förutom utbyte av upplysningar på begäran, även automatiskt utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna avseende vissa inkomster och tillgångar. Därutöver regleras i direktivet utbyte av upplysningar utan föregående begäran i vissa fall.

DAC har ändrats genom rådets direktiv 2014/107/EU<sup>8</sup> (DAC 2) för att möjliggöra ett omfattande automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton i enlighet med den globala standarden (prop. 2015/16:29). Därefter har rådets direktiv (EU) 2015/2376<sup>9</sup> (DAC 3) antagits för att införa ett automatiskt utbyte av upplysningar avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning (prop. 2016/17:19). DAC har därefter ändrats genom direktivet (EU) 2016/881<sup>10</sup> (DAC 4) för att införa EU-gemensamma bestämmelser om landför-land-rapporter och automatiskt utbyte av sådana mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna (prop. 2016/17:47) och genom direktivet (EU) 2016/2258<sup>11</sup> (DAC 5) vad gäller skattemyndigheters tillgång till information för bekämpning av penningtvätt (prop. 2016/17:173). I maj 2018 antogs vidare rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av DAC vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (DAC 6).

---

<sup>8</sup> Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

<sup>9</sup> Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

<sup>10</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning.

<sup>11</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/2258 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller skattemyndigheters tillgång till information för bekämpning av penningtvätt.

## DAC 6

En av de politiska prioriteringarna i EU är att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande. Europaparlamentet har efterlyst kraftfullare åtgärder mot förmedlare som bistår med system för skatteundandragande.<sup>12</sup> Vid det informella Ekofin-mötet den 22 april 2016 uppmanade flera medlemsstater Europeiska kommissionen att överväga ett direktivförslag om informationskyldighet för förmedlare av skatteupplägg inspirerat av BEPS åtgärd 12 (rekommendationer om ”Mandatory Disclosure Rules”). Rådet lade den 25 maj 2016 fram slutsatser om en extern skattestrategi och åtgärder mot missbruk av skatteavtal.<sup>13</sup> Av dessa slutsatser framgår det att rådet vill att kommissionen ska överväga lagstiftningsinitiativ avseende tvingande regler om utlämnande av uppgifter inspirerade av åtgärd 12 i OECD:s BEPS-projekt i syfte att införa effektivare avskräckande åtgärder för mellanhänder som bistår med system för skatteundandragande och skatteflykt.<sup>14</sup>

Kommissionen lade den 21 juni 2017 fram ett förslag om informationskyldighet för främst förmedlare av gränsöverskridande skatteupplägg och om automatiskt utbyte av upplysningar om skatteupplägg mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna.<sup>15</sup> Vid Ekofinrådets möte den 13 mars 2018 ingicks en politisk överenskommelse om ett reviderat förslag. DAC 6 antogs vid Ekofinrådets möte den 25 maj 2018. Direktivet, som trädde i kraft den 25 juni 2018, innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informationskyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet, s.k. rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Informationen ska normalt lämnas av s.k. förmedlare. Direktivet innebär även en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta information om sådana arrangemang med varandra genom automatiskt utbyte av upplysningar. Direktivets regler har huvudsakligen utfor-

---

<sup>12</sup> Europaparlamentet (2016), *Europaparlamentets resolution av den 6 juli 2016 om skattebeslut och andra åtgärder av liknande karaktär eller med liknande effekt* (2016/2038[INI]).

<sup>13</sup> Europeiska unionens råd (2016), *Rådets slutsatser om en extern strategi för beskattning och om åtgärder mot missbruk av skatteavtal*, pressmeddelande den 25 maj 2016.

<sup>14</sup> Europeiska unionens råd (2016), *Rådets slutsatser om en extern strategi för beskattning och om åtgärder mot missbruk av skatteavtal*, pressmeddelande den 25 maj 2016, punkt 12.

<sup>15</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang*, COM (2017) 335 final, den 21 juni 2017.

mats för att fånga in arrangemang som kan utgöra aggressiv skatteplanering, men det innehåller även regler som tar sikte på arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. De sistnämnda reglerna motsvarar i stor utsträckning de ovan nämnda modellregler som har tagits fram inom ramen för OECD.

### 3.4 Skattebortfall till följd av aggressiv skatteplanering

Det är inte möjligt att beräkna storleken av de skatteintäkter som årligen går förlorade till följd av aggressiv skatteplanering. En anledning till det är givetvis att skatteuppläggen ofta är okända, i vart fall inledningsvis. Även beträffande kända upplägg är det dock svårt att uppskatta i vilken omfattning de utnyttjas och därmed konsekvenserna på skatteintäkterna. Skattelagstiftningen förändras dessutom över tiden, vilket innebär att utrymmet för att kunna använda skatteupplägg förändras.

Inom ramen för BEPS-projektet har de globala bolagsskatteintäkter som stater går miste om på grund av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering uppskattats till mellan 100 och 240 miljarder US-dollar per år, vilket motsvarar mellan fyra och tio procent av bolagsskatterna.<sup>16</sup> I samband med denna uppskattning påpekades dock att siffrorna var osäkra och borde användas med försiktighet.<sup>17</sup> Det ska också framhållas att situationen kan ha förändrats sedan uppskattningen gjordes, bl.a. som en följd av de åtgärder mot skatteundandragande som har genomförts inom ramen för BEPS-projektet. Utredningen anser dock ändå att det bolagsskattebortfall i Sverige som är följden av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering torde kunna uppskattas utifrån den lägsta procentsatsen i det ovan angivna spannet. Detta skattebortfall bör således kunna antas uppgå till fyra procent av skatten på företagsvinster. Det ska framhållas att detta enbart är en uppskattning. Den verkliga nivån på skattebortfallet kan således vara lägre eller högre.

<sup>16</sup> OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 101.

<sup>17</sup> OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 135.

Utredningens bedömning är att även rent inhemska skatteupplägg förekommer inom företag och koncerner. Dessutom förekommer skatteupplägg rörande fysiska personers beskattning, t.ex. upplägg som syftar till att kringgå de s.k. 3:12-reglerna.<sup>18</sup> Utredningens bedömning är att även nu nämnda slag av skatteupplägg medför ett betydande skattebortfall, även om det saknas underlag för att uppskatta detta bortfall.

---

<sup>18</sup> Dessa regler innebär att utdelning och kapitalvinst på andelar i s.k. fåmansföretag under vissa förutsättningar ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital hos fysiska personer, se 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).



## 4 Skatterådgivare – aktörer och regler

### 4.1 Skatterådgivare – en heterogen yrkesgrupp

I kommittédirektiven anges att utredningen ska se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg.<sup>1</sup> För att kunna genomföra uppdraget är det av vikt att kartlägga vilka yrkesgrupper som sysslar med skatterådgivning.<sup>2</sup> Det ska framhållas att skatterådgivning inte bara används för att uppnå det mest förmånliga skattemässiga resultatet utan även för att se till att aktuella skatteregler följs. I ett tidigare lagstiftningsärende gjordes följande redogörelse över skatterådgivning.<sup>3</sup>

Skatterådgivning sker i dag inom ett stort antal områden och utövas av olika yrkeskategorier. Det är svårt att ge en heltäckande beskrivning av alla områden där skatterådgivning förekommer. Skatterådgivning lämnas bl.a. i samband med större strukturaffärer som genomförs av företag såsom förvärv, fusioner och utköp av börsnoterade företag. Rådgivning som sker på detta område syftar till att strukturera en företagsaffär på mest förmånliga sätt från ett skatteperspektiv. Inom detta område har advokatbyråerna en stor del av marknaden i Sverige. Vidare sker skatterådgivning löpande inom området för företagsbeskattning t.ex. vid upprättandet av deklARATIONER och rådgivning i samband härmed. På detta område dominerar de större revisionsbyråerna marknaden. Skatterådgivning förekommer även i samband med arv- och familjerättsliga frågor löses t.ex. vid generationsskiftet inom olika näringsgrenar såsom jordbruket. Där är t.ex. LRF konsult en betydande aktör. När det gäller skatterådgivning till fysiska personer utgör bankerna viktiga aktörer.

---

<sup>1</sup> Dir. 2017:38.

<sup>2</sup> I 1 kap. 2 § 20 lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism definieras skatterådgivare som fysiska och juridiska personer som driver yrkesmässig rådgivning avseende skatter och avgifter.

<sup>3</sup> Prop. 2003/04:156 s. 46.

Inom området för skatterådgivning går det således att urskilja ett antal aktörer. De största aktörerna torde vara revisions- och advokatbyråer och av dessa synes revisionsbyråerna vara dominerande. Även de stora oberoende skatterådgivningsbyråerna har en framträdande roll på marknaden, även om dessa inte ens är en handfull till antalet. LRF konsult är också en betydande aktör när det kommer till juridisk och ekonomisk rådgivning till ägare av lantbruksfastigheter.

Därutöver ägnar sig även redovisnings- och bokföringsbyråer i stor utsträckning åt skatterådgivning i samband med upprättandet av deklarationer. Det torde i dessa fall röra sig om enklare rådgivning rörande rent inhemska transaktioner och åtgärder. Dessa byråer sysselsätter ett stort antal redovisningskonsulter.

Även bankerna, och då främst de större affärs- och investmentbankerna, ägnar sig åt skatterådgivning. Sådan rådgivning kan ske t.ex. i bankernas s.k. privat banking-verksamhet. Kännetecknande för private banking är att tjänsterna tillhandahålls med syfte att förvalta eller på annat sätt hantera egendom som är knuten till viss person (SOU 2016:8 s. 266). Denna verksamhet riktar sig som regel mot förmögna privatpersoner. Bankernas s.k. corporate finance-avdelningar, som arbetar utslutande med företagsförvärv och andra strukturella företagsaffärer (corporate finance)<sup>4</sup>, torde också ägna sig åt skatterådgivning i viss utsträckning.

Därutöver finns det ett antal andra aktörer som också sysslar med skatterådgivning i viss utsträckning. Det kan röra sig om allt från försäkringsbolag till begravningsbyråer. Skatterådgivning förekommer också inom stora företag och koncerner. Sådan rådgivning skiljer sig från den ovan nämnda i det att den utslutande ges inom företaget eller koncernen och inte till några externa kunder.

## 4.2 Särskilda regler för vissa yrkesgrupper

### 4.2.1 Inledning

Det finns, såsom framgår ovan, ett stort antal aktörer som ägnar sig åt skatterådgivning, om än i olika stor utsträckning. Bland dessa aktörer finns det vissa yrkesgrupper som har att följa lagregler och även särskilda yrkesetiska regler gällande bl.a. hur uppdraget ska

---

<sup>4</sup> Sevenius, Robert (2013), *Företagsförvärv* (10 april 2013, Zeteo), s. 67.

utföras, arvodering samt även disciplinära åtgärder kopplade till brott mot dessa regelverk. Detta gäller advokater, revisorer och auktoriserade skatterådgivare. Dessa regelverk redogörs för nedan.

Skatterådgivare som är verksamma vid de oberoende skatterådgivningsbyråerna är inte bundna av dessa yrkesetiska regelverk.

#### 4.2.2 Regler för advokater

##### *Allmänt*

Det svenska advokatväsendet regleras i 8 kap. rättegångsbalken (1942:740), förkortad RB. Advokat är endast den som är ledamot av Sveriges advokatsamfund (8 kap. 1 § RB), nedan Advokatsamfundet. Advokatsamfundet kan karakteriseras som en privaträttslig sammanslutning med offentligrättsliga drag. Samfundets stadgar fastställs av regeringen och det uppställs vissa villkor för inträde i samfundet (8 kap. 1 och 2 §§ RB). Advokatsamfundets prövning av dem som ansöker om inträde syftar till att upprätthålla en hög kvalitet på advokatkåren. Till ledamot i Advokatsamfundet får endast den antas som har hemvist i Sverige eller ett annat land inom EU eller EES eller i Schweiz, har avlagt de kunskapsprov som är föreskrivna för behörighet till domarämbete, har genomgått för advokatverksamhet erforderlig praktisk och teoretisk utbildning, har gjort sig känd för redbarhet och även i övrigt bedöms lämplig att utöva advokatverksamhet (8 kap. 2 § RB). Den som är auktoriserad advokat i en annan stat inom EU och utövar stadigvarande advokatverksamhet i Sverige under sitt hemlands titel ska vara registrerad hos Advokatsamfundet (8 kap. 2 a § RB).

##### *Regler kring uppdraget och innebörden av god advokatsed*

I 8 kap. 4 § första stycket RB regleras några av de mest framträdande yrkesplikter som gäller för en advokat, nämligen hur ett uppdrag ska utföras, iakttagandet av god advokatsed och tystnadsplikt. I bestämmelsen anges att en advokat i sin verksamhet redbart och nitiskt ska utföra de uppdrag som anförtrotts honom och iaktta god advokatsed. Vidare är en advokat skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkesutövning när god advokatsed kräver detta. Vad som är

god advokatsed utvecklas i första hand genom Advokatsamfundets regler och genom praxis i ärenden från disciplinnämnden. Innebörden i begreppet styrs således endast i begränsad utsträckning av föreskrift i lag (NJA 2003 s. 403). Innebörden i god advokatsed preciseras också i de Vägledande regler om god advokatsed som Advokatsamfundet har utfärdat sedan början av 1970-talet. Det europeiska advokatsamarbetet CCBE (Rådet för de europeiska advokatsamfundet) har dessutom antagit regler om god advokatsed för europeiska advokater (CCBE:s Code of Conduct for European Lawyers) som en svensk advokat vid gränsöverskridande verksamhet är bunden av.

Av Advokatsamfundets vägledande regler framgår att en advokats främsta plikt är att visa trohet och lojalitet mot klienten. Advokaten ska som en oberoende rådgivare företräda och tillvarata klientens intressen, inom ramen för gällande rätt och god advokatsed. Därutöver ska en advokat utöva sin verksamhet med integritet och på ett sätt som främjar det goda rättssamhället. Advokaten ska uppträda sakligt och korrekt samt så att förtroendet för advokatkåren upprätthålls. En advokat får inte främja orätt (avsnitt 1 i Vägledande regler om god advokatsed, juni 2016). De juridiska råd som en advokat lämnar ska vara grundade på erforderliga undersökningar av gällande rätt (avsnitt 2.1.2 i de vägledande reglerna).

Av avgöranden från Advokatsamfundets disciplinnämnd framgår att en advokat i ärende där beskattningsfrågor typiskt sett är av betydelse ska tillse att klienten får erforderliga upplysningar om beskattningsreglerna. Om advokaten inte själv kan lämna dem ska han råda klienten att söka biträde av någon som kan. Vidare är det advokatens skyldighet att tillse att han eller hon, om denne ska lämna råd i skattefrågor, får tillgång till erforderligt underlag för rådgivningen (disciplinnämndens beslut 145/1992, 146/1992 och 79/1993).<sup>5</sup>

### *Arvode*

En grundläggande princip i Advokatsamfundets vägledande regler (avsnitt 4.1.1) är att det arvode som en advokat debiterar ska vara skäligt. Oskäligt arvodesdebitering utgör dessutom enligt förarbetena till 8 kap. 7 § andra stycket RB exempel på förfaranden som ska

---

<sup>5</sup> Peyron, Claes (2017), *Advokatetik – en praxisgenomgång*, s. 80.

kunna föranleda disciplinärt ingripande mot en advokat (NJA II 1943 s. 87). Vid bedömning av vad som är skäligt arvode för ett uppdrag får enligt de vägledande reglerna (avsnitt 4.1.2) beaktas vad som har avtalats med klienten, uppdragets omfattning, dess art, svårighetsgrad och betydelse, liksom advokatens skicklighet, arbetets resultat och andra sådana omständigheter.

När det gäller advokaters arvoden anses det i Sverige sedan gammalt råda ett principiellt förbud mot avtal om att advokaten ska arvoderas med andel i uppdragets resultat, s.k. contingency fee.<sup>6</sup> Av Advokatsamfundets vägledande regler (avsnitt 4.2.1) framgår att en advokat inte får ingå ett arvodesavtal med en klient som innebär att advokaten ges rätt till en kvotdel av uppdragets resultat. Detta dock under förutsättning att särskilda skäl därtill inte föreligger. Denna regel är i överensstämmelse med CCBE:s regler om god advokatsed inom EU (punkt 3.3 i dessa regler) om förbud mot resultatandelsavtal, s.k. pactum de quota litis eller contingency fee, men den tar även hänsyn till sådana särskilda omständigheter som kan motivera att ett sådant avtal tillåts i det enskilda fallet. Av kommentarerna till avsnitt 4.2.1 i de vägledande reglerna om god advokatsed framgår att det i princip är förbjudet för en advokat att ta ut resultatbaserade arvoden. De särskilda skäl som kan göra att det ändå är tillåtet kan t.ex. vara biträde i mål där lag om grupptalan tillämpas eller biträde i gränsöverskridande uppdrag där ett sådant avtal är bestämt för handläggning utanför Sverige och utgör en förutsättning för uppdraget. Förbudet mot procentavtal innebär inte att varje avtal där advokaten tar en risk i fråga om sitt arvode är förbjudet.<sup>7</sup> I avsnitt 4.2.2. i de vägledande reglerna stadgas dock att ett avtal som innebär att advokaten tar en ekonomisk risk i utfallet av saken inte får innebära att advokatens ekonomiska egenintresse i saken blir oproportionerligt eller på annat sätt kan inverka negativt på advokatens utförande av uppdraget. Ett ärende från disciplinnämnden kan nämnas som exempel på avtal som inte har godtagits. Ärendet rörde en advokat som hade träffat avtal om arvode med viss procent av det skadestånd som kunde vinnas. Advokaten hade inte visat att det förelåg några sådana omständigheter att avtalet var godtagbart och advokaten fick en erinran av disciplinnämnden (disciplinnämndens beslut dnr 134/2003).

---

<sup>6</sup> Peyron, Claes (2017), *Advokatetik – en praxisgenomgång*, s. 63.

<sup>7</sup> Peyron, Claes (2017), *Advokatetik – en praxisgenomgång*, s. 63–64.

### *Tystnadsplikt*

Advokatens yrkesplikter framgår, såsom ovan nämnts, av 8 kap. 4 § RB. I bestämmelsens första stycke regleras, indirekt, advokatens tystnadsplikt: En advokat är skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkesutövning när god advokatsed kräver detta. Motsvarande bestämmelse avseende tystnadsplikt återfinns även i 34 § Advokatsamfundets stadgar.

Att kunna vända sig till en advokat för att få juridisk rådgivning i förlitan på att tystnadsplikt iakttas är en rättighet som skyddas i de flesta rättsstater (prop. 2003/04:156 s. 61). Bakom regleringen ligger en önskan om att den som söker juridisk vägledning ska kunna kommunicera fritt med sin advokat. En klient vars rättsliga förhållanden skyddas på detta sätt kan öppet avslöja sådant som är oförmånligt om honom eller henne. Advokaten kan därmed få ett så fullständigt och korrekt underlag som möjligt för sin rådgivning. I många fall kan ett råd till en klient bestå i ett avrådande från olämpligt handlande, vilket allmänt sett ligger i rättsväsendets intresse (prop. 2003/04:156 s. 62). Principen om skydd för advokatsekretessen erkänns också i EUrätten (t.ex. mål C-155/79, *AM & S Europe Limited mot kommissionen* och mål C-550/07 P, *Akzo Nobel Chemicals och Akcros Chemicals mot kommissionen*) och följer även av Europadomstolens avgöranden (t.ex. Europadomstolens domar i målen *Niemietz mot Tyskland* den 16 december 1992 och *André m.fl. mot Frankrike* den 24 juli 2008).

I avsnitt 2.2 i Advokatsamfundets Vägledande regler om god advokatsed regleras tystnadsplikten närmare. Enligt avsnitt 2.2.1 har en advokat tystnadsplikt avseende det som har anförtrotts advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed har fått kännedom om. Undantag från tystnadsplikten gäller om klienten samtyckt därtill eller laglig skyldighet att lämna upplysning föreligger. Undantag gäller vidare i den mån yppandet är nödvändigt för att advokaten ska kunna värja sig mot klander från klientens sida eller hävda befogat ersättningsanspråk avseende det ifrågavarande uppdraget.

Den tystnadsplikt som åläggs advokater är straffsanktionerad enligt 20 kap. 3 § brottsbalken (1962:700). Åtal för sådan överträdelse får enligt 8 kap. 7 § sista stycket RB inte väckas av annan än Justitiekanslern och endast om det är påkallat från allmän synpunkt.

En advokat som bryter mot tystnadsplikten kan också bli föremål för disciplinära förfaranden (se nedan under rubriken *Tillsyn*). Ingripanden i disciplinär ordning bör enligt förarbetena vara det normala sättet att beivra en advokats brott mot tystnadsplikten (prop. 1979/80:2 del A s. 397).

### *Tillsyn*

Advokatsamfundets styrelse och disciplinnämnd utövar tillsyn över advokaternas verksamhet (8 kap. 6 § RB). Om en advokat åsidosätter sina plikter kan denne utöver de sanktioner som kan bli aktuella enligt bl.a. brottsbalkens regler, bli föremål för disciplinära åtgärder (8 kap. 7 § RB).

En advokat som i sin verksamhet uppsåtligen gör orätt eller som annars förfar oredligt ska uteslutas ur Advokatsamfundet. Om omständigheterna är förmildrande kan påföljden stanna vid en varning (8 kap. 7 § första stycket RB). En advokat som annars åsidosätter sina plikter som advokat får meddelas en varning eller erinran (8 kap. 7 § andra stycket RB). Under denna bestämmelse faller enligt förarbetena varje förhållande från advokatens sida som inte kan anses överensstämma med god advokatsed (NJA II 1943 s. 87). Är omständigheterna synnerligen försvårande, får advokaten uteslutas ur samfundet.

En advokat som tilldelas en varning får, om det finns särskilda skäl, även åläggas att utge en straffavgift till samfundet med lägst ett-tusen och högst femtiotusen kronor (8 kap. 7 § tredje stycket RB). Det finns även en möjlighet för disciplinnämnden att, i stället för att tilldela en advokat en erinran, enbart göra ett uttalande om att advokatens åtgärd är felaktig eller olämplig (8 kap. 7 § fjärde stycket RB).

För det fall en advokat utesluts ur samfundet kan denne överklaga beslutet till Högsta domstolen (8 kap. 8 § RB).

### 4.2.3 Regler för revisorer

#### *Allmänt*

Revisorskåren spelar en central roll i näringslivet och i samhället i stort. Dess arbete är en förutsättning för att företagens ägare, kunder, leverantörer och kreditgivare ska kunna få en rättvisande bild av företagens ekonomiska resultat och ställning (prop. 2015/16:162 s. 142). De grundläggande bestämmelserna om revisorer finns i revisorslagen (2001:883) och i förordningen (1995:665) om revisorer. Dessa bestämmelser gäller för revisorer som antingen är godkända eller auktoriserade (2 § revisorslagen). Revisorer har som huvudsaklig verksamhet att ägna sig åt revisionsverksamhet, dvs. verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som utmynnar i en rapport eller någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid denna granskning (2 § 8 revisorslagen). Därutöver ägnar sig revisorer åt olika typer av rådgivning, såväl rådgivning i samband med revisionsverksamhet som helt fristående rådgivning. Efter att revisionsplikten för små privata aktiebolag avskaffades 2010 har revisorsrollen genomgått en förändring och marknaden för att erbjuda nya tjänster såsom skatterådgivning torde därigenom ha ökat.<sup>8</sup>

#### *Regler kring uppdraget och innebörden av god revisorssed*

I revisorslagen finns bestämmelser som reglerar revisorers skyldigheter. En grundläggande skyldighet för en revisor är att iaktta god revisorssed (19 § revisorslagen). God revisorssed syftar främst på normer för revisorernas yrkesmässiga uppträdande, dvs. etiska normer, medan god revisions sed avser motsvarande normer för hur ett revisionsuppdrag ska utföras. God revisorssed anses omfatta även god revisions sed (prop. 2000/01:146 s. 88). Det är Revisorsinspektionen som i egenskap av statens organ på revisorsområdet ska ansvara för att god revisorssed och god revisions sed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt (3 § 4 revisorslagen). Inspektionen har också ett tolkningsföreträdande vad gäller innehållet i god revisions sed och god revisorssed, även om

---

<sup>8</sup> En sådan utveckling förutspåddes åtminstone vid avskaffandet av revisionsplikten, se SOU 2008:32 s. 262.



innehållet i dessa ytterst bestäms av domstol (prop. 2000/01:146 s. 87–88).

Skyldigheten att iaktta god revisorssed gäller i all verksamhet som en revisor bedriver, däribland skatterådgivning. Därutöver finns det vissa skyldigheter som åvilar revisorer endast när de utför verksamhet som utgör revisionsverksamhet, t.ex. kravet på oberoende, självständighet och objektivitet i 20 § revisorslagen.

Branschorganisationen FAR<sup>9</sup> har antagit yrkesetiska regler som riktar sig till medlemmarna i föreningen och syftar till att ge dem vägledning och hjälp i de frågor som rör god revisorssed. FAR:s etiska regler omfattar IESBA:s<sup>10</sup> etikkod (förkortad Etikkoden) samt FAR:s rekommendationer och uttalanden (förkortade EtikR och EtikU).

Vissa delar av FAR:s etiska regler förtjänar att nämnas i detta sammanhang. FAR har till exempel utfärdat rekommendationer om skattetjänster (EtikR 3). Av dessa framgår att en medlem som lämnar eller är delaktig i skatterådgivning och deklARATIONSTJÄNSTER ska verka i en samhällsanda där skatt betalas utifrån tillämpliga regelverk och tillgängliga handlingsalternativ. En medlem får inte främja orätt och ska därutöver bedriva sin verksamhet med integritet och på ett sådant sätt att förtroendet för FAR:s medlemmar upprätthålls. Detta kan innebära att en medlem måste avstå från ett nytt uppdrag eller avsäga sig befintliga uppdrag (EtikR 3 punkt 1.2). I rekommendationen finns också regler som anger hur en medlem ska agera om det råder osäkerhet om gällande rätt (EtikR 3 punkt 2.5–2.8). Dessa innebär bl.a. att medlemmen när denne lämnar råd i sådana ärenden ska vägleda kunden utifrån en omsorgsfull riskanalys och en tydlig kommunikation angående de risker som åtgärderna i fråga kan innebära. Medlemmen kan rekommendera ett visst handlingsätt till en kund endast om det bedöms vara mer än 50 procent säkert att handlingsättet vid en tänkt bedömning av Skatteverket eller domstol skulle leda till det uppgivna skattemässiga utfallet (EtikR 3, punkt 2.5–2.8).

---

<sup>9</sup> FAR är enligt 1 § i dess stadgar en ideell förening för revisorer, redovisningskonsulter, skatterådgivare, lönekonsulter och specialister verksamma inom den svenska revisions- och rådgivningsbranschen eller personer med nära anknytning till denna.

<sup>10</sup> IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants) är ett organ inom den internationella branchorganisationen för revisorer, IFAC (International Federation of Accountants).

### Arvode

Bestämmelser om revisorers arvode finns i FAR:s etiska regler. De grundläggande bestämmelserna återfinns i Etikoden, vilken sedan kompletteras genom vissa anvisningar i FAR:s EtikU 3. Av dessa anvisningar framgår att arvodet för ett uppdrag ska vara skäligt med hänsyn till de kunskaper och den erfarenhet som kan utnyttjas i uppdraget och med hänsyn till uppdragets natur och omfattning. Vid s.k. bestyrkandeuppdrag får en medlem inte komma överens om ett arvode som är baserat på det ekonomiska utfallet för kunden eller som har karaktär av provision (punkt 2.2. EtikU 3). Med bestyrkandeuppdrag, vartill räknas bland annat revision och s.k. översiktlig granskning, avses ett uppdrag där en revisor utför de granskningsåtgärder som krävs och därefter uttalar en slutsats till ledning för tredje mans bedömning av redovisade förhållanden.<sup>11</sup>

Revisorslagen torde emellertid ge ett visst utrymme för en mer nyanserad syn i fråga om resultatbaserade arvoden för rådgivningsuppdrag åt revisionskunder. Detta synsätt är också förenligt med de internationella regelverken (Etikoden avsnitt 240.3). FAR uppmanar dock till att iaktta stor försiktighet i sådana fall med tanke på den praxis som hittills utvecklats i Sverige. Av dåvarande Revisorsnämndens<sup>12</sup> praxis (referat D 12/07) framgår att arvode avseende fristående rådgivning till revisionsklient inte får vara resultatbaserat.

### Tystnadsplikt

Bestämmelser om revisorns tystnadsplikt finns i revisorslagen (26 §), den associationsrättsliga lagstiftningen (t.ex. 9 kap. 41 § aktiebolagslagen [2005:551]) och FAR:s yrkesetiska regler.<sup>13</sup>

I 9 kap. 41 § aktiebolagslagen föreskrivs en tystnadsplikt för revisorn. Enligt bestämmelsen får revisorn inte till en enskild aktieägare eller till någon utomstående obehörigen lämna upplysningar om sådana bolagets angelägenheter som revisorn får kännedom om

<sup>11</sup> Se bl.a. Moberg, Krister, Valentin, Niklas & Åkersten, Peter (2014), *Bolagsrevisorn* (Zeteo version 4), s. 48, International Auditing and Assurance Standards Boards, IAASB (2015) *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag* punkt 10 och FAR (2018), *FAR:s ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* punkt 2.4.

<sup>12</sup> Numera Revisorsinspektionen.

<sup>13</sup> International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA (2016), *International Code of Ethics for Professional Accountants* (Etikoden) 100.5 d och FAR (2018), *FAR:s uttalanden i etikfrågor, EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningskyldighet* (senast ändrat genom EtikP 2018:7).

när han eller hon fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för bolaget. I 26 § revisorslagen finns ytterligare bestämmelser om tystnadsplikt. Enligt dessa får en revisor inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för annan, använda uppgifter som han eller hon har erhållit i sin yrkesutövning. Revisorn får inte heller obehörigen röja sådana uppgifter.

Aktiebolagslagens och revisorslagens bestämmelser om tystnadsplikt är av olika karaktär och har olika syften. Dessutom medför eventuella överträdelser av bestämmelserna skilda rättsverkningar. Aktiebolagslagens regler är uppställda till bl.a. bolagets skydd. En revisor i ett aktiebolag som bryter mot tystnadsplikten enligt aktiebolagslagen kan avkrävas skadestånd enligt den lagens särskilda skadeståndsregler. Bestämmelserna i revisorslagen är först och främst av näringsrättsligt slag, yrkesetiska normer som saknar anknytande skadeståndssanktioner. Revisorslagen ger dock en möjlighet för Revisorsinspektionen att tilldela revisorn disciplinära påföljder (prop. 2004/05:85 s. 325).

Härutöver återfinns bestämmelser om tystnadsplikt i de yrkesetiska regler som gäller för revisorer. Tystnadsplikten är en grundläggande yrkesetisk princip för samtliga FAR:s medlemmar.<sup>14</sup> Tystnadsplikten är också en förutsättning för att uppdragsgivaren ska känna förtroende för medlemmen. Tystnadsplikten innebär att en medlem inte får röja sådana sakförhållanden eller uppgifter som medlemmen har fått kännedom om i sin yrkesutövning för någon annan, om medlemmen inte har upplysningsplikt enligt författning, en professionell skyldighet eller rätt att yttra sig eller ett berättigt tillstånd i övrigt. Medlemmen får inte heller utnyttja sådan information på ett sätt som är till fördel för medlemmen själv eller till skada eller nytta för någon annan.<sup>15</sup>

### *Tillsyn och disciplinära åtgärder*

Revisorsinspektionen utövar tillsyn över bl.a. revisorer och registrerade revisionsbolag (3 § 2 revisorslagen). Inspektionen prövar också frågor om disciplinära och andra åtgärder mot revisorer och registrerade revisionsbolag (3 § 3 revisorslagen). Inom Revisorsinspektionen finns

<sup>14</sup> International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA (2016), *International Code of Ethics for Professional Accountants* (Etikkoden) 100.5 d.

<sup>15</sup> FAR:s uttalanden i etikfrågor, *EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningskyldighet* (senast ändrat genom EtikP 2018:7), punkt 1.1.

ett särskilt beslutsorgan som benämns Tillsynsnämnden för revisorer, som bl.a. har till uppgift att besluta om disciplinära åtgärder (3 § förordningen [2007:1077] med instruktion för Revisorsinspektionen).

De disciplinära åtgärderna, som regleras i 32–35 §§ revisorslagen, är inspektionens yttersta medel för att tillrättaföra en revisor som har brutit mot någon av reglerna för revisorernas verksamhet. Ett beslut om en disciplinär åtgärd fungerar också handlingsdirigerande för hela revisorskåren och utgör därmed ett skydd för företagen och deras intresser (prop. 2015/16:162 s. 143).

En auktorisation eller ett godkännande kan upphävas, om en revisor uppsåtligen gör orätt i sin revisionsverksamhet eller på annat sätt handlar oredligt. Detsamma gäller om avgifterna till Revisorsinspektionen inte betalas. Om det finns förmildrande omständigheter, får Revisorsinspektionen i stället ge revisorn en varning (32 § första stycket revisorslagen). Med att en revisor ”uppsåtligen gör orätt” avses t.ex. medvetna åsidosättanden av för verksamheten gällande bestämmelser. För att detta ska kunna föranleda sådana disciplineringar som sägs i stycket måste överträdelsen ha begåtts i ”revisionsverksamhet”. Åtgärder som ligger utanför själva revisionsverksamheten faller därför utanför bestämmelsen (prop. 2000/01:146 s. 111). Första stycket är också tillämpligt om en revisor ”förfarit oredligt” oavsett om detta har skett i eller utanför revisionsverksamheten. Ett exempel som nämns i förarbetena är om revisorn har gjort sig skyldig till brott som är ägnat att rubba omgivningens förtroende för revisorn.

Om en revisor på något annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som revisor eller som ställföreträdare för ett revisionsföretag, får en varning ges. Om det är tillräckligt, får Revisorsinspektionen i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får auktorisationen eller godkännandet även i ett sådant fall upphävas (32 § andra stycket revisorslagen). Motsvarande regler gäller för revisionsbyråer. Bestämmelsen kan exempelvis aktualiseras om revisorn på grund av vårdslöshet har utfört revision eller annan granskning på ett bristfälligt sätt. Normalt blir bestämmelsen tillämplig enbart inom ramen för revisionsverksamhet. Den aktualiseras emellertid även om en revisor, vid eller genom utövande av annan verksamhet, har överträtt revisorslagens bestämmelser, t.ex. genom att bedriva förtroenderubbande sidoverksamhet. Även andra överträdelser av god revisorssed utanför revisionsverksamheten kan föranleda att en

revisor blir föremål för disciplinära åtgärder enligt detta stycke (prop. 2000/01:146 s. 111).

Sedan i juni 2016 har möjligheten tillkommit för inspektionen att påföra sanktionsavgifter på upp till en miljon kronor samt att besluta om tidsbegränsade förbud att utöva revisionsverksamhet m.m. (32 a och b §§ revisorslagen samt prop. 2015/16:162 s. 145–159).

Revisorsinspektionens beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol (36 § revisorslagen).

Revisorsinspektionen utövar också tillsyn över att revisorer och registrerade revisionsbolag fullgör sina skyldigheter enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (3 a § revisorslagen).

Även branschorganisationen FAR utövar tillsyn över sina medlemmar. Det är FAR:s disciplinnämnd som har till uppgift att handlägga disciplinären. Disciplinnämnden prövar anmälningar mot medlemmar i FAR rörande ifrågasatta överträdelser av god yrkessed men får dock inte pröva en anmälan om ärendet ligger inom Revisorsinspektionens tillsynsområde (jfr 44–45 §§ FAR:s stadgar).

Om disciplinnämnden finner att en medlem uppsåtligt har gjort orätt eller annars handlat oredligt, ska nämnden utesluta medlemmen ur FAR (47 § första stycket FAR:s stadgar). Om det föreligger förmildrande omständigheter ska varning i stället meddelas (andra stycket).

Om medlemmen har åsidosatt sina plikter på något annat sätt än det som avses i första stycket ska nämnden meddela en varning eller, om det kan anses tillräckligt, en erinran (47 § tredje stycket FAR:s stadgar). Är omständigheterna i sådana fall synnerligen försvårande ska medlemmen i stället uteslutas ur FAR (fjärde stycket).

En medlem som uteslutits ur FAR kan överklaga beslutet till styrelsen (49 § FAR:s stadgar).

#### 4.2.4 Regler för auktoriserade skatterådgivare

Under 2011 införde FAR en auktorisation för skatterådgivare. Auktorisationen utgör en kvalitetsstämpel vad avser skatterådgivarens yrkesmässiga agerande ifråga om bland annat omdöme och etik. Vid auktorisationen prövas den sökandes kvalitet och kompetens vad avser sättet för hur rådgivning ska lämnas och hur den sökande hanterar olika situationer ur ett etiskt rådgivningsperspektiv. Här

prövas även den sökandes omdöme vad gäller objektivitet, bland annat ställt i relation till en rådgivares affärsmässiga krav på att tillföra nytta för kunden.

Den auktoriserade skatterådgivaren ska lämna skatterådgivning som har värde för kunden samtidigt som han eller hon förhåller sig till och beaktar de etiska värderingar som gäller för medlemmar inom FAR. Rådgivaren erhåller genom auktorisationen en yrkesstatus inom branschen för skatterådgivare.

Alla medlemmar i FAR som är auktoriserade skatterådgivare är föremål för en kvalitetskontroll. En godkänd kontroll är en bekräftelse på att den auktoriserade skatterådgivaren arbetar enligt FAR:s yrkesetiska regelverk och standard för kvalitetssäkring av skatterådgivningsverksamhet, är ansvarsförsäkrad och vidareutbildar sig fortlöpande.<sup>16</sup> Eftersom auktoriserade skatterådgivare, precis som övriga medlemmar i FAR, har förbundit sig att följa FAR:s regler för god yrkessed redogörs inte närmare här för vilka regler som denna yrkeskategori har att följa. Relevanta delar av detta yrkesetiska regelverk redogörs för ovan i avsnittet om revisorer.

### 4.3 Civil- och straffrättsligt ansvar vid skatterådgivning

Samtliga skatterådgivare, oaktat om de omfattas av ovan angivna yrkesetiska regler eller inte, riskerar att drabbas av skadeståndsansvar men även i vissa fall straffrättsligt ansvar med anledning av sitt agerande i samband med skatterådgivning. De löper alltid en risk att bli skadeståndsansvariga på grund av vårdslös rådgivning, vilket följer av bestämmelserna i skadeståndslagen (2001:732) men även av principer som utvecklats i praxis. Om en klient gör sig skyldig till skattebrott till följd av de råd eller det biträde som en skatterådgivare bistått honom med, så är det möjligt att avkräva rådgivaren medverkansansvar enligt 23 kap. 4 § brottsbalken, se nedan avsnitt 7.4.5. Därutöver kan också ansvar enligt lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall komma att aktualiseras. Detta torde dock ske i mycket begränsad utsträckning.

---

<sup>16</sup> Information hämtad från FAR:s webbplats, [www.far.se/medlemskategorier/skatteradgivare/auktoriserad-skatteradgivare-far/](http://www.far.se/medlemskategorier/skatteradgivare/auktoriserad-skatteradgivare-far/)

## 5 Internationell utblick

### 5.1 Inledning

Regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg har införts i ett antal länder runt om i världen, däribland Storbritannien, Irland, Portugal, USA, Kanada, Sydafrika, Israel och Sydkorea. De har olika beteckningar som t.ex. disclosure rules, advance disclosure och reportable/listed transactions. Samtliga regelverk innebär att vissa typer av skatteupplägg ska redovisas till skattemyndigheten, vanligen av en skatterådgivare och/eller den skattskyldige. I detta kapitel ges en beskrivning av de regelverk om informationsskyldighet som finns i Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada. En utgångspunkt för detta urval av länder har varit att det ska omfatta samtliga EU-länder som redan har infört regler om informationsskyldighet.<sup>1</sup> Vi har även valt att redogöra för det relativt omfattande regelverk om informationsskyldighet som finns i USA och för det kanadensiska regelverket, som uppvisar vissa säregenheter.

Den följande beskrivningen av regler om informationsskyldighet i Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada är till stor del baserad på en OECD-rapport som gavs ut 2015 (*Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*)<sup>2</sup> samt på inkomna svar på en enkät som har skickats till skattemyndigheterna i de olika länderna.<sup>3</sup> Uppgifter har även hämtats från material som har publicerats på skattemyndigheternas webbplatser, och från den konsekvensanalys som gjordes av kommissionen inför det förslag till direktiv som låg till grund för rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om

---

<sup>1</sup> Storbritannien kommer dock att utträda ur EU (Brexit).

<sup>2</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>3</sup> Enkäten återfinns i bilaga 3. Samtliga skattemyndigheter utom skattemyndigheten i Portugal har svarat på enkäten.

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).<sup>4</sup>

## 5.2 Storbritannien

### 5.2.1 Allmänt

Storbritannien (formellt Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland) införde regler om informationsskyldighet 2004. Reglerna har därefter ändrats vid flera tillfällen. Regelverket, som benämns DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes), omfattar ett antal skatter och avgifter (Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, National Insurance contributions, Stamp Duty Land Tax, Annual Tax on Enveloped Dwellings, Apprenticeship Levy och Inheritance Tax). Reglerna avseende de tre förstnämnda skatterna – dvs. inkomstskatt, företagsskatt och kapitalvinstskatt – behandlas i avsnitt 5.2.2–5.2.7 nedan.

För mervärdesskatt gäller ett särskilt, liknande, regelverk. Detta behandlas inte i betänkandet.

### 5.2.2 Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten?

I Storbritannien är det i första hand rådgivaren som ska rapportera in ett skatteupplägg. Om upplägget har tagits fram internt inom ett företag, om rådgivaren finns utomlands eller om rådgivaren är förhindrad att lämna informationen på grund av lagstadgad tystnadsplikt kan i stället användaren vara skyldig att rapportera in upplägget. En advokat som marknadsför ett upplägg kan inte åberopa tystnadsplikt.

Med rådgivare (promoter) avses den som inom ramen för en relevant affärsverksamhet utformar, marknadsför, organiserar eller administrerar ett upplägg, eller den som tillhandahåller ett upplägg för en annan persons användning. Med ”relevant affärsverksamhet”

---

<sup>4</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD/2017/0236 final – 2017/0138 (CNS).



avses verksamhet där skattetjänster tillhandahålls samt verksamhet som bedrivs av banker och värdepappersinstitut. Det är normalt arbetsgivaren som anses vara rådgivare och inte den enskilde anställda.

Det kan finnas flera rådgivare avseende ett och samma upplägg. I sådana fall kan det vara tillräckligt att upplägget rapporteras in av en av dessa.

Särskilda regler finns för mellanhänder som inte anses vara rådgivare (introducera). Dessa behöver inte rapportera in upplägg men kan vara skyldiga att lämna viss information på begäran av skattemyndigheten.

### 5.2.3 Vad ska rapporteras in?

Information ska lämnas om arrangemang som uppvisar vissa kännetecken (hallmarks), under förutsättning att den huvudsakliga förväntade fördelen, eller en av de huvudsakliga förväntade fördelarna, med arrangemanget är en skattefördel.

De kännetecken som används i fall då det finns en rådgivare är följande (det är tillräckligt att arrangemanget uppvisar ett av dessa kännetecken för att det ska vara rapporteringspliktigt).

1. Det är rimligt att anta att en rådgivare – om det inte vore för DOTAS – skulle vilja hemlighålla hur upplägget fungerar från andra rådgivare eller skattemyndigheten. Det krävs ingen uttrycklig överenskommelse om sekretess mellan rådgivare och klient för att detta kännetecken ska vara tillämpligt.
2. Det är rimligt att anta att en rådgivare – om det inte vore för DOTAS – skulle kunna ta ut en s.k. premium fee för upplägget, dvs. en avgift som väsentligen baseras på den förväntade skattefördelen eller som är beroende av att skattefördelen uppnås.
3. Arrangemanget är ett standardiserat skatteupplägg (enligt närmare definition i regelverket).
4. Arrangemanget är ett förlustupplägg som uppfyller vissa villkor. Detta kännetecken syftar till att fånga in olika förlustupplägg som fysiska personer använder för att minska sin inkomstskatt eller kapitalvinstskatt.
5. Det rör sig om ett leasingarrangemang som uppfyller vissa villkor.

6. Det rör sig om ett arrangemang som, enligt närmare villkor i regelverket, innebär att en arbetstagares arbetsinkomst (employment income) minskar.
7. I arrangemanget ingår en finansiell produkt av visst slag, och vissa andra villkor är också uppfyllda.

Om ett upplägg har tagits fram internt inom ett företag eller en koncern är det rapporteringspliktigt om det uppvisar något av fem olika kännetecken. Kännetecknen motsvarar i huvudsak de som nämns ovan i punkterna 1, 2, 5, 6 och 7. I vissa fall behöver upplägget inte rapporteras in om den förväntade skattefördelen tillfaller ett småföretag eller ett medelstort företag.<sup>5</sup>

Den information som ska lämnas är bl.a. uppgiftslämnarens namn och adress, uppgift om vilken bestämmelse som medför rapporteringsplikt för upplägget, en beskrivning av upplägget och hur det fungerar samt uppgift om de lagbestämmelser som skattefördelen grundar sig på.

#### 5.2.4 Identifiering av användare av skatteupplägg

Efter att en rådgivare eller användare har rapporterat in ett upplägg får denne ett referensnummer (scheme reference number) från skattemyndigheten. En rådgivare är skyldig att vidarebefordra detta nummer till de klienter som har vidtagit åtgärder för att genomföra upplägget. Klienterna kan i sin tur vara skyldiga att vidarebefordra numret till andra parter (t.ex. anställda eller koncernföretag). Den som får skattefördelar av ett upplägg ska normalt uppge numret i varje deklaration från och med att åtgärder vidtas för att genomföra upplägget och fram till att skattefördelarna har upphört.

Rådgivaren är även skyldig att informera skattemyndigheten om vilka klienter som har vidtagit åtgärder för att genomföra upplägget.

---

<sup>5</sup> Med små och medelstora företag avses detsamma som i Europeiska kommissionen (2003), *Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag* (2003/361/EG). Enligt denna utgörs kategorin mikroföretag samt små och medelstora företag av företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansslutning inte överstiger 43 miljoner euro per år.

### 5.2.5 Vid vilken tidpunkt ska information lämnas?

En rådgivare ska normalt rapportera in ett upplägg till skattemyndigheten inom fem dagar efter att denne har kontaktat en annan person i marknadsföringssyfte, gjort upplägget tillgängligt för en klient eller fått kännedom om att en klient har vidtagit en åtgärd som ingår som ett led i upplägget.

Information om vilka klienter som har vidtagit åtgärder för att genomföra upplägget ska lämnas varje kvartal.

I situationer där det är den skattskyldige som är rapporterings-skyldig utlöses skyldigheten av att åtgärder vidtas för att genomföra upplägget. Informationen ska därefter lämnas inom fem eller 30 dagar, beroende på omständigheterna.

### 5.2.6 Konsekvenser av att lämna/inte lämna information

Att ett upplägg rapporteras in och att skattemyndigheten utfärdar ett referensnummer innebär inte att myndigheten har accepterat att de avsedda skatteeffekterna kan uppnås genom upplägget.

Underlåtenhet att rapportera in ett upplägg påverkar inte skatteeffekterna av upplägget. Däremot kan det resultera i en sanktionsavgift. Avgiften tas ut för varje dag som går utan att skyldigheten fullgörs. Avgiftens storlek kan bero på ett flertal faktorer, bl.a. storleken av de arvoden som en rådgivare har fått, eller kan antas ha fått. Den högsta avgiften är 600 pund per dag. Sanktionsavgiften beslutas av domstol. Om det sammanlagda beloppet understiger 1 miljon pund kan domstolen under vissa omständigheter besluta om en högre avgift (maximalt 1 miljon pund). Om skyldigheten fortfarande inte fullgörs efter domstolens beslut kan skattemyndigheten påföra ytterligare avgifter om upp till 600 pund per dag för tid därefter.

Sanktionsavgifter tas också ut för andra överträdelser av reglerna. En avgift kan t.ex. tas ut av en rådgivare som inte uppfyller sin skyldighet att vidarebefordra referensnummer till klienter och att lämna uppgifter om klienter till skattemyndigheten. En avgift kan också tas ut av en skattskyldig som underlåter att ange ett uppläggs referensnummer i sin deklaration.

### 5.2.7 Effekter av regelverket

Hösten 2017 hade sammanlagt cirka 2 500 upplägg rapporterats in. Över 1 000 av dessa rapporterades in under de första 2–3 åren efter att regelverket infördes. Därefter minskade antalet inrapporteringar, vilket enligt skattemyndighetens bedömning åtminstone delvis beror på effekten av DOTAS. Inrapporteringarna har lett till ett stort antal lagändringar för att täppa till luckor i lagstiftningen. Den information som skattemyndigheten får genom regelverket ger också underlag för revisioner av enskilda skattskyldiga. Skattemyndigheten anser att reglerna är effektiva och att det bara i mycket liten utsträckning rapporteras in sådant som inte är av intresse för myndigheten.

Det bör nämnas att en oberoende granskning av regelverket har genomförts av tre forskare vid Oxfords universitet.<sup>6</sup> Enligt forskarna var det inte möjligt att på grundval av offentligt tillgängliga uppgifter göra en ordentlig utvärdering av regelverkets effekter. När det gäller minskningen av antalet inrapporteringar menar forskarna att den kan bero på en minskning av antalet skatteupplägg, men att den också kan bero på att det inledningsvis förekom överrapportering eller på kringgående av DOTAS.

## 5.3 Irland

### 5.3.1 Allmänt

Irland införde regler om informationsskyldighet 2011. Regelverket omfattar flera direkta och indirekta skatter, bl.a. inkomstskatt, företagsskatt, kapitalvinstskatt och mervärdesskatt.

### 5.3.2 Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten?

Normalt är det rådgivaren som ska rapportera in ett upplägg. Begreppet rådgivare (promoter) omfattar varje person som inom ramen för en relevant affärsverksamhet utformar, marknadsför, organiserar eller administrerar ett upplägg, eller som tillhandahåller ett upplägg för

---

<sup>6</sup> Devereux, Michael, Freedman, Judith & Vella, John (2012), *The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford University Centre for Business Taxation.

en annan persons användning. Det kan t.ex. röra sig om en skattekonsult, revisor eller advokat. Om upplägget har tagits fram internt, om rådgivaren finns utomlands eller om rådgivaren är förhindrad att lämna informationen på grund av lagstadgad tystnadsplikt är i stället användaren rapporteringsskyldig. En advokat som marknadsför ett upplägg kan inte åberopa tystnadsplikt.

### 5.3.3 Vad ska rapporteras in?

Information ska lämnas om en transaktion, eller en föreslagen transaktion, som uppvisar något av ett antal angivna kännetecken. Det gäller dock bara under förutsättning att den huvudsakliga förväntade fördelen, eller en av de huvudsakliga förväntade fördelarna, med transaktionen är en skattefördel.

De kännetecken som tillämpas rör följande.

1. En rådgivare kan vilja hemlighålla transaktionen från andra rådgivare eller skattemyndigheten.
2. En rådgivare skulle kunna ta ut en förhöjd avgift eller en avgift som är beroende av att skattefördelen uppnås.
3. Användning av standardiserad dokumentation.
4. Konstlade förluster.
5. Omvandling av inkomster.
6. Skatteupplägg avseende anställda.

Informationsskyldigheten omfattar inte löpande skatterådgivning (ordinary day-to-day tax advice).

Den information som ska lämnas är bl.a. identifikationsuppgifter avseende uppgiftslämnaren, uppgift om vilken bestämmelse som medför rapporteringsplikt för upplägget, en beskrivning av upplägget och hur det fungerar samt uppgift om relevanta lagbestämmelser.

### 5.3.4 Identifiering av användare av skatteupplägg

Efter att ett upplägg har rapporterats in utfärdar skattemyndigheten ett transaktionsnummer, om myndigheten kommer fram till att upplägget omfattas av rapporteringsplikt. Om det är en rådgivare som har rapporterat in upplägget måste denne vidarebefordra transaktionsnumret till sina klienter. Klienterna ska sedan uppge numret i sina deklARATIONER.

En rådgivare är också skyldig att informera skattemyndigheten om varje klient som denne har tillhandahållit ett upplägg till, om inte rådgivaren känner till att klienten inte har genomfört upplägget.

### 5.3.5 Vid vilken tidpunkt ska information lämnas?

Skyldigheten för en rådgivare att rapportera in ett upplägg utlöses vid olika tidpunkter beroende på om upplägget har tagits fram för användning av ett flertal användare (marketed scheme) eller en specifik klient (bespoke scheme). I det första fallet ska upplägget rapporteras in inom fem arbetsdagar från det att en kontakt först tas i marknadsföringssyfte. I den andra situationen ska upplägget rapporteras in inom fem arbetsdagar från det att rådgivaren får kännedom om att en transaktion har genomförts.

Fastställda tidsfrister gäller också för skyldigheten att vidarebefordra transaktionsnummer till klienter och skyldigheten att ge in klientlistor till skattemyndigheten.

Ett upplägg som ska rapporteras in av en användare ska rapporteras in inom fem arbetsdagar från det att användaren genomför en transaktion som ingår i upplägget. Om upplägget har tagits fram internt är tidsfristen i stället 30 dagar.

### 5.3.6 Konsekvenser av att lämna/inte lämna information

Att ett upplägg rapporteras in och att skattemyndigheten utfärdar ett transaktionsnummer innebär inte att myndigheten har accepterat att de avsedda skatteeffekterna kan uppnås genom upplägget.

Underlåtenhet att rapportera in ett upplägg påverkar inte skatteeffekterna av upplägget. Däremot kan det resultera i en sanktionsavgift. Denna avgift beslutas av en domstol och tas ut för varje dag

som går utan att skyldigheten fullgörs. Avgiften uppgår till maximalt 500 euro per dag.

Sanktionsavgifter tas också ut för andra överträdelse av reglerna, t.ex. underlåtenhet att tillhandahålla klientlistor.

### **5.3.7 Effekter av regelverket**

Hösten 2017 hade sammanlagt elva upplägg rapporterats in, varav sju under 2011, ett under 2012, två under 2014 och ett under 2017. Antalet inrapporterade upplägg har således sjunkit sedan reglerna infördes. Skattemyndigheten anser inte att det går att dra några slutsatser om orsaken till detta. Information som skattemyndigheten har fått genom regelverket har resulterat i en lagändring och över fyrahundra utredningar avseende enskilda skattskyldiga.

## **5.4 Portugal**

### **5.4.1 Allmänt**

Regler om informationsskyldighet infördes i Portugal 2008 och regelverket omfattar ett flertal skatter, bl.a. inkomstskatt, fastighets-skatt och mervärdesskatt.

### **5.4.2 Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten?**

Normalt är det rådgivaren som är skyldig att rapportera in ett upplägg. En användare kan vara skyldig att rapportera in ett upplägg om det har tagits fram internt, om rådgivaren finns utomlands eller om rådgivaren är förhindrad att lämna informationen på grund av lagstadgad tystnadsplikt. Om en advokat tar kontakt med en skattskyldig för att "sälja in" ett upplägg gäller inte tystnadsplikten och advokaten måste rapportera in upplägget.

### 5.4.3 Vad ska rapporteras in?

Information ska lämnas om arrangemang som uppvisar något av ett antal angivna kännetecken förutsatt att syftet, eller det huvudsakliga syftet, med arrangemanget är att uppnå en skattefordel. Kännetecknen hänför sig till följande situationer.

1. Rådgivaren har genom avtal friskrivit sig från ansvar eller begränsat sitt ansvar.
2. Upplägget innefattar en enhet som särskilt förmånliga skatteregler gäller för eller som är undantagen från skattskyldighet.
3. Det rör sig om försäkringstransaktioner eller finansiella transaktioner som kan ge upphov till omklassificering av inkomster eller ändring av inkomsttagare.
4. Användning av skattemässiga förluster.

Den information som ska lämnas är bl.a. en detaljerad beskrivning av upplägget och skattefordelen, uppgift om tillämpliga lagbestämmelser och identifikationsuppgifter avseende rådgivaren.

### 5.4.4 Identifiering av användare av skatteupplägg

Rådgivaren behöver inte informera skattemyndigheten om vilka klienter som har använt upplägget. Portugal har inte heller något system med identifikationsnummer för att identifiera användarna av ett upplägg som har rapporterats in av en rådgivare.

### 5.4.5 Vid vilken tidpunkt ska information lämnas?

En rådgivare ska rapportera in ett upplägg inom 20 dagar från utgången av den månad då upplägget gjordes tillgängligt för klienter. I de situationer då det är användaren som ska rapportera in ett upplägg ska detta göras innan utgången av månaden efter den månad då upplägget genomfördes.



#### 5.4.6 Konsekvenser av att lämna/inte lämna information

Att ett upplägg rapporteras in utan att skattemyndigheten därefter vidtar någon åtgärd innebär inte att myndigheten har accepterat att upplägget fungerar.

Underlåtenhet att rapportera in ett upplägg påverkar inte skatteeffekterna av upplägget. Däremot kan sanktionsavgifter på upp till 100 000 euro påföras.

#### 5.4.7 Effekter av regelverket

Enligt uppgift i den konsekvensanalys som gjordes av kommissionen inför det förslag som låg till grund för DAC 6 hade rådgivare rapporterat in nästan 100 upplägg sedan reglerna infördes. De flesta inrapporteringar hade skett mellan 2009 och 2011. Cirka 25 procent av alla inrapporteringar hade gjorts av användare.<sup>7</sup>

### 5.5 USA

#### 5.5.1 Allmänt

Amerikas förenta stater, USA, införde redan i mitten av 1980-talet regler om informationsskyldighet. De huvudsakliga syftena bakom regelverket om s.k. reportable transactions är att öka transparensen, motverka marknadsföring av aggressiva skatteupplägg samt att se till att aggressiv skatteplanering upptäcks på ett tidigt stadium. Antagandet av Jobs Creation Act år 2004 innebar en skärpning av befintliga rapporteringskrav och sanktioner men även införandet av nya sanktioner. Det amerikanska regelverket omfattar inkomstskatt för såväl privatpersoner som företag, arvs- och gåvoskatt samt annan federal skatt.

---

<sup>7</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD/2017/0236 final – 2017/0138 (CNS).

### 5.5.2 Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten?

I USA har såväl rådgivaren som den skattskyldige ålagts skyldighet att lämna information till skattemyndigheten om de upplägg (reportable transactions) som omfattas av regelverket. Den krets rådgivare som omfattas av informationsskyldigheten är s.k. material advisors. En material advisor definieras i amerikansk lagstiftning som den som tillhandahåller materiell hjälp, stöd eller rådgivning vad gäller att organisera, hantera, marknadsföra, sälja, implementera, försäkra eller genomföra en transaktion som måste inrapporteras och som direkt eller indirekt erhåller bruttoinkomster som överstiger vissa tröskelvärden. Dessa tröskelvärden är olika beroende på vilken typ av transaktion och skattebetalare det rör sig om. Rådgivare är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten på en särskild blankett (material advisor disclosure statement). Därutöver måste den skattskyldige i en bilaga till deklarationen, på en därtill avsedd blankett (reportable transaction disclosure statement), lämna utförlig information om de upplägg som denne har deltagit i och de skattefordelar som upplägget förväntas leda till.

### 5.5.3 Vad ska rapporteras in?

I det amerikanska regelverket har man fastställt fem transaktionskategorier som omfattas av rapporteringskraven.

1. Listade transaktioner.
2. Konfidentiella transaktioner.
3. Transaktioner som omfattas av avtalsskydd (contractual protection).
4. Förlusttransaktioner.
5. Transaktioner av intresse.

Den amerikanska skattemyndigheten publicerar på sin hemsida en förteckning över listade transaktioner.<sup>8</sup> Information måste också lämnas om upplägg som är väsentligen likadana som dessa upplägg.

---

<sup>8</sup> Se [www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions](http://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions) för en uppdaterad förteckning över listade transaktioner.

Därutöver måste information lämnas om upplägg som erbjuds under villkor om konfidentialitet, dvs. att rådgivaren begränsar den skattskyldiges möjligheter att avslöja uppgifter om den skattemässiga behandlingen av upplägget och därigenom skyddar sina skattestrategier.

Ett upplägg som omfattas av avtalsskydd måste också rapporteras in till skattemyndigheten. Detta kännetecken omfattar den situationen att den skattskyldige har rätt till hel eller delvis återbetalning av erlagda avgifter för det fall upplägget inte leder till förväntat skatteutfall och tillämpas även om avgifterna villkoras av att de skattskyldiga erhåller de skattefördelar som upplägget är avsett att medföra.

Förlusttransaktioner måste uppgå till vissa minimibelopp för att omfattas av rapporteringsskyldigheten.

Den sista kategori av upplägg som måste rapporteras in är vad som på svenska kan beskrivas som transaktioner av intresse. Det rör sig om upplägg som skattemyndigheten vill få mer information om i syfte att kunna utröna om de har ett skatteundandragande syfte. Även upplägg som är väsentligen likadana som de upplägg som upp-tas i förteckningen över transaktioner av intresse omfattas av rapporteringsskyldigheten.<sup>9</sup>

#### 5.5.4 Identifiering av användare av upplägg

Som framgår ovan ska både rådgivaren och den skattskyldige rapportera in ett rapporteringspliktigt upplägg till skattemyndigheten. För att identifiera användarna av olika upplägg använder sig USA också av särskilda referensnummer. Skattemyndigheten förser rådgivarna med särskilda nummer för de upplägg som rapporterats in. Rådgivarna informerar sedan de skattskyldiga som har implementerat upplägget om detta nummer och de skattskyldiga måste därefter ange detta nummer på den blankett där de informerar om upplägget. Därtill åligger det också rådgivarna att föra klientlistor, vilka måste ges in till skattemyndigheten på begäran.

---

<sup>9</sup> Se [www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest](http://www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest) för en aktuell förteckning över transaktioner av intresse.

### 5.5.5 Vid vilken tidpunkt ska information lämnas?

Vad gäller frågan om när information om upplägg ska rapporteras in finns det två olika tidpunkter i det amerikanska systemet; en för rådgivaren och en för den skattskyldige.

Rådgivare måste lämna information till Office of Tax Shelter Analysis (OTSA) senast sista dagen i månaden efter slutet av det kvartal då rådgivaren blev material advisor när det gäller sådana upplägg som omfattas av regelverket. Rådgivaren betraktas som material advisor när denne har uttalat sig om beskattningen och erhållit eller förväntas erhålla bruttoinkomster som överstiger vissa tröskelvärden samt den skattskyldige som erhöll ett uttalande avseende beskattningen har inlett transaktionen.

Den skattskyldige ska som en del i deklarationsförfarandet fylla i en särskild blankett och ge in denna till OTSA.

De klientlistor som rådgivare är skyldiga att föra ska ges in till skattemyndigheten inom 20 arbetsdagar från den dag då skattemyndigheten skriftligen begär det.

### 5.5.6 Konsekvenser av att lämna/inte lämna information

Inledningsvis kan sägas att det i instruktionerna till den blankett som de skattskyldiga använder sig av för att rapportera in upplägg framhålls att det faktum att ett upplägg måste rapporteras in inte innebär att de skattefordelar som härrör från upplägget anses vara otillåtna.

Om en rådgivare underlåter att rapportera in upplägg som omfattas av informationsskyldigheten, eller ger in felaktig eller ofullständig information, åläggs denne att betala en sanktionsavgift. Avser underlåtenheten en listad transaktion uppgår sanktionsavgiften till betydligt högre belopp än i övriga fall. Beloppets storlek kan påverkas av att underlåtenheten har varit avsiktlig.

Underlåter en rådgivare att inom 20 arbetsdagar efter det datum då skattemyndigheten framställde en skriftlig begäran inge klientlistor åläggs denne en sanktionsavgift om 10 000 dollar per dag efter tjugo-dagarsfristens utgång, om det inte fanns skälig grund för underlåtenheten.

När det gäller den skattskyldige uppgår sanktionsavgiften för underlåtenhet att rapportera in upplägg till 75 procent av den skatteminskning som transaktionen skulle ha eller har lett till. Det finns dock vissa minimibelopp vilka är beroende på omständigheterna.

Det förtjänar också att nämnas att börsnoterade företag, som måste lämna in vissa rapporter till the Securities and Exchange Commission, är skyldiga att offentliggöra skyldigheten att betala sanktionsavgifter med anledning av underlåtenheten att uppfylla informationsskyldigheten.

### 5.5.7 Effekter av regelverket

Den information som skattemyndigheten har fått genom regelverket har lett till bl.a. riktade kontrollåtgärder och ändrad lagstiftning. Skattemyndigheten anser att regelverket fångar upp de upplägg som är av störst intresse för myndigheten och lagstiftaren. I början förekom överrapportering (dvs. inrapportering av sådant som inte är av intresse eller enbart av mindre intresse), men detta problem har minskat som en följd av informationsåtgärder.

Antalet inrapporterade upplägg har sjunkit över tiden. Skattemyndigheten anser att en viktig orsak till detta är regelverkets effekt på marknaden för skatteupplägg. Man har också noterat att antalet inrapporteringar har ökat initialt när regelverket har utvidgats till att omfatta nya transaktioner (t.ex. när nya listade transaktioner eller transaktioner av intresse har tillkommit). Därefter har antalet inrapporteringar fallit igen, vilket anses tyda på minskad användning av de aktuella uppläggen.

Skattemyndighetens uppfattning är att regler som är avsedda att träffa vissa specifika transaktioner är mer effektiva än allmänna kännetecken.

## 5.6 Kanada

### 5.6.1 Allmänt

I Kanada finns två olika regelverk för informationsskyldighet om skatteupplägg. Det ena regelverket, som benämns tax shelter regime, infördes redan 1989 men har ett snävt tillämpningsområde eftersom

det endast omfattar vissa gåvoarrangemang och förvärv av egendom. Därutöver infördes 2013 ett nytt regelverk om informationsskyldighet, benämnt reporting of tax avoidance transactions, som har till syfte att fånga upp skatteupplägg som inte omfattas av det tidigare regelverket. Det är endast inkomstskatten (för privatpersoner och företag) som omfattas av dessa regelverk. Redogörelsen nedan avser det nya regelverk som infördes 2013 eftersom detta har ett bredare tillämpningsområde.

### 5.6.2 Vilka är skyldiga att rapportera in skatteupplägg till skattemyndigheten?

I Kanada är både den skattskyldige och rådgivaren skyldig att informera den kanadensiska skattemyndigheten om de skatteupplägg som personen i fråga har deltagit i. När det gäller rådgivarsidan omfattar regelverket två olika kategorier av rådgivare; promoters och advisors. Med advisor avses den som direkt eller indirekt tillhandahåller någon avtalskydd när det gäller en transaktion eller serie transaktioner eller som ger stöd eller råd när det gäller att skapa, utveckla, planera, organisera eller genomföra transaktionen eller serien av transaktioner. Med promoter avses varje person som avseende en transaktion eller en serie transaktioner

- marknadsför eller säljer ett skatteupplägg, om det skäligen kan antas att upplägget omfattar eller hänför sig till transaktionen/serien transaktioner,
- uttalar eller utfäster att upplägget kan leda till en skattefördel, om det skäligen kan antas att uttalandet eller utfästelsen gjordes i syfte att marknadsföra eller sälja upplägget, och upplägget omfattar eller hänför sig till en transaktion/serie transaktioner, eller
- accepterar ersättning för ett sådant upplägg som avses i ovan angivna punkter.

En säregenhet i det kanadensiska systemet är att även om informationsskyldigheten åvilar både rådgivaren och den skattskyldige anses informationsskyldigheten rörande ett upplägg ha fullgjorts om antingen rådgivaren eller den skattskyldige på ett fullständigt och korrekt sätt rapporterar in upplägget till skattemyndigheten. Om

det rör sig om en serie transaktioner räcker det att en person informerar skattemyndigheten om samtliga transaktioner i serien för att samtliga som är rapporteringsskyldiga ska anses ha fullgjort sin skyldighet.

### 5.6.3 Vad ska rapporteras in?

Det kanadensiska regelverket omfattar endast skatteundvikande transaktioner, vilket enligt den kanadensiska inkomstskattelagstiftningen är transaktioner som resulterar i en skatteförmån och som rimligen inte kan antas ha genomförts eller arrangerats för andra syften än att uppnå en skattefördel. För att en transaktion ska omfattas av rapporteringsplikt måste den först definieras som en skatteundvikande transaktion och därefter får den bedömas utifrån de kännetecken som finns i regelverket. För att transaktionen ska bli rapporteringspliktig måste den uppvisa åtminstone två av följande tre kännetecken.

1. Rådgivaren är berättigad till en avgift som
  - a) baseras på storleken av den skatteförmån som härrör från upplägget,
  - b) är knuten till att den avsedda skatteförmånen uppnås, eller
  - c) är avhängig av antalet personer som deltar i upplägget eller som har getts tillgång till rådgivning rörande uppläggets skatteeffekter.
2. Rådgivaren erhåller konfidentialitetsskydd (confidential protection) för upplägget, vilket omfattar allt som medför att det är förbjudet att avslöja mer ingående information om ett upplägg och dess struktur.
3. Den skattskyldige, någon som har ingått i upplägget på den skattskyldiges vägnar eller rådgivaren har eller har haft avtalsskydd (contractual protection) avseende upplägget. Med detta avses alla former av försäkran, skydd eller garanti som antingen skyddar en person mot ett misslyckat upplägg eller som innebär betalning av de avgifter och liknande som kan uppkomma vid en eventuell process rörande den skatteförmån som härrör från upplägget samt alla former av åtaganden som en rådgivare tillhandahåller och som

innebär att hjälp erbjuds vid eventuell tvist rörande den skatteförmån som härrör från upplägget.

Information om uppläggen lämnas i en särskild blankett (reportable transaction information return) som är densamma oavsett om det är den skattskyldige eller rådgivaren som inrapporterar. Denna blankett inges särskilt och inte i samband med deklarationen.

#### **5.6.4 Identifiering av användare av skatteupplägg**

Kanada använder sig inte av klientlistor eller referensnummer för att identifiera användarna av ett upplägg som rapporterats in av en rådgivare. I och med den dubbla rapporteringsskyldigheten och att identifikationsuppgifter avseende såväl rådgivare som skattskyldiga ska lämnas vid inrapportering får den kanadensiska skattemyndigheten ändå information om vilka användarna av uppläggen är.

#### **5.6.5 Vid vilken tidpunkt ska information lämnas?**

I Kanada ska de upplägg som omfattas av regelverket inrapporteras till skattemyndigheten före den sista juni kalenderåret efter det år då transaktionen blev rapporteringspliktig.

#### **5.6.6 Konsekvenser av att lämna/inte lämna information**

Inledningsvis kan konstateras att det från den kanadensiska skattemyndighetens sida framhålls att fullgörandet av informationsskyldigheten inte påverkar tillåtligheten av upplägget och de skatteförmåner som det medför och inte heller innebär att upplägget godtas.

Om en rapporteringsskyldig person underlåter att i rätt tid informera skattemyndigheten om upplägget åläggs denne att betala en sanktionsavgift. Sanktionsavgiften uppgår till summan av samtliga de avgifter för upplägget som rådgivaren har rätt till. Varje rådgivare är solidariskt betalningsansvarig med den skattskyldige men ansvaret är begränsat till summan av de avgifter som rådgivaren själv har rätt till. En sanktionsavgift påförs dock inte om den rapporteringsskyl-



dige har agerat med sådan aktsamhet, vederbörlig omsorg och skicklighet som en skäligt aktsam person skulle ha gjort under liknande omständigheter.

Utöver ovan angivna sanktionsavgifter innebär det kanadensiska regelverket att den skattelättnad som upplägget medför inte medges förrän informationsskyldigheten har fullgjorts och sanktionsavgifterna har betalats. Dessutom förlängs tidsfristen för omprövning till tre år efter det datum då rapportering har skett.

### **5.6.7 Effekter av regelverket**

Vid kontakt med skattemyndigheten hösten 2017 har myndigheten uppgett att antalet inrapporterade upplägg har varit lågt sedan reglerna infördes 2013 och att inga väsentliga effekter av reglerna har kunnat noteras. Fram till och med hösten 2017 hade inga lagändringar genomförts som en följd av regelverket.



## 6 Befintliga uppgiftsskyldigheter

### 6.1 Inledning

Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan förkortad SFL. I skatteförfarandelagen finns bestämmelser om bl.a. skyldighet att lämna kontrolluppgifter, deklARATIONER och övriga uppgifter. I detta avsnitt sammanfattas de bestämmelser om uppgiftsskyldighet som är av intresse för bedömningarna och förslagen i betänkandet.

### 6.2 Kontrolluppgifter

Kontrolluppgifter ska lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för bl.a. bestämmande av underlag för inkomstskatt, registrering av skatteavdrag, beräkning av pensionsgrundande inkomst och beskattning utomlands (14 kap. 1 § SFL). Att kontrolluppgifter lämnas även till ledning för beskattning utomlands beror på Sveriges åtaganden inom det internationella utbytet av information.

Kontrolluppgift ska, under de förutsättningar som anges i skatteförfarandelagen, lämnas om bl.a. intäkter i inkomstslaget tjänst, räntor, utdelningar och avyttring av delägaraktier och fordringsaktier. Vissa kontrolluppgifter lämnas enbart för automatiskt informationsutbyte med andra länder. För vem och av vem en kontrolluppgift ska lämnas, liksom vilken information kontrolluppgiften ska innehålla, beror på vilket slags kontrolluppgift det rör sig om.

Kontrolluppgifter lämnas normalt för varje kalenderår och ska som huvudregel ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår (24 kap. 1 § SFL).

## 6.3 Deklarationer

### 6.3.1 Allmänt

I skatteförfarandelagen finns bestämmelser om skattedeklarationer, skalbolagsdeklarationer, preliminära inkomstdeklarationer och inkomstdeklarationer. Nedan sammanfattas kortfattat de bestämmelser som avser skattedeklarationer och inkomstdeklarationer.

### 6.3.2 Skattedeklarationer

En skattedeklaration ska lämnas av bl.a. den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter, den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200) och den som är skattskyldig för punktskatt (26 kap. 2 § SFL). Det finns olika sorters skattedeklarationer; arbetsgivardeklarationer, förenklade arbetsgivardeklarationer, mervärdesskattedeklarationer, punktskattedeklarationer och särskilda skattedeklarationer.

En skattedeklaration ska normalt lämnas för en redovisningsperiod, som enligt huvudregeln omfattar en kalendermånad (26 kap. 3–7 och 10 §§ SFL).

För samtliga skattedeklarationer gäller att de ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för och de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna (26 kap. 18 § SFL). Närmare bestämmelser om innehållet finns för varje slag av skattedeklaration.

Det kan i detta sammanhang nämnas att en arbetsgivardeklaration från och med den 1 juli 2018 i vissa fall ska innehålla uppgifter om de betalningsmottagare som ersättning för arbete har betalats ut till. Från och med den 1 januari 2019 ska sådana uppgifter lämnas i arbetsgivardeklarationen i de flesta fall då ersättning för arbete har betalats ut. Skyldigheten att lämna denna information i arbetsgivardeklarationen kommer framöver i de flesta fall att ersätta skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst (prop. 2016/17:58, bet. 2016/17:SkU21, SFS 2017:387).

### 6.3.3 Inkomstdeklarationer

En inkomstdeklaration lämnas för ett beskattningsår. Deklarationen lämnas till ledning för bl.a. bestämmande av underlag för inkomstskatt och beräkning av pensionsgrundande inkomst (29 kap. 1 § SFL).

En inkomstdeklaration ska innehålla bl.a. uppgifter om de intäktsposter och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag (31 kap. 2 § SFL). Den som är deklarationsskyldig ska också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL).

Skatteverket ska före den 15 april året efter utgången av beskattningsåret underrätta fysiska personer och dödsbon som kan antas vara deklarationsskyldiga om de kontrolluppgifter, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och övriga uppgifter som har kommit in till verket som underlag för beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst samt övriga uppgifter som verket känner till (31 kap 4 § SFL). Underrättelsen ska ske genom att uppgifterna anges i det fastställda formuläret för inkomstdeklarationen (6 kap. 6 § andra stycket skatteförfarandeförordningen [2011:1261]). Om en uppgift som den deklarationsskyldige har fått underrättelse om är korrekt, ska den deklarationsskyldige godkänna uppgiften. Om en uppgift är felaktig eller saknas, ska den deklarationsskyldige genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs (31 kap. 5 § SFL).

## 6.4 Övriga uppgifter

I 33 kap. SFL finns bestämmelser om särskilda uppgifter. Särskilda uppgifter ska lämnas bl.a. till ledning för bedömning av stiftelsers, ideella föreningsars och registrerade trossamfunds skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och till ledning för beskattning av delägare i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

33 a kap. SFL innehåller bestämmelser om land-för-land-rapporter. Kapitlet infördes med anledning av det multilaterala avtalet den 27 januari 2016 mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter och rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016

om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4). I kapitlet finns bestämmelser om svenska företags skyldighet att lämna land-för-land-rapporter. Land-för-land-rapporter ska lämnas av multinationella koncerner vars sammanlagda intäkter uppgår till minst 7 miljarder kronor. De ska innehålla upplysningar om bl.a. intäkter, vinst eller förlust före inkomstskatt, betalad inkomstskatt, årets ackumulerade inkomstskatt, aktiekapital, ackumulerade vinstmedel, antalet anställda och materiella tillgångar utom kontanter och liknande, allt fördelat på de olika länder i vilka koncernen har bedrivit verksamhet.

I 34 kap. SFL finns bestämmelser om informationsuppgifter. Informationsuppgifter lämnas för att någon annan ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet (34 kap. 2 § SFL). Det kan röra sig om uppgifter som ska lämnas till någon som är deklarationsskyldig (34 kap. 3–5 §§ SFL). Det kan också röra sig om uppgifter som ska lämnas till någon som är skyldig att lämna kontrolluppgift eller som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration (34 kap. 6–11 §§ SFL).

Enligt bestämmelserna i 35 kap. SFL ska den som är registrerad eller skyldig att anmäla sig för registrering för mervärdesskatt lämna uppgifter om viss gränsöverskridande handel med varor och tjänster i en periodisk sammanställning.

## 6.5 Formkrav

Fastställda formulär ska användas för att lämna kontrolluppgifter, deklARATIONER, land-för-land-rapporter, särskilda uppgifter och periodiska sammanställningar (38 kap. 1 § SFL). DeklARATIONER och vissa särskilda uppgifter ska undertecknas (38 kap. 2 § SFL).

# 7 Konsekvenser av att lämna oriktiga uppgifter

## 7.1 Inledning

I kapitel 6 har utredningen redogjort för de uppgiftsskyldigheter som i dag finns i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. I detta kapitel behandlas de konsekvenser i form av skattetillägg, efterbeskattning och straffrättsliga påföljder som kan bli aktuella om oriktiga uppgifter lämnas.

## 7.2 Skattetillägg

### 7.2.1 Allmänt

Den som inte fullgör vissa skyldigheter enligt skatteförfarandelagen kan påföras ett skattetillägg. Bestämmelserna om skattetillägg finns i 49 och 51 kap. samt 52 kap. 3–8 a, 10 och 11 §§ SFL. Skattetillägg kan tas ut i flera olika situationer; vid oriktig uppgift, vid skönsbeskattning, vid omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts. Här behandlas enbart det förstnämnda fallet, dvs. skattetillägg vid oriktig uppgift.

### 7.2.2 Skattetillägg vid oriktig uppgift

Skattetillägg vid oriktig uppgift ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (49 kap. 4 § första stycket SFL). Möjligheten att ta ut skattetillägg i det senare fallet förutsätter att uppgiften har prövats i sak (49 kap. 4 § andra stycket SFL).

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats (49 kap. 5 § första stycket SFL). Beviskravet ”klart framgår” innebär ett strängare krav på bevisningens styrka än vad som normalt gäller vid beskattningen, men innebär sannolikt inte ett lika högt krav som beviskravet ”utom rimligt tvivel” som tillämpas på straffrättens område (prop. 2002/03:106 s. 118–120).

En uppgift ska inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut (49 kap. 5 § andra stycket SFL). I det sistnämnda fallet brukar man tala om att det har uppkommit en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket, som har betydelse för frågan om skattetillägg ska tas ut. Denna utredningsskyldighet är något annat än Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet som regleras i 40 kap. 1 § SFL och som alltid gäller enligt skatteförfarandelagen (jfr RÅ 2004 ref. 11).

Skattetillägg kan tas ut även om den oriktiga uppgiften beror på en felbedömning av en regel eller ett rent förbiseende. Sådana subjektiva omständigheter kan dock ha betydelse vid prövningen av om det finns förutsättningar för befrielse från skattetillägget (se nedan avsnitt 7.2.5).

Syftet med skattetillägg är att förmå den uppgiftsskyldige att i t.ex. en deklaration lämna tillräckligt med uppgifter för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beskattningsbeslut. Vilka uppgifter som ska lämnas i en deklaration framgår av 31 kap. SFL när det gäller inkomstdeklarationer och av 26 kap. SFL när det gäller skattedeklarationer. Förutom de mer specifika bestämmelser om innehållet i en inkomstdeklaration som finns i 31 kap. SFL finns också en bestämmelse om att den som är deklarationsskyldig ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut (31 kap. 3 § SFL). Motsvarande bestämmelse när det gäller skattedeklarationer finns i 26 kap. 18 § 3 SFL. Av denna bestämmelse framgår att en skattedeklaration ska innehålla de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna. Bestämmelserna i 26 kap. 18 § 3 och 31 kap. 3 § SFL är av central betydelse. En deklarationsskyldig person som



inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses nämligen ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar därmed att få betala skattetillägg (se t.ex. prop. 2010/11:165 del 2 s. 817).

En förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut på grund av oriktig uppgift är att uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha påverkat skatten eller storleken av ett underskott. Detta framgår av bestämmelserna om beräkning av skattetillägg i 49 kap. 11, 13 och 14 §§ SFL. Enligt dessa bestämmelser beräknas skattetillägget till en viss procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften, eller till en viss procent av en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. Procentsatsen uppgår som huvudregel till 40 procent när det gäller inkomstskatt och 20 procent när det gäller mervärdesskatt.<sup>1</sup>

### 7.2.3 När skattetillägg inte får tas ut

Skattetillägg får inte tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av s.k. avstämningssuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § första stycket 1 SFL). Med avstämningssuppgifter avses bl.a. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande<sup>2</sup> och uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret (49 kap. 10 d § SFL). Före den 1 januari 2016 gällde i stället att skattetillägg inte fick tas ut om den oriktiga uppgiften kunde rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt var tillgängligt för Skatteverket och också varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § SFL i tidigare lydelse). Om den oriktiga uppgiften inte kunde rättas men det ändå framgick av kontrollmaterialet att uppgiften var

<sup>1</sup> I SOU 2017:94 lämnas förslag om ändrade beräkningsregler för skattetillägg.

<sup>2</sup> Skatteverket får i vissa fall utländska kontrolluppgifter genom automatiskt informationsutbyte med andra länder. Begreppet avstämningssuppgifter omfattar inte sådana kontrolluppgifter utan enbart kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt skatteförfarandelagen. Utgångspunkten är därför att fullt skattetillägg ska tas ut även om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en utländsk kontrolluppgift. Delvis befrielse från skattetillägg kan dock medges i en sådan situation, se avsnitt 7.2.5.

oriktig skulle skattetillägg tas ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 § SFL, som numera är upphävd). Uttrycket tillgängliga avstämningsuppgifter har således ersatt uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det är numera tillräckligt att en oriktig uppgift framgår av avstämningsuppgifter för att skattetillägg inte ska få tas ut. Den oriktiga uppgiften måste alltså inte kunna rättas med ledning av avstämningsuppgifterna. Enligt förarbetsuttalanden hade begreppet normalt tillgängligt kontrollmaterial fått en vidare tillämpning än vad som var avsikten vid reglernas tillkomst, vilket hade lett till oönskade konsekvenser i form av en otydlig avgränsning av uttrycket. En avsikt med förändringarna var att regleringen skulle omfatta fall där en uppgift kan avstämmas med enkla medel, som korresponderar med de tekniska lösningar som Skatteverket arbetar med i deklarationsarbetet, dvs. sådant som faktiskt är för verket tillgängliga avstämningsuppgifter. En annan målsättning var att reglerna på området skulle bli enklare och medföra en ökad förutsebarhet (prop. 2014/15:131 s. 220–221).

Skattetillägg får inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt (49 kap. 10 § första stycket 2 och 3 SFL). En rättelse anses inte vara på eget initiativ om 1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, 2. rättelsen har en koppling till den generella kontrollen och 3. rättelsen görs först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen (49 kap. 10 § andra stycket SFL). En rättelse som sker efter det att den uppgiftsskyldige har skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet kan inte heller anses gjord på den uppgiftsskyldiges initiativ (prop. 2010/11:165 del 2 s. 943).

Skattetillägg får inte beslutas för en person som har avlidit (52 kap. 10 § SFL).

#### 7.2.4 Dubbelprövningsförbudet

I artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen),

vilket antogs den 22 november 1984, regleras rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger, det s.k. dubbelprövningsförbudet (*ne bis in idem*). En sådan bestämmelse finns också i artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EU:s rättighetsstadga). Mot bakgrund av dessa bestämmelser anses det numera inte möjligt att ha ett system där t.ex. lämnandet av en oriktig uppgift i en deklaration kan leda till både skattetillägg och straffrättslig påföljd (se t.ex. NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71). Det finns därför i skatteförfarandelagen två spärrear som hindrar Skatteverket från att ta ut skattetillägg i vissa situationer. Den ena spärren är tillfällig. Enligt denna spärre får skattetillägg inte tas ut om den felaktighet eller passivitet som kan leda till skattetillägg redan ligger till grund för en anmälan om brott enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69) eller en av någon annan anledning inledd förundersökning om brott enligt den lagen, om anmälan eller förundersökningen avser samma fysiska person som skattetillägget skulle tas ut av (49 kap. 10 a § första stycket SFL). Denna spärre upphör att gälla om åklagaren har beslutat att inte inleda förundersökning eller att lägga ned förundersökningen eller om felaktigheten eller passiviteten på annat sätt inte längre är föremål för utredning om brott och inte har prövats slutligt (49 kap. 10 a § andra stycket SFL). Om åklagaren väcker åtal, utfärdar ett strafföreläggande eller beslutar om åtalsunderlåtelse omvandlas i stället den tillfälliga spärren till en slutlig spärre, som definitivt hindrar Skatteverket från att påföra den fysiska personen skattetillägg för den felaktighet eller passivitet som omfattas av åtalet, strafföreläggandet eller åtalsunderlåtelsen (49 kap. 10 b § SFL). Om åklagaren väcker åtal eller utfärdar ett strafföreläggande kan dock skattetillägg i stället tas ut i skattebrottsprocessen, enligt lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall.

### 7.2.5 Befrielse från skattetillägg

Om det i det enskilda fallet är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget (51 kap. 1 § SFL). Några fasta nivåer vid delvis befrielse finns inte. I paragrafen anges vissa omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse. En sådan omständighet är att den felaktighet eller passivitet som har lett till

skattetillägget kan antas ha berott på en felbedömning av en regel. En annan omständighet är att skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.<sup>3</sup>

Befrielse kan bli aktuellt bl.a. om den uppgiftsskyldige har behövt ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga. Som nämnts ovan ska dock den som är deklarationskyldig lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut. Det innebär att det i svårbedömda frågor kan finnas en skyldighet att lämna sidoupplýsningar i deklarationen. Om sådana uppgifter inte har lämnats kan det påverka möjligheterna till befrielse från skattetillägg.<sup>4</sup>

Skatteverket har ibland tillgång till utländska kontrolluppgifter genom automatiskt informationsutbyte med andra länder. Utländska kontrolluppgifter omfattas inte av begreppet avstämningssuppgifter och utgångspunkten är därför att fullt skattetillägg ska tas ut även om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en sådan kontrolluppgift. Skatteverket har dock i ett ställningstagande från 2016 gjort bedömningen att en utländsk kontrolluppgift som Skatteverket får genom automatiskt informationsutbyte minskar risken för skatteundandragande på ett sådant sätt att det finns anledning att genom befrielse sätta ned skattetillägget till en fjärdedel.<sup>5</sup>

Skatteverket ska på eget initiativ beakta sådana skäl för befrielse som har kommit fram i ärendet.

## 7.2.6 Skattetillägg vid tillämpning av lagen mot skatteflykt

Fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket (4 § skatteflyktslagen). Detta är ett avsteg från vad som

<sup>3</sup> Frågan om ett skattetillägg står i rimlig proportion till felaktigheten har prövats i bl.a. HFD 2017 ref. 68. Domstolens majoritet ansåg att hänsyn inte skulle tas till att skatten för den skattskyldiges bolag skulle ha blivit högre om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Befrielse från skattetillägget medgavs inte.

<sup>4</sup> I RÅ 1997 ref. 1 (som rör beskattningen av en gåva från en tidigare majoritetsägare inom en koncern till en anställd) fann Högsta förvaltningsdomstolen att det saknades anledning att efterge skattetillägget. Rättsfrågan ansågs visserligen svårbedömd, men eftersom detta borde ha stått klart för den skattskyldige kunde det inte anses ursäktligt att inte lämna sidoupplýsningar i deklarationen. Som exempel på ett fall med motsatt utgång kan nämnas RÅ 2001 ref. 44, där en underlåtenhet att ta med vissa förmåner i underlaget för arbetsgivaravgifter ansågs ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet.

<sup>5</sup> Skatteverket (2016), *Skatteverkets ställningstagande Utländska kontrolluppgifter och skattetillägg*, den 21 oktober 2016 (dnr 131 458057-16/111).

normalt gäller inom beskattningsförfarandet eftersom beslut vanligen fattas av Skatteverket som första instans. Det finns inte någon laglig möjlighet för förvaltningsrätten att som första instans pröva ett yrkande om skattetillägg. Skatteverket kan dock ha fattat ett beskattningsbeslut utifrån en bedömning att bestämmelserna i inkomstskattelagen gör det möjligt att beskatta och i samband med det ha påfört ett skattetillägg. Om den enskilde överklagar kan Skatteverket som en alternativ grund för sitt bestridande åberopa skatteflyktslagen. Om en domstol i en sådan situation tillämpar skatteflyktslagen kan det finnas förutsättningar att låta skattetillägget kvarstå (jfr RÅ 2010 ref. 51).

### 7.3 Efterbeskattning

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska normalt meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 21 § SFL). I vissa fall gäller dock en längre tidsfrist, s.k. efterbeskattning. Ett efterbeskattningsbeslut får som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Efterbeskattning kan ske bl.a. om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (66 kap. 27 § 1 SFL).

Efterbeskattning får inte beslutas om Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga eller om det är uppenbart oskäligt. Efterbeskattning på grund av oriktig uppgift får inte heller beslutas om det rör sig om ett obetydligt skattebelopp eller avgiftsbelopp (66 kap. 28 § SFL).

Uttrycket ”oriktig uppgift” har samma innebörd när det gäller efterbeskattning som när det gäller skattetillägg (prop. 2010/11:165 del 2 s. 1110).

## 7.4 Straffrättsliga påföljder

### 7.4.1 Bakgrund

Skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL, trädde i kraft den 1 januari 1972 och ersatte då skattestrafflagen (1943:313). Samtidigt infördes systemet med skattetillägg. Avsikten var att det straffrättsliga förfarandet huvudsakligen skulle reserveras för allvarigare fall av överträdelser mot skattelagstiftningen (prop. 1971:10 s. 221). Skattebrottslagen har sedan ikraftträdandet ändrats ett flertal gånger. Nedan redogörs för vissa av bestämmelserna i lagen.

### 7.4.2 Skattebrott, skatteförseelse och grovt skattebrott

Av 2 § SkBrL framgår att den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för *skattebrott* till fängelse i högst två år. Om brottet är att anse som ringa, döms för *skatteförseelse* till böter (3 § SkBrL). Åtal för skatteförseelse får väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl (13 § SkBrL). Om brottet är att anse som grovt, döms för *grovt skattebrott* till fängelse, lägst sex månader och högst sex år (4 § SkBrL).

Begreppet oriktig uppgift har samma betydelse i skattebrottslagen som i bestämmelserna om skattetillägg och efterbeskattning (prop. 2010/11:165 del 2 s. 1 110).

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott. Utgångspunkten för innebörden av farerekvisitet är att det för ansvar är tillräckligt att felet sannolikt inte skulle upptäckas vid den normala rutinmässiga kontrollen, vilken numera är en maskinell kontroll (prop. 1995/96:170 s. 95).

Förutom att lämnandet av en oriktig uppgift respektive underlåtenheten att lämna uppgift ska medföra fara för skatteundandragande krävs också uppsåt för utdömande av ansvar. Uppsåtet ska täcka samtliga objektiva brottsförutsättningar, dvs. lämnandet eller underlåtenheten, uppgiftens oriktighet och skatteundandragandet. Även om faran för skatteundandragande ska vara täckt av uppsåt

torde det dock inte krävas att gärningsmannen har en exakt uppfattning om storleken av det belopp som riskerar att undandras eller har fullt klart för sig vilka skatter eller avgifter som kan påverkas (prop. 1995/96:170 s. 159). En villfarelse rörande skattelagstiftningens innehåll, s.k. oegentlig rättsvillfarelse, utesluter uppsåt till skattebrott (NJA 1977 s. 225).

### 7.4.3 Vårdslös skatteuppgift

Om en oriktig uppgift inte har lämnats uppsåtligt, men däremot av grov oaktsamhet, kan 5 § SkBrL vara tillämplig. Enligt denna paragraf ska den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan dömas för *vårdslös skatteuppgift* till böter eller fängelse i högst ett år. Gärningen är dock inte straffbelagd om den med hänsyn till skattebeloppet och övriga omständigheter är av mindre allvarlig art.

Grov oaktsamhet anses föreligga om gärningsmannen har slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat en uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de tillämpliga skattereglerna (prop. 1971:10 s. 256).

### 7.4.4 Skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning

I 7 § SkBrL finns bestämmelser om *skatteredovisningsbrott*. Enligt första stycket i denna paragraf ska den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, på annat sätt än muntligen uppsåtligt lämnar oriktig uppgift till

1. myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, eller
2. någon som är skyldig att för honom innehålla skatt eller lämna kontrolluppgift eller motsvarande underrättelse, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldighetens fullgörande eller för skyldigheten för honom eller annan att betala skatt, dömas för skatteredovisningsbrott till böter eller fängelse i högst sex månader.

Enligt 7 § andra stycket SkBrL gäller detsamma den som, i annat fall än som avses i 2 § SkBrL, uppsåtligen underlåter att lämna en föreskriven uppgift angående sådant förhållande som anges i första stycket 1 eller 2 till någon som avses där. Detta gäller dock endast under förutsättning att uppgiften ska lämnas utan föreläggande eller anmaning och inte avser egen inkomstdeklaration.

Av 7 § tredje stycket SkBrL följer att i ringa fall ska inte dömas till ansvar enligt första eller andra stycket.

Bestämmelserna i 7 § SkBrL är avsedda att användas i de fall bestämmelsen om skattebrott i 2 § SkBrL inte är tillämplig. För att 7 § SkBrL ska kunna tillämpas krävs inte – till skillnad från vad som gäller enligt 2 § SkBrL – att förfarandet innebär fara för skatteundandragande. Det räcker med att uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för uppgiftslämnaren eller annan att betala skatt eller för fullgörandet av skyldighet att lämna kontrolluppgifter etc. Vidare ska uppsåtet i 2 § SkBrL omfatta såväl skatteundandragandet som lämnandet av den oriktiga uppgiften respektive underlåtenheten att lämna föreskriven handling, medan uppsåtet i 7 § SkBrL omfattar endast det senare ledet. Bestämmelserna i 7 § SkBrL kan dessutom – till skillnad från bestämmelsen i 2 § SkBrL – bli tillämpliga i det fall skyldigheten rör utländsk skatt (prop. 1995/96:170 s. 165–166).

I 8 § SkBrL finns bestämmelser om *vårdslös skatteredovisning*, som reglerar grovt oaktsamma fall av skatteredovisningsbrott.

#### 7.4.5 Vissa andra bestämmelser

Av 12 § SkBrL framgår att den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp inte ska dömas till ansvar enligt de bestämmelser som redogjorts för ovan. En åtgärd anses inte vara på eget initiativ om 1. Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, 2. åtgärden har en koppling till den generella kontrollen och 3. åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.

Liksom i skatteförfarandelagen finns det i skattebrottslagen spärrregler som ska förhindra en dubbelprövning när det gäller sanktioner på skatteområdet. Av 13 b § första stycket SkBrL framgår t.ex. att om Skatteverket har beslutat att ta ut skattetillägg av en fysisk person,



får åklagaren inte väcka åtal, utfärda strafföreläggande eller besluta om åtalsunderlåtelse för samma person i fråga om den felaktighet eller passivitet som ligger till grund för beslutet om skattetillägg.

I skattebrottslagen finns inga bestämmelser om ansvar för den som medverkar till brott utan att vara gärningsman. Sådana bestämmelser finns däremot i 23 kap. 4 § brottsbalken. Dessa bestämmelser innebär att den som medverkar till en gärning som är straffbelagd enligt SkBrL kan dömas för anstiftan eller medhjälp, om det rör sig om ett brott som har fängelse i straffskalan.



## 8 Andra möjligheter att få information om skatteupplägg

### 8.1 Inledning

Regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg har till huvudsakligt syfte att på ett tidigt stadium ge skattemyndigheterna information om potentiellt aggressiva skatteupplägg och vilka som marknadsför, förmedlar och använder dem. I dag kan Skatteverket få information om skatteupplägg genom de omfattande uppgiftsskyldigheter som åvilar de skattskyldiga (dessa redogörs för i kapitel 6), och då främst skyldigheten att i inkomstdeklarationen lämna samtliga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § skatteförfarandelagen [2011:1244], förkortad SFL). Därutöver finns det andra möjligheter för myndigheten att få inblick i olika skatteupplägg och då i ett tidigare skede än vid deklarationstidpunkten, nämligen genom förhandsbeskedsinstitutet och genom sitt arbete med att besvara frågor från skattskyldiga. De senaste åren har informationsutbyte och internationellt samarbete också tillkommit som nya informationsvägar. En annan viktig informationskälla har varit de olika s.k. läckor avseende skatteplanering och skattefusk som förekommit det senaste årtiondet.

## 8.2 Förhandsbeskedsinstitutet

### 8.2.1 Inledning

Det har sedan 1951 varit möjligt att få förhandsbesked i taxeringsfrågor.<sup>1</sup> Förhandsbeskedsinstitutet regleras numera i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, förkortad förhandsbeskedslagen. Förhandsbeskedsprocessen är ett tvåpartsförhållande där Skatteverket vanligtvis är den enskildes motpart. Syftet med förhandsbeskeden är dels att skattskyldiga ska kunna få klarhet i skattekonsekvenserna av att företa en handling i en viss situation innan den genomförs, dels att prejudikatbildningen på skatteområdet ska kunna utvecklas snabbare än via den ordinarie processen.

### 8.2.2 Skatterättsnämnden

Förhandsbeskeden lämnas av Skatterättsnämnden som är en fristående myndighet. Ärendena i nämnden bereds och föredras av personal vid nämndens kansli (4 § förordningen [2007:785] med instruktion för Skatterättsnämnden), som organisatoriskt är en del av Skatteverket (3 § samma förordning, jfr 9 § förordningen [2007:780] med instruktion för Skatteverket).

Skatterättsnämnden består av högst fjorton ledamöter och högst tio ersättare. Ledamöter och ersättare förordnas av regeringen. De rekryteras från vitt skilda verksamhetsområden men har det gemensamt att de har en hög skatterättslig kompetens. För närvarande hämtas ledamöterna från bl.a. näringslivet, myndigheter, akademiska institutioner och domstolar.

Skatterättsnämnden sammanträder på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt. Regeringen bestämmer ledamöternas och ersättarnas fördelning på avdelningarna och utser bland ledamöterna en ordförande och en vice ordförande på varje avdelning (2 § förhandsbeskedslagen).

Förhandsbeskedslagen gäller förhandsbesked om bl.a. skatt eller avgift som avses i inkomstskattelagen (1999:1229), punktskatt som avses i 13 kap. 15 § SFL, skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) och taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) (1 § förhandsbeskedslagen). Sedan den 1 januari 2016 är det även möjligt att ansöka

---

<sup>1</sup> Lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor.

om förhandsbesked om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624), se prop. 2015/16:14 s. 52. Förhandsbesked kan således lämnas avseende stora delar av skattelagstiftningen, men ännu är det inte möjligt att ansöka om förhandsbesked i exempelvis frågor rörande arbetsgivaravgifter.<sup>2</sup>

### 8.2.3 Ansökan

En skattskyldig men även det allmänna ombudet hos Skatteverket kan ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser den sökandes skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (5 § förhandsbeskedslagen). Om ansökan görs av det allmänna ombudet hos Skatteverket får förhandsbesked lämnas endast om frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos Skatteverket, Skatteverket har fattat ett beslut i saken och beslutet gått den enskilde emot samt det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas (6 §).

En ansökan av en enskild ska vanligtvis ha inkommit till Skatterättsnämnden innan skyldigheten eller beskattningen, som frågan avser, har uppstått eller inträffat (jfr 9 §). Tidsfristen för det allmänna ombudet ligger senare i tiden (10 §).

Om Skatterättsnämnden med hänsyn till ansökans innehåll finner att förhandsbesked inte bör lämnas ska ansökan avvisas. Ett sådant avvisningsbeslut kan inte överklagas. Skäl för avvisning kan exempelvis vara att ansökan kräver att ställning tas i bevis- eller värderingsfrågor, att den utredning som den sökande har presterat är ofullständig, att ansökan brister i något formellt hänseende eller att angelägenhetskravet om vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning inte är uppfyllt.<sup>3</sup> Att ansökningar avvisas av Skatterättsnämnden är inte ovanligt och händer i mer än en tredjedel av ärendena.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Förhandsbeskedsutredningen har föreslagit att en möjlighet införs att ansöka om förhandsbesked avseende bl.a. arbetsgivaravgifter, se SOU 2014:62 s. 62.

<sup>3</sup> SOU 2014:62 s. 43.

<sup>4</sup> Förhandsbeskedsutredningen studerade ärendeutvecklingen i Skatterättsnämnden under perioden 1999 till 2013 och statistiken utgår från denna period, se SOU 2014:62 s. 43.

## 8.2.4 Förhandsbeskeden

I förhandsbeskedet ska Skatterättsnämnden i den omfattning som nämnden anser lämplig ange hur den fråga som förhandsbeskedet avser ska bedömas (15 § förhandsbeskedslagen). Ett förhandsbesked är bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar i förhållande till den enskilde som beskedet angår när förhandsbeskedet har fått laga kraft, om den enskilde yrkar det. Om en författningsändring påverkar den fråga som förhandsbeskedet avser är beskedet dock inte bindande (16 §). Förhandsbeskedets giltighetstid anges i beskedet. Detta är något som görs ex officio av Skatterättsnämnden eftersom det inte finns någon lagreglerad giltighetstid för beskeden. I förarbetena anges att Skatterättsnämnden mot bakgrund av ansökningsen och den fråga som avses bör bedöma hur lång tid förhandsbeskedet ska ha bindande verkan. Regeringen angav att det är naturligt att låta ett förhandsbesked omfatta endast näraliggande förfaranden, eftersom beskedet endast kan ha bindande verkan om de omständigheter som beskedet grundas på överensstämmer med de faktiska omständigheterna (prop. 1997/98:65 s. 52–53).

För meddelat förhandsbesked uttas en avgift uppgående till lägst 1 000 kronor och högst 20 000 kronor (17 § förhandsbeskedslagen och 5 § förordningen med instruktion för Skatterättsnämnden). I frågor som gäller indirekt skatt uttas ingen avgift (17 § jämförd med 1 § första stycket förhandsbeskedslagen).

## 8.2.5 Överklagande

Såväl den enskilde som Skatteverket får överklaga ett förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen. Detta ska ske inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet (22 § förhandsbeskedslagen). Avvisningsbeslut får dock inte överklagas (23 §). Ett särdrag när det gäller ärenden om förhandsbesked jämfört med andra förvaltningsärenden är att Skatteverket får överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas (22 § tredje stycket). Bakgrunden till denna särreglering är att Skatteverket ska ges en möjlighet att föra upp ett ärende till Högsta förvaltningsdomstolen i syfte att skapa prejudikat även i situationer då Skatteverket instämmer i Skatterättsnämndens bedömning och den enskilde väljer att inte överklaga beskedet. Oavsett

om myndigheten i överklagandet endast har yrkat fastställelse av förhandsbeskedet kan Högsta förvaltningsdomstolen, om den kommer till ett annat resultat än Skatterättsnämnden, inte bara avslå yrkandet om fastställelse utan även upphäva det meddelade förhandsbeskedet och ersätta det med ett nytt, dvs. ändra beskedet (RÅ 2001 ref. 23). Prövningen i Högsta förvaltningsdomstolen sker utan föregående krav på prövningstillstånd, vilket möjliggör en snabbare prejudikatbildning inom skatteområdet.

Om Högsta förvaltningsdomstolen finner att ett förhandsbesked inte borde ha lämnats undanröjs beskedet och ansökningen avvisas. Det har gjorts gällande att Högsta förvaltningsdomstolen under senare år skärpt kraven på utredning i mål om förhandsbesked, men det är oklart om en sådan utveckling kan beläggas.<sup>5</sup>

### 8.3 Skatteverkets arbete med att besvara frågor

Om en skattskyldig har frågor om beskattning kan denne vända sig till Skatteverket för att få svar. Skatteverket besvarar sådana frågor inom ramen för myndighetens serviceskyldighet, vilken följer av 6 § förvaltningslagen (2017:900). Serviceskyldigheten omfattar inte att hjälpa till med avancerad s.k. skatteplanering (prop. 1985/86:80 s. 60) och myndigheten är inte skyldig att svara på frågor på ett sätt som förutsätter att den först genomför en omfattande rättsutredning (prop. 2016/17:180 s. 67).

Skatteverket lämnar både skriftliga och muntliga svar på externa frågor som inkommer skriftligen eller muntligen till myndigheten. Frågorna kan delas in i rättsliga frågor och övriga eller allmänna frågor. Frågorna ska vara framåtblickande och får inte avse förfluten tid, dvs. tidpunkten för inlämnande av deklARATIONEN får inte ha passerats. De kan avse både fysiska och juridiska personer. Frågorna kan komma från skattskyldiga, som uppger sitt namn, eller avse anonyma skattskyldiga som t.ex. frågor från konsult-, revisions- eller advokatbyråer där frågan vanligtvis är mer generell och applicerbar på flera olika klienter.

Vad gäller frågor som bara kan hanteras i en särskild ordning, så som internprissättningsfrågor enligt lagen (2009:1289) om prissätt-

---

<sup>5</sup> SOU 2014:62 s. 74.

ningsbesked vid internationella transaktioner, ska dessa frågor hanteras i den ordningen och kan inte besvaras genom ett skriftligt svar. I enlighet med vad som uttalas i prop. 2009/10:17 s. 70 och 71 får inte heller sådana frågor vars besvarande kan uppfattas som ett unilateralt prissättningsbesked besvaras i ett skriftligt svar från Skatteverket.<sup>6</sup>

Oavsett vilken typ av svar som Skatteverket lämnar är dessa inte rättsligt bindande i formell mening. Felaktiga svar från Skatteverket kan dock leda till skadeståndsskyldighet (3 kap. 3 § skadeståndslagen [1972:207]). Lämnade svar ska vara så väl underbyggda att mottagaren ska kunna förvänta sig att svaret kommer att gälla.<sup>7</sup>

En särskild metod för samarbete mellan Skatteverket och vissa storföretag, benämnd fördjupad dialog, initierades 2011.<sup>8</sup> Denna metod används dock inte i någon större utsträckning.<sup>9</sup> En anledning till detta kan vara att den verksamhet som bedrivs genom fördjupad dialog har ansetts utgöra en form av kontinuerlig rådgivning vilken inte omfattas av sekretessen i 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).<sup>10</sup>

## 8.4 Internationellt samarbete och informationsutbyte

Det senaste decenniet har utbyte av information och samarbete mellan skattemyndigheter i olika länder utvecklats som ett nytt instrument i arbetet mot skatteundandragande och skatteflykt.

Informationsutbytet mellan behöriga myndigheter i olika jurisdiktioner (vanligtvis mellan skattemyndigheter) kan ske på begäran, spontant eller automatiskt.

Ett sätt att utbyta information är genom OECD:s informationsutbytesnätverk JITSIC (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration). Detta nätverk är öppet för alla medlemmar i Forum on Tax Administration (FTA), som är en enhet

<sup>6</sup> Skatteverket (2016), *Ändrade riktlinjer för fördjupad dialog*, den 23 juni 2016 (dnr 131-285072-16/111).

<sup>7</sup> Skatteverket (2016), *Ändrade riktlinjer för fördjupad dialog*, den 23 juni 2016 (dnr 131-285072-16/111), kommentaren till punkt 8.

<sup>8</sup> Tidigare benämndes metoden fördjupad samverkan., se t.ex. Kristoffersson, Eleonor (2014), *Från fördjupad samverkan till fördjupad dialog, Konferens om Skatteverkets nya riktlinje i Gävle den 12 juni 2014*, Skattenytt 2014 s. 953.

<sup>9</sup> I december 2018 var det endast fem koncerner som deltog i fördjupad dialog.

<sup>10</sup> HFD 2013 ref. 48.



inom OECD. Genom JITSIC får medlemmarna tillgång till en mekanism för informationsutbyte och samverkan samtidigt som det säkerställs att allt informationsutbyte sker i enlighet med befintliga bi- eller multilaterala skatteavtal eller informationsutbytesavtal. Medlemskap i JITSIC medför ett aktivt åtagande att utbyta information och underrättelser. Det kan t.ex. röra sig om information som erhållits genom ett regelverk om informationsskyldighet.<sup>11</sup>

Informationsutbytesavtal med s.k. sekretessjurisdiktioner har också blivit ett allt viktigare redskap i kampen mot internationell skatteflykt. Sverige och övriga nordiska länder har legat i framkant i detta arbete genom det samarbetsprojekt om ingående av informationsutbytesavtal på skatteområdet med finansiella offshorecentra som påbörjades 2006. Projektet slutfördes 2016 och då hade skatteinformationsavtal ingåtts med 45 s.k. sekretessjurisdiktioner.<sup>12</sup>

Såsom framgår av avsnitt 3.3 har det automatiska informationsutbytet de senaste åren utvidgats till att avse bl.a. information om finansiella konton, förhandsbesked och land-för-land-rapporter. Ett automatiskt informationsutbyte med USA om finansiella konton påbörjades 2015 (FATCA), se prop. 2014/15:41. Vidare har OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktivet 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning genomförts i svensk rätt (prop. 2015/16:29).

## 8.5 De senaste årens s.k. läckor

En ny möjlighet att få information om skatteupplägg har tillkommit genom de s.k. läckor som förekommit det senaste årtiondet, såsom Liechtensteinuppgifterna (2008), Offshore leaks (2013), Lux leaks (2014), Swiss leaks (2015), Panamadokumentet (2016) och Bahamasläckan (2016). Genom dessa läckor har Skatteverket fått uppgifter om bl.a. tillgångar förvaltade av banker i Schweiz och Liechtenstein.

<sup>11</sup> Informationen om JITSIC är hämtad från OECD-rapportens. 81 och OECD:s webbplats [www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/](http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/)

<sup>12</sup> [www.norden.org/sv/aktuellt/nyheter/nordiska-skatteparadisprojektet-framgangsrikt-slutfoert](http://www.norden.org/sv/aktuellt/nyheter/nordiska-skatteparadisprojektet-framgangsrikt-slutfoert)

Under 2017 kom den s.k. Paradisläckan<sup>13</sup> och under 2018 de s.k. CumEx-filerna<sup>14</sup>. Läckorna har omfattat uppgifter som Skatteverket troligtvis inte skulle kunna få tillgång till genom sina informationskanaler om inte uppgifterna hade offentliggjorts.<sup>15</sup> En del av de strukturer som myndigheten fått uppgift om genom dessa läckor har varit rent skattefusk medan andra har rört aggressiv skatteplanering eller skatteflykt.

---

<sup>13</sup> Prop. 2017/18:144 s. 14.

<sup>14</sup> Kainz Rognerud, Knut (2018), *Avslöjar: Storbanker bakom skatteplundring – minst 70 miljarder kronor förlorade*, SVT Nyheter, publicerad den 18 oktober 2018, [www.svt.se/nyheter/ekonomi/avslojar-fler-av-varldens-storsta-banker-bakom-jattelik-skattestold](http://www.svt.se/nyheter/ekonomi/avslojar-fler-av-varldens-storsta-banker-bakom-jattelik-skattestold)

<sup>15</sup> Prop. 2017/18:144 s. 16.

# 9 Åtgärder för att motverka kringgående av skattelagstiftning

## 9.1 Inledning

Regler om informationskyldighet avseende skatteupplägg syftar till att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.<sup>1</sup> I svensk lagstiftning finns redan i dag regler som har införts med det uttalade syftet att förhindra skatteflykt. Det finns också andra åtgärder som används för att motverka kringgående av skattelagstiftning. Nedan redogörs för dessa regler och åtgärder.

## 9.2 Specifika skatteflyktsregler

En sedan länge använd metod för att förhindra skatteflykt har varit speciallagstiftning riktad mot kända skatteflyktsförfaranden. Rän-teavdragsbegränsningsreglerna samt den s.k. CFC-lagstiftningen i inkomstskattelagen (1999:1229) utgör exempel på sådana specifika skatteflyktsregler.<sup>2</sup> En nackdel med specifika skatteflyktsregler är att de tillför skattesystemet komplexitet.<sup>3</sup> Dessutom tar det tid att ta fram lagstiftning vilket innebär att de skattskyldiga kan fortsätta använda sig av dessa kringgåendeförfaranden ända tills ny lagstiftning

---

<sup>1</sup> Dir. 2017:38 s. 1.

<sup>2</sup> Nya ränteavdragsbegränsningsregler har trätt i kraft den 1 januari 2019, se lagen (2018:1206) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229). Vissa skärpningar av CFC-reglerna (Controlled Foreign Company) i inkomstskattelagen har trätt i kraft den 1 januari 2019, se lagen (2018:1752) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), prop. 2017/18:296 och bet. 2018/19:SkU4. Dessa görs för att reglerna ska leva upp till de krav som följer av rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion.

<sup>3</sup> Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler* (Version 1 Zeteo), s. 74 och Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011), *Det svenska skattesystemet*, (9 februari 2011, Zeteo), s. 500.

har trätt i kraft. Det finns dock s.k. stopplagstiftning som behandlas närmare nedan.<sup>4</sup>

## 9.3 Skatteflyktslagen

### 9.3.1 Inledning

I Sverige infördes första gången en generell lag mot skatteflykt 1980. Anledningen till att lagen infördes var att den metod som ditills hade använts för att försöka förhindra skatteflykt – att införa speciallagstiftning riktad mot särskilt angivna förfaranden – hade visat sig ha betydande svagheter. Dessa svagheter bestod bl.a. i svårigheterna för lagstiftaren att vid utformningen av de materiella skatte-reglerna förutse alla mer eller mindre konstlade förfaranden som kan komma att användas men även att lagstiftaren först i efterhand har möjlighet att reagera på olika skatteflyktsåtgärder (prop. 1980/81:17 s. 13 och prop. 1996/97:170 s. 10). Det ansågs därför finnas ett behov av en allmän regel mot skatteflykt för att kunna angripa förfaranden som inte kunde förhindras eller motverkas med i praxis utbildade lagtolkningsmetoder (prop. 1996/1997:170 s. 33).

Skatteflyktslagen i sin nuvarande lydelse har, bortsett från vissa redaktionella ändringar, varit i kraft sedan år 1998.<sup>5</sup>

### 9.3.2 Tillämpningsområde

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, gäller enbart i fråga om fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt (1 §). Anledningen till detta var att lagstiftaren ansåg det viktigt att ha ett begränsat område och utvärdera tillämpningen där (prop. 1996/97:170 s. 46). Detta innebär dock inte att tillämpningsområdet begränsas till förfaranden som bygger på en tillämpning eller kringgående av bestämmelser i inkomstskattelagen. Det avgörande är om den eller de skattebestämmelser som utnyttjas får återverkningar för den skattskyldiges kommunala eller statliga inkomstskatt (prop. 1996/97:170 s. 46 och RÅ 2010 ref. 51).

<sup>4</sup> Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011), Det svenska skattesystemet, (9 februari 2011, Zeteo), s. 500.

<sup>5</sup> Genom SFS 1997:777 genomgick lagen, som varit i kraft sedan den 1 juni 1995, väsentliga förändringar.

### 9.3.3 Förutsättningar för att tillämpa skatteflyktlagen

En tillämpning av skatteflyktlagen blir aktuell om de förutsättningar som framgår av den s.k. generalklausulen i 2 § skatteflyktlagen är uppfyllda. Av denna bestämmelse framgår att det vid fastställandet av underlag inte ska tas hänsyn till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Samtliga fyra kriterier måste således vara uppfylla för att lagen ska kunna tillämpas.

Det första kriteriet innebär att förfarandet måste medföra en *väsentlig skatteförmån* för den skattskyldige. Vad som avses med skatteförmån framgår inte av lagtexten. I förarbetena anges att med begreppet avses helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd (prop. 1996/97:170 s. 45). Skatteförmånen behöver inte uppkomma samma år som rättshandlingen utan det är tillräckligt att den skattskyldige genom förfarandet får en möjlighet att senare erhålla en skatteförmån. Det krävs dock att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan "realiseras" (prop. 1996/17:170 s. 45). Det har inte ansetts lämpligt att uttrycka vad som avses med väsentlig skatteförmån i bestämda belopp och inte heller att relatera förmånens storlek till exempelvis den beskattade inkomsten i det enskilda fallet (prop. 1996/97:170 s. 45). Den närmare beloppsmässiga preciseringen bör enligt förarbetena överlåtas till praxis även om regeringen ansåg att det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att lagen ska kunna tillämpas (prop. 1996/97:170 s. 45).

En andra förutsättning för skatteflyktslagens tillämpning är att den skattskyldige *medverkat* i rättshandlingen. År 1997 slopades kravet på att den skattskyldige själv skulle ha vidtagit den rättshandling som man ska bortse från. Det är numera tillräckligt att den skattskyldige indirekt medverkat i rättshandlingen.<sup>6</sup> Med indirekt medverkan kan avses att den skattskyldige har erhållit förmånen genom en ställföreträdarens medverkan eller att den skattskyldige har haft påtaglig möjlighet till inflytande på den person som har medverkat i rättshandlingen. Även om rättshandlingen har företagits av ett handelsbolag eller liknande subjekt vars inkomst beskattas hos den skattskyldige kan skatteflyktslagen tillämpas eftersom ett sådant agerande – i likhet med agerande via aktiebolag – får anses omfattas av indirekt medverkan (prop. 1996/97:170 s. 41).

Det tredje rekvisitet som måste vara uppfyllt för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas rör den skattskyldiges avsikt, dvs. om skatteförmånen kan antas ha utgjort det *övervägande skälet* för förfarandet. Rekvisitet innebär ett krav på att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i fråga anses generalklausulen inte vara tillämplig. Det som blir avgörande för tolkningen av den skattskyldiges avsikt med förfarandet är vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framkommer i ärendet (prop. 1996/97:170 s. 44).

Den fjärde och sista förutsättningen som måste vara uppfyllt är att ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle *strida mot lagstiftningens syfte* som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Den nuvarande utformningen av rekvisitet infördes 1998 genom en ändring från ”lagstiftningens grunder” till ”lagstiftningens syfte”. Förändringen gjordes för att underlätta tillämpningen av skatteflyktslagen och för att knyta bedömningen närmare de rättsgrundsatser som kommer till uttryck direkt i lagbestämmelserna och lagstiftningens allmänna uppbyggnad (prop. 1996/97:170 s. 39). Innebörden av ”lagstiftningens syfte” bör bestämmas utifrån bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga

<sup>6</sup> För mer information angående bakgrunden till dessa ändringar, se prop. 1996/97:170 s. 41.

eller har kringgåts genom förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 39). Det framhålls därigenom att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen av om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte. Det är syftet med bestämmelsen eller bestämmelserna i fråga som ska vara avgörande för bedömningen om de utnyttjas eller kringgås på ett av lagstiftaren inte avsett sätt. Med bestämmelser avses vid tillämpningen av skatteflyktslagen naturligtvis enbart regler om bestämmande av skatteunderlag och inte t.ex. civilrättsliga bestämmelser i annat fall än när sådana regler ska tillämpas enligt skattelagstiftningen. Vid oklarhet angående syftet med en viss bestämmelse eller ett regelsystem bör ledning kunna hämtas från lagmotiven (prop. 1996/97:170 s. 40).

### 9.3.4 Beslut om fastställande av underlag

Om generalklausulens samtliga rekvisit är uppfyllda, och skatteflyktslagen således anses tillämplig på ett förfarande, framgår rättsföljden av 3 § skatteflyktslagen. I lagrummet anges tre olika sätt att bestämma underlaget för beskattning. Vilket som ska användas får bestämmas med hänsyn till transaktionens karaktär.

Huvudregeln är att fastställandet av underlag för beskattning ska göras som om den aktuella rättshandlingen inte hade företagits. Om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska som ett andra alternativ beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. I sista hand, om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Det kan noteras att en grundläggande tanke bakom skatteflyktslagen har varit att man med stöd av lagen ska kunna åstadkomma en rättvis beskattning, dvs. i stort nå fram till det skatteresultat som skulle följa om ett kringgående inte hade skett. Syftet har således inte varit att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat än det som skulle ha följt av ett normalt handlande (prop. 1980/81:17 s. 31).

### 9.3.5 Övrigt

I 4 § skatteflyktslagen regleras de processuella aspekterna kring en tillämpning av skatteflyktslagen.

Skatteflyktslagen får inte tillämpas av Skatteverket utan endast av förvaltningsrätt efter framställning av Skatteverket. Detta är en särreglering jämfört med den för beskattningsförfarandet grundläggande principen att beskattningsbeslut ska fattas av Skatteverket som första instans (prop. 1996/97:170 s. 48). En framställan ska göras inom samma tidsfrister som gäller för beslut om efterbeskattning, dvs. inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (4 § andra stycket skatteflyktslagen som hänvisar till 66 kap. 27 och 29–34 §§ skatteförfarandelagen [2011:1244]).<sup>7</sup>

Det finns utrymme för Skatteverket att först i en pågående process i kammarrätten åberopa att ett förfarande ska prövas enligt skatteflyktslagen under förutsättning att saken inte ändras (RÅ 2000 ref. 54, jfr HFD 2013 ref. 85). Däremot kan instansordningsprincipen innebära att en tillämpning av skatteflyktslagen i högre instans inte är möjlig, även om åberopandet ryms inom processramen. Ett mål skulle dock kunna återförvisas till underrätt för sakprövning i sådana fall.<sup>8</sup>

## 9.4 Stopplagstiftning

I Sverige gäller ett grundlagsreglerat förbud mot retroaktiv skattelagstiftning, vilket återfinns i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. Däri föreskrivs att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Det huvudsakliga skälet till förbudet är att en retroaktiv lagstiftning på skatte- och avgiftsområdet bryter mot grundsatsen att man i förväg ska kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande (prop. 1978/79:195 s. 55).

<sup>7</sup> Avseende tidsfrister hänvisas också till RÅ 2003 ref. 92. I rättsfallet ansågs tillåtet att först i kammarrätt åberopa att skatteflyktslagen skulle tillämpas trots att den i denna lag angivna fristen för att få komma in med en framställning om tillämpning av lagen hade löpt ut. Detta eftersom processen som sådan hade inletts inom den relevanta fristen.

<sup>8</sup> von Essen, Ulrik (2016), *Processramen i förvaltningsmål*, (7 mars 2016, Zeteeo), s. 269.



Ett särskilt undantag i lagrummets andra stycke gör det dock möjligt att ändå införa retroaktivt verkande skatteregler om riksdagen finner att det finns särskilda skäl för det. Undantaget innebär att en senare beslutad betungande lagregel kan tillämpas retroaktivt, antingen från den tidpunkten då regeringen eller ett riksdagsutskott har lämnat ett förslag om det till riksdagen eller från den tidpunkten då regeringen i en skrivelse till riksdagen har meddelat att ett sådant förslag är att vänta (en s.k. stoppskrivelse). Den avgörande tidpunkten är den dag då propositionen, utskottsbetänkandet eller skrivelserna med meddelandet blir allmän handling hos riksdagen (för en proposition eller en skrivelse är det den dag då den kommer in till Riksdagsförvaltningen och för ett utskottsbetänkande i regel när det första gången anmäls i kammaren).<sup>9</sup> Retroaktivitet tillåts från och med dagen efter den då förvarningen gavs (prop. 1978/79:195 s. 60–61).

Lagstiftning genomförd på detta sätt brukar kallas stopplagstiftning och syftar till att sätta stopp för förfaranden som innebär kringgående av skattelagstiftning (jfr prop. 1978/79:195 s. 56). Det är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka (se t.ex. prop. 2001/02:140 s. 13).

Det är inte helt ovanligt att regeringen genom stoppskrivelser aviserar riksdagen att en viss lagändring är att vänta. Sedan slutet av 1980-talet har stoppskrivelser lämnats vid mer än tjugo tillfällen.<sup>10</sup> Den senast lämnade stoppskrivelsen gällde beskattning av fastigheter som överläts till juridiska personer (skr. 2016/17:38).

I 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen finns även ett undantag varigenom retroaktiv skattelagstiftning möjliggörs i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris. Detta undantag har hittills inte utnyttjats.<sup>11</sup>

## 9.5 Verklig innebörd

Principen om rättshandlingarnas verkliga innebörd brukar räknas till de metoder som används för att förhindra kringgående av skattelagstiftningen. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin praxis utvecklat

<sup>9</sup> Holmberg, Erik m.fl. (2016), *Grundlagarna* (13 maj 2016, Zeteo), kommentaren till 2 kap. 10 § regeringsformen.

<sup>10</sup> Pålsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt* (Zeteo version 4), avsnitt 2.2.7.

<sup>11</sup> Holmberg, Erik m.fl. (2016), *Grundlagarna* (13 maj 2016, Zeteo), kommentaren till 2 kap. 10 § regeringsformen.

hur man ser på denna princip. Principen innebär att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts. Detta innebär att en domstol inte är bunden av hur de skattskyldiga själva rubricerat sina rättshandlingar. Domstolen gör en egen bedömning av vad som hänt och hur detta ska sorteras in under skattesystemets rättsregler.<sup>12</sup> Ett exempel kan vara att ett avtal som den skattskyldige rubricerat som leasingavtal av domstolen i stället bedöms vara ett köpeavtal, vilket får till följd att det vid beskattningen betraktas som ett köp. Den verkliga innebörden ska som utgångspunkt bedömas utifrån en civilrättslig avtals-tolkning, där den obligationsrättsliga innebörden och den gemensamma partsviljan klarläggs.<sup>13</sup> Civilrättsliga termer används med den innebörd dessa har i civilrätten. Det finns dock fall där de tillämpliga skatterättsliga begreppen inte har någon direkt motsvarighet civilrättsligt. Principen om verklig innebörd kan då medföra att man vid tolkningen ger det skatterättsliga begreppet den betydelse som på bästa sätt överensstämmer med reglernas syfte.<sup>14</sup> I principen om verklig innebörd ligger också att s.k. skenavtal inte ska läggas till grund för beskattningen (RÅ 2004 ref. 27). En bedömning av rättshandlingarnas verkliga innebörd kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (jfr RÅ 1998 ref. 19, RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2010 ref. 51). Högsta förvaltningsdomstolen har i vissa fall tillämpat en helhetsbedömning när rättshandlingarna var för sig framstått som säregna och rimliga endast om de betraktats gemensamt (t.ex. RÅ 1998 ref. 19).<sup>15</sup> I andra fall har en helhetsbedömning blivit aktuell när rättshandlingar varit nära knutna till varandra och avhängiga varandra på ett sådant sätt att enskilda rättshandlingar har förutsatt vissa motsatta rättshandlingar (t.ex. RÅ 1999 not. 18).<sup>16</sup> Vid bedömningen av den verkliga innebörden saknar det nämnvärd betydelse om den skattskyldige haft skattemässiga motiv för förfarandet (RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 2008 not. 169). Sådana skäl är snarare av intresse vid en prövning enligt skatteflyktslagen (jfr RÅ 2004 ref. 27).

<sup>12</sup> Pahlsson, Robert (2016), *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s. 105 s. 112.

<sup>13</sup> Pahlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt* (Zeteo version 4), avsnitt 6.5.

<sup>14</sup> Pahlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt* (Zeteo version 4), avsnitt 6.5.

<sup>15</sup> Samuelsson, Lars (2013), *HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning – ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?*, Skattenytt 2013 s. 854.

<sup>16</sup> Burmeister, Jari (2011), *Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar*, Svensk Skattetidning 2011:1 s. 72.

# 10 Europakonventionen

## 10.1 Allmänt

Den europeiska konventionen av den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) med tilläggsprotokoll gäller som lag i Sverige.<sup>1</sup> Som framgår av kapitel 14 föreslås att en sanktionsavgift i form av en rapporteringsavgift ska kunna tas ut av den som inte fullgör en skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. I Europakonventionen behandlas vissa rättigheter som kan vara av intresse för bestämmelser om sanktionsavgifter, däribland rätten till en rättvis rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag (artikel 6.1).

Under årens lopp har konventionen kompletterats med ett antal tilläggsprotokoll. I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, vilket antogs den 22 november 1984, regleras rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger, det s.k. dubbelprövningsförbudet (*ne bis in idem*). Detta protokoll har ratificerats av Sverige och gäller precis som konventionen som lag i Sverige.<sup>2</sup> Förbudet innebär att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket denne redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. I Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, EU:s rättighetsstadga, finns också en bestämmelse om dubbelprövningsförbudet. Stadgan är sedan Lissabonfördragets ikraftträdande den 1 december 2009 en del av primärrätten och är således direkt tillämplig. En viktig skillnad mot Europakonventionen med

---

<sup>1</sup> Se lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

<sup>2</sup> Till skillnad från andra rättigheter som ingår i Europakonventionen, har dubbelprövningsförbudet inte godtagits enhälligt av samtliga medlemsstater som är parter till konventionen, eftersom många medlemsstater vill kunna behålla möjligheten att påföra både administrativa och straffrättsliga sanktioner.

tillhörande lag är att EU:s rättighetsstadga bara gäller vid tillämpning av unionsrätten. En annan viktig skillnad är att bestämmelsen i rättighetsstadgan, genom sin koppling till unionen, har ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än artikel 4 i tilläggsprotokollet, där det talas om ett andra förfarande i samma stat.

De rättssäkerhetsgarantier som anges i artikel 6 i Europakonventionen gäller dels vid en prövning av civila rättigheter och skyldigheter, dels vid anklagelse om brott. Skatter och skatteprocess omfattas inte av begreppet civila rättigheter och skyldigheter (se t.ex. *Ferazzini mot Italien* den 12 juli 2001 § 29 samt *Janosevic mot Sverige* § 64 och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* § 75, båda den 23 juli 2002). Förfaranden inom skatteområdet faller endast inom artikelns tillämpningsområde om de innefattar en anklagelse om brott. Disciplinförfaranden faller således utanför dess tillämpningsområde.

Uttrycken ”lagföring” och ”straff” i artikel 4.1 i tilläggsprotokollet ska tolkas i ljuset av allmänna principer avseende de motsvarande uttrycken ”anklagelse om brott” och ”straff” i artikel 6 respektive 7 i Europakonventionen (*Zolotukhin mot Ryssland* den 10 februari 2009 § 82). Uttrycket brott i den mening som anges i Europakonventionen är ett autonomt begrepp, vilket innebär att det ska ges en självständig och allmängiltig tolkning.

Frågan om vad som är ett brott i konventionens mening har prövats av Europadomstolen i ett stort antal rättsfall. Vid sin bedömning utgår domstolen från de s.k. Engelkriterierna, som slogs fast i målet *Engel m.fl. mot Nederländerna* den 8 juni 1976.

Det första kriteriet, vilket utgör utgångspunkten för bedömningen av om det föreligger en anklagelse om brott eller inte, är hur handlingen klassificeras i nationell rätt, dvs. som brott eller som en disciplinär förseelse. Om handlingen klassificeras som brott i nationell rätt betraktas den även som ett brott i konventionens mening. Om inte får man övergå till att pröva om något av de andra kriterierna är uppfyllt. Det räcker att ett av dessa kriterier är uppfyllt för att artikel 6 ska vara tillämplig. Om analysen visar att inte något av kriterierna i sig är uppfyllt ska dock en samlad bedömning göras, vilken kan leda till att en anklagelse om brott bedöms föreligga.

Det andra kriteriet är gärningens natur. Rör det sig om en gärning som kan utföras av vem som helst och som sanktioneras med ett allmänt förbud, talar det för att artikel 6 i Europakonventionen är

tillämplig. Är det däremot fråga om en överträdelse av förhållningsregler för en viss avgränsad grupp med särskild ställning och särskilda skyldigheter, talar detta mot att det rör sig om brott i konventionens mening (se t.ex. *Öztürk mot Tyskland* den 21 februari 1984 § 53 och *Janosevic mot Sverige* § 68). Vid bedömningen av gärningens art är även syftet med den aktuella bestämmelsen av betydelse. Om syftet är att vara avskräckande och bestraffande, till skillnad från att kompensera för skada, så talar detta för att det rör sig om ett brott (se t.ex. *Öztürk mot Tyskland* § 53). Det tredje kriteriet gäller påföljdens natur och stränghet. Bedömningen av detta kriterium görs i förhållande till den påföljd som riskeras till följd av en viss gärning och inte i förhållande till den faktiskt utdömda eller ålagda sanktionen. En frihetsberövande påföljd medför i allmänhet att artikel 6 blir tillämplig medan typiska disciplinstraff som suspension och varning talar i motsatt riktning.<sup>3</sup> Enbart den ekonomiska sanktionens storlek i sig kan inte leda till att ett förfarande anses vara straffrättsligt (se *Porter mot Storbritannien* den 8 april 2003). Däremot torde avgifternas storlek kunna vara av viss betydelse vid bedömningen av om det rör sig om en anklagelse om brott eller inte (jfr *Grande Stevens m.fl. mot Italien* den 4 mars 2014).

## 10.2 Rätten att inte behöva belasta sig själv

Rätten till en rättvis rättegång i artikel 6.1 i Europakonventionen innefattar en rätt för den misstänkte eller åtalade att inte behöva yttra sig och inte heller behöva belasta sig själv, vilket Europadomstolen slog fast bl.a. i avgörandena *Funke mot Frankrike* den 25 februari 1993 och *Saunders mot Storbritannien* den 17 december 1996. Denna rätt innebär att den som är misstänkt för brott inte ska behöva bidra till utredningen eller bevisningen i målet genom att göra medgivanden eller tillhandahålla belastande material. Det krävs att det är fråga om uppgifter som myndigheterna kan utkräva med någon form av tvångsmedel (såsom vites-, fängelse- eller annat sanktionshot) och att de uppgifter som efterfrågats har samband med det brott som den enskilde misstänks för. Rätten omfattar dock inte

---

<sup>3</sup> Se t.ex. Danelius, Hans (2015), *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna* (Zeteo version 5), s. 175–176.

användning av tvångsvis inhämtad bevisning som existerar oberoende av den misstänktes vilja, t.ex. dokument som erhållits i samband med husrannsakan, blod- eller urinprov (*Saunders mot Storbritannien* § 69). Rätten att inte belasta sig själv är inte absolut utan olika faktorer såsom arten och graden av tvång och graden av allmänintresse för lagföring av den aktuella brottstypen kan leda till att rätten att inte belasta sig själv inte anses ha överträtts (se t.ex. *O'Halloran och Francis mot Storbritannien* den 29 juni 2007).

Artikel 6.1 i Europakonventionen blir tillämplig när någon är ”anklagad för brott”, dvs. i allmänhet när någon delges misstanke om brott. Innan denna tidpunkt är nådd kan administrativa myndigheter använda lagliga tvångsmedel för att framtvunga dokumentation som senare kan visa sig inkriminerande.<sup>4</sup> Även om det i en sådan situation inte är fråga om någon överträdelse av artikel 6.1 när informationen tvingas fram kan det dock stå i strid med artikel 6.1 att i ett senare skede använda informationen mot den misstänkte (se t.ex. *Saunders mot Storbritannien*). Fallet *J.B. mot Schweiz* (den 3 maj 2001) gällde en person som var misstänkt för undandragande av skatt och som hade förelagts att inge handlingar rörande vissa investeringar. Efter som han inte efterkom föreläggandet blev han eftertaxerad och dömd till böter för att han inte lämnat begärd information. Europadomstolen fann att myndigheterna hade sökt tvinga honom att lämna upplysningar som eventuellt skulle ha avslöjat att han gjort sig skyldig till skattebrott. Detta ansågs inte förenligt med artikel 6.1.

Rätten att inte belasta sig själv hindrar inte att myndigheter, exempelvis Skatteverket, efterfrågar eller inhämtar uppgifter från annat håll än från den enskilde.<sup>5</sup>

### 10.3 Dubbelprövningsförbudet

Dubbelprövningsförbudet innebär, vilket har redogjorts för ovan, att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. För att en överträdelse av skyddet mot dubbelprövning i arti-

---

<sup>4</sup> Se rättsutlåtande av Torbjörn Andersson och Iain Cameron intagen som bilaga 6 i SOU 2015:49.

<sup>5</sup> SOU 2015:62 s. 131.

kel 4 ska vara för handen krävs att (1) det ska vara fråga om två förfaranden i samma stat, (2) förfarandena ska kunna utmyнна i två straffrättsliga sanktioner, och (3) det ska vara fråga om samma handling som prövas. När det gäller den delen av förbudet som handlar om vad som utgör samma sak eller samma brott har praxis utvecklats på senare tid. Enligt Europadomstolen ska förbudet förstås som ett förbud mot åtal eller rättegång för ett andra ”brott” i den mån som detta härrör från identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma. Prövningen ska utgå från de fakta som bildar en uppsättning konkreta fakta som berör samma svarande och är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och vars existens måste bevisas för att en fällande dom ska uppnås eller ett straffrättsligt förfarande inledas (*Zolotukhin mot Ryssland* § 82). Europadomstolen har i senare praxis bekräftat att de kriterier för att bedöma om det är fråga om samma brott som fastslogs i Zolotukhinmålet också är tillämpliga när det gäller t.ex. sanktioner på finansmarknaden (*Grande Stevens m.fl. mot Italien*).





## DEL III

### Överväganden och förslag



# 11 Skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

## 11.1 Ett nytt regelverk införs

**Förslag:** Ett nytt regelverk om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang ska införas. Regelverket ska omfatta såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang.

### *Inledning*

Vägledande för skattepolitiken är att medborgarna och företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Skatter ska tas ut på ett rättssäkert sätt. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Detta ska särskilt beaktas vid utformningen av nya skatteregler. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande.<sup>1</sup>

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandraganden.<sup>2</sup> Användningen av bl.a. aggressiv skatteplanering<sup>3</sup> snedvrider kon-

---

<sup>1</sup> Prop. 2014/15:100 s. 104 och 105.

<sup>2</sup> Prop. 2014/15:100 s. 105.

<sup>3</sup> Vad som avses med begreppet aggressiv skatteplanering behandlas i avsnitt 2.3.

kurrensen och missgynnar de som vill göra rätt för sig. För att motverka aggressiv skatteplanering har ett antal länder infört regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg, se kapitel 5.

Rekommendationer om sådana regler har tagits fram inom ramen för OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning, det s.k. BEPS-projektet<sup>4</sup>. Dessa rekommendationer återfinns i en av BEPS-projektets slutrapporter, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*<sup>5</sup>, förkortad OECD-rapporten. Enligt OECD-rapporten är det huvudsakliga syftet med regler om informationsskyldighet att på ett tidigt stadium ge skattemyndigheterna information om potentiellt aggressiva skatteupplägg och vilka som marknadsför, förmedlar och använder dem. Sådan tidig information gör enligt rapporten att skattemyndigheterna kan arbeta mer effektivt. Resurser som annars skulle ha behövt läggas på att upptäcka skatteupplägg kan i stället läggas på att vidta åtgärder utifrån lämnad information. Den tidiga informationen möjliggör också för skattemyndigheter och lagstiftare att snabbt svara på förändrade beteenden hos skattskyldiga genom anpassningar av verksamheten och författningsändringar. Ett annat syfte med bestämmelser om informationsskyldighet avseende skatteupplägg är enligt OECD-rapporten att minska marknadsföringen, förmedlingen och användningen av upplägg för aggressiv skatteplanering. Skattskyldiga kan bli mindre benägna att använda ett upplägg om de vet att skattemyndigheterna kommer att få information om det. Den tid under vilken ett visst upplägg kan användas kan också minska om t.ex. lagändringar genomförs snabbt.<sup>6</sup>

OECD har vidare tagit fram modellregler för informationsskyldighet avseende vissa arrangemang som kan öka risken för skatteundandragande genom att underlätta skattefusk. Det rör sig om arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta

---

<sup>4</sup> BEPS är en förkortning för Base Erosion and Profit Shifting.

<sup>5</sup> OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, [www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&id=id&accname=guest&checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&id=id&accname=guest&checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068)

<sup>6</sup> Se OECD-rapporten s. 18.

utländska ägarstrukturer<sup>7</sup>. Modellreglerna antogs av OECD:s skatteutskott (Committee of Fiscal Affairs) den 8 mars 2018. Reglerna utgör ingen minimistandard och det är således inte obligatoriskt för stater att införa dessa.

Den 25 maj 2018 antogs rådets direktiv (EU) 2018/822 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). DAC 6, som trädde i kraft den 25 juni 2018, innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informationsskyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet, s.k. rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Det innebär även en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta information om sådana arrangemang med varandra genom automatiskt utbyte av upplysningar. Direktivets regler har huvudsakligen utformats för att fånga in arrangemang som kan utgöra aggressiv skatteplanering, men det innehåller även regler som tar sikte på arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. De sistnämnda reglerna motsvarar huvudsakligen de ovan nämnda modellregler som har tagits fram inom ramen för OECD.

DAC 6 innebär en skyldighet för Sverige att införa regler om informationsskyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang. Direktivet innebär däremot inte någon skyldighet att införa sådana regler när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. I detta avsnitt analyseras behovet av regler om informationsskyldighet i Sverige och det görs en bedömning av om sådana regler bör införas även när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Analysen är inriktad på upplägg som kan utgöra aggressiv skatteplanering. Uttrycket aggressiv skatteplanering omfattar inte skattefusk, dvs. förfaranden som karakteriseras av oriktigt uppgiftslämnande (jfr avsnitt 2.3). För att effektivt bekämpa skattefusk torde det huvudsakligen krävas andra åtgärder än att införa en ny uppgiftsskyldighet. Vissa former av skattefusk skulle dock kunna motverkas genom en uppgiftsskyldighet som inriktar sig på arrangemang som kan underlätta skattefusk. Som framgått ovan innehåller

---

<sup>7</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, [www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf)

DAC 6 även sådana regler, nämligen när det gäller arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. Sådana arrangemang är enligt DAC 6 per definition gränsöverskridande arrangemang och omfattas därför alltid av direktivets tillämpningsområde. Eftersom det i dessa delar således inte finns något behov av att införa regler utöver vad som följer av direktivet behandlas sådana arrangemang inte vidare i avsnittet.

### *Befintliga möjligheter för Skatteverket att få information om skatteupplägg*

I skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns redan flera olika uppgiftsskyldigheter, bl.a. skyldigheten att lämna *kontrolluppgifter och deklARATIONER*. Kontrolluppgifter och inkomstdeklARATIONER lämnas till stora delar för samma ändamål, bl.a. till ledning för bestämmande av underlag för inkomstskatt (14 kap. 1 § och 29 kap. 1 § SFL). En skillnad är dock att en kontrolluppgift lämnas av någon annan än den skattskyldige själv, vilket gör den särskilt värdefull som underlag för Skatteverkets beslut. Kontrolluppgifter ska lämnas om bl.a. intäkter i inkomstslaget tjänst<sup>8</sup>, räntor, utdelningar och avyttringar av delägaraktier och fordringsaktier. Kontrolluppgifter ska i de flesta fall lämnas enbart för fysiska personer och dödsbon, dvs. inte för andra juridiska personer. En begränsning är dessutom att bakgrunden till en viss intäkt, transaktion etc. inte framgår av en kontrolluppgift. Utredningen gör därför bedömningen att kontrolluppgifter har ett begränsat värde som informationskälla när det gäller skatteupplägg. Detsamma gäller motsvarande utländska kontrolluppgifter som Skatteverket får tillgång till genom automatiskt informationsutbyte med andra länder.

Den som är skyldig att lämna inkomstdeklARATIONER ska i deklARATIONERNA lämna samtliga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL). En deklARATIONSSKYLDIG som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta

---

<sup>8</sup> Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst kommer framöver i de flesta fall att ersättas av en skyldighet att lämna motsvarande uppgifter i arbetsgivardeklARATIONERNA (prop. 2016/17:58, bet. 2016/17:SkU21, SFS 2017:387).

ett riktigt beslut anses normalt ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg (se avsnitt 7.2.2 och prop. 2010/11:165 s. 817).

Det är vanligt att deklarationsskyldiga lämnar sidoupplysningar (dvs. uppgifter som inte direkt framgår av fastställda formulär) i inkomstdeklarationen; antingen under "Övriga upplysningar" eller i en bilaga. Skatteverket har härigenom en möjlighet att få information om skatteupplägg. Enligt uppgifter från Skatteverkets representanter i utredningen är den information som lämnas dock ofta kortfattad och utformad på ett sådant sätt att myndigheten inte kan göra en bedömning av frågan utan ytterligare utredning. Denna uppfattning delas inte av näringslivets företrädare i utredningen, som anser att dessa sidoupplysningar ger Skatteverket stora möjligheter att få information om skatteupplägg. Det ska påpekas att för det fall att Skatteverket skulle göra en närmare granskning, och underkänna upplägget, kan även ofullständig information vara tillräcklig för att en sådan särskild utredningsskyldighet för Skatteverket som innebär att skattetillägg inte kan tas ut ska anses ha uppkommit (angående denna särskilda utredningsskyldighet, se avsnitt 7.2.2).

Upplysningar som lämnas i deklarationen lämnas först en viss tid efter att ett upplägg redan har genomförts av en eller flera skattskyldiga. Som informationskälla när det gäller nya former av aggressiv skatteplanering kan sådana uppgifter ha ett mindre värde för Skatteverket än uppgifter som lämnas i ett tidigare skede, t.ex. i samband med att ett upplägg tillhandahålls av en skatterådgivare.

Det ska också framhållas att skyldigheten att lämna uppgifter i deklarationen enbart gäller uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Uppgifter om ett skatteupplägg behöver således inte lämnas om upplägget inte kan angripas med stöd av gällande regler och uppgifterna därför inte påverkar Skatteverkets beslut. Om den deklarationsskyldige – t.ex. utifrån en dom från Högsta förvaltningsdomstolen – bedömer att det inte finns någon risk för att upplägget underkänns har denne inget incitament att i deklarationen upplysa om användningen av upplägget. Skatteverket kan dock ändå ha ett intresse av att få sådana uppgifter. Om ett upplägg tillämpas i stor omfattning kan det nämligen finnas anledning för Skatteverket att uppmärksamma lagstiftaren på att det finns

ett behov av ändrad lagstiftning. En uppskattning av det skattebortfall som användningen av ett upplägg leder till torde ofta vara nödvändig som underlag för en hemställan om en lagändring.

Skatteverket kan även få information om skatteupplägg genom *förhandsbeskedsinstitutet* (se avsnitt 8.2). Skatteverkets representanter i utredningen har dock framfört att förhandsbesked ofta söks relativt sent, när ett visst upplägg redan har spridits till en större krets. Enligt Skatteverkets mening förekommer det också att förhandsbesked söks på enbart vissa delar av ett upplägg, vilket innebär att myndigheten inte får fullständig information. Det är svårt för utredningen att bedöma i vilken utsträckning förhandsbeskedsinstitutet kan användas för att ge information om nya skatteupplägg. I vart fall får Skatteverket inte genom en ansökan om förhandsbesked information om hur många andra skattskyldiga som använder sig av samma upplägg.

Viss inblick i skatteupplägg får Skatteverket också genom sitt arbete med att besvara *frågor från skattskyldiga*. Sådana frågor besvaras inom ramen för myndighetens serviceskyldighet, vilken följer av 6 § förvaltningslagen (2017:900). Serviceskyldigheten omfattar dock inte att hjälpa till med avancerad skatteplanering (prop. 1985/86:80 s. 60) och myndigheten är inte heller skyldig att svara på frågor på ett sätt som förutsätter att den först genomför en omfattande rättsutredning (prop. 2016/17:180 s. 67). Även om en skattskyldig skulle vara beredd att avslöja detaljer om ett skatteupplägg för Skatteverket förefaller det således saknas incitament för att denne ska göra det. Dessutom får Skatteverket inte heller på detta sätt information om hur många andra skattskyldiga som använder sig av samma upplägg.

Skatteverket kan även få indikationer på förekomsten av skatteupplägg på andra sätt, t.ex. genom *kontrollverksamheten, internationell samverkan och omvärldsanalys*.

Det förtjänar att påpekas att det under senare år redan har genomförts ett antal åtgärder som ger Skatteverket mer information i syfte att motverka skatteundandraganden. I detta sammanhang kan nämnas t.ex. rådets direktiv (EU) 2016/2258 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller skattemyndigheters tillgång till information för bekämpning av penningtvätt (förkortat DAC 5). DAC 5 innebär bl.a. att skattemyndigheterna får tillgång till den information om verkliga huvudmän som samlas in i samband med åtgärder mot penningtvätt. Vidare kan nämnas skyldigheten för



vissa multinationella koncerner att lämna land-för-land-rapporter och det automatiska informationsutbytet avseende sådana rapporter.<sup>9</sup>

Sammanfattningsvis finns det redan i dag ett antal olika möjligheter för Skatteverket att få indikationer på förekomsten av nya skatteupplägg. Det har dock från Skatteverkets representanter i utredningen framförts att myndigheten behöver genomföra utredningar för att få ett fullständigt bedömningsunderlag, och att det är svårt för myndigheten att på ett tidigt stadium uppskatta utbredningen av ett upplägg. Samtidigt behöver Skatteverket sådan information för att kunna vidta lämpliga motåtgärder. I detta sammanhang bör nämnas att Skatteverket saknar möjlighet att genomföra utredningar i rent kartläggningssyfte (se t.ex. 41 kap. 2 § SFL angående syftet med revision).

### *Förbättrad skattekontroll*

Det har från Skatteverkets sida framförts att myndigheten i dag lägger betydande resurser på att identifiera nya former av aggressiv skatteplanering. En informationsskyldighet avseende skatteupplägg skulle eventuellt innebära att en del av dessa resurser i stället skulle kunna läggas på annan verksamhet, t.ex. kontrollverksamheten. Det är dock troligt att Skatteverket, även om en informationsskyldighet införs, kommer att behöva lägga ned ett betydande arbete på att identifiera intressanta upplägg. Även arrangemang som saknar intresse för Skatteverket torde nämligen komma att rapporteras in, och det totala antalet inrapporteringar kan bli stort.

Om Skatteverket fick tidigare information om nya upplägg och i vilken omfattning de används skulle myndigheten snabbare kunna besluta om lämpliga motåtgärder och samordna sina insatser. Detta skulle sannolikt innebära stora fördelar. Om t.ex. myndighetens bedömning är att ett visst upplägg inte kan angripas med stöd av gällande lagstiftning skulle denna bedömning tidigt kunna kommuniceras internt för att förhindra onödiga utredningar och olikbehandling av skattskyldiga. Skatteverkets kontrollresurser skulle då i stället

---

<sup>9</sup> De svenska bestämmelserna om skyldighet att lämna land-för-land-rapporter finns i 33 a kap. SFL. Kapitlet infördes med anledning av det multilaterala avtalet den 27 januari 2016 mellan behöriga myndigheter om utbyte av land-för-land-rapporter och rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 4).

kunna läggas på annat och enskilda skulle inte drabbas av tidsödande utredningar i onödan.

Om Skatteverket gör bedömningen att ett upplägg är i strid med gällande lagstiftning skulle myndigheten tidigt kunna besluta om samordnade kontroll- och informationsinsatser. Detta skulle öka möjligheterna att upptäcka skatteundandragande och minska risken för olikbehandling. Om myndighetens bedömning kommuniceras externt, t.ex. genom ställningstaganden eller publicering på myndighetens webbplats, är det dessutom sannolikt att en del skattskyldiga skulle avstå från att genomföra upplägget, vilket i sin tur skulle innebära att kontrollresurser kan läggas på annat.

Om Skatteverket tidigt fick kännedom om utbredningen av olika upplägg skulle myndigheten ha ett bättre underlag vid prioritering mellan olika kontrollinsatser.

Möjligheterna att upptäcka skatteundandragande skulle öka ytterligare om uppgifter lämnas om vilka som använder ett visst upplägg. Dessutom skulle Skatteverket då sannolikt behöva lägga mindre resurser på att göra analyser och urval inför kontroller.

Mot bakgrund av vad som nu har sagts gör utredningen bedömningen att en informationsskyldighet avseende skatteupplägg skulle leda till förbättrad skattekontroll.

### *Tidiga lagändringar*

Om ett visst skatteupplägg är förenligt med gällande rätt men det ändå anses viktigt att stoppa användningen av upplägget krävs det att skattelagstiftningen ändras. Ju tidigare Skatteverket får information om nya skatteupplägg, hur de fungerar och i vilken omfattning de används, desto tidigare kan myndigheten uppmärksamma lagstiftaren på behov av lagändringar. Som nämnts ovan kan det i dag vara svårt för Skatteverket att i ett tidigt skede uppskatta utbredningen av ett visst förfarande. Sådan information kan dock vara nödvändig som underlag för en hemställan om en lagändring. Utredningen gör bedömningen att en informationsskyldighet avseende skatteupplägg skulle leda till att Skatteverket får ett bättre underlag när det gäller såväl hur ett upplägg fungerar som hur många som använder det. Därigenom skulle också möjligheterna öka att tidigt genomföra lagändringar i syfte att stoppa aggressiv skatteplanering.

*Ökad rättssäkerhet för skattskyldiga*

När Skatteverket får kännedom om nya skatteupplägg kan myndigheten göra en rättslig bedömning av dessa, samordna sina insatser och vid behov publicera ställningstaganden. Syftet med ställningstaganden är att uppnå en enhetlig och likformig rättstillämpning inom Skatteverket. Lika fall ska behandlas lika, oavsett var i landet de skattskyldiga finns.

Ställningstaganden är inte bindande för de skattskyldiga och domstolarna. Däremot leder de till större förutsebarhet eftersom de klargör hur Skatteverket tolkar skattelagstiftningen. En skattskyldig kan därigenom redan innan ett visst förfarande genomförs få en uppfattning om hur Skatteverket kommer att bedöma den aktuella skattefrågan. Även om detta i grunden är positivt ska det dock framhållas att ställningstaganden från Skatteverket kan leda till att skattskyldiga avstår från förfaranden som vid en senare domstolsprövning visar sig vara förenliga med gällande rätt.

Om ett visst skatteupplägg är förenligt med gällande rätt men det ändå anses viktigt att stoppa användningen av upplägget krävs det att skattelagstiftningen ändras. En lagändring kan vara önskvärd även i fall då Skatteverket inte anser att ett upplägg är förenligt med gällande rätt. Det kan nämligen dröja många år innan det finns en vägledande dom från högsta instans och under den tiden kan osäkerheten om vad som egentligen gäller vara stor. En tydligare lagstiftning kan innebära större förutsebarhet och bättre möjligheter till likabehandling.

Ett sätt att på förhand få besked om skattekonsekvenserna av ett visst förfarande är att ansöka om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Förhandsbesked kan lämnas avseende flera olika skatter, bl.a. inkomstskatt och mervärdes-skatt. Det kan dock ta tid att få ett förhandsbesked, och beskedet kan dessutom överklagas. Det är också relativt vanligt att ansökningar avvisas av Skatterättsnämnden (se avsnitt 8.2.3). Ett förhandsbesked är bara bindande i förhållande till den enskilde som förhandsbeskedet angår, och kan därför ha ett begränsat värde för andra skattskyldiga.

En skattskyldig kan också vända sig till Skatteverket och ställa frågor om beskattningskonsekvenserna av ett visst handlande. Skatte-

verket besvarar sådana frågor inom ramen för myndighetens serviceskyldighet. Som framgått ovan omfattar serviceskyldigheten dock inte att hjälpa till med avancerad skatteplanering, och myndigheten är inte skyldig att svara på frågor på ett sätt som förutsätter att den först genomför en omfattande rättsutredning. Ett svar som ges till en enskild skattskyldig innebär dessutom inte någon ökad förutsebarhet för andra skattskyldiga i samma situation.

Utredningen anser att en informationskyldighet avseende skatteupplägg skulle kunna leda till ökad rättssäkerhet för skattskyldiga genom att Skatteverket tidigare kan få kännedom om nya upplägg och i vilken omfattning de används. Skatteverket skulle då i ett tidigt skede kunna publicera ställningstaganden, samordna sina insatser och uppmärksamma lagstiftaren på behov av lagändringar. Sådana åtgärder kan som framgått ovan öka förutsebarheten och ge bättre möjligheter till likabehandling. Det skulle också kunna leda till färre processer i domstol. Sådana processer kan vara både långdragna och kostsamma.

### *Regelverkets utformning*

En avgörande faktor för att en ny uppgiftsskyldighet ska få de önskade effekter i form av förbättrad skattekontroll, möjlighet till tidiga lagändringar och ökad rättssäkerhet som har redogjorts för ovan är naturligtvis att regelverket i stor utsträckning fångar in relevanta skatteupplägg. Det är speciellt viktigt att Skatteverket får information om helt nya former av aggressiv skatteplanering, dvs. upplägg som tidigare har varit okända för myndigheten. Bestämmelserna om vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga måste således utformas på ett sådant sätt att både kända och okända upplägg kan träffas av reglerna. Det innebär att reglerna inte kan vara så precisa som annars skulle ha varit önskvärt. I fråga om gränsöverskridande arrangemang måste dessutom regelverket vara i överensstämmelse med DAC 6. Direktivet är i vissa delar vagt. Definitioner av vissa begrepp saknas och vissa andra begrepp är definierade på ett sätt som lämnar utrymme för olika tolkningar. Vad som nu sagts innebär en risk för att regelverket i vissa avseenden kan komma att upplevas som vagt och oklart, och att det kan komma att träffa många situa-

tioner som inte är av något större intresse för Skatteverket. Kostnaderna för att efterleva regelverket kan därigenom bli höga. Utredningen är väl medveten om denna problematik. Givetvis måste regelverket i möjligaste mån utformas på ett tydligt sätt och begränsas till relevanta situationer. Vidare måste, i varje enskilt fall, hänsyn tas till eventuella oklarheter i regelverket vid påförande av sanktionsavgifter (jfr avsnitt 14.3 – Befrielse från rapporteringsavgift).

### *Påverkan på skattskyldiga och rådgivare*

Som framgått ovan kan ett syfte med regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg vara att minska marknadsföringen, förmedlingen och användningen av upplägg för aggressiv skatteplanering. Regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg finns redan i ett antal länder. Utredningen har skickat en enkät till skattemyndigheterna i Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada för att få mer information om bl.a. effekterna av regelverken i dessa länder. Samtliga skattemyndigheter utom skattemyndigheten i Portugal har svarat på enkäten.

Skattemyndigheterna i Storbritannien, Irland och USA har uppgett att antalet inrapporterade upplägg har minskat med tiden. I *Storbritannien* hade sammanlagt cirka 2 500 upplägg rapporterats in fram till och med hösten 2017.<sup>10</sup> Över 1 000 av dessa rapporterades in under de första två-tre åren efter att regelverket (Disclosure of Tax Avoidance Schemes, förkortat DOTAS) infördes 2004. Därefter minskade antalet inrapporteringar, vilket enligt skattemyndighetens bedömning åtminstone delvis beror på effekten av reglerna om informationsskyldighet. Som framgår av avsnitt 5.2.7 har en oberoende granskning av regelverket i Storbritannien genomförts av tre forskare vid Oxfords universitet. Enligt forskarna var det inte möjligt att på grundval av offentligt tillgängliga uppgifter göra en ordentlig utvärdering av regelverkets effekter. När det gäller minskningen av antalet inrapporteringar menar forskarna att den kan bero på en minskning av antalet skatteupplägg, men att den också kan

---

<sup>10</sup> Observera att ett upplägg kan ha flera användare. Antalet användare torde således överstiga 2 500. Det ska dock också påpekas att det inte är troligt att det rör sig om 2 500 unika skatteupplägg, eftersom samma eller snarlika upplägg kan ha rapporterats in av flera uppgiftsskyldiga.

bero på att det inledningsvis förekom överrapportering eller på kringgående av DOTAS.<sup>11</sup>

Skattemyndigheten i *Irland* har uppgett att sammanlagt elva upplägg hade rapporterats in fram till och med hösten 2017, varav sju under 2011, ett under 2012, två under 2014 och ett under 2017. Antalet inrapporterade upplägg har således sjunkit sedan reglerna infördes 2011, men skattemyndigheten anser inte att det går att dra några slutsatser om orsaken till det.

Skattemyndigheten i *USA* har uppgett att antalet inrapporterade upplägg har sjunkit över tiden, och att man anser att en viktig orsak till detta är regelverkets effekt på marknaden för skatteupplägg. Skattemyndigheten har också uppgett att man har noterat att antalet inrapporteringar har ökat initialt när regelverket har utvidgats till att omfatta nya transaktioner. Därefter har antalet inrapporteringar fallit igen, vilket anses tyda på minskad användning av de aktuella uppläggen.

Skattemyndigheten i *Kanada* har uppgett att antalet inrapporterade upplägg har varit lågt sedan reglerna infördes 2013 och att inga väsentliga effekter av reglerna har kunnat noteras.

Även om det kan finnas flera orsaker till minskningen av antalet inrapporteringar i Storbritannien, Irland och USA förefaller det, enligt utredningens mening, sannolikt att reglerna om informations-skyldighet har haft åtminstone en viss effekt, dvs. att de har bidragit till en minskad användning av sådana upplägg som omfattas av regelverket. En sådan effekt på marknaden bedöms vara sannolik också i Sverige, även om förutsättningarna givetvis skiljer sig åt från land till land.

Ett nytt regelverk om informationsskyldighet i Sverige skulle också påverka skattskyldiga och rådgivare på ett annat sätt, nämligen genom de kostnader som skulle uppkomma för att följa regelverket. Detta berörs närmare nedan.

---

<sup>11</sup> Devereux, Michael, Freedman, Judith & Vella, John (2012), *The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford University Centre for Business Taxation.

*Sammanfattning och slutsatser*

DAC 6 innebär som framgått ovan en skyldighet för Sverige att införa en uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Frågan är då om liknande regler bör införas avseende arrangemang som inte är gränsöverskridande.

I Sverige har skattskyldiga juridiska och fysiska personer redan i dag mycket långtgående skyldigheter att lämna uppgifter till Skatteverket. Av central betydelse är t.ex. bestämmelsen i 31 kap. 3 § SFL som anger att den deklarationsskyldige måste lämna alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Därigenom åläggs de deklarationsskyldiga en omfattande uppgiftsskyldighet. Trots denna omfattande uppgiftsskyldighet får Skatteverket i dag inte tillräcklig information om nya skatteupplägg förrän i ett relativt sent skede, då uppläggen redan har fått stor spridning.

Enligt utredningens bedömning skulle det viktigaste syftet med regler om uppgiftsskyldighet avseende inhemska arrangemang vara att ge Skatteverket tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används. Utredningens bedömning är att det i dag inte finns tillräckliga möjligheter för Skatteverket att få sådan tidig information. Om Skatteverket fick tidig information om nya skatteupplägg, och hur många som marknadsför, förmedlar och använder dem, skulle flera fördelar kunna uppnås. Som framgår ovan skulle sådan information t.ex. kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet och öka möjligheterna att tidigt täppa till luckor i skattelagstiftningen. Det ska dock påpekas att det är svårt att på förhand göra en bedömning av vilken effekt en ny uppgiftsskyldighet kommer att ha. Denna effekt beror bl.a. på i vilken utsträckning förekommande skatteupplägg kommer att träffas av det nya regelverket och därmed bli rapporteringspliktiga.

Ett annat viktigt syfte med reglerna skulle vara att ge Skatteverket ett bra underlag när det gäller enskilda skattskyldigas användning av skatteupplägg. Utredningen gör bedömningen att det finns ett sådant behov, trots den omfattande skyldighet skattskyldiga juridiska och fysiska personer redan i dag har att i en deklaration lämna alla uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. Som

nämnts i föregående stycke är det dock svårt att på förhand göra en bedömning av effekten av en ny uppgiftsskyldighet.

Uppgiftsskyldigheten skulle vara till gagn även för de skattskyldiga. Ett tidigt agerande från Skatteverket, t.ex. genom rättsliga ställningstaganden, skulle öka förutsebarheten vilket kan bidra till en ökad rättssäkerhet samt en minskning av onödiga processer i domstol.

Sammanfattningsvis anser utredningen att en uppgiftsskyldighet som ger Skatteverket tidig information om såväl gränsöverskridande som rent inhemska skatteupplägg – och vilka som marknadsför, förmedlar och använder dem – skulle utgöra ett bra komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan i dag finns i skatteförfarandelagen. En sådan uppgiftsskyldighet bedöms också kunna förebygga förekomsten av aggressiv skatteplanering. Aggressiv skatteplanering snedvrider konkurrensen och missgynnar de som inte använder sådana förfaranden. En uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg bedöms därför också kunna leda till sundare konkurrens.

Vid bedömningen av om även rent inhemska arrangemang ska omfattas av regelverket måste fördelarna vägas mot de kostnader som detta skulle medföra för främst de uppgiftsskyldiga, men även Skatteverket. För att kunna uppfylla sitt syfte måste regelverket utformas på ett sådant sätt att det fångar in såväl kända som okända upplägg som kan vara av intresse för Skatteverket. Det innebär att reglerna inte kan vara så precisa som annars skulle ha varit önskvärt. En konsekvens av det är att regelverket i vissa avseenden kan komma att upplevas som vagt och oklart, och att det kan komma att träffa många situationer som inte är av något större intresse för Skatteverket. Detta påverkar givetvis kostnaderna för att efterleva regelverket. De kostnader som de i betänkandet föreslagna reglerna – som omfattar såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang – förväntas medföra för gruppen av uppgiftsskyldiga är betydande. Enbart kostnaderna för själva inrapporteringarna har uppskattats till cirka 225 miljoner kronor per år, se konsekvensanalysen i kapitel 20. Därtill kommer bl.a. kostnader för att fånga upp arrangemang som kan vara rapporteringspliktiga och bedöma om dessa arrangemang omfattas av regelverket. Även dessa kostnader kan antas uppgå till väsentliga belopp, sett till hela gruppen av uppgiftsskyldiga. En uppgiftsskyldig rådgivares kostnad för att fullgöra uppgiftsskyldigheten



kan normalt förväntas övervältras på klienten. Den slutliga kostnaden torde därför klienten få stå för. Om rådgivaren fakturerar för nedlagd tid avseende inrapportering i enlighet med gängse timtaxa kommer denna slutliga kostnad vara betydligt högre än den faktiska kostnaden för den uppgiftsskyldige rådgivaren. De löpande kostnaderna för Skatteverket har uppskattats till mellan 150 och 170 miljoner kronor per år.

De uppskattade kostnaderna för de uppgiftsskyldiga och Skatteverket omfattar som framgår ovan uppgiftsskyldighet avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Som framgår av konsekvensanalysen har, vid bedömningen av förväntade kostnader, en grov uppskattning av antalet inrapporteringar gjorts utifrån dels antalet rådgivningsföretag, dels antalet företag av en viss storlek. Det har inte varit möjligt att göra någon uppskattning av kostnaderna fördelat på gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. Utredningens bedömning är dock att rent inhemska arrangemang är vanligen förekommande, och att den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga således skulle bli betydligt mindre om sådana arrangemang undantogs från regelverkets tillämpningsområde. Åtminstone torde så vara fallet när det gäller arrangemang som tillhandahålls till, eller genomförs av, fysiska personer eller mindre företag.

Den ökade administrativa bördan är ett tungt argument mot en uppgiftsskyldighet avseende rent inhemska arrangemang. Den omständigheten att det torde vara vanligt med rent inhemska arrangemang talar dock för att en uppgiftsskyldighet bör införas även avseende sådana arrangemang. Eftersom rent inhemska arrangemang inte regleras av DAC 6 har medlemsstaterna större frihet att bestämma hur regler om sådana arrangemang ska se ut. Reglerna kan därmed utformas på ett sådant sätt att endast arrangemang som är av verkligt intresse för Skatteverket blir rapporteringspliktiga.

Utredningen anser att intresset av att Skatteverket får uppgifter även om rent inhemska arrangemang väger tyngre än de kostnader som detta innebär för de uppgiftsskyldiga och Skatteverket. Som framgår av avsnitt 11.6.15 föreslås vissa undantag för rent inhemska arrangemang, i syfte att uppgiftsskyldigheten avseende sådana arrangemang enbart ska omfatta arrangemang som är av verkligt intresse för Skatteverket. Det ska framhållas att utredningens bedömning att även rent inhemska arrangemang bör omfattas av uppgiftsskyldigheten bygger på antagandet att Skatteverket kommer att arbeta aktivt för

att så långt som möjligt begränsa inrapporteringen till sådana uppgifter som är av verkligt intresse för myndigheten. Detta kan ske genom såväl ställningstaganden i olika frågor som genom den möjlighet att meddela föreskrifter om undantag som föreslås i avsnitt 11.6.15.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår utredningen att ett nytt regelverk om uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg införs. Regelverket ska omfatta såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang och ska således gå utöver vad som följer av DAC 6, som endast reglerar gränsöverskridande arrangemang. Enligt utredningens mening bör en utvärdering göras efter att det nya regelverket har tillämpats under en viss tid. Frågan om regelverkets tillämpning på rent inhemska arrangemang bör då prövas på nytt. Som framgår av avsnitt 15.5 ska viss utvärdering även göras av DAC 6.

Vilka arrangemang som bör omfattas av det nya regelverket berörs närmare i senare avsnitt. Utredningen föreslår att begreppet rapporteringspliktiga arrangemang används om dessa arrangemang.

## 11.2 Bestämmelserna tas in i en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang och i skatteförfarandelagen

**Förslag:** Bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang ska tas in i en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang. Bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

Utredningen föreslår ett nytt regelverk om rapporteringspliktiga arrangemang och skyldighet att lämna uppgifter om sådana arrangemang. Vad som avses med rapporteringspliktiga arrangemang behandlas i avsnitt 11.6 nedan. Som framgår av det avsnittet ska avgränsningen, liksom enligt DAC 6, göras genom en prövning av om arrangemanget uppvisar något av ett antal fastställda kännetecken. I vissa fall är det också en förutsättning för att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt att en skatteförmån är den viktigaste fördelen, eller en av de viktigaste fördelarna, med arrangemanget. Vissa undantag från

rapporteringsplikt föreslås för arrangemang som inte är gränsöverskridande.

Bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang blir med nödvändighet relativt omfattande, speciellt när det gäller beskrivningen av kännetecknen. Utredningen anser därför att sådana bestämmelser bör tas in i en ny lag.

Utredningen har övervägt om även bestämmelserna om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang bör tas in i denna lag, eller i en egen ny lag. Ett annat alternativ är att dessa bestämmelser tas in i skatteförfarandelagen. I skatteförfarandelagen finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter (1 kap. 1 § första stycket SFL). Alternativet att ta in bestämmelserna i en ny lag kan förefalla tilltalande av principiella skäl, eftersom det rör sig om en helt ny typ av uppgiftsskyldighet och uppgifterna inte ska lämnas till ledning för beskattningen i enskilda fall. De uppgiftsskyldigheter som finns i dag regleras dock i skatteförfarandelagen. Det talar enligt utredningens mening för att även de nya bestämmelserna bör placeras i den lagen. Lämnade uppgifter kommer dessutom att användas i Skatteverkets beskattningsverksamhet, bl.a. som ett verktyg för kontroll av att andra uppgiftsskyldigheter har fullgjorts. En jämförelse kan göras med skyldigheten att lämna s.k. land-för-land-rapporter. Även denna skyldighet regleras i skatteförfarandelagen, trots att innehållet i dessa rapporter inte direkt ska användas för beskattningsbeslut.<sup>12</sup> En fördel med att placera de nya bestämmelserna i skatteförfarandelagen är också att denna lags förfaranderegler blir tillämpliga. Utredningen anser därför att de nya bestämmelserna om uppgiftsskyldighet bör tas in i skatteförfarandelagen. Eftersom det rör sig om ett helt nytt och relativt omfattande regelverk anser utredningen att bestämmelserna bör tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

---

<sup>12</sup> Land-för-land-rapporterna får användas för övergripande analys av risker när det gäller internprissättning och andra risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster. Vidare får uppgifterna användas för ekonomisk och statistisk analys. Däremot får uppgifterna inte användas för att ensamma läggas till grund för beskattningsbeslut (33 a kap. 13 § SFL, 7 § lagen [2017:182] om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet och prop. 2016/17:47 s. 63–64).

*Lagförslag*

Förslagen föranleder att en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang införs, en ändring i 1 kap. 1 § SFL och att ett nytt kapitel, 33 b kap., införs i skatteförfarandelagen.

### 11.3 Skatter som omfattas

**Förslag:** Det nya regelverket ska tillämpas på arrangemang som inte är gränsöverskridande och som avser skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen eller lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Reglerna ska också tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Reglerna ska dessutom tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som

1. skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller

2. skulle kunna påverka identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

*Allmänt*

Regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg kan avse flera olika skatter. Regelverken i andra länder skiljer sig åt när det gäller tillämpningsområdet. I samtliga de fem länder som utredningen har valt att titta närmare på (Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada) omfattas inkomstskatt av informationsskyldigheten. I de flesta av dessa länder omfattas även andra skatter, dock gäller Kanadas regelverk bara inkomstskatt. I tre av länderna ska

information lämnas om mervärdesskatteupplägg (Storbritannien, Irland och Portugal).

Eftersom DAC 6 är ett ändringsdirektiv är dess tillämpningsområde detsamma som tillämpningsområdet för rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC). Enligt artikel 2 i DAC ska direktivet tillämpas på alla skatter som medlemsstaterna tar ut förutom mervärdesskatt, tullar, punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete och obligatoriska sociala avgifter. DAC har genomförts i svensk rätt genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, förkortad lagen om administrativt samarbete. Den lagen har motsvarande tillämpningsområde (2 § lagen om administrativt samarbete).

Det nya regelverket måste, såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang, omfatta åtminstone sådana skatter som DAC gäller för. Samma krav finns inte när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang står det Sverige fritt att låta uppgiftsskyldigheten omfatta arrangemang avseende skatter som inte omfattas av DAC. Frågan är således hur brett tillämpningsområdet för de nya reglerna bör vara.

Syftet med den nya uppgiftsskyldigheten är i första hand att ge tidig information om nya upplägg för aggressiv skatteplanering. Utredningens bedömning är att sådana upplägg är vanligast på inkomstskatteområdet och att regelverket därför åtminstone måste omfatta skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Såvitt gäller gränsöverskridande upplägg är detta också ett krav enligt DAC 6.

Andra exempel på skatter som omfattas av DAC är kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) och avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Åtminstone när det gäller gränsöverskridande arrangemang måste tillämpningsområdet för det nya regelverket således omfatta dessa skatter. Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt på vissa utdelningar, som huvudsakligen tas ut i de fall utdelningen betalas till en begränsad skattskyldig. Avkastningsskatt är en schabloniserad skatt på pensionskapital. Syftet med såväl kupongskatt som avkastningsskatt är

att ersätta inkomstskatt enligt inkomstskattelagen, och enligt uppgift från Skatteverket förekommer det upplägg avseende båda dessa skatter.

Aggressiva skatteupplägg förekommer även på andra områden som inte omfattas av DAC, t.ex. när det gäller mervärdesskatt. Ett alternativ skulle därför vara att låta reglerna omfatta fler skatter. Skatteverket skulle då kunna få information om fler aggressiva skatteupplägg, och utbudet och användningen av sådana upplägg skulle kunna minska på fler områden. Det är dock svårt att beräkna effekterna av ett helt nytt regelverk när det gäller antalet inrapporterade upplägg. Det är viktigt att regelverket i möjligaste mån utformas så att det inte resulterar i fler inrapporteringar än Skatteverket kan hantera. Detta talar enligt utredningens mening för att tillämpningsområdet för reglerna inledningsvis inte bör vara alltför brett. Hänsyn måste också tas till de administrativa kostnader som regler av nu aktuellt slag innebär för de uppgiftsskyldiga. Sådana kostnader är svåra att beräkna. Även detta talar för att tillämpningsområdet för reglerna inledningsvis bör vara relativt begränsat.

### *Gränsöverskridande arrangemang*

Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang anser utredningen att tillämpningsområdet bör motsvara tillämpningsområdet för DAC. Eftersom den föreslagna uppgiftsskyldigheten för gränsöverskridande arrangemang kan avse även arrangemang avseende utländsk skatt är det inte möjligt att i lagtexten göra en uppräknig av de skatter som omfattas. I stället bör tillämpningsområdet anges genom en hänvisning till lagen om administrativt samarbete. Regelverket ska således tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete. De svenska skatter som omfattas är skatter enligt bl.a. inkomstskattelagen, kupongskattelagen och lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Tillämpningsområdet ska också omfatta sådana gränsöverskridande arrangemang som skulle kunna påverka skyldigheten att rapportera in uppgifter om finansiella konton eller försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap (jfr de i avsnitt 11.6.13 berörda kännetecknen i DAC 6 som avser arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för

att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer). Detta bör av tydlighetsskäl anges uttryckligen, även om också sådana arrangemang torde avse skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete.

### *Rent inhemska arrangemang*

När det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande anser utredningen att tillämpningsområdet bör begränsas till vissa av de skatter som omfattas av DAC, nämligen sådana svenska skatter beträffande vilka det är känt att det förekommer rent inhemska upplägg som skulle kunna träffas av kännetecknen i DAC 6. Utredningen gör bedömningen att det för närvarande främst är skatt enligt inkomstskattelagen som uppfyller dessa kriterier. Även skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel bör dock omfattas av tillämpningsområdet. Livförsäkringsföretag och vissa andra subjekt är undantagna från beskattning enligt inkomstskattelagen för hela eller största delen av sin verksamhet och betalar i stället avkastningsskatt på en schablonmässigt beräknad avkastning på tillgångarna. Om avkastningsskatten undantas från tillämpningsområdet så skulle dessa subjekt i princip falla utanför regelverket när det gäller rent inhemska arrangemang. Upplägg avseende kupongskatt torde så gott som alltid vara gränsöverskridande, jfr definitionen av gränsöverskridande arrangemang i avsnitt 11.6.3. Någon uppgiftsskyldighet för rent inhemska arrangemang avseende sådan skatt torde därför inte behövas. Utredningen föreslår därför att tillämpningsområdet för de nya reglerna, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, åtminstone inledningsvis begränsas till arrangemang avseende skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen eller lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

### *Utvidgning av tillämpningsområdet*

Som framgår av avsnitt 11.1 anser utredningen att en utvärdering av regelverket bör göras efter att det har tillämpats under en viss tid. Efter en sådan utvärdering kan man överväga att utvidga tillämpningsområdet till fler skatter. Detta gäller såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. En utgångspunkt vid utformningen av

regelverket har varit att det relativt enkelt ska kunna utvidgas till att omfatta fler skatter.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om regelverkets tillämpningsområde tas in i 2 och 3 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

## **11.4 Allmänna utgångspunkter vid utformningen av regelverket**

Som nämnts tidigare har OECD/G20 tagit fram rekommendationer när det gäller regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg. I OECD-rapporten anges bl.a. ett antal frågeställningar som enligt rapporten måste beaktas vid utformningen av regler av detta slag. Dessa frågeställningar gäller

- vem som ska lämna information till skattemyndigheten,
- vilken information som ska lämnas (dvs. vilka arrangemang som ska rapporteras in och vilka uppgifter som ska lämnas om dessa),
- vid vilken tidpunkt informationen ska lämnas,
- eventuella skyldigheter för skatterådgivare eller skattskyldiga att lämna vissa uppgifter så att informationen avseende ett visst upplägg kan knytas till en viss skattskyldig,
- konsekvenserna av att inte följa regelverket,
- konsekvenserna av att lämna information i enlighet med regelverket, och
- hur den inrapporterade informationen ska användas.<sup>13</sup>

Dessa frågeställningar är enligt utredningens mening centrala vid utformningen av regelverket, och kommer att tas upp i kommande avsnitt. Frågorna i de fyra första strecksatserna behandlas i avsnitt 11.5–11.8 och 11.10. I dessa delar innehåller DAC 6 bestämmelser som måste

---

<sup>13</sup> OECD-rapporten s. 18–19.



beaktas åtminstone vid utformningen av regler avseende gränsöverskridande arrangemang.

En utgångspunkt för utredningen har varit att reglerna i så stor utsträckning som möjligt bör vara desamma för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. Skillnader kan nämligen i sig innebära att reglerna uppfattas som mer otydliga och att den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga blir än större. Detta särskilt som den gränsöverskridande dimensionen av ett upplägg inte nödvändigtvis behöver ha betydelse för att en skatteförmån ska kunna uppnås, utan kan bero på en tillfällighet. Samtidigt måste det dock beaktas att uppgiftsskyldigheten har delvis olika syften när det gäller gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. Uppgifter om rent inhemska arrangemang kommer inte att utbytas automatiskt med andra medlemsstater, utan kommer enbart att lämnas för att tillgodose svenska intressen. Regler om sådana arrangemang kan, och bör, därför utformas så att endast arrangemang som är av verkligt intresse för Skatteverket blir rapporteringspliktiga. Utredningen föreslår i detta syfte vissa undantag för arrangemang som inte är gränsöverskridande, se avsnitt 11.6.15. Det ska också redan nu framhållas att många bestämmelser i DAC 6 avser arrangemang som till sin natur är gränsöverskridande. Eftersom sådana bestämmelser inte är applicerbara på rent inhemska förhållanden kommer det nya regelverket att innehålla fler bestämmelser om gränsöverskridande arrangemang än om rent inhemska arrangemang.

När det gäller konsekvenserna av att inte följa regelverket framgår av DAC 6 att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som har antagits i enlighet med direktivet, och att de ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de tillämpas. Sanktionerna ska enligt direktivet vara effektiva, proportionella och avskräckande. Frågan hur sanktionssystemet bör utformas har således överlämnats till medlemsstaterna. Utredningens förslag i denna fråga återfinns i kapitel 14.

Konsekvenserna av att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang behandlas i kapitel 12.

När det gäller användningen av lämnade uppgifter framgår det av avsnitt 11.1 ovan hur informationen är tänkt att användas i Skatteverkets verksamhet och som underlag för lagändringar. Som framgår av kapitel 15 kommer uppgifterna även att utbytas med andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar.

I OECD-rapporten anges även

- att regelverket bör utformas så att reglerna är tydliga och lätta att förstå,
- att en avvägning bör göras mellan de kostnader som regelverket medför för enskilda och nyttan för det allmänna,
- att reglerna bör utformas så att de träffar relevanta upplägg och ger tillräcklig information om dessa (inklusive information om vilka som använder, marknadsför och förmedlar dem), och
- att insamlad information bör användas effektivt.<sup>14</sup>

Utredningen instämmer i dessa principer. En viktig utgångspunkt har, som nämnts ovan, varit att reglerna av tydlighetsskäl så långt möjligt ska vara desamma för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. En avvägning mellan kostnader och nytta har som framgår av avsnitt 11.1 och 11.3 gjorts bl.a. när det gäller frågan om regelverket ska omfatta rent inhemska arrangemang och frågan om vilka skatter som bör omfattas.

Som nämnts i avsnitt 11.3 har en utgångspunkt för utredningen även varit att regelverket relativt enkelt ska kunna utvidgas till att omfatta fler skatter.

Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang innebär utredningens förslag att DAC 6 genomförs i svensk rätt. Följande generella principer gäller vid genomförande av EU-direktiv. Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna när det gäller det resultat som ska uppnås, men det är upp till medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet (artikel 288 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt). Det innebär att en medlemsstat inte behöver använda sig av samma terminologi eller systematik som i direktivet. Det avgörande är att medlemsstaterna uppnår det avsedda resultatet. Medlemsstaterna ska också verka för en enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten. Den EU-rättsliga principen om direktivkonform tolkning innebär att en nationell domstol som tolkar nationell rätt är skyldig att i den utsträckning som det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås.

---

<sup>14</sup> OECD-rapporten s. 19–20.

## 11.5 Vilka som ska lämna uppgifterna

### 11.5.1 Svenska rådgivare har den primära skyldigheten att lämna uppgifter

**Förslag:** Den som är svensk rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket. Vid gränsöverskridande arrangemang gäller detta dock inte om rådgivaren har starkare anknytning till någon annan medlemsstat.

*Vilka ska åläggas den primära skyldigheten att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?*

Utredningen har ovan kommit fram till att ett nytt regelverk om uppgiftsskyldighet avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska rapporteringspliktiga arrangemang bör införas i Sverige. I fråga om gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang regleras i DAC 6 frågan om vilka som är uppgiftsskyldiga. DAC 6 reglerar dock inte arrangemang som inte är gränsöverskridande, varför det finns en möjlighet att utforma reglerna om vilka som är uppgiftsskyldiga annorlunda när det gäller rent inhemska arrangemang. Såsom framgår ovan är utredningens utgångspunkt emellertid att reglerna i så stor utsträckning som möjligt bör vara desamma för gränsöverskridande respektive för rent inhemska arrangemang. De uppgiftsskyldiga får färre bestämmelser att förhålla sig till och på så sätt en mindre administrativ börda. Reglerna om vilka som är primärt uppgiftsskyldiga bör således som utgångspunkt vara desamma avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Vissa skillnader i regleringen är dock nödvändig med anledning av den gränsöverskridande dimensionen hos de arrangemang som omfattas av DAC 6.

DAC 6 innebär att rådgivare ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Vad som avses med rådgivare framgår av avsnitt 11.5.2. En aktör som inte har viss angiven anknytning till något EU-land omfattas inte av begreppet. Av DAC 6 följer att en rådgivare är skyldig att lämna uppgifter till behörig myndighet i den medlemsstat som denne har anknytning till. Det framgår uttryckligen att om en rådgivare är skyldig att lämna uppgifter i mer än en medlemsstat ska uppgifterna lämnas endast i en

medlemsstat och då i första hand i den medlemsstat där rådgivaren hör hemma (se artikel 8ab.3 i DAC). Det är således endast rådgivare med viss anknytning till Sverige – i betänkandet används begreppet svenska rådgivare om dessa – som kan bli skyldiga att lämna uppgifter till Skatteverket avseende gränsöverskridande arrangemang. Skyldigheten gäller dock bara om de inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Utredningen har valt att lagtekniskt lösa detta genom att definiera vem som är svensk rådgivare och i lagtexten ange att dessa är uppgiftsskyldiga förutsatt att de inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. De i lagtexten angivna anknytningsfaktorerna motsvarar de som framgår av DAC 6. En rådgivare anses ha starkast anknytning till den stat i vilken denne är hemmahörande.

Utredningen anser, såsom ovan angetts, att de regler avseende vilka som är primärt uppgiftsskyldiga som föreskrivs i DAC 6 så långt som möjligt bör gälla även för rent inhemska arrangemang. Utredningen gör också bedömningen att denna lösning är mest proportionerlig för att uppnå syftet med regelverket. Detta eftersom den administrativa bördan främst hamnar på rådgivare, vilka torde ha lättare än de skattskyldiga själva att fullgöra uppgiftsskyldigheten och även besitta mest kunskap om arrangemangen. Detta medför troligen också att de uppgifter som Skatteverket erhåller är mer korrekta och fullständiga och innebär således även en positiv påverkan på de administrativa kostnader som regelverket kan medföra för myndigheten. Att svenska rådgivare är primärt uppgiftsskyldiga är således att föredra framför en lösning där den primära uppgiftsskyldigheten ligger på användarna själva. Den är också att föredra framför en lösning där uppgifterna ska lämnas av såväl rådgivare som användare, eftersom en sådan dubbel uppgiftsskyldighet torde innebära att den totala administrativa bördan för rådgivare och användare skulle öka.

#### *Även advokater omfattas av skyldigheten att lämna uppgifter*

Utredningen har i föregående avsnitt föreslagit att den primära uppgiftsskyldigheten ska åvila svenska rådgivare, i enlighet med vad som föreskrivs i DAC 6. I DAC 6 anges att en medlemsstat får ge

rådgivare rätt till undantag från uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang om uppgiftsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstaten. Rådgivare får bara vara berättigade till undantag i den mån de bedriver verksamhet inom ramen för de relevanta nationella lagar som styr deras yrken (se artikel 8ab.5 i DAC). Om en medlemsstat har utnyttjat denna möjlighet till undantag och det avseende ett visst rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang inte finns någon rådgivare som inte omfattas av undantaget övergår uppgiftsskyldigheten på användaren av arrangemanget (se artikel 8ab.6 i DAC).

Utredningen har att ta ställning till om Sverige ska utnyttja denna undantagsmöjlighet. Vad som torde avses med ”yrkesmässiga privilegier” (eng. legal professional privilege) är för svenskt vidkommande regler om advokatsekretess (se avsnitt 4.2.2). Dessa regler gäller enbart advokater anslutna till Sveriges advokatsamfund. I andra medlemsstater regleras frågan om yrkesmässiga privilegier emellertid annorlunda och i t.ex. Tyskland synes även revisorer som skatterådgivare omfattas av dessa privilegier.<sup>15</sup> I vissa länder omfattas även bolagsjurister av yrkesmässiga privilegier. Såvitt framgår är så fallet i Storbritannien där advokater kan vara verksamma även som bolagsjurister och då omfattas av yrkesmässiga privilegier. I och med att DAC 6 innebär att Sverige har en möjlighet att välja att göra undantag från uppgiftsskyldigheten för rådgivare som åberopar advokatsekretess, måste ställning tas dels till om undantagsmöjligheten ska utnyttjas, dels till hur ett sådant undantag i så fall ska utformas.

Såsom framgår av avsnitt 4.2.2 har svenska advokater en särställning, jämfört med andra rådgivare, bl.a. i och med att de omfattas av en lagreglerad tystnadsplikt och även har en absolut lojalitetsplikt mot klienten. Om möjligheten till undantag från uppgiftsskyldighet inte utnyttjas kommer advokater, precis som övriga personer som är att anse som rådgivare, omfattas av uppgiftsskyldigheten. Detta innebär emellertid att ett betydande ingrepp görs i advokatens tystnadsplikt och innebär också ett avsteg från den, som utredningen uppfattat, rådande uppfattningen om advokater och den särskilda ställning som de har ifråga om det särskilda förtroendet mellan klienter

<sup>15</sup> Se uttalande av Tyskland i samband med antagandet av DAC 6, Europeiska unionens råd, *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang – Antagande* (ST 8346 2018 INIT)

och rättsliga rådgivare. Samtidigt torde uppgiftsskyldigheten faktiskt fullgöras i ett betydligt större antal fall om advokater, som har att följa god advokatsed och som står under tillsyn av Advokatsamfundet, skulle vara skyldiga att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Syftet med regelverket torde således i större omfattning kunna uppnås genom denna lösning än om advokater helt eller delvis undantas från skyldigheten att lämna uppgifter.

Förutom att regelefterlevnaden torde öka innebär denna lösning också den fördelen att regelverket blir konkurrensneutralt, dvs. alla skatterådgivare är uppgiftsskyldiga på samma villkor. Från användarnas sida kan det också framstå som fördelaktigt att slippa att rapportera in arrangemang till Skatteverket med tanke på den administrativa börda detta innebär. Samtidigt finns möjligheten för användarna att samtycka till att advokaten i stället lämnar dessa uppgifter, vilket innebär att användarna slipper att göra det. Även om vissa inskränkningar gjorts i advokatens tystnadsplikt de senaste åren har detta främst gjorts i syfte att motverka penningtvätt och finansiering av terrorism<sup>16</sup>, vilket skiljer sig avsevärt från syftet med regler om uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg. Dessutom omfattas advokater endast av penningtvättslagstiftningen när de bedriver viss angiven verksamhet och de åtnjuter också undantag från vissa av kraven i denna lagstiftning. Utredningen anser mot denna bakgrund att möjligheten att göra undantag från uppgiftsskyldighet för rådgivare som omfattas av s.k. yrkesmässiga privilegier bör utnyttjas. Det främsta skälet till detta är den betydande

---

<sup>16</sup> Advokater har ett antal skyldigheter enligt lagen (2017:630) om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, däribland en skyldighet att rapportera misstänkta fall av penningtvätt till Polismyndigheten samt att även utan egen föregående misstanke i vissa fall lämna information till Polismyndigheten. För ytterligare information om advokaters skyldigheter enligt penningtvättslagstiftningen hänvisas till Sveriges Advokatsamfund, Vägledning för advokater och advokatbyråer beträffande lagstiftningen om åtgärder mot penningtvätt och terroristfinansiering – 2017 års penningtvättslagstiftning i ett advokatperspektiv, Antagen och gällande från den 1 september 2017. På området för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton har riksdagen nyligen beslutat om ytterligare inskränkningar av advokaters tystnadsplikt, genom borttagande av undantaget gällande rapporteringsskyldigheten för advokaters klientmedelskonton och införandet av en laglig skyldighet för advokater och advokatbyråer att lämna upplysningar till rapporteringsskyldiga finansiella institut om identiteten på den eller de klienter som ett klientmedelskonto avser (prop. 2018/19:9, bet. 2018/19:SkU5, SFS 2018:2034). Denna inskränkning görs bl.a. för att Sverige ska uppfylla sina internationella åtaganden, se prop. 2018/19:9, s. 75–83.

inskränkning i advokatens tystnadsplikt som en fullständig uppgiftsskyldighet för advokater skulle medföra och som bedöms vara oproportionerlig för att uppnå regelverkets syfte.

Det återstår då att se på vilket sätt frågan om advokatsekretess ska regleras inom ramen för det nya regelverket om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang. Ett alternativ vore att helt undanta advokater från uppgiftsskyldigheten medan en annan möjlig lösning är att ålägga advokater en skyldighet att lämna endast vissa uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket.

Alternativet att advokater helt undantas från skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket om rapporteringspliktiga arrangemang och att uppgiftsskyldigheten i stället läggs på övriga rådgivare alternativt användarna skulle innebära ett fullständigt upprätthållande av advokatsekretessen. Såsom framgår av avsnitt 4.2.2 har advokatsekretessen traditionellt varit stark i Sverige, mycket beroende på det omfattande etiska regelverk advokater har att följa och att de vid brott mot dessa regler kan bli föremål för disciplinära åtgärder. Däremot kan denna lösning medföra problem ur konkurrensneutralitetssynpunkt eftersom endast en grupp rådgivare undantas från uppgiftsskyldighet och således undgår den administrativa börda denna plikt innebär. Det är dock troligt att rådgivaren ändå i de flesta fall kommer att sköta inrapporteringen, oaktat om uppgiftsskyldigheten åvilar användaren.

Om advokater helt undantas från uppgiftsskyldigheten kan det finnas en risk att vissa arrangemang aldrig kommer till Skatteverkets kännedom eftersom advokaten då inte behöver rapportera in dem och användaren kan välja att inte rapportera in arrangemanget. Användare som önskar använda sig av potentiellt aggressiva skatteupplägg väljer kanske att vända sig till en advokat eftersom dessa inte är skyldiga att lämna uppgifter om upplägget till Skatteverket. Vissa användare, som sysslar med de mest aggressiva formerna av skatteplanering torde enligt utredningens uppfattning vara benägna att inte lämna uppgifter till Skatteverket. Skatteverkets möjligheter att få tidig information om mycket aggressiva skatteupplägg torde således minska betydligt om myndigheten inte får någon som helst information från rådgivaren.

Det andra alternativet är en medelväg, dvs. att advokater åläggs en skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket, men att en begränsning görs ifråga om vilka

uppgifter som ska lämnas. En fråga att ta ställning till i detta sammanhang är om uppgifter om klienters identitet ska lämnas till Skatteverket. Även om praxis torde möjliggöra att Skatteverket i vissa fall kan få ut sådana uppgifter (jfr RÅ 2001 Ref. 67 II) torde ändå dessa möjligheter vara mycket begränsade (jfr RÅ 2001 Ref. 67 I). I det rättsfall genom vilket Skatteverket fick ut uppgifter om klienters identitet rörde det sig om advokatbyråns egen beskattning, vilket kan ha påverkat utgången i målet.<sup>17</sup> En motsatt utgång skulle nämligen innebära att advokater i princip skulle vara immuna mot skattekontroll.<sup>18</sup> I RÅ 2001 Ref. 67 I där utlämnande vägrades rörde det sig inte om advokatbyråns egen beskattning och i det fallet lämnades de begärda uppgifterna inte ut.

Med tanke på att uppgifter som rör klientens identitet och liknande i många fall omfattas av beslagsförbudet i rättegångsbalken, vilket innebär att Skatteverket vid en revision kan få bekymmer att inhämta sådana uppgifter, anser utredningen det vara uteslutet att ålägga advokater att lämna sådana uppgifter till Skatteverket. Frågan är dock om advokater kan åläggas att lämna vissa uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget, t.ex. en anonymiserad beskrivning av arrangemanget och uppgift om vilka skatteregler som tillämpas för att uppnå den förväntade skatteförmånen. Skatteverkets representanter i utredningen har framfört att generella uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang skulle kunna vara till stor nytta för myndigheten i deras arbete med att identifiera skatteupplägg och deras omfattning även om myndigheten därigenom inte får information om vilka användarna av uppläggen är. Eftersom detta alternativ innebär att advokater inte ska lämna fullständiga uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang måste en uppgiftsskyldighet även läggas på användarna, för det fall det inte finns någon annan rådgivare som är uppgiftsskyldig (jfr avsnitt 11.5.3 nedan). Den totala administrativa bördan torde därmed öka i och med att viss dubbelt uppgiftslämnande kommer att ske. Delvis samma uppgifter kommer att behöva lämnas av såväl advokaten som en annan rådgivare eller användaren (se avsnitt 11.7 nedan). Samtidigt är enligt DAC 6 samtliga rådgivare avseende ett gränsöverskridande rapporteringspliktigt

---

<sup>17</sup> Se Vasarainen, Sandra, *Undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision*, Skattenytt 2016 s. 578.

<sup>18</sup> Se redogörelsen för utlåtande av professor Hultqvist i RÅ 2001 not. 184.



arrangemang som utgångspunkt skyldiga att lämna uppgifter om arrangemanget (artikel 8ab.9 i DAC).

Det dubbla uppgiftslämnandet torde kunna medföra att denna lösning kan komma i konflikt med advokaters tystnads- och lojalitetsplikt i och med att Skatteverket i vissa fall, genom att jämföra och sammanställa de uppgifter om upplägget som lämnats av en advokat med de som lämnats av exempelvis användaren, kan sluta sig till vilken klient advokatens inrapportering avser. Från näringslivets företrädare i utredningen har framhållits att även ett alternativ där advokater bara måste lämna vissa uppgifter avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang innebär en inte önskvärd inskränkning av advokaters tystnadsplikt. Utredningen har dock gjort bedömningen att advokater i de allra flesta fall bör kunna lämna vissa uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget utan att bryta mot advokatsekretessen. Sådana uppgifter bedöms kunna vara av stort värde för att syftet med regelverket ska kunna uppnås. Även om uppgifterna skulle kunna medföra att en koppling kan göras mellan en advokats respektive någon annans inrapportering och regelverket således i vissa fall kan innebära en inskränkning i advokatsekretessen anser utredningen att denna inskränkning får anses befogad. Vikten av att de uppgifter som Skatteverket erhåller i så stor utsträckning som möjligt lämnas av rådgivaren, vilket torde innebära en ökad kvalitet på den information som myndigheten får, väger enligt utredningens mening också tyngre än den ökade administrativa börda som dubbelrapporteringen medför. Att uppgiftsskyldigheten till så stor del som möjligt åvilar rådgivaren, och inte användaren av uppläggen, torde också ha en positiv inverkan på regelefterlevnaden. Av dessa skäl förordar utredningen att advokater åläggs en skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket, men att en begränsning görs ifråga om vilka uppgifter som ska lämnas. Denna lösning bör gälla såväl för de gränsöverskridande som de rent inhemska rapporteringspliktiga arrangemangen. Frågan om vilka uppgifter som ska lämnas av advokater berörs närmare i avsnitt 11.8 nedan.

### *Lagförslag*

En bestämmelse om rådgivares uppgiftsskyldighet tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 11 § SFL.

### 11.5.2 Definitioner av rådgivare, svensk rådgivare och användare

**Förslag:** Med begreppet rådgivare ska avses 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.

En person ska bara anses som rådgivare om denne:

1. är hemmahörande i en medlemsstat i EU,
2. tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat,
3. är registrerad i eller regleras av lagstiftningen i en medlemsstat, eller
4. tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i någon medlemsstat.

Begreppet svensk rådgivare ska innefatta rådgivare som har sådan anknytning till Sverige som avses ovan.

Med begreppet användare ska avses den som tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

#### *Rådgivare*

Utredningen har i föregående avsnitt föreslagit att den primära uppgiftsskyldigheten ska åvila rådgivare när det gäller både gränsöverskridande och inhemska arrangemang. Av DAC 6 framgår att artikel 3 i DAC ska ändras bland annat genom tillägg av vissa nya definitioner.

I den nya punkten 21 i artikel 3 i DAC finns en definition av begreppet förmedlare. Direktivet delar in förmedlarna i två olika kate-

gorier. Den första kategorin avser personer som utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller som förvaltar genomförandet.

Med förmedlare avses också personer som, med beaktande av relevanta fakta och omständigheter och på grundval av de upplysningar som finns att tillgå och den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att tillhandahålla sådana tjänster, vet eller skäligen kan förväntas veta att de har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning med avseende på utformning, marknadsföring, organisation, tillgängliggörande för genomförande eller förvaltning av genomförandet av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. Varje sådan person ska ha rätt att tillhandahålla bevis för att denne inte visste eller skäligen inte kunde förväntas veta att denne deltog i ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. I detta syfte får personen hänvisa till alla relevanta fakta och omständigheter samt alla tillgängliga upplysningar och sina relevanta sakkunskaper och insikter.

För att vara förmedlare krävs också att personen har sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen (EU), har ett fast driftställe i en medlemsstat genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls, är registrerad i eller regleras av lagstiftningen i en medlemsstat eller är registrerad hos en yrkesorganisation på området för juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster i en medlemsstat.

Begreppet person följer definitionen i DAC (se artikel 3.11). Det är inte bara fysiska och juridiska personer som avses utan också en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning. Även varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, kan omfattas av begreppet person (jfr 7 § lagen om administrativt samarbete).

Direktivets begrepp förmedlare är centralt i det nya regelverket om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang eftersom det normalt är förmedlaren som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket, se

avsnitt 11.5.1. En definition av begreppet bör därför införas i det nya 33 b kap. i SFL. DAC 6 reglerar endast gränsöverskridande arrangemang men för att öka regelverkets tydlighet och göra det mer förutsebart och lätthanterligt anser utredningen att samma definition bör gälla även i fråga om rent inhemska arrangemang. Utredningen bedömer att begreppet förmedlare inte är anpassat till svenskt språkbruk när det gäller vilken kategori det är avsett att träffa. Begreppet för närmast tankarna till förmedlare av t.ex. försäkringar, bostäder eller liknande i stället för till den som ger råd avseende eller organiserar ett skatteupplägg. För svenskt vidkommande ligger det närmast till hands att använda begreppet rådgivare i stället för förmedlare. Definitionen bör också anpassas till den terminologi som i övrigt används i skatteförfarandelagen. Vissa språkliga justeringar i definitionen föreslås därför.

Definitionen av förmedlare enligt DAC 6, och därmed av begreppet rådgivare i den föreslagna lagtexten, är mycket vid och torde kunna omfatta en mängd företeelser och personer. Till exempel kan bolagsjurister alternativt en skatteavdelning som ger råd avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang till ett annat företag inom en koncern ses som rådgivare. Detta skiljer regleringen i DAC 6 från exempelvis Storbritanniens regelverk DOTAS, som innebär att de flesta sådana "in house-rådgivare" inte är att anse som rådgivare (promoters). Även om det är EU-domstolen som slutligt kan avgöra vad som innefattas i definitionen har utredningen försökt identifiera fall då en person enligt utredningens mening inte bör anses som rådgivare, se författningskommentaren till den föreslagna 33 b kap. 8 § SFL.

### *Svensk rådgivare*

Begreppet rådgivare kan omfatta rådgivare som har anknytning till antingen Sverige eller till andra medlemsstater i EU. Eftersom skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket primärt åvilar svenska rådgivare, dvs. rådgivare som har viss anknytning till Sverige, anser utredningen att en bestämmelse ska införas där begreppet svensk rådgivare definieras. Av definitionen bör framgå vilken typ av anknytning till Sverige som krävs för att en rådgivare ska vara svensk rådgivare.

*Användare*

I den nya punkten 22 i artikel 3 i DAC finns en definition av begreppet berörd skattebetalare. Av definitionen framgår att med berörd skattebetalare avses en person för vilken ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang tillgängliggörs för genomförande eller som är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang eller som har genomfört det första steget i ett sådant arrangemang. I den engelska versionen används begreppet relevant taxpayer. Utredningen gör bedömningen att begreppet berörd skattebetalare inte är anpassat till svensk lagstiftning och till den begreppsflora som används i skatteförfarandelagen. Utredningen anser därför att detta begrepp bör ersättas med begreppet användare men att definitionen i huvudsak ska motsvara den som används i DAC 6. En definition av begreppet användare bör därför införas i det nya 33 b kap. i SFL. Vissa språkliga justeringar bör dock göras för att definitionen bättre ska passa in i svensk lagtext. Definitionen måste också anpassas så att den fungerar för såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Utredningen anser dessutom att hänvisningen i direktivets definition till en person ”som är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang” är överflödigt. I fall då ett arrangemang tillhandahålls av en rådgivare (eller av en motsvarande aktör som saknar anknytning till EU) omfattas den som tillhandahålls arrangemanget av begreppet användare redan genom den första delen av definitionen i DAC 6. Även om något sådant tillhandahållande inte sker, t.ex. på grund av att arrangemanget tas fram internt inom ett företag, är den aktuella skrivningen obehövlig enligt utredningens mening. För att ett internt framtaget arrangemang ska anses vara ”redo för genomförande” krävs, enligt utredningens mening, att samtliga förutsättningar som krävs för genomförandet är på plats. Denna tidpunkt torde oftast mer eller mindre sammanfalla med den tidpunkt då det första steget i genomförandet tas. Det torde också vara mycket svårt att slå fast att någon är redo att genomföra ett arrangemang innan genomförandet faktiskt påbörjas.

*Lagförslag*

Definitioner av begreppen rådgivare, svensk rådgivare och användare tas in i tre nya paragrafer, 33 b kap. 8–10 §§ SFL.

**11.5.3 Användare ska i vissa fall lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket**

**Förslag:** Användare ska i vissa fall lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket.

Detta gäller i fråga om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang om:

1. det inte finns någon rådgivare, eller
2. samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater, eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat.

Detta gäller dock bara om användaren

1. är hemmahörande i Sverige,
2. har ett fast driftställe i Sverige och inte är hemmahörande i någon annan medlemsstat,
3. har inkomster i Sverige och inte är hemmahörande eller har ett fast driftställe i någon annan medlemsstat, eller
4. bedriver verksamhet i Sverige och inte är hemmahörande eller har ett fast driftställe eller inkomster i någon annan medlemsstat.

När det gäller rapporteringspliktiga arrangemang som inte är gränsöverskridande ska användaren lämna uppgifter om

1. det inte finns någon svensk rådgivare, eller
2. samtliga svenska rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater.

## *Inledning*

Utredningen föreslår att den primära skyldigheten att lämna uppgifter ska åvila svenska rådgivare både när det gäller gränsöverskridande och inte gränsöverskridande arrangemang (se avsnitt 11.5.1). Enligt DAC 6 gäller uppgiftsskyldigheten som utgångspunkt samtliga personer som kan anses vara rådgivare avseende arrangemanget. I vissa fall finns ingen rådgivare, nämligen om användaren själv utformar och genomför ett arrangemang eller om denne tar hjälp av en aktör som saknar anknytning till EU. Det kan också vara så att en rådgivare helt eller delvis är befriad från skyldigheten att lämna uppgifter (i Sverige eller i ett annat EU-land) på grund av advokatsekretess eller liknande utländska regler. För att säkerställa att regelverket blir effektivt och att inte Skatteverket eller behörig myndighet i någon annan medlemsstat går miste om möjligheten att få information om potentiellt aggressiva skattearrangemang är det nödvändigt att uppgiftsskyldigheten i sådana fall går över på den användare som gynnas av arrangemangen (se punkt 8 i skälen till DAC 6). En bestämmelse om detta finns i artikel 8ab.6 i DAC. Denna lösning ligger i linje med befintliga regelverk om informationsskyldighet som finns i Storbritannien, Portugal och Irland, där uppgiftsskyldigheten övergår på användaren i de fall a) skatterådgivaren är baserad utomlands, b) när det inte finns någon skatterådgivare och c) när rådgivaren hävdar att information inte kan lämnas på grund av tystnadsplikt eller advokatsekretess. En användare är som regel uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang i endast en medlemsstat, vilket som regel är hemviststaten (se artikel 8ab.7 i DAC). Utredningen har valt att lagtekniskt lösa detta genom att föreskriva att endast användare med viss angiven anknytning till Sverige ska lämna uppgifter till Skatteverket om gränsöverskridande arrangemang.

Utredningen anser som utgångspunkt att uppgiftsskyldighetens utformning bör vara densamma när det gäller såväl gränsöverskridande som inhemska rapporteringspliktiga arrangemang. Användarens uppgiftsskyldighet kommer dock behöva utformas på något olika sätt beroende på om det rör sig om ett gränsöverskridande arrangemang, som omfattas av DAC 6 och som blir föremål för automatiskt informationsutbyte, eller ett rent inhemskt arrangemang. Detta eftersom det i de senare fallen aldrig kan bli aktuellt att

en rådgivare eller användaren själv är uppgiftsskyldig i ett annat EU-land.

Nedan redogörs mer utförligt för i vilka fall uppgiftsskyldigheten bör åvila användaren.

### *Avsaknad av rådgivare*

Det är inte alltid som rådgivare är inblandade i utformningen av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Användare kan använda sig av sådana arrangemang även utan att först ha konsulterat en fristående rådgivare. Det förekommer att stora företag har egna skatteavdelningar som tar fram skatteupplägg som företaget sedan använder för att minska sin totala skattebörda. I de allra flesta fall torde dock externa rådgivare anlitas.

En särskild fråga som utredningen i detta sammanhang har att ta ställning till är om även företag som tar fram skatteupplägg för egen användning bör vara uppgiftsskyldiga.<sup>19</sup> Enligt artikel 8ab.6 i DAC övergår uppgiftsskyldigheten på användaren om det inte finns någon rådgivare. Ett sådant fall är t.ex. om användaren själv utformat arrangemanget internt med hjälp av sin bolagsjurist eller bolagets skatteavdelning. När det gäller de gränsöverskridande arrangemangen uppställer således direktivet ett krav på att uppgiftsskyldigheten i dessa fall övergår på användaren. Utredningen anser att detsamma bör gälla avseende de rent inhemska arrangemangen. Om uppgiftsskyldigheten avseende inhemska arrangemang endast skulle omfatta fristående rådgivare, och inte fall som det beskrivna, torde detta kunna snedvrída konkurrensen. Genom att uppgiftsskyldigheten övergår på användaren i de aktuella fallen torde det säkerställas att syftet med regelverket uppnås och att Skatteverket i så stor utsträckning som möjligt erhåller uppgifter om rapporteringspliktiga inhemska arrangemang som genomförs. Denna lösning ligger också i linje med reglerna i de EU-länder som redan har infört regelverk om informationsskyldighet. Om ett rapporteringspliktigt arrangemang tas fram internt inom ett företag och företaget därefter begär en s.k. second opinion avseende arrangemanget från en extern rådgivare kan

---

<sup>19</sup> Se kommittédirektivet, Dir. 2017:38, s. 9. Ett företag som tillhandahåller ett skatteupplägg till ett annat företag i samma koncern blir uppgiftsskyldigt i egenskap av rådgivare, se avsnitt 11.5.2 ovan.



arrangemanget behöva inrapporteras såväl av företaget som av rådgivaren, dvs. två separata inrapporteringar.

Ett annat fall då uppgiftsskyldigheten enligt DAC 6 övergår på användaren är om den som ger råd eller på annat sätt bistår med arrangemanget är baserad utanför EU (se artikel 8ab.6 i DAC). Detta eftersom det krävs att rådgivaren har viss angiven anknytning till en medlemsstat för att vara rådgivare (se artikel 3 punkt 21 tredje stycket i DAC). I de fall sådan anknytning saknas finns det således ingen rådgivare som är skyldig att lämna uppgifter. Utredningen föreslår därför att användaren ska vara uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om det inte finns någon rådgivare.

En liknande reglering bör införas när det gäller de inhemska arrangemangen men då ska användaren lämna uppgifter om det inte finns någon svensk rådgivare.

*Rådgivaren är advokat och därmed förhindrad att lämna samtliga uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget*

Utredningen har ovan kommit fram till att även advokater bör omfattas av den föreslagna uppgiftsskyldigheten för rådgivare, dock med en begränsning avseende vilka uppgifter som dessa ska vara skyldiga att lämna (se avsnitt 11.5.1). I syfte att säkerställa att Skatteverket får tillräcklig information om skatteuppläggen, hur de fungerar och vilka som använder dem måste även användarna åläggas uppgiftsskyldighet i dessa fall. Detta krav uppställs också i DAC 6 om en medlemsstat utnyttjar möjligheten till undantag för rådgivare som gör gällande s.k. yrkesmässiga privilegier. Utredningen föreslår därför att användaren är uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater, eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat. Hänvisningen till motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat är nödvändig eftersom en svensk användare kan ha anlitat en rådgivare i en annan medlemsstat, vars regler avseende s.k. yrkesmässiga privilegier kan innebära att rådgivaren är förhindrad att lämna uppgifter i den staten. Utredningen föreslår också att en liknande reglering införs när det gäller de inhemska arrangemangen men att användaren i dessa fall

ska lämna uppgifter om samtliga svenska rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om användares uppgiftsskyldighet tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 14 och 15 §§ SFL.

#### **11.5.4 Uppgiftsskyldighet i mer än en medlemsstat**

**Förslag:** Om en svensk rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang har lika stark anknytning till en annan medlemsstat som till Sverige behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

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 uppgifterna redan har lämnats i den andra medlemsstaten.

### *Rådgivare*

Av DAC 6 framgår att om en rådgivare är skyldig att lämna uppgifter i mer än en medlemsstat ska uppgifterna lämnas endast i en medlemsstat och då i första hand i den medlemsstat där rådgivaren hör hemma (se artikel 8ab.3 i DAC). Utredningen har valt att lagtekniskt lösa detta genom att definiera vem som är svensk rådgivare och i lagtexten ange att svenska rådgivare är uppgiftsskyldiga om de inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat (se avsnitt 11.5.1). DAC 6 anger vidare att om en rådgivare är uppgiftsskyldig i mer än en medlemsstat, t.ex. på grund av att denne hör hemma i två medlemsstater, ska rådgivaren inte behöva lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang om denna kan visa att uppgifterna har lämnats i den andra medlemsstaten (artikel 8ab.4 DAC).

En svensk rådgivare kan vara skyldig att lämna uppgifter i två medlemsstater, nämligen om denna har lika stark anknytning till Sverige och en annan medlemsstat. Om så är fallet behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om uppgifterna har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. Det behöver enligt utredningens mening inte framgå uttryckligen av lagtexten att bevisbördan för ett påstående om att uppgifter har lämnats i en annan medlemsstat ligger på den uppgiftsskyldige.

### *Användare*

I DAC 6 föreskrivs att om användaren är uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang i mer än en medlemsstat ska uppgifterna endast lämnas i en medlemsstat, i första hand hemviststaten (se artikel 8ab.7 andra stycket i DAC). Såsom framgår ovan har utredningen valt att lagtekniskt lösa detta genom att endast användare med viss angiven anknytning till Sverige ska lämna uppgifter till Skatteverket (föreslagna 33 b kap. 14 § SFL). DAC 6 anger att om en användare av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang är uppgiftsskyldig i mer än en medlemsstat, t.ex. på grund av att denne hör hemma i två medlemsstater, behöver uppgifter avseende arrangemanget inte lämnas om samma uppgifter har lämnats i en annan medlemsstat (se artikel 8ab.8 i DAC). En användare som är uppgiftsskyldig i två medlemsstater på grund av exempelvis dubbel skatterättslig hemvist kan således befrias från att lämna uppgifter till Skatteverket, men bara om denna kan visa att uppgifter om det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om att svenska rådgivare respektive användare som är uppgiftsskyldiga i både Sverige och en annan medlemsstat avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang inte behöver lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket om uppgifterna redan lämnats i den andra medlemsstaten tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 12 och 16 §§.

### 11.5.5 Flera uppgiftsskyldiga rådgivare eller användare

**Förslag:** En svensk rådgivare behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Om det finns flera användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang ska uppgifter till Skatteverket bara lämnas av en användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare eller, om det inte finns någon sådan användare, en användare som hanterar genomförandet av arrangemanget. Om det finns flera användare som uppfyller dessa kriterier behöver en sådan användare inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan av dessa användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Ett rapporteringspliktigt arrangemang kan ha utformats av flera rådgivare och det kan även i många fall finnas flera användare avseende arrangemanget. Det kan således finnas flera uppgiftsskyldiga avseende samma rapporteringspliktiga arrangemang.

Huvudregeln i DAC 6 är att samtliga rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang är uppgiftsskyldiga (artikel 8ab.9 DAC). En rådgivare är befriad från att lämna uppgifter om ett sådant arrangemang endast om denne kan visa att uppgifterna redan har lämnats av en annan rådgivare (artikel 8ab.9 andra stycket DAC). Eftersom den andra rådgivaren kan vara baserad utanför Sverige behöver det framgå av lagtexten att uppgifterna kan ha lämnats antingen till Skatteverket eller till en behörig myndighet i en annan medlemsstat. Det behöver enligt utredningens mening inte framgå uttryckligen av lagtexten att bevisbördan för ett påstående om att uppgifter har lämnats av en annan rådgivare ligger på den uppgiftsskyldige.

Om uppgiftsskyldigheten har övergått på användaren och det finns fler än en användare av arrangemanget pekar DAC 6 ut vilken användare som är skyldig att lämna uppgifter. Uppgiftsskyldigheten åvilar enligt direktivet den användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare eller, om det inte finns någon sådan

användare, en användare som hanterar genomförandet av arrangemanget (artikel 8ab.10 DAC). Även avseende användare föreskrivs i DAC 6 att en användare ska befrias från sin uppgiftsskyldighet endast om denne kan visa att uppgifter avseende arrangemanget redan har lämnats av en annan användare (artikel 8ab.10 andra stycket DAC). Eftersom DAC 6 pekar ut vilken användare som ska lämna uppgifter torde möjligheten att befrias från uppgiftsskyldigheten bli aktuell endast när det finns flera användare som antingen har kommit överens om arrangemanget med rådgivaren, eller om någon sådan inte finns, som har hanterat genomförandet av arrangemanget. Detta bör enligt utredningens mening tydliggöras i den svenska lagtexten genom en koppling till bestämmelsen om vilken användare som är uppgiftsskyldig. Eftersom användarna kan ha hemvist i olika medlemsstater behöver det framgå av lagtexten att uppgifterna kan ha lämnats antingen till Skatteverket eller till en behörig myndighet i en annan medlemsstat.

DAC 6 gäller endast de rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemangen. Utredningen anser dock att samma reglering bör gälla även avseende de rent inhemska arrangemangen. Detta för att regelverket ska bli så tydligt och lätt att tillämpa som möjligt. I dessa fall kommer det av naturliga skäl dock inte bli aktuellt att lämna uppgifter i en annan medlemsstat.

### *Lagförslag*

En bestämmelse om att en rådgivare i vissa fall inte behöver lämna uppgifter tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 13 § SFL. Bestämmelser om vilken användare som ska lämna uppgifter och om att en användare i vissa fall inte behöver lämna uppgifter tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 17 och 18 §§ SFL.

### 11.5.6 Information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang

**Förslag:** Om en svensk rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater ska rådgivaren snarast informera var och en som är rådgivare avseende arrangemanget eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, var och en som är svensk rådgivare om dennes skyldighet att lämna uppgifter. Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, någon annan sådan svensk rådgivare ska motsvarande information i stället lämnas till användaren av arrangemanget.

**Bedömning:** Det behöver inte regleras vilka uppgifter som ska finnas med i informationen. Informationen bör dock lämpligen innehålla en beskrivning av vilka uppgifter avseende arrangemanget som ska lämnas till Skatteverket.

Var och en som är rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang är skyldig att lämna uppgifter till Skatteverket eller till behörig myndighet i en annan medlemsstat. Detta gäller således även i de fall en svensk rådgivare på grund av advokatsekretess är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. När det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande är var och en som är svensk rådgivare uppgiftsskyldig i Sverige. Om det inte finns någon annan rådgivare eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, någon annan svensk rådgivare åvilar uppgiftsskyldigheten i stället användaren.

För det fall en rådgivare är förhindrad att lämna uppgifter på grund av advokatsekretess eller motsvarande regler i en annan medlemsstat föreskriver DAC 6 att rådgivaren, utan dröjsmål, ska underätta eventuella andra rådgivare eller, om det inte finns någon sådan rådgivare, användaren om deras uppgiftsskyldighet (artikel 8ab.5 DAC).<sup>20</sup> En bestämmelse med detta innehåll måste således införas i

<sup>20</sup> Denna bestämmelse kan dock inte anses innebära att uppgiftsskyldigheten är beroende av om sådan information har lämnats.

skatteförfarandelagen. Eftersom det för en användare kan vara svårt att förstå att denne är skyldig att lämna uppgifter till Skatteverket, särskilt om det rör sig om en fysisk person eller småföretagare, kan bestämmelsen bidra till att syftet med regelverket uppnås. Utredningen anser därför att bestämmelsen bör utformas så att den omfattar både gränsöverskridande och rent inhemska arrangemang. Genom informationen får användaren kännedom om sin uppgiftsskyldighet och kan eventuellt även få hjälp från rådgivaren med att lämna uppgifterna. Detta kommer innebära en minskad administrativ börda för de uppgiftsskyldiga och troligen även öka antalet inrapporteringar och därmed även medföra att syftet med regelverket uppnås.

I enlighet med vad som föreskrivs i DAC 6 föreslås även en eventuell annan rådgivare få sådan information som nu sagts, även om informationen egentligen är överflödigt eftersom samtliga rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang som huvudregel är uppgiftsskyldiga och detta oavsett om en av dem är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget.

Vilka uppgifter som ska finnas med i informationen behöver enligt utredningens uppfattning inte lagregleras. Av informationen bör dock tydligt framgå att den som får informationen är uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang. Informationen bör även innehålla en kortare beskrivning av vad uppgiftsskyldigheten innebär, lämpligen genom en beskrivning av vilka uppgifter avseende arrangemanget som ska lämnas till Skatteverket (dvs. innehållet i föreslagna 33 b kap. 19 § SFL).

### *Lagförslag*

En bestämmelse om information till den som är uppgiftsskyldig tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 24 § SFL.

## 11.6 Rapporteringspliktiga arrangemang

### 11.6.1 Inledning

Utredningen har i avsnitt 11.1 kommit fram till att ett nytt regelverk om uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg bör införas och att regelverket ska omfatta såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. De arrangemang som omfattas av regelverket benämns rapporteringspliktiga arrangemang. När det gäller gränsöverskridande arrangemang utgör regleringen i DAC 6 ett minimikrav. Rent inhemska arrangemang regleras inte av DAC 6 och utredningen har därför frihet att bestämma vilka sådana arrangemang som bör vara rapporteringspliktiga, inom de begränsningar som kan anses följa av EU-rätten (se kapitel 18).

Såsom tidigare nämnts har utredningens utgångspunkt vid utformningen av det nya regelverket varit att reglerna i så stor utsträckning som möjligt bör vara desamma för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. Detta gäller även frågan om vilka arrangemang som ska vara rapporteringspliktiga.

### 11.6.2 Begreppet arrangemang

**Bedömning:** Det ska inte tas in någon definition av begreppet arrangemang i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

Begreppet arrangemang är centralt i det nya regelverket, eftersom det är arrangemang som kan omfattas av rapporteringsplikt. Detta begrepp används i DAC 6 men utan att närmare definieras. I utredningen har deltagit experter från näringslivs- och rådgivarorganisationer. Därutöver har utredningen under arbetets gång varit i kontakt med ett antal storföretag som kommer att behöva lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Samtliga har uttryckt farhågor över bl.a. oklarheterna kring vad som avses med begreppet arrangemang och hur detta kan påverka regelverkets tydlighet och i förlängningen regelfterlevnaden. Utredningen har stor förståelse för dessa farhågor och anser att ledning, så långt som möjligt, måste ges avseende vad som avses med begreppet arrangemang och hur begreppet ska tolkas. Detta eftersom det är av



yttersta vikt att de som kan bli uppgiftsskyldiga enligt regelverket på förhand kan bedöma om de arrangemang som de tar fram eller genomför omfattas av den föreslagna uppgiftsskyldigheten.

Frågan är då hur begreppet arrangemang ska tolkas. Inledningsvis kan konstateras att det i skälen till DAC 6 genomgående hänvisas till potentiellt aggressiva (gränsöverskridande) arrangemang.<sup>21</sup> Detta skulle kunna tolkas som att direktivet enbart omfattar arrangemang som i det enskilda fallet kan sägas vara potentiellt aggressiva. Någon sådan tolkning låter sig enligt utredningens mening inte göras. Rapporteringsplikten är enbart kopplad till gränsöverskridande arrangemang som uppfyller något av de kännetecken som återfinns i bilaga IV till DAC. Dessa kännetecken utgör en indikation på en potentiell risk<sup>22</sup> för skatteflykt. Detta medför dock att inte bara aggressiva arrangemang kommer att träffas. För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt enligt DAC 6 är det således tillräckligt att det rör sig om ett gränsöverskridande arrangemang som uppfyller något av de kännetecken som anges och även, i vissa fall, kriteriet om huvudsaklig nytta (se avsnitt 11.6.5 nedan).

Begreppet arrangemang har emellertid definierats i andra sammanhang som rör aggressiv skatteplanering. Även om dessa definitioner inte är tillämpliga när det gäller DAC 6 torde de kunna ge viss ledning vid tolkningen av begreppet. En definition av begreppet återfinns t.ex. i kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering.<sup>23</sup> I rekommendationen finns en allmän regel för att motverka missbruk som medlemsstaterna uppmanas att införa i sin nationella lagstiftning. I denna regel används begreppet arrangemang och med begreppet avses då alla transaktioner, system, insatser, verksamheter, avtal, bidrag, överenskomelser, löften, åtaganden eller händelser (eng. any transaction, scheme, action, operation, agreement, grant, understanding, promise, undertaking or event). Det anges också, precis som i DAC 6, att: "An arrangement may comprise more than one step or part."<sup>24</sup>

<sup>21</sup> DAC 6 skäl 13.

<sup>22</sup> I skälen anges att det rör sig om "egenskaper och inslag i transaktioner som utgör en tydlig indikation på skatteflykt eller skattemissbruk".

<sup>23</sup> Europeiska kommissionen (2012), *Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering* (2012/772/EU). Enligt rekommendationens punkt 1 gäller rekommendationen aggressiv skatteplanering i fråga om direkt beskattning men gäller inte inom tillämpningsområdet för unionsakter vars tillämpning den skulle kunna påverka.

<sup>24</sup> Här återges den engelska versionen eftersom i den versionen är lydelsen i rekommendationen densamma som i DAC 6, men i den svenska översättningen har meningen fått olika utformning i de olika dokumenten.

Såsom ovan nämnts (avsnitt 11.1) antog OECD den 8 mars 2018 modellregler för obligatoriskt lämnande av upplysningar för att ta itu med arrangemang för att undvika CRS och för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. DAC 6 innehåller också två särskilda kännetecken som rör automatiskt utbyte av upplysningar och verkligt huvudmannaskap som har nära anknytning till dessa modellregler. I modellreglerna samt i kommentarerna till dessa finns en definition av begreppet arrangemang. I regel 1.4 anges att begreppet ”includes an agreement, scheme, plan or understanding, whether or not legally enforceable, and includes all the steps and transactions that bring it into effect.” I kommentaren till regeln hänvisas till OECD-rapportens rekommendationer när det gäller definitionen av arrangemang.

Med beaktande av det ovan anförda drar utredningen slutsatsen att tröskeln för vad som kan anses som ett arrangemang är mycket låg. Begreppet torde vara bredare och mer vagt än begreppet transaktioner.<sup>25</sup> Det torde inte heller krävas någon viss ”verks höjd” eller grad av komplexitet för att ett arrangemang ska vara för handen.<sup>26</sup> Även muntliga råd bör kunna omfattas av begreppet. En rimlig tolkning av begreppet arrangemang torde enligt utredningens mening dock kräva att någon viss grad av konkretion måste uppnås för att det ska röra sig om ett arrangemang. Mer generella beskrivningar av skatteupplägg i en bok och övergripande riktlinjer i ett företags skattepolicy bör således inte omfattas av begreppet. I detta sammanhang kan också nämnas att DAC 6 skiljer mellan två olika typer av arrangemang, nämligen marknadsförbara respektive anpassade arrangemang. En redogörelse för vad som avses med dessa begrepp ges i avsnitt 11.6.5 nedan. Som framgår av det avsnittet torde bedömningen av om ett arrangemang föreligger bl.a. bero på vilken kategori av arrangemang som det rör sig om. I fråga om anpassade arrangemang krävs att det finns en potentiell användare som arrangemanget har anpassats till.

I DAC 6 anges att ett arrangemang också omfattar en serie av arrangemang samt att ett arrangemang kan bestå av flera steg eller delar (artikel 3 punkt 18 andra stycket i DAC). Denna skrivning

<sup>25</sup> Lang, Michael (2011), *The General Anti-Abuse rule of article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, European Taxation nr 6 2011, s. 224.

<sup>26</sup> Jfr Kleist, David (2018), *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt 2018 s. 526.

används även i andra EU-rättsakter på skatteområdet.<sup>27</sup> Ett arrangemang torde i de flesta fall omfatta mer än ett steg. Varje steg bör då inte ses som ett separat arrangemang.

Frågan är om en definition av begreppet bör införas i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Något som talar för att införa en sådan definition är att regelverket därigenom blir tydligare. Detta är särskilt viktigt med tanke på de synpunkter som bl.a. vissa företrädare för näringslivet har framfört till utredningen avseende svårigheterna att förstå vad som avses med begreppet. Samtidigt är det vanskligt att införa en definition av ett begrepp som inte definieras i den rättsakt som ska genomföras i svensk rätt. Begreppet arrangemang kan, såsom ovan framgår, omfatta en mängd företeelser och någon enhetlig definition av begreppet finns inte. Det torde finnas en risk att en i lag intagen definition av begreppet på något sätt begränsar tillämpningsområdet för DAC 6 på ett otillåtet sätt, även om detta inte har varit syftet. Utredningen anser därför att begreppet inte bör definieras i lag. Den redogörelse som ovan lämnas av begreppet och de olika definitioner som finns torde ändå kunna vara vägledande vid tolkningen av det nya regelverket. Det finns inte heller något som hindrar att Skatteverket på exempelvis sin webbplats ger ytterligare vägledning avseende begreppet. Efter att DAC 6 har börjat tillämpas i medlemsstaterna kan den närmare innebörden av begreppet bli en fråga för rättspraxis, i sista hand EU-domstolen.

---

<sup>27</sup> Bl.a. i artikel 6.1 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandragande) och i artikel 1.2 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Skrivningen används även i den allmänna regeln mot missbruk i artikel 58 i kommissionens *förslag till rådets direktiv om en gemensam bolags-skattebas*, COM(2016) 685 final, den 25 oktober 2016.

### 11.6.3 Definitioner av gränsöverskridande arrangemang och hemmahörande

**Förslag:** Med gränsöverskridande arrangemang ska avses ett arrangemang som berör mer än en medlemsstat i Europeiska unionen, eller en medlemsstat och ett tredjeland, och som uppfyller minst ett av följande villkor:

1. samtliga deltagare i arrangemanget är inte hemmahörande i samma jurisdiktion,
2. en eller flera av deltagarna i arrangemanget är hemmahörande i mer än en jurisdiktion,
3. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver näringsverksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och arrangemanget är hänförligt till det fasta driftstället,
4. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion utan att vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe i denna jurisdiktion,
5. arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,
6. arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Med att en person är hemmahörande i en viss jurisdiktion ska avses att personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

I den nya punkten 18 i artikel 3 i DAC finns en definition av begreppet gränsöverskridande arrangemang. Denna definition är central i det nya regelverket och bör tas in i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang utan några ändringar i sak.

I DAC 6 används i definitionen av gränsöverskridande arrangemang uttrycket *resident for tax purposes* vilket i den svenska versionen har översatts med skatterättslig hemvist. Frågan är dock om detta är ett lämpligt uttryck i den svenska lagtexten. Utredningen anser att uttrycket hemmahörande bör användas i stället för begreppet skatterättslig hemvist. Utredningen anser att en bestämmelse ska införas där begreppet hemmahörande definieras. Med att en person är hemmahörande i en viss jurisdiktion bör avses att personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

Punkt 18 e i artikel 3 i DAC avser arrangemang som har en eventuell inverkan på det automatiska utbytet av upplysningar eller identifieringen av verkligt huvudmannskap. Denna punkt torde endast ha tagits in för att sådana arrangemang som omfattas av kännetecknen i 24 och 25 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang (avseende påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton respektive verkligt huvudmannskap) ska omfattas av begreppet gränsöverskridande arrangemang.

Om ett arrangemang berör endast en medlemsstat genom att samtliga deltagare i arrangemanget har koppling till endast denna medlemsstat och arrangemanget inte heller har någon skatterelaterad inverkan i någon annan jurisdiktion kommer arrangemanget inte anses utgöra ett gränsöverskridande arrangemang. För sådana arrangemang som endast berör Sverige, dvs. som är rent inhemska, används i lagtexten beteckningen arrangemang som inte är gränsöverskridande.

### *Lagförslag*

Definitioner av begreppen hemmahörande och gränsöverskridande arrangemang tas in i 5 och 6 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### 11.6.4 Definitioner av anknutna personer, person och företag

**Förslag:** Med anknutna personer ska avses två personer som är närstående till varandra på något av följande sätt:

1. en person deltar i ledningen av en annan person genom att utöva ett väsentligt inflytande över denna andra person,
2. en person kontrollerar över 25 procent av rösterna i den andra personen,
3. en person innehar, direkt eller indirekt, över 25 procent av kapitalet i den andra personen,
4. en person har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen.

Om fler än en person uppfyller ett villkor när det gäller en och samma person, eller om en och samma person uppfyller ett sådant villkor när det gäller flera personer, ska samtliga personer anses vara anknutna personer.

Vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag behandlas som en enda person.

Vid ett indirekt innehav ska bedömningen av om villkoret i punkt 3 är uppfyllt göras genom att andelarna på respektive nivå multipliceras med varandra. En person som innehar mer än 50 procent av rösterna ska anses inneha 100 procent av rösterna.

Vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra ska en fysisk person och dennes make eller maka och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led räknas som en enda person.

Med person ska avses detsamma som i 7 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Med företag ska avses en person som inte är en fysisk person.

I den nya punkten 23 i artikel 3 i DAC finns en definition av begreppet anknutet företag, som ska användas vid tillämpningen av artikel 8ab. I den engelska versionen används begreppet associated enterprise. Denna definition bör tas in i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang utan några ändringar i sak. Utredningen gör bedömningen att begreppet anknutet företag bör ersättas med

begreppet anknutna personer för att tydliggöra att inte enbart företag kan omfattas. Det kan nämnas att det i DAC finns två olika definitioner av associated enterprise, en i ovan nämnda punkt och en som ingår som en del i definitionen av förhandsbesked om pris-sättning i punkt 15.

I definitionen av anknutet företag i DAC används begreppet person. Detta begrepp följer definitionen i DAC (se artikel 3.11), vilken återfinns i 7 § lagen om administrativt samarbete. För att tydliggöra att begreppet person har denna betydelse även vid tillämpningen av den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang bör en hänvisning till definitionen i lagen om administrativt samarbete göras.

Enligt utredningens mening bör i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang begreppet företag användas som ett samlingsbegrepp för personer som inte är fysiska personer.

### *Lagförslag*

Definitioner av begreppen person, företag och anknutna personer tas in i 8–10 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### **11.6.5 Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang**

**Förslag:** Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är rapporteringspliktigt om det uppvisar åtminstone ett av vissa fastställda kännetecken och en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar åtminstone ett av vissa fastställda kännetecken. I vissa fall krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

*Marknadsförbara och anpassade arrangemang*

Uppgiftsskyldigheten föreslås som framgår av avsnitt 11.5.1 som huvudregel ligga på rådgivaren. En rådgivare kan i vissa fall tillhandahålla samma arrangemang till flera klienter. Detta gäller s.k. *marknadsförbara arrangemang*. Ett marknadsförbart arrangemang definieras i DAC 6 som ett arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning (artikel 3 punkt 24 i DAC). Begreppet marknadsförbart arrangemang ska enligt utredningens mening ges en smal tolkning, och torde enbart omfatta fall där en i princip färdig ”skatteprodukt” marknadsförs till en större krets. Vanligen förekommande skatteupplägg som visserligen kan användas av ett stort antal skattskyldiga men som ändå måste anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet är enligt utredningens mening inte att se som marknadsförbara arrangemang. Ett marknadsförbart arrangemang torde föreligga när ”produkten” är färdig för att kunna marknadsföras. Ett arrangemang som inte är marknadsförbart är ett s.k. *anpassat arrangemang* (artikel 3 punkt 25 i DAC). Ett sådant arrangemang kan enligt utredningens mening inte existera innan det finns en potentiell användare som arrangemanget har anpassats till.

I Sverige torde marknadsförbara arrangemang enbart förekomma i begränsad utsträckning. I den mån de förekommer torde uppgiftsskyldigheten normalt inträda då rådgivaren börjar marknadsföra arrangemanget, dvs. innan det finns någon klient. I sådana fall kommer inrapporteringen enbart att avse upplägget som sådant, och kommer inte att innehålla några klientspecifika uppgifter. Uppgifter om klienter ska i stället lämnas genom kvartalsvisa uppdateringar (se avsnitt 11.10 nedan). I fråga om anpassade arrangemang ska uppgifter om klienten däremot lämnas redan från början. Ett anpassat arrangemang är alltid anpassat till ett enskilt fall, och en ny inrapportering ska därför göras varje gång ett rapporteringspliktigt anpassat arrangemang tillhandahålls till en klient. Begreppet arrangemang kan således enligt DAC 6 omfatta såväl ett upplägg som sådant (i fråga om marknadsförbara arrangemang) som ett förfarande som tillhandahålls eller genomförs i ett enskilt fall (i fråga om anpassade arrangemang). Utredningen anser att begreppet bör användas på samma sätt när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande och som därför inte omfattas av direktivet.



*Användning av kännetecken*

En central fråga för utredningen att ta ställning till är vilka arrangemang som ska vara rapporteringspliktiga och omfattas av det föreslagna regelverket. I de länder som redan har regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg knyts uppgiftsskyldigheten till förekomsten av vissa s.k. kännetecken, som indikerar att det kan finnas en risk för skatteundandragande. Även i DAC 6 används denna teknik, som således bör användas för den svenska regleringen av rapporteringen av gränsöverskridande arrangemang. Utredningen anser att samma teknik bör användas när det gäller rent inhemska arrangemang. Alternativet att försöka definiera begreppet aggressiv skatteplanering, och knyta uppgiftsskyldigheten till en sådan definition, torde inte vara en framkomlig väg. Det skulle knappast vara möjligt att utforma en definition som täcker såväl kända som ännu okända skatteupplägg och som samtidigt uppfyller nödvändiga krav på tydlighet och förutsebarhet.

I OECD-rapporten delas kännetecknen upp i allmänna respektive särskilda kännetecken. De allmänna kännetecknen riktar in sig på egenskaper som är gemensamma för skatteupplägg som tillhandahålls till en större krets, som t.ex. konfidentialitetsvillkor eller förhöjda avgifter. Allmänna kännetecken kan också användas för att fånga in nya och innovativa skatteupplägg som enkelt kan replikeras och säljas till en rad olika klienter. De särskilda kännetecknen riktar in sig på sårbarheter i skattesystemet och tekniker som ofta används i skatteupplägg, såsom t.ex. användning av förluster. Enligt OECD-rapporten bör ett regelverk om informationsskyldighet avseende skatteupplägg innehålla en blandning av allmänna och särskilda kännetecken.<sup>28</sup>

DAC 6 innehåller ett stort antal olika kännetecken, såväl allmänna som särskilda. Utredningen anser att samma kännetecken så långt som möjligt bör användas för såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Skillnader kan nämligen i sig medföra att regelverket upplevs som otydligt. Vissa av de kännetecken som föreskrivs i DAC 6 är dock till sin natur begränsade till gränsöverskridande arrangemang.

När det gäller gränsöverskridande arrangemang sätter DAC 6 visserligen vissa ramar när det gäller vilka kännetecken som ska

---

<sup>28</sup> OECD-rapporten s. 39 och 49.

användas. Medlemsstaterna är dock oförhindrade att föreskriva mer långtgående krav på uppgiftsskyldighet än vad som följer av direktivet. Medlemsstaterna kan således välja att använda fler eller vidare kännetecken än vad som följer av direktivet.

Vilka kännetecken som bör ingå i regelverket behandlas närmare i avsnitt 11.6.6–11.6.14. Det är tillräckligt att ett arrangemang uppvisar ett av de fastställda kännetecknen för att vara rapporteringspliktigt. I vissa fall krävs även att en skatteförmån är en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget, se nästa avsnitt.

*Måste en skatteförmån vara en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget?*

Enligt DAC 6 ska vissa kännetecken endast beaktas om de uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta.<sup>29</sup> Det gäller de kännetecken som behandlas i avsnitt 11.6.6–11.6.11 nedan samt vissa av kännetecknen i avsnitt 11.6.12. Kriteriet om huvudsaklig nytta ska anses uppfyllt om det kan fastslås att den huvudsakliga nyttan eller en av de huvudsakliga fördelarna med nyttan som en person rimligen kan förvänta sig av ett arrangemang, med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter, är att uppnå en skattefördel (eng. if it can be established that the main benefit or one of the main benefits which, having regard to all relevant facts and circumstances, a person may reasonably expect to derive from an arrangement is the obtaining of a tax advantage). Vissa kännetecken avser situationer där en avdragsgill gränsöverskridande betalning mellan anknutna personer inte beskattas i den stat där mottagaren är hemmahörande, eller där beskattas mycket lågt eller omfattas av en förmånlig skatteregim. I DAC 6 tydliggörs att förekomsten av sådana förhållanden inte på egen hand kan utgöra ett skäl för att fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta.

Kriteriet om huvudsaklig nytta är inte tillämpligt i fråga om alla kännetecken i DAC 6. Vissa av de kännetecken som till sin natur avser gränsöverskridande situationer ska beaktas oavsett om en skattefördel är en av de huvudsakliga fördelarna eller inte.

Utredningen anser att ett krav motsvarande direktivets kriterium om huvudsaklig nytta är lämpligt även när det gäller rent inhemska

---

<sup>29</sup> Se del I i bilaga IV till DAC som infördes genom DAC 6.

arrangemang, eftersom syftet med regelverket huvudsakligen är att fånga in arrangemang som potentiellt innefattar aggressiv skatteplanering. Ett sådant krav torde också minska antalet inrapporteringar och därmed även kostnaderna för såväl de uppgiftsskyldiga som Skatteverket.

Mot bakgrund av vad som nu sagts föreslås – förutom avseende vissa gränsöverskridande kännetecken – att ett arrangemang bara ska vara rapporteringspliktigt om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Skatteförmånen behöver inte uppgå till något visst minsta belopp. Ett sådant krav skulle visserligen kunna minska antalet inrapporteringar – och därmed kostnaderna för de uppgiftsskyldiga och Skatteverket – ytterligare. Utredningen har därför övervägt ett sådant krav för de inhemska arrangemangen. Det kan dock vara svårt att beräkna värdet av ett arrangemang. Ännu svårare är det att beräkna värdet av skatteförmånen, som kanske skulle uppkomma långt senare. Ett arrangemang kan dessutom vara rapporteringspliktigt redan innan det har tillhandahållits till en klient, jfr ovan. I sådana fall skulle det vara svårt att tillämpa en beloppsgräns. Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang innebär dessutom DAC 6 ett hinder mot att föreskriva att skatteförmånen måste uppgå till ett visst minsta belopp. Utredningen anser att det är en fördel om samma regler så långt som möjligt gäller för såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga tas in i 13 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### **11.6.6 Omvandling av inkomst**

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att en inkomst omvandlas till en tillgång eller gåva, eller till en annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller inte alls.

Kännetecken kopplade till omvandling av inkomster förekommer i några av de länder som i dag har regler om informationsskyldighet avseende skatteupplägg, nämligen Irland och Portugal. DAC 6 innehåller ett kännetecken för arrangemang vars verkan är att omvandla inkomst till kapital, gåvor eller andra kategorier av inkomster som beskattas på en lägre nivå eller är undantagna från beskattning.<sup>30</sup> Utredningen anser att detta kännetecken bör tillämpas även i fråga om rent inhemska arrangemang. Kännetecknet kan användas t.ex. för att fånga in upplägg som går ut på att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. I Sverige förekommer inte sällan upplägg som syftar till att undvika tjänstebeskattnings av utdelningar och kapitalvinster på andelar i fåmansföretag<sup>31</sup>. Sådana upplägg behöver inte vara gränsöverskridande.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende omvandling av inkomst tas in 16 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### **11.6.7 Användning av ett förvärvat företags underskott**

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att

1. arrangemanget innefattar förvärv av andelar i ett företag,
2. den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet, och
3. förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.

<sup>30</sup> Kännetecknet återfinns i kategori B punkt 2 i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>31</sup> Bestämmelser om att utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag i vissa fall ska tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital finns i 57 kap. IL.

Kännetecken avseende olika slags förlustupplägg förekommer i samtliga de länder som utredningen har valt att titta närmare på, dvs. Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada.<sup>32</sup> DAC 6 innehåller ett kännetecken avseende arrangemang genom vilket en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda, däribland genom en överföring av dessa förluster till en annan jurisdiktion eller genom att påskynda utnyttjandet av dessa förluster (eng. an arrangement whereby a participant in the arrangement takes contrived steps which consist in acquiring a loss-making company, discontinuing the main activity of such company and using its losses in order to reduce its tax liability, including through a transfer of those losses to another jurisdiction or by the acceleration of the use of those losses).<sup>33</sup>

Kännetecknet i DAC 6 omfattar enbart situationer då förlustföretagets verksamhet avvecklas *efter* förvärvet av företaget. Kännetecknet förefaller således vara lätt att kringgå, eftersom en verksamhetsöverlåtelse lika gärna kan ske innan förlustföretaget förvärvas. Enligt uppgift från Skatteverkets företrädare i utredningen förekommer det också sådana upplägg. Utredningen anser därför att det kännetecken som tas in i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang bör vara tillämpligt oavsett om förlustföretagets huvudsakliga verksamhet avvecklas före eller efter förvärvet av detta företag. I lagtexten bör därför tas in ett villkor om att den huvudsakliga verksamheten avvecklas *i samband med* förvärvet. Härmed avses såväl 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. Om förvärvaren driver verksamheten vidare i flera år är villkoret däremot inte uppfyllt. DAC 6 innehåller inte någon begränsning i fråga om när förvärvarens avveckling måste ske. Eftersom det av direktivet framgår att det ska röra sig om överlagda åtgärder (eng. contrived steps) anser dock utredningen att det även av direktivet får anses framgå att bestämmelsen inte blir tillämplig om förvärvaren fortsätter att driva verksamheten under flera år efter förvärvet.

---

<sup>32</sup> Kanada har två olika regelverk, se avsnitt 5.6.1. Här avses regelverket om "tax shelters", se OECD-rapporten s. 46.

<sup>33</sup> Kategori B punkt 1 i del II i bilaga IV till DAC.

Eftersom förvärvet kan avse ett företag där verksamheten redan har avvecklats bör det inte uppställas något krav på att förvärvet ska avse ett företag ”som går med förlust”. I stället bör det av lagtexten framgå att underskotten ska vara hänförliga till tid före förvärvet.

Kännetecknet bör, till skillnad från motsvarande bestämmelse i DAC 6, vara tillämpligt även om det är en till förvärvaren anknuten person som använder det förvärvade företagets underskott för att minska sin skattepliktiga inkomst.

Kännetecknet i DAC 6 omfattar, som framgått ovan, enbart ”överlagda åtgärder”. Utredningen anser inte att det är nödvändigt att ta med ett motsvarande villkor i lagtexten. Kännetecknet ska bara omfatta fall där den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är att uppnå en skatteförmån. Ett villkor om att det ska röra sig om överlagda åtgärder förefaller mot denna bakgrund överflödigt.

Eftersom upplägg med förlustföretag inte behöver vara gränsöverskridande bör kännetecknet tillämpas även i fråga om rent inhemska arrangemang.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende användning av ett förvärvat företags underskott tas in i 17 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

## **11.6.8 Standardiserade arrangemang**

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget

1. väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur, och
2. är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras.

DAC 6 innehåller ett kännetecken avseende standardiserade arrangemang.<sup>34</sup> Ett kännetecken avseende s.k. standardiserade skatteprodukter förekommer i såväl Storbritannien som Irland och används för att fånga upp arrangemang som tillhandahålls till flera personer och som inte i någon större utsträckning skräddarsys utifrån den enskilde klientens förutsättningar.

Kännetecknet är mycket brett formulerat och synes vid en första anblick kunna träffa en mängd arrangemang som genomförs på ett standardiserat sätt. Utredningens uppfattning är dock att kännetecknet endast är avsett att omfatta arrangemang som är av den typen att det rör sig om färdiga paketlösningar och som marknadsförs till en större krets, dvs. ”produktifierad” skatterådgivning.<sup>35</sup> Vad som avses med att arrangemangen är standardiserade torde vara att de förutsätter att en person ingår eller genomför vissa på förhand bestämda avtal, transaktioner, rättshandlingar eller liknande. Det ska vara fråga om arrangemang som ska kunna användas av flera personer med endast smärre justeringar.

Kännetecknet torde i princip endast omfatta s.k. marknadsförbara arrangemang. Enligt utredningens mening är kännetecknet i princip endast tillämpligt då arrangemanget tillhandahållits av en professionell rådgivare. Denna tolkning stöds av det faktum att kommissionen har angett att genomförandet av ett arrangemang som uppfyller detta kännetecken inte kräver någon *ytterligare* professionell rådgivning av betydande omfattning.<sup>36</sup> Detta torde enligt utredningens mening underförstått innebära ett krav på att den inledande rådgivningen, genom vilket det standardiserade arrangemanget tillhandahålls, är av professionellt slag. Denna tolkning är också i linje med tillämpningen av det kännetecken avseende standardiserade arrangemang (standardised tax products) som finns i Storbritanniens regelverk avseende informationsskyldighet, DOTAS. Detta kännetecken är endast tillämpligt om det finns en professionell rådgivare avseende arrangemanget.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> Kategori A punkt 3 i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>35</sup> Jfr Kleist, David (2018), *Informationsplikten för skatterådgivare*, Skattenytt 2018 s. 528.

<sup>36</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT). Se även OECD-rapporten s. 41 punkt 103–105.

<sup>37</sup> HM Revenue & Customs (2018), *Disclosure of tax avoidance schemes: guidance*, uppdaterad den 20 april 2018, s. 48.

I Sverige torde förekomsten av sådan ”produktifierad” skatterådgivning som ovan beskrivs vara mycket liten. Frågan är då om kännetecknet endast ska tillämpas avseende gränsöverskridande arrangemang eller om även de rent inhemska arrangemangen ska omfattas. Utredningen kan se en risk med att inskränka tillämpningsområdet till de gränsöverskridande arrangemangen. Det kan nämligen få till följd att marknaden för skatterådgivning anpassar sig och att det sker en ökning av sådan ”produktifierad” skatterådgivning som omfattas av kännetecknet. Mot denna bakgrund anser utredningen att kännetecknet bör tillämpas även i fråga om rent inhemska arrangemang.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende standardiserade arrangemang tas in 18 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### **11.6.9 Konfidentialitetsvillkor**

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att användaren eller en deltagare i arrangemanget har förbundit sig att inte röja för andra rådgivare, eller för Skatteverket eller en utländsk skattemyndighet hur en skatteförmån kan uppnås genom arrangemanget.

Ett av de allmänna kännetecknen i DAC 6 är kännetecknet avseende konfidentialitetsvillkor.<sup>38</sup> Kännetecknet tar sikte på utformningen av avtalet mellan rådgivaren och användaren och innebär att användaren har åtagit sig att hålla tyst om arrangemanget. Att rådgivaren ställer upp ett sådant villkor kan utgöra en indikation på att rådgivaren har utvecklat arrangemanget och vill skydda arrangemangets kommersiella värde. Det kan innebära att det rör sig om ett arrangemang som är nytt och innovativt och som därför är av intresse för Skatteverket.<sup>39</sup> Flertalet av de länder som redan har infört regler om informationsskyldighet har ett sådant kännetecken i sina regelverk, t.ex.

<sup>38</sup> Kategori A punkt 1 i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>39</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT) och OECD-rapporten s. 39–40 och s. 42.



Storbritannien, Irland, USA och Kanada. Ett kännetecken kopplat till konfidentialitetsvillkor måste i och med regleringen i DAC 6 införas i det nya regelverket. Näringslivets företrädare i utredningen har emellertid framhållit att detta kännetecken inte torde vara användbart utifrån svenska förhållanden eftersom sådana avtalsvillkor inte är vanligen förekommande. Utredningen anser att kännetecknet bör tillämpas även i fråga om rent inhemska arrangemang. Detta trots den till synes ringa förekomsten i Sverige av sådana villkor. Såsom har angetts ovan är det ur tydlighetssynpunkt en fördel om samma kännetecken är tillämpliga avseende såväl gränsöverskridande som inhemska arrangemang. I OECD-rapporten ges också rekommendationen att regelverk om informationsskyldighet bör innehålla ett kännetecken avseende konfidentialitetsvillkor.<sup>40</sup> Det förtjänar dock att påpekas att det kan vara förenat med såväl betydande kostnader samt kräva stora arbetsinsatser för Skatteverket att kontrollera regelefterlevnaden i dessa fall. En sådan kontroll skulle ju kunna innebära att Skatteverket måste granska ett stort antal avtal mellan rådgivare och deras klienter.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende konfidentialitetsvillkor tas in 19 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

---

<sup>40</sup> OECD-rapporten s. 49.

### 11.6.10 Ersättning kopplad till skatteförmånen

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att rådgivarens ersättning

1. fastställs med hänsyn till storleken av den skatteförmån som arrangemanget medför, eller
2. är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån.

Arrangemang för vilka rådgivaren tar ut en förhöjd avgift eller där avgiften är beroende av att skattefördelen verkligen uppnås är rapporteringspliktiga i Storbritannien, Irland, USA och Kanada, se kapitel 5. I OECD-rapporten rekommenderas att regelverk om informations-skyldighet bör innehålla ett kännetecken avseende sådana arrangemang.<sup>41</sup>

DAC 6 innehåller ett kännetecken för arrangemang där förmedlaren har rätt att ta ut en avgift (eller ränta, ersättning för kostnader för finansiering och andra avgifter) för arrangemanget och den avgiften har fastställts med hänsyn till

- a) storleken av den skattefördel som härrör från arrangemanget, eller
- b) 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 inte har uppnåtts.<sup>42</sup>

Frågan är om detta kännetecken även bör tillämpas på arrangemang som inte är gränsöverskridande. Sådana ersättningsvillkor som avses i OECD-rapporten och DAC 6 förekommer sannolikt inte i någon större utsträckning i samband med skatterådgivning i Sverige. Som framgår av kapitel 4 innebär t.ex. de yrkesetiska regler som advokater och revisorer har att följa att möjligheterna för dessa yrkesgrupper att ta ut resultatbaserade arvoden är begränsade. Det kan dock inte uteslutas att denna typ av ersättningsvillkor förekommer. Dessutom blir regelverket tydligare om samma kännetecken gäller för såväl

<sup>41</sup> OECD-rapporten s. 49.

<sup>42</sup> Kategori A punkt 2 i del II i bilaga IV till DAC.

gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Kännetecknet bör därför tillämpas även i fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende ersättning kopplad till skatteförmånen tas in i 20 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

#### **11.6.11 Cirkulära transaktioner**

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en jurisdiktion, genom

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

DAC 6 innehåller ett kännetecken avseende arrangemang som innebär cirkulära transaktioner som resulterar i handel med sig själv, genom att involvera mellanliggande enheter utan annan kommersiell huvudfunktion eller transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper (eng. an arrangement which includes circular transactions resulting in the round-tripping of funds, namely through involving interposed entities without other primary commercial function or transactions that offset or cancel each other or that have other similar features).<sup>43</sup>

Ett exempel på vad som kan omfattas av detta kännetecken är att vissa jurisdiktioner försöker locka till sig utländska direktinvesteringar (eng. foreign direct investment) på olika sätt, bl.a. genom förmånliga skatteregler. Det kan då finnas en risk att lokala företag försöker omvandla kapital till sådant utländskt kapital som omfattas av reglerna. Detta skulle kunna ske t.ex. genom att medel förs från

<sup>43</sup> Kategori B punkt 3 i del II i bilaga IV till DAC.

bolag A i stat 1 till koncernbolaget B i stat 2, för att därifrån föras tillbaka till stat 1 i form av en investering i koncernbolaget C.<sup>44</sup>

Som framgått ovan innehåller den engelska versionen av DAC 6 en hänvisning till begreppet round-tripping of funds. Liknande begrepp används i flera andra språkversioner.<sup>45</sup> Utredningen väljer därför att bortse från begreppet handel med sig själv som förekommer i den svenska versionen och som förefaller ha en något annorlunda innebörd. Utredningen gör 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 således till sin natur sådant att det enbart omfattar gränsöverskridande arrangemang. Det saknas därför skäl att utsträcka tillämpningsområdet till rent inhemska arrangemang.

### *Lagförslag*

Ett kännetecken avseende cirkulära transaktioner tas in i 21 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

---

<sup>44</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

<sup>45</sup> I den danska versionen används begreppet round-tripping af midler, i den tyska versionen begreppet Round tripping von Vermögen, i den franska versionen un "carrousel" de fonds och i den italienska versionen un "carosello" di fondi ("round-tripping").

### 11.6.12 Gränsöverskridande betalningar m.m.

**Förslag:** Ett kännetecken som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer, och

1. mottagaren inte är hemmahörande i någon jurisdiktion,
2. mottagaren är hemmahörande i en jurisdiktion som
  - a) inte tar ut någon inkomstskatt för juridiska personer eller där skattesatsen för sådan skatt uppgår till noll, eller i det närmaste noll, procent, eller
  - b) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har bedömts vara icke-samarbetsvilliga,
3. betalningen är helt undantagen från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande, eller
4. betalningen är föremål för en förmånlig skatteregim i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande.

Gränsöverskridande arrangemang ska också vara rapporteringspliktiga om

1. avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en jurisdiktion,
2. befrielse från dubbelbeskattning av samma inkomst eller tillgång begärs i mer än en jurisdiktion, eller
3. arrangemanget innefattar överföringar av tillgångar och det i de berörda jurisdiktionerna finns en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna.

DAC 6 innehåller kännetecknen i samband med gränsöverskridande transaktioner.<sup>46</sup> Dessa kännetecknen måste således införas i det nya regelverket. Den gränsöverskridande dimensionen gör att kännetecknen enbart kan bli aktuella i fråga om gränsöverskridande arrangemang.

Kännetecknen i kategori C punkt 1 avser arrangemang som inbegriper avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna företag (i betänkandet används begreppet anknutna personer, se avsnitt 11.6.4), om minst ett av följande förhållanden föreligger:

- a) Mottagaren har inte skatterättslig hemvist i någon skattejurisdiktion.
- b) Mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion som antingen
  - i) inte tar ut någon bolagsskatt eller som tar ut bolagsskatt med en skattesats på noll eller nära noll eller
  - ii) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke-samarbetsvilliga.
- c) Betalningen undantas fullständigt från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.
- d) Betalningen omfattas av en förmånlig skatteregim i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.

Kännetecknen fokuserar således antingen på skattekonsekvenserna för betalningsmottagaren (punkt a och b) eller på hur betalningen beskattas i mottagarlandet (punkt c och d). Kännetecknen i punkt b i, c och d ska beaktas endast om kriteriet om huvudsaklig nytta är uppfyllt, dvs. om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se avsnitt 11.6.5). I DAC 6 anges att endast förekomsten av de förhållanden som anges i dessa villkor inte på egen hand kan utgöra ett skäl för att fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta.<sup>47</sup> Övriga kännetecknen är inte kopplade till kriteriet om huvudsaklig nytta.

---

<sup>46</sup> Kategori C i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>47</sup> Del I tredje stycket i bilaga IV till DAC.

I kategori C punkt 1 a regleras fall där mottagaren inte är hemmahörande i någon jurisdiktion. Ett sådant fall kan uppstå i och med skillnader i regleringen mellan jurisdiktioner när det gäller vad som krävs för att anses vara hemmahörande (dvs. ha skatterättslig hemvist) i en jurisdiktion.

Punkten 1 b i kategori C avser fall där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion som antingen inte tar ut någon bolagsskatt eller som tar ut bolagsskatt med en skattesats på noll eller nära noll. Det torde vara den nominella skattesatsen som avses. DAC 6 ger ingen ledning när det gäller vad som avses med ”en skattesats på [...] nära noll”. Ett liknande kriterium används som en del i bedömningen av vilka jurisdiktioner som ska föras upp på EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.<sup>48</sup> Enligt utredningens mening är det rimligt att anta att detta uttryck avser fall där en jurisdiktion tar ut bolagsskatt men att skattesatsen är fastställd till en obetydlig nivå, dvs. mellan noll och en procent. Kännetecknet kan exempelvis träffa den situationen att ett svenskt företag genomför ett arrangemang som innefattar en avdragsgill gränsöverskridande betalning till ett koncernföretag på Jersey, där bolagsskatten som regel är noll procent.<sup>49</sup> För att detta ska utgöra ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang krävs även att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Punkten 1 b ii i kategori C rör fall där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion som är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke samarbetsvilliga. Inom EU godkände och offentliggjorde Rådet den 5 december 2017 slutsatser med en EU-förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet.<sup>50</sup> Denna lista har därefter uppdaterats och omfattar nu fem jurisdiktioner.<sup>51</sup> Arrangemang som innefattar

<sup>48</sup> Europeiska unionens råd, *Rådets slutsatser om EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet* (2017/C 438/04), bilaga 1.

<sup>49</sup> [www.gov.je/LifeEvents/MovingToJersey/pages/tax.aspx#anchor-3](http://www.gov.je/LifeEvents/MovingToJersey/pages/tax.aspx#anchor-3)

<sup>50</sup> Europeiska unionens råd, *Rådets slutsatser om EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet* (2017/C 438/04). I bilaga 1 till slutsatserna återfinns förteckningen.

<sup>51</sup> Listan omfattar sedan den 9 november 2018 Amerikanska Samoa, Guam, Samoa, Trinidad och Tobago samt Amerikanska Jungfruöarna, se Europeiska unionens officiella tidning den 9 november 2018.

avdragsgilla gränsöverskridande betalningar som görs till mottagare i någon av dessa jurisdiktioner omfattas således av detta kännetecken. Något krav på att kriteriet om huvudsaklig nytta ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Kännetecknet i kategori C punkt 1 c rör fall där betalningen är helt undantagen från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist. Kännetecknet kan omfatta arrangemang där deltagarna utnyttjar olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av exempelvis finansiella instrument, s.k. hybrida mismatchningar.

Punkten 1 d i kategori C tar sikte på betalningar som omfattas av s.k. förmånliga skatteregimer i den stat där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist. Begreppet förmånlig skatteregim (eng. preferential tax regime) definieras inte i DAC 6. Begreppet torde dock ha samma betydelse som i slutrapporten avseende åtgärd 5 i BEPS-projektet. Denna åtgärd hade som syfte att motverka skadlig skattekonkurrens på ett mer effektivt sätt genom att utveckla kraven på transparens och genom att kräva att det finns substans för att regimer inte ska anses skadliga. Av rapporten framgår att för att det ska anses röra sig om en förmånlig skatteregim krävs att regimen erbjuder någon form av skattemässigt förmånligare behandling jämfört med de generella beskattningsprinciperna i det aktuella landet. En sådan skattemässigt förmånlig behandling kan bestå t.ex. i en reducerad skattesats, att beskattningsunderlaget jämkas eller schablonbeskattning av vissa typer av verksamheter. Under förutsättning att regimen är förmånlig i förhållande till de generella beskattningsprinciperna i det aktuella landet räcker det att förmånen är ringa för att regimen ska anses som förmånlig.<sup>52</sup>

Med tanke på utformningen av kännetecknet torde det omfatta inte bara förmånliga skatteregimer som bedömts vara skadliga (harmful tax practices) utan även sådana förmånliga skatteregimer som följer OECD:s rekommendationer. Ett sådant exempel är den

---

<sup>52</sup> OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 19–20.



nederländska innovation box-regimen<sup>53</sup> och ett annat är Storbritanniens patent box-regim<sup>54</sup>.

En grundläggande fråga vid tillämpningen av punkterna 1 b–1 d är i vilken stat betalningsmottagaren har skatterättslig hemvist. I fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer, som saknar skatterättslig hemvist, torde man få utgå från delägarnas hemvist. Av praktiska skäl torde det dock endast vara möjligt att tillämpa kännetecknen i de fall delägarna har hemvist i den jurisdiktion där bolaget finns.

Kategori C innehåller också, i punkterna 2–4, ytterligare kännetecken för arrangemang. Det gäller arrangemang

- där avdrag för samma avskrivning på tillgången yrkas i mer än en jurisdiktion (punkt 2),
- där befrielse från dubbel beskattning av samma inkomst eller kapital (eng. the same item of income or capital) yrkas i mer än en jurisdiktion (punkt 3), eller
- som inbegriper överföringar av tillgångar och där det i de berörda jurisdiktionerna föreligger en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna (punkt 4).

Kännetecknet i punkt 2 avser att träffa bl.a. fall där avskrivningar på en leasad tillgång görs i två olika jurisdiktioner på grund av att det i den ena jurisdiktionen är leasegivaren som har rätt att göra avskrivningar och i den andra jurisdiktionen leasetagaren.<sup>55</sup>

Beträffande tillämpningsområdet för kännetecknet i punkt 3 omfattar det t.ex. s.k. hybridöverföringar.<sup>56</sup> Sådana arrangemang kan utformas så att avräkning för källskatt på en betalning som härrör

---

<sup>53</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 15.

<sup>54</sup> OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, s. 16.

<sup>55</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

<sup>56</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

från ett överfört finansiellt instrument kan yrkas av mer än en deltagare i olika jurisdiktioner, trots att beskattningsunderlaget i den ena jurisdiktionen har minskats genom en s.k. manufactured payment till deltagaren i den andra jurisdiktionen. Denna problematik berörs i en av BEPS-projektets slutrapporter (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report<sup>57</sup>, se kapitel 2 och exempel 2.2) liksom i rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (se artikel 9 punkt 6 i det ändrade grunddirektivet).<sup>58</sup> Det aktuella kännetecknet är inte begränsat till hybridöverföringar, utan det gäller även andra situationer där skattskyldiga kan yrka befrielse från dubbelbeskattning i mer än en jurisdiktion.

Kännetecknet i punkt 4 avser att träffa fall där två eller flera stater värderar en tillgång olika, vilket kan leda till dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning.<sup>59</sup>

### *Lagförslag*

Kännetecknen avseende gränsöverskridande betalningar m.m. tas in i 22 och 23 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

---

<sup>57</sup> OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

<sup>58</sup> I direktivet definieras en hybridöverföring som ”ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrument som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang”.

<sup>59</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

### 11.6.13 Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap

**Förslag:** Ett kännetecken som gör ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget kan antas leda eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. SFL eller motsvarande skyldighet i en utländsk jurisdiktion, eller utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

Ett annat kännetecken som gör ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer

1. som inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar,
2. som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande, och
3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

Med verklig huvudman ska avses detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen om registrering av verkliga huvudmän.

DAC 6 innehåller ett kännetecken för arrangemang som kan ha verkan av att undergräva rapporteringsskyldigheten enligt lagstiftningen om genomförande av unionens lagstiftning eller eventuella motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, inklusive avtal med tredjeland, eller som drar fördel av avsaknaden av sådan lagstiftning eller sådana avtal.<sup>60</sup>

DAC 6 innehåller också ett kännetecken för arrangemang som rör en kedja av icke transparent juridiskt eller verkligt huvudmannaskap med användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer

- a) som inte bedriver någon verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar, och
- b) som är registrerat, förvaltas, har sin hemvist, kontrolleras eller är etablerat i någon annan jurisdiktion än den jurisdiktion där en

<sup>60</sup> Kategori D punkt 1 i del II i bilaga IV till DAC.

eller flera av de verkliga huvudmännen för de tillgångar som innehas av sådana personer, juridiska konstruktioner eller strukturer har sin hemvist, och

- c) där de verkliga huvudmännen för sådana personer, juridiska konstruktioner eller strukturer, enligt definitionen i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, görs oidentifierbara.<sup>61</sup>

Det första av dessa kännetecken träffar arrangemang som är utformade för att kringgå rapportering av upplysningar om finansiella konton enligt OECD:s globala standard (CRS). Denna globala standard har tagits in i DAC genom rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (förkortat DAC 2). Det andra kännetecknet träffar arrangemang som syftar till att tillhandahålla verkliga huvudmän skydd genom icke-transparenta strukturer. Av skälen till DAC 6 (punkt 5) framgår att det är nödvändigt att erinra om hur vissa finansiella förmedlare och andra som tillhandahåller skatterådgivning förefaller att aktivt ha hjälpt sina kunder att dölja pengar i fonder med säten i offshorecentrum (eng. *concealing money offshore*). Av samma punkt framgår också att även om CRS som infördes genom DAC 2 är ett viktigt steg framåt när det gäller att införa ett regelverk för skattetransparens inom unionen, åtminstone i fråga om upplysningar om finansiella konton, kan den fortfarande förbättras.

Kännetecknen motsvarar huvudsakligen de modellregler för informationsskyldighet som OECD har tagit fram när det gäller arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer.<sup>62</sup>

Som framgår av punkt c) ovan avses begreppet verklig huvudman i kännetecknet avseende verkligt huvudmannaskap ha samma innebörd i DAC 6 som i Europaparlamentets och rådets direktiv 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism. Detta direktiv har införlivats i svensk rätt genom lagen (2017:630)

---

<sup>61</sup> Kategori D punkt 2 i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>62</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

om åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism. Begreppet verklig huvudman definieras i den lagen genom en hänvisning till lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Utredningen anser att begreppet bör definieras på samma sätt i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Detta minskar risken för att olika tolkningar görs, och innebär också att ändringar av begreppets innebörd i penningtvättslagstiftningen automatiskt får genomslag på nu aktuellt område.

Arrangemang som skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang som skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap är per definition gränsöverskridande, se avsnitt 11.6.3. Det saknas således behov av bestämmelser om rent inhemska arrangemang i dessa delar.

### *Lagförslag*

Kännetecken som rör påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap tas in i 24 och 25 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. En definition av begreppet verklig huvudman tas in i 7 § samma lag.

#### **11.6.14 Internprissättning**

**Förslag:** Ett kännetecken som gör ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget innefattar användning av unilaterala regler om en schabloniserad beräkning av resultat eller vinstmarginaler (safe harbour).

Ett annat kännetecken som gör ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget 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.

Ett annat kännetecken som gör ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt ska vara att arrangemanget 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.

DAC 6 innehåller särskilda kännetecken avseende internprissättning.<sup>63</sup> Dessa kännetecken omfattar 1. arrangemang som inbegriper användning av unilaterala safe harbour-regler, 2. arrangemang som inbegriper överföring av svårvärderade immateriella tillgångar eller 3. arrangemang som inbegriper en koncernintern gränsöverskridande överföring av funktioner och/eller risker och/eller tillgångar, om den eller de överlåtande parternas prognosticerade rörelseresultat före räntor och skatt under en period på tre år efter överföringen är mindre än 50 procent av vad den eller de överlåtande parternas prognosticerade rörelseresultat före räntor och skatt skulle ha varit om överföringen inte hade gjorts.

En grundläggande princip i internationell skatterätt är att prissättning vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag ska ske enligt den s.k. armlängdsprincipen. Den innebär att transaktioner mellan närstående företag ska vara baserade på samma villkor som skulle ha tillämpats om företagen hade varit oberoende av varandra, dvs. på marknadsmässiga villkor.<sup>64</sup> OECD har gett ut riktlinjerna Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enter-

<sup>63</sup> Kategori E i del II i bilaga IV till DAC.

<sup>64</sup> Armlängdsprincipen kommer i svensk rätt till uttryck i den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL.

prises and Tax Administrations som ska vara till vägledning för skattemyndigheter och företag för hur armlängdsprincipen ska tillämpas.<sup>65</sup> Nedan används förkortningen Transfer Pricing Guidelines om dessa.

I punkten 1 i kategori E i del II i bilaga IV till DAC regleras arrangemang som inbegriper användning av unilaterala s.k. safe harbour-regler. Safe harbour-regler innebär en valmöjlighet för berättigade skattskyldiga att följa ett enklare regelverk för internprissättning avseende vissa på förhand definierade transaktioner. Prissättningen enligt sådana regelverk accepteras normalt automatiskt av skattemyndigheten i det land där regelverket har antagits.<sup>66</sup> En safe harbour-regel kan tillåta skattskyldiga att fastställa internpriserna på ett visst sätt, t.ex. genom användningen av en förenklad modell för internprissättning. En safe harbour-regel kan också undanta en specifik kategori av skattskyldiga eller transaktioner från tillämpningen av hela eller endast delar av internprissättningsreglerna. Kännetecknet omfattar endast unilaterala safe harbour-regler, dvs. regler som en stat ensidigt har antagit (till skillnad från bi- och multilaterala safe harbour-regler som avtalas mellan två respektive flera stater). OECD har i sina Transfer Pricing Guidelines adresserat problematiken kring unilaterala safe harbour-regler och då bl.a. risken för dubbel skattebefrielse och för ökade möjligheter till skatteplanering.<sup>67</sup> En nackdel med unilaterala safe harbour-regler som där tas upp är att den godtagna prisnivån i det enskilda fallet inte behöver överensstämja med vad som är marknadsmässigt, vilket skattskyldiga kan utnyttja i skatteplaneringssammanhang.<sup>68</sup>

Punkt 2 i kategori E avser arrangemang som inbegriper överföring av svårvärderade immateriella tillgångar. I kännetecknet återfinns en definition av begreppet svårvärderade immateriella tillgångar, som följer den definition som används i Transfer Pricing Guidelines.<sup>69</sup> Denna definition bör tas in i den svenska lagtexten för att tydliggöra vilka immateriella tillgångar som avses.

---

<sup>65</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, [www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm)

<sup>66</sup> *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, avsnitt E, s. 204–206.

<sup>67</sup> *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter IV, avsnitt E, s. 210–212.

<sup>68</sup> Se föregående fotnot och Kleist, David (2018), *Informationsplikten för skatterådgivare*, Skattenytt 2018 s. 531.

<sup>69</sup> *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter VI, avsnitt D 4, punkt 6. 189 s. 309–310.

Den problematik avseende svårvärderade immateriella tillgångar<sup>70</sup> som identifieras i Transfer Pricing Guidelines är den informationsasymmetri mellan den skattskyldige och skattemyndigheten som finns bl.a. när det gäller vilken information som den skattskyldige tog hänsyn till vid prissättningen av transaktionen. Det är svårt för skattemyndigheten att bedöma tillförlitligheten i informationen som ligger till grund för prissättningen och därmed om prissättningen i sig är armlängdsmässig förrän man i efterhand ser resultatet.<sup>71</sup>

Det sista kännetecknet som avser internprissättning, och som återfinns i tredje punkten i kategori E, tar sikte på internationella omstruktureringar som medför att en skattskyldig tappar huvuddelen av sin intjäningsförmåga.<sup>72</sup> DAC 6 ger ingen ledning angående vad som avses med en ”koncernintern” överföring. Eftersom kännetecknet avser internprissättning torde begreppet kunna tolkas i enlighet med hur det tolkas i Transfer Pricing Guidelines. Begreppet används i det sammanhanget med betydelsen inom samma företagskoncern, vilket medför att oäkta koncerner inte omfattas av begreppet. I Transfer Pricing Guidelines finns ett kapitel som handlar just om omstruktureringar och vissa delar av detta torde kunna vara till hjälp vid tolkningen av detta kännetecken.

I kännetecknet hänvisas i den engelska versionen till det redovisningsmässiga resultatmättet EBIT (eng. Earnings before interest and tax) som är ett resultatmätt som kan användas för att bedöma ett företags lönsamhet före finansiella poster.<sup>73</sup> Eventuell ersättning som upp bärs på grund av överföringen ska inte tas med vid beräkningen av det förväntade resultatet.

Ett exempel på arrangemang som torde träffas av kännetecknet i tredje punkten är följande. Ett svenskt företag har under en period utvecklat, tillverkat och sålt en produkt i eget namn och för egen räkning. Inom koncernen bestäms att företagets verksamhet ska omstruktureras genom att vissa funktioner, risker och tillgångar överförs till ett koncernföretag i ett annat land. Efter överföringen väntas det svenska företaget uppnå ett resultat före finansiella poster och skatter under de närmsta tre åren om sammanlagt 20 miljoner kronor. Om överföringen inte hade gjorts, utan företaget hade fortsatt

<sup>70</sup> Ibland används den engelska förkortningen HTVI (Hard-to-Value Intangibles) för dessa tillgångar.

<sup>71</sup> *Transfer Pricing Guidelines*, Chapter VI, avsnitt D 4 punkt 6.191 s. 310.

<sup>72</sup> Kleist, David (2018), *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt 2018 s. 531.

<sup>73</sup> Prop. 2017/18:245 s. 92.



att bedriva sin verksamhet som tidigare, hade det väntats uppnå ett resultat före finansiella poster och skatter under de närmsta tre åren om sammanlagt 50 miljoner kronor. Det förväntade resultatet efter överföringen är i detta fall mindre än 50 procent av det förväntade resultatet om överföringen inte hade gjorts ( $20/50 = 40$  procent). Arrangemanget är därmed rapporteringspliktigt.

När det gäller kännetecknen avseende internprissättning kan man fråga sig vad som utgör ett enskilt arrangemang. Flera stora koncerner har till utredningen uttryckt sina farhågor om att antalet inrapporteringar torde kunna bli orimligt stort om inte vägledning ges i fråga om vad som utgör "arrangemanget" vid tillämpningen av dessa kännetecknen. En internprissättningsmodell som har fastställts inom en koncern kan, enligt utredningens mening, inte anses utgöra ett arrangemang eftersom det inte finns en tillräckligt konkret koppling till en faktisk transaktion eller liknande. När ett antal transaktioner genomförs och prissättningen av dessa sker enligt modellen kan ett eller flera arrangemang vara för handen. Dessa blir rapporteringspliktiga under förutsättning att de uppvisar något av de fastställda kännetecknen. Det torde dock inte vara rimligt att bedömningen görs på fakturabasis. Om flera löpande transaktioner omfattas av samma kännetecken och genomförs på liknande sätt torde detta kunna ses som en serie arrangemang som endast behöver rapporteras in vid ett tillfälle. Det är enligt utredningens mening dock svårt att ge någon närmare vägledning i frågan, eftersom dessa bedömningar i viss mån är beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Utredningen anser att Skatteverket bör ge ytterligare vägledning i frågan, t.ex. genom ställningstaganden eller uttalanden i myndighetens rättsliga vägledning. Detta med tanke dels på den osäkerhet som råder bland stora koncerner avseende kännetecknens tillämpning, dels på att risken för överrapportering kan bli betydande om tolkningen av begreppet arrangemang vid tillämpningen av dessa kännetecknen innebär att varje enskild händelse eller transaktion anses utgöra ett separat arrangemang.

*Lagförslag*

Kännetecken avseende internprissättning tas in 26–28 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

**11.6.15 Undantag från rapporteringsplikt för vissa arrangemang som inte är gränsöverskridande**

**Förslag:** Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande ska inte vara rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande.

När det gäller de gränsöverskridande arrangemangen utgör DAC 6 en minimireglering som Sverige är skyldigt att följa. Utredningen har en större frihet när det gäller utformningen av regelverket avseende de rent inhemska arrangemangen. En viktig utgångspunkt för utredningen vid utformningen av det föreslagna regelverket är att så långt som möjligt begränsa de administrativa kostnaderna för rådgivare och användare, men även för Skatteverket. Som ett led i detta är det viktigt att reglerna anpassas så att uppgifter inte behöver lämnas i onödan och så att risken för överrapportering minimeras. Såväl näringslivets som Skatteverkets företrädare i utredningen har framhållit att regelverket måste utformas så att helt legitima skatteplaneringsarrangemang som är kända och vanligen förekommande inte träffas av uppgiftsskyldigheten. Det finns enligt utredningen olika möjligheter när det gäller hur sådana inhemska arrangemang ska undantas från regelverkets tillämpningsområde.

Ett alternativ är att sådana arrangemang upptas i en förteckning, antingen i lag eller förordning, över undantagna arrangemang. Utredningen gör dock bedömningen att det inte är möjligt att på förhand identifiera alla de arrangemang som bör undantas från regelverkets tillämpningsområde. Dessutom är det viktigt att regelverket har en flexibilitet i detta avseende. Ett alternativ vore då att Skatteverket ges uppgiften att identifiera sådana arrangemang och föra upp dessa på en lista över arrangemang som inte är rapporteringspliktiga, trots

att de uppvisar något av de kännetecken som anges i den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Utredningen gör bedömningen att inte heller det är ett lämpligt alternativ, i vart fall inte om det inte kombineras med andra undantagsregler, eftersom det ur legitimitetssynpunkt är viktigt att regelverket så långt som möjligt ges i lag och att Skatteverket inte ges alltför stor handlingsfrihet i detta avseende. Även om det är svårt att identifiera exakt vilka arrangemang som bör undantas gör utredningen bedömningen att det torde röra sig om arrangemang där de skattemässiga effekterna av arrangemangen är en direkt och förutsedd följd av tillämplig skattelagstiftning. Utredningen föreslår därför ett undantag från rapporteringsplikt för arrangemang som inte är gränsöverskridande om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Att en viss skatteeffekt är en sådan direkt och förutsedd följd kan framgå t.ex. direkt av lagstiftningen eller av förarbetena. Det ska inte vara fråga om komplicerade arrangemang som utnyttjar olika delar av skattelagstiftningen på ett sätt som inte har förutsetts av lagstiftaren. Till skillnad från skatteflyktlagen, som är tillämplig på arrangemang som bl.a. strider mot lagstiftningens syfte, rör det sig om de rakt motsatta fallen, dvs. arrangemang som är välkända, accepterade och vilka aldrig torde bli föremål för utredning av Skatteverket.

Det är utredningens förhoppning att den föreslagna bestämmelsen får till följd att en stor andel inhemska arrangemang som annars skulle ha blivit rapporteringspliktiga undantas från regelverkets tillämpningsområde. Det kan dock visa sig att regelverket ändå träffar arrangemang som Skatteverket anser sig inte vara i behov av uppgifter om. För att regelverket ska kunna vara flexibelt och möjliggöra att även dessa arrangemang undantas från dess tillämpningsområde gör utredningen bedömningen att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör ha möjlighet att föreskriva om undantag från rapporteringsplikt för t.ex. arrangemang som redan är välkända. Utredningen anser det vara lämpligt att olika aktörer, t.ex. näringslivs- och branschorganisationer, bistår Skatteverket med förslag på arrangemang som bör undantas.

Utredningen föreslår därför att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör bemyndigas att meddela föreskrifter om ytterligare undantag från rapporteringsplikt när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande.

*Lagförslag*

En bestämmelse om att ett arrangemang som inte är gränsöverskridande inte är rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen tas in i 14 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. En bestämmelse om att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om ytterligare undantag från rapporteringsplikten tas in i 15 § i samma lag.

**11.7 Vilka uppgifter som ska lämnas**

**Förslag:** Följande uppgifter ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren, samt uppgift om var samtliga dessa personer är hemmahörande,
2. vilken eller vilka av bestämmelserna i 16–28 §§ i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,
3. en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,
4. det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras,
5. uppgift om de nationella bestämmelser som utgör grunden för arrangemanget,
6. värdet av arrangemanget,
7. uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, och
8. nödvändiga identifikationsuppgifter för varje annan person i en medlemsstat än som avses i 1 som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, samt uppgift om var varje sådan person är hemmahörande.

Det är viktigt att tillräcklig information lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang för att syftena med regelverket ska kunna uppnås. Samtidigt bör den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga begränsas så långt möjligt. I fråga om gränsöverskridande arrangemang måste vissa uppgifter lämnas för att Sverige ska kunna fullgöra sin skyldighet enligt DAC 6 att utbyta upplysningar med andra medlemsstater. Det finns dock inget som hindrar att medlemsstaterna ställer krav på att även andra uppgifter ska lämnas. Arrangemang som inte är gränsöverskridande regleras inte av DAC 6. Utredningen anser dock ändå att starka skäl talar för att samma uppgifter ska lämnas avseende alla rapporteringspliktiga arrangemang, vare sig de är gränsöverskridande eller inte. Olika regler skulle sannolikt leda till att reglerna uppfattas som otydliga och öka den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga. Nedan redogörs för utredningens överväganden i fråga om vilka uppgifter som bör lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Enligt DAC 6 ska uppgift lämnas om identiteten på förmedlare och berörda skattebetalare, inklusive deras namn, födelsedatum och födelseort (när det gäller en fysisk person), skatterättslig hemvist, skatteregistreringsnummer och, när så är lämpligt, personer som är anknutna företag till den berörda skattebetalaren. Sådana uppgifter behövs även när det gäller rent inhemska arrangemang, eftersom det innebär att informationen om ett upplägg kan knytas till en viss skattskyldig. Genom att Skatteverket får information om såväl samtliga användare<sup>74</sup> som samtliga rådgivare<sup>75</sup> kan myndigheten också bedöma i vilken omfattning ett visst skatteupplägg används, eller kan komma att användas. I vissa fall kan även uppgifter om personer som är anknutna<sup>76</sup> till en användare behövas för att Skatteverket ska kunna göra en korrekt bedömning av arrangemanget och dess konsekvenser. Mot bakgrund av vad som nu har sagts föreslår utredningen att det i skatteförfarandelagen tas in en bestämmelse om att en uppgiftsskyldig ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren. Uppgift ska även lämnas om var samtliga

<sup>74</sup> I betänkandet används begreppet användare i stället för begreppet berörd skattebetalare som används i DAC 6, se avsnitt 11.5.2 ovan.

<sup>75</sup> I betänkandet används begreppet rådgivare i stället för begreppet förmedlare som används i DAC 6, se avsnitt 11.5.2 ovan.

<sup>76</sup> I betänkandet används begreppet anknutna personer i stället för begreppet anknutet företag som används i DAC 6, se avsnitt 11.6.4 ovan.

dessa personer är hemmahörande (angående begreppet hemmahörande, se avsnitt 11.6.3). Vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas behöver enligt utredningens mening inte preciseras i lag. Uppgifterna kan i stället, i likhet med vad som gäller för bl.a. kontrolluppgifter, anges i förordning.

Uppgift bör även lämnas om vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Sådana uppgifter kan ge värdefull information om vilka typer av upplägg som medför störst risk för skattebortfall och kan även utgöra underlag för eventuella framtida justeringar av regelverket. Såvitt gäller gränsöverskridande upplägg är det också ett krav enligt DAC 6 att sådan information lämnas.

Skatteverket – och i förekommande fall andra länders skattemyndigheter – behöver också få tillräcklig information om ett arrangemang för att förstå hur det fungerar och för att kunna bedöma riskerna såväl i det enskilda fallet som i ett större perspektiv. Den uppgiftsskyldige måste därför beskriva arrangemanget. Detta är också ett krav enligt DAC 6. Av artikel 8ab punkt 14 c) i DAC, som infördes genom DAC 6, framgår att det automatiska utbytet av upplysningar ska omfatta en sammanfattning av innehållet i arrangemanget, inbegripet en hänvisning till det namn som allmänt används, om sådant finns, och en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang. Utredningen anser att det är tillräckligt att det av lagtexten framgår att den uppgiftsskyldige ska lämna en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang. Närmare uppgifter om vad beskrivningen ska innehålla kan lämpligen anges i förordning.

För att Skatteverket, och andra länders skattemyndigheter, ska få ett bra underlag när det gäller de enskilda användarna av ett skatteupplägg bör uppgift även lämnas om det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras. Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang följer det också av DAC 6 att sådana uppgifter ska lämnas.

Uppgift bör även lämnas om de bestämmelser (svenska och utländska) som utgör grunden för arrangemanget. Även detta är ett krav enligt DAC 6.

En uppgiftsskyldig bör också lämna uppgift om värdet av arrangemanget. Sådan information kan ha betydelse för Skatteverkets eller

en utländsk skattemyndighets agerande med anledning av arrangemanget. Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang är det också ett krav enligt DAC 6 att sådan information lämnas.

DAC 6 föreskriver att uppgift ska lämnas om den eller de berörda skattebetalarnas medlemsstat och varje annan medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget. Även om det främst torde vara gränsöverskridande arrangemang som kan ha en påverkan på andra stater bör motsvarande gälla även för rent inhemska arrangemang. Det bör därför i skatteförfarandelagen tas in en bestämmelse om att uppgift ska lämnas om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget.

Enligt DAC 6 ska uppgift också lämnas om varje annan person i en medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, med angivande av till vilka medlemsstater en sådan person är knuten. Bestämmelsen måste läsas mot bakgrund av den tidigare nämnda bestämmelsen i direktivet om att identifikationsuppgifter – inklusive uppgift om skatterättslig hemvist – ska lämnas för förmedlare, berörda skattebetalare och i vissa fall personer som är anknutna företag till den berörda skattebetalaren. Uppgifter om berörda personer måste således, i fråga om gränsöverskridande arrangemang, lämnas även om personerna i fråga inte är förmedlare eller berörda skattebetalare, eller anknutna företag till en berörd skattebetalare. Utredningen anser att detsamma bör gälla i fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande. De uppgifter som ska lämnas om nu aktuella personer bör vara desamma som de uppgifter som ska lämnas för rådgivare och användare. Som framgår ovan anser utredningen att det är tillräckligt att det av skatteförfarandelagen framgår att den uppgiftsskyldige ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter samt uppgift om var personerna i fråga är hemmahörande.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 19 § SFL.

## 11.8 Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter

**Förslag:** Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifter lämnas.

Vissa uppgifter ska inte lämnas av en rådgivare i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av advokatsekretess.

Det är inte säkert att den som är uppgiftsskyldig (som huvudregel en rådgivare) har kännedom om alla förhållanden som uppgifter ska lämnas om, t.ex. vid vilken tidpunkt ett arrangemang ska genomföras. I vart fall när det gäller den första kategori av rådgivare som avses i 8 § första stycket 1 i det föreslagna nya 33 b kap. SFL bör det i så fall åligga den uppgiftsskyldige att vidta rimliga åtgärder för att inhämta uppgifterna, t.ex. genom att ställa en fråga till den som innehar informationen. Den uppgiftsskyldige torde dock oftast sakna möjlighet att framtvinga ett sådant uppgiftslämnande. Utredningen anser därför att uppgifter ska lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna. Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang följer en sådan inskränkning av uppgiftsskyldigheten också av DAC 6.

Som framgår av avsnitt 11.5.1 har utredningen gjort bedömningen att även advokater ska vara skyldiga att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang, men att en begränsning bör göras i fråga om vilka uppgifter som dessa ska lämna. Utredningen anser att en advokat, utan att bryta mot advokatsekretessen, alltid bör kunna lämna uppgifter om sin egen identitet och vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. När det gäller de andra uppgifter som normalt ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang anser utredningen att advokater bör undantas från skyldigheten att lämna dessa i den utsträckning advokaten i det enskilda fallet är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av advokatsekretessen. Detta torde innebära att uppgifter om klienters identitet oftast ska utelämnas. Däremot bör advokater i de allra flesta fall kunna lämna åtminstone vissa



uppgifter om hur upplägget fungerar m.m. utan att röja vem som är klient och därmed bryta mot advokatsekretessen. Undantaget för advokater ska givetvis inte tillämpas om klienten har samtyckt till att advokaten lämnar fullständiga uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget.

### *Lagförslag*

Bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 20 och 21 §§ SFL.

## 11.9 Formkrav

**Förslag:** Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

**Bedömning:** Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang behöver inte undertecknas.

Det torde underlätta för Skatteverket om uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang utformas på ett enhetligt sätt, bl.a. eftersom uppgifter om gränsöverskridande sådana arrangemang ska utbytas med andra länders behöriga myndigheter. Utredningen föreslår därför att uppgifterna ska lämnas enligt ett fastställt formulär. Kravet är teknikneutralt. För att underlätta för de uppgiftsskyldiga kan det enligt utredningens mening vara lämpligt att det finns såväl en möjlighet att lämna uppgifterna på elektronisk väg som en möjlighet att lämna dem på pappersblankett. Utredningen anser dock inte att det är sannolikt att de uppgiftsskyldiga – som till största delen kommer att vara professionella rådgivare eller större företag – kommer att använda pappersblankett i någon större utsträckning.

Utredningen gör bedömningen att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang, i likhet med vad som gäller för bl.a. kontrolluppgifter, inte behöver undertecknas.

*Lagförslag*

En bestämmelse om att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas enligt ett fastställt formulär tas in i 38 kap. 1 § SFL.

**11.10 När uppgifterna ska lämnas**

**Förslag:** Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först.

Om uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska lämnas av en rådgivare som endast bidragit till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt arrangemang 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 tillhandahölls till denne eller från och med dagen efter den dag då denne genomförde det första steget i arrangemanget, beroende på vad som inträffar först.

I fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare ska en rådgivare, vid utgången av varje kalenderkvartal, lämna en sammanställning över vissa eventuella uppgifter som har tillkommit efter det att uppgifter senast lämnades.

*Tidpunkt för uppgiftslämnande*

Det huvudsakliga syftet med det föreslagna regelverket är att Skatteverket ska få tidig information om potentiellt aggressiva skatteupplägg och vilka som använder dessa upplägg. En fråga som är av stor betydelse för att uppnå detta syfte är när de uppgifter som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang ska ha inkommit till Skatteverket. I DAC 6 regleras denna fråga avseende de rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemangen. Där anges att en rådgivare ska lämna uppgifter om ett sådant arrangemang inom

30 dagar räknat från dagen efter det att det rapporteringspliktiga arrangemanget tillgängliggörs för genomförande (eng. made available for implementation), eller från dagen efter det att arrangemanget är redo för genomförande (eng. ready for implementation), eller när det första steget i genomförandet av arrangemanget har tagits, beroende på vilket som inträffar först (se artikel 8ab.1 första stycket i DAC). Det finns således tre olika utlösande omständigheter när det gäller rådgivare. I svenskt språkbruk är det dock svårt att se någon stor skillnad mellan när ett arrangemang tillgängliggörs eller är redo för genomförande. Utredningen anser att dessa båda tidpunkter kan sammanfogas i en enda utlösande tidpunkt i den svenska lagtexten och det är när en rådgivare gör arrangemanget tillgängligt. I fall då något tillgängliggörande inte sker, t.ex. på grund av att arrangemanget tas fram internt inom ett företag, skulle begreppet ”redo för genomförande” teoretiskt kunna ha en viss betydelse. För att ett internt framtaget arrangemang ska anses vara ”redo för genomförande” krävs dock, enligt utredningens mening, att samtliga förutsättningar som krävs för genomförandet är på plats. Denna tidpunkt torde oftast mer eller mindre sammanfalla med den tidpunkt då det första steget i genomförandet tas. Det torde också vara mycket svårt att slå fast att någon är redo att genomföra ett arrangemang innan genomförandet faktiskt påbörjas. Utredningen anser därför att den sista tidpunkt som anges i direktivet (dvs. när det första steget i genomförandet har tagits) är tillräckligt för dessa fall.

Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1182/71 av den 3 juni 1971 om regler för bestämning av perioder, datum och frister innehåller allmänna bestämmelser som är tillämpliga, om inget annat anges, på perioder, datum och frister som anges i rådets och kommissionens rättsakter. Denna förordning är således tillämplig avseende de tidsfrister som anges i DAC 6. Av artikel 3.1 andra stycket i denna förordning följer att beräkningen av tidsfristen inte ska innefatta den dag då det första steget i genomförandet tas. Genom att ange att tidsfristen, precis som när det gäller de andra tidpunkterna, räknas från och med dagen efter den dag då den utlösande händelsen inträffar uppnås enhetlighet och överensstämmelse med vad som föreskrivs i förordningen.

Enligt den s.k. söndagsregeln i 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid ska – om sista dagen i tidsfristen infaller på en lördag, en allmän helgdag, söndag, midsommarafton, julafton eller

nyårsafton – sista dagen i tidsfristen i stället vara nästföljande vardag. En liknande bestämmelse finns i artikel 3.4 i förordning nr 1182/71. Det kan dock ifrågasättas om den svenska lagstiftningen i alla situationer leder till samma resultat som förordningen.

När det gäller den andra kategorin av rådgivare, dvs. de som endast bidrar till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang, ska dessa lämna uppgifter om arrangemanget inom 30 dagar räknat från dagen efter det att de tillhandahöll hjälp, bistånd eller rådgivning (se artikel 8 ab.1 andra stycket i DAC). Av förenklings- och tydlighets-skäl bör tidpunkten i lagtexten knytas till dagen efter den dag då en sådan rådgivare tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget.

Om uppgiftsskyldigheten åvilar användaren av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang anger DAC 6 att de trettio dagarna i stället ska räknas från dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget görs tillgängligt för genomförande av användaren, är redo för genomförande av denne eller när det första steget av genomförandet har tagits med avseende på den användaren, beroende på vilket som inträffar först (se artikel 8ab.7 första stycket i DAC). Som framgått ovan gör utredningen bedömningen att den andra av dessa tidpunkter är överflödiga. När det gäller den tredje tidpunkt som direktivet föreskriver för användares uppgiftslämnande bör den svenska bestämmelsen lämpligen utformas på samma sätt som när det gäller motsvarande tidpunkt för rådgivares uppgiftslämnande. I lagtexten ska därför anges att tiden räknas från och med dagen efter den dag då användaren genomförde det första steget i arrangemanget.

Utredningen anser att regleringen angående när uppgifter ska lämnas bör vara densamma för de rent inhemska arrangemangen eftersom regelverket, som ändå är relativt komplicerat, därigenom blir så enkelt och tydligt som möjligt.

*Sammanställning av tillkommande uppgifter avseende arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare*

DAC 6 delar in gränsöverskridande arrangemang i två kategorier, dels marknadsförbara arrangemang (eng. marketable arrangements), dels anpassade arrangemang (eng. bespoke arrangements). Med

marknadsförbart arrangemang avses ett gränsöverskridande arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning. Ett anpassat arrangemang är varje gränsöverskridande arrangemang som inte är ett marknadsförbart arrangemang. Definitionen av marknadsförbart arrangemang används endast i en bestämmelse i direktivet. I artikel 8ab.2 i DAC anges nämligen att vad gäller marknadsförbara arrangemang ska rådgivaren var tredje månad upprätta en rapport med en uppdatering som innehåller vissa nya rapporteringspliktiga uppgifter och som har blivit tillgängliga sedan den senaste rapporteringen. De uppgifter som avses är nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren, det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras, uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, och nödvändiga identifikationsuppgifter för andra personer än rådgivare och användare, som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget (dvs. den föreslagna 33 b kap. 19 § 1, 4, 7 och 8 i SFL). Utöver vad som följer av direktivet anser utredningen att uppgift bör lämnas även om värdet på de arrangemang som har tillhandahållits till nytillkomna användare. Eftersom begreppet marknadsförbart arrangemang används endast i denna bestämmelse i DAC 6 har utredningen gjort bedömningen att någon särskild definition av begreppet inte bör tas in i skatteförfarandelagen, utan att de arrangemang som avses kan beskrivas i den bestämmelse som genomför direktivbestämmelsen.

Rådgivaren ska enligt DAC 6 var tredje månad upprätta en rapport över nytillkomna uppgifter. Detta bör i svensk lagtext tydliggöras genom att skyldigheten knyts till utgången av varje kalenderkvartal. Begreppet kalenderkvartal används redan i andra bestämmelser i skatteförfarandelagen (se bl.a. 35 kap. 3 och 4 §§ SFL angående periodiska sammanställningar). För det fall en rådgivare tillhandahåller ett arrangemang till en ny klient i nära anslutning till utgången av ett kalenderkvartal och därför inte hinner sammanställa uppgifterna i tid får uppgifterna i stället lämnas vid utgången av nästa kalenderkvartal. Utredningen anser inte att detta behöver framgå uttryckligen i lagtexten.

Beskrivningen i DAC 6 av ett marknadsförbart arrangemang som ett arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas till enskilda användare ger utrymme för olika tolkningar angående hur stora anpassningar som krävs för att ett arrangemang inte ska vara marknadsförbart. Utredningen anser att begreppet marknadsförbart arrangemang inte omfattar sådana vanliga former av skatteplanering (t.ex. paketering av fastigheter i bolag) som visserligen kan genomföras av ett stort antal skattskyldiga men där genomförandet ändå måste anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet. Begreppet torde enbart omfatta ”produktifierad” skatterådgivning, där en i princip färdig produkt marknadsförs till en större krets. Förekomsten av sådana arrangemang i Sverige är sannolikt mycket liten. Den föreslagna skyldigheten för rådgivare att lämna kvartalsvisa uppdateringar av tidigare inrapporterade arrangemang torde således få en mycket begränsad betydelse. I fråga om s.k. anpassade arrangemang (dvs. alla arrangemang som inte är marknadsförbara) ska en helt ny inrapportering i stället göras för varje klient.

Skyldigheten att lämna kvartalsvisa uppdateringar i fråga om marknadsförbara arrangemang gäller enbart rådgivare. För rådgivare som är advokater kan advokatsekretessen innebära ett hinder mot att lämna samtliga föreskrivna uppgifter i uppdateringarna. I sådana fall blir även användaren uppgiftsskyldig, jfr avsnitt 11.5.3. Utredningens förslag innebär att användaren i sådana fall ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet genom att göra en helt ny inrapportering av det arrangemang som har tillhandahållits denne. En alternativ lösning skulle ha kunnat vara att föreskriva att advokatens skyldighet att lämna periodiska uppdateringar i dessa fall övergår på användarna. Det skulle dock förutsätta att det på EU-nivå finns ett system med referensnummer för inrapporterade arrangemang, som användarna kan hänvisa till. En sådan lösning skulle också kräva regler om skyldighet för advokater att vidarebefordra detta referensnummer till sina klienter, inklusive regler om sanktioner för det fall att skyldigheten inte fullgörs.

### *Lagförslag*

En bestämmelse om när uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska lämnas till Skatteverket tas in i den nya paragrafen

33 b kap. 22 § SFL. En bestämmelse om att en rådgivare ska lämna en kvartalsvis sammanställning över vissa tillkommande uppgifter i fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 23 §.

### 11.11 Ingen skyldighet för användare att lämna uppgifter årsvis

**Bedömning:** Det bör inte införas någon skyldighet för användare av rapporteringspliktiga arrangemang att lämna upplysningar till Skatteverket varje år som arrangemanget används.

DAC 6 ger medlemsstaterna möjlighet att ålägga användare att lämna upplysningar till skattemyndigheten om sin användning av ett rapporteringspliktigt arrangemang under vart och ett av de år som det används (se den nya artikel 8ab punkt 11 i DAC). Detta skulle kunna ske t.ex. genom att upplysningar lämnas i inkomstdeklarationen. Frågan är då om en sådan skyldighet bör införas. I detta sammanhang bör enligt utredningens mening beaktas att skattskyldiga redan i dag har en skyldighet att i inkomstdeklarationen lämna samtliga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL). När det gäller ”återanvändning” av arrangemang som har rapporterats in tidigare anser utredningen att en användning som inte omfattas av det ursprungliga uppgiftslämnandet (t.ex. när det gäller datum för genomförande och värdet av arrangemanget) är att se som ett nytt arrangemang. I ett sådant fall ska alltså en ny inrapportering göras. Mot bakgrund av vad som nu sagts anser inte utredningen att det behöver införas någon skyldighet för användare att årsvis lämna uppgifter om användningen av rapporteringspliktiga arrangemang.





## 12 Konsekvenser av att lämna uppgifter

### 12.1 Allmänt

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska, till skillnad från kontrolluppgifter och deklARATIONER, inte lämnas till ledning för beskattningen. Det främsta syftet med den nya uppgiftsskyldigheten är i stället att Skatteverket tidigt ska få information om nya former av aggressiv skatteplanering och sätt att undvika informationsutbyte mellan stater, samt att inkomna uppgifter rörande gränsöverskridande arrangemang ska utbytas med andra EU-medlemsstater. Informationen ska bl.a. kunna användas som underlag vid hemställan om lagändringar samt för att Skatteverket tidigt ska kunna uttrycka sin syn på olika arrangemang genom ställningstaganden. Lämnade uppgifter kan också bidra till att förbättra Skatteverkets urval för vilka kontroller som ska vidtas. Även om syftet med regelverket är att fånga in arrangemang som innefattar aggressiv skatteplanering m.m. är det viktigt att ha i åtanke att även arrangemang som inte är av något större intresse för Skatteverket kan komma att bli rapporteringspliktiga. Vilka åtgärder Skatteverket vidtar med anledning av lämnade uppgifter kommer att variera från fall till fall.

Uppgiftslämnandet kommer inte att leda till att de rättsliga effekterna av arrangemanget prövas i det enskilda fallet. Uppgiftsskyldigheten avseende rapporteringspliktiga arrangemang är inte någon form av förhandsbeskedsinstitut utan prövningen av de rättsliga effekterna kommer liksom i dag att göras vid granskningen av inkomstdeklarationen. Den omständigheten att Skatteverket inte vidtar någon särskild åtgärd med anledning av lämnade uppgifter innebär inte att myndigheten ska anses ha accepterat arrangemanget, och något besked till den skattskyldige avseende rapporterade uppgifter kommer inte att ges med anledning av rapporteringen. Enligt utredningens mening

är det lämpligt att Skatteverket informerar om detta i samband med att uppgifterna ska lämnas, t.ex. genom information i det fastställda formuläret för uppgiftslämnande.

## 12.2 Förhållandet till skyldigheten att lämna uppgifter i deklarationen

Vilka uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklaration framgår av 31 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Förutom mer specifika bestämmelser om deklarationens innehåll finns där också en bestämmelse om att den som är deklarationsskyldig ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut (31 kap. 3 § SFL). Bestämmelsen är av central betydelse. En deklarationsskyldig som inte lämnar en uppgift som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut anses nämligen ha lämnat en oriktig uppgift och riskerar att få betala skattetillägg (49 kap. 4 och 5 §§ SFL, se även avsnitt 7.2.2 och prop. 2010/11:165 del 2 s. 817).

Skattetillägg får dock inte tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av s.k. avstämningssuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § första stycket 1 SFL). Med avstämningssuppgifter avses enligt 49 kap. 10 d § SFL

1. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och underrättelser om lagfart som lämnas med stöd av författning,
2. uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen för det föregående beskattningsåret och som har en direkt koppling till uppgifter som ska lämnas i inkomstdeklarationen för beskattningsåret, och
3. uppgifter som finns i register som har upprättats av Skatteverket för kontroll av framtida inkomstdeklarationer.

I förarbetena till denna bestämmelse uttalas följande avseende punkt 3 (prop. 2014/15:131 s. 221):

Vidare upprättar Skatteverket register som har till syfte att utgöra kontrollverktyg för det fall att en framtida beskattningsutlösande händelse inträffar. Som exempel kan nämnas det uppskovsregister som möjliggör kontroll av om ett uppskov finns avseende en överlåtten fastighet. Motsvarande register finns också bl.a. avseende skogsavdrag och uppskov vid andelsbyten. Skatteverket arbetar också med att upprätta ett register över periodiseringsfonder. Nu nämnda kontrollmaterial är av sådan avstämningskaraktär att risken för skatteundandragande är obetydlig även om den deklarationsskyldige lämnat en oriktig uppgift.

Även om uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang och användare av sådana arrangemang kommer att behandlas av Skatteverket kommer de inte att ingå i sådana register som avses i 49 kap. 10 d § 3 SFL. De kommer inte heller på annan grund att omfattas av begreppet avstämningsuppgifter, som detta begrepp nu definieras i skatteförfarandelagen.

Frågan är då om det finns skäl för att utvidga definitionen av avstämningsuppgifter till att omfatta uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Tanken är att begreppet avstämningsuppgifter ska omfatta fall där en uppgift kan stämmas av med enkla medel, som korresponderar med de tekniska lösningar som Skatteverket arbetar med i deklaraionsarbetet, dvs. sådant som faktiskt är för Skatteverket tillgängliga avstämningsuppgifter (prop. 2014/15:131 s. 221). Även om en rådgivare har lämnat uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang som är tänkt att genomföras av en viss skattskyldig är det inte säkert att arrangemanget faktiskt kommer att genomföras eller att det kommer att genomföras på det sätt och vid den tidpunkt som framgår av inrapporteringen. De skattemässiga effekterna av ett arrangemang kan dessutom uppkomma ett senare år än genomförandet eller under flera år. I sådana fall kommer det sannolikt inte att framgå av de lämnade uppgifterna vilket eller vilka år som beskattningen kommer att påverkas. Slutligen är det inte säkert att det av en skattskyldigs deklaration går att utläsa hur ett genomfört arrangemang har behandlats skattemässigt. Det innebär att det även med tillgång till fullständiga uppgifter om arrangemanget och dess effekter ett visst år kan vara omöjligt för Skatteverket att utan närmare granskning avgöra om en oriktig uppgift har lämnats i deklaraionen. Mot bakgrund av vad som nu sagts torde det

som regel inte vara möjligt att konstatera att en oriktig uppgift har lämnats i deklARATIONEN enbart genom tillgång till uppgifter som har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Utredningen anser därför inte att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang bör utgöra avstämningsuppgifter.

I enskilda fall kan det dock inträffa att Skatteverket, genom uppgifter som har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang, har tillgång till sådan information att det är uppenbart för myndigheten att en oriktig uppgift har lämnats i en deklARATION. I förarbetena till bestämmelserna om avstämningsuppgifter uttalas att det kommer att finnas kontrollmaterial som inte omfattas av definitionen av avstämningsuppgifter men som ändå kan sägas vara av avstämningskaraktär. I de fall som detta kan förekomma kan bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från skattetillägg i 51 kap. 1 § SFL tillämpas (prop. 2014/15:131 s. 223). Utredningen bedömer att det kan bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna om befrielse när risken för skatteundandragande har varit liten på grund av lämnade uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Om och i vilken utsträckning det finns skäl för befrielse får prövas i varje enskilt fall.

Vad som sagts ovan om förhållandet mellan å ena sidan uppgifter som har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang och å andra sidan oriktiga uppgifter i en deklARATION eller liknande utgår från att uppgifterna har lämnats i två olika förfaranden. Om uppgifterna om det rapporteringspliktiga arrangemanget däremot tillförs som underlag för beskattningen, t.ex. genom att uppgifterna bifogas deklARATIONEN, kan detta medföra att någon oriktig uppgift inte ska anses ha lämnats.

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska normalt meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 21 § SFL). I vissa fall gäller dock en längre tidsfrist, s.k. efterbeskattning. Ett efterbeskattningsbeslut får som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Efterbeskattning kan ske bl.a. om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning (66 kap. 27 § 1 a SFL). Bestämmelsen innebär att det måste finnas ett orsakssamband mellan t.ex. en oriktig uppgift i en deklARATION och det felaktiga beslutet. Att uppgifter har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang innebär

inte i sig att orsakssambandet mellan en senare oriktig uppgift om arrangemanget i deklARATIONEN och ett felaktigt beskattningsbeslut bryts. Om Skatteverket i det enskilda fallet aktivt har använt sig av de inrapporterade uppgifterna vid granskningen av inkomstdeklarationen, och trots detta har fattat ett felaktigt beskattningsbeslut, kan orsakssambandet dock ha brutits.

Den som lämnar oriktig uppgift i en deklARATIONEN kan under vissa förutsättningar fällas till ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69), förkortad SkBrL, se avsnitt 7.4. Uttrycket oriktig uppgift har samma innebörd i skattebrottslagen som det har i skatteförfarandelagen vid uttag av skattetillägg och beslut om efterbeskattning. Möjligheten att döma någon till ansvar enligt skattebrottslagen torde normalt inte påverkas av att uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har lämnats. Sådana uppgifter ska lämnas vid en tidigare tidpunkt än inkomstdeklarationen och normalt av en annan person än den deklARATIONSSKYLDIGE. Uppgifterna kan därför inte utgöra en sådan åtgärd på eget initiativ som enligt 12 § SkBrL innebär att straff inte ska utdömas. Beträffande vissa av brotten i skattebrottslagen krävs att den oriktiga uppgiften har gett upphov till fara för skatteundandragande för att någon ska kunna fällas till ansvar. Som nämnts ovan kommer det som regel inte vara möjligt att konstatera att en oriktig uppgift har lämnats i deklARATIONEN enbart genom tillgång till uppgifter som har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Fara för skatteundandragande torde således som regel kunna föreligga även om sådana uppgifter har lämnats. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet skulle dock lämnade uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang kunna innebära att det inte har funnits någon fara för skatteundandragande.



## 13 Utredning och kontroll

**Bedömning:** Behovet av att kunna kontrollera om den föreslagna uppgiftsskyldigheten fullgörs kan tillgodoses inom ramen för nu gällande regelverk. Några nya kontrollverktyg för Skatteverket behöver därför inte införas.

### *Allmänt om kontrollformer*

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet tillgång till olika typer av kontrollformer. De generella kontrollformer som Skatteverket kan använda är s.k. skrivbordskontroll och revision. Därutöver finns vissa särskilda kontrollformer. Dessa utgörs av kontroll av den som är eller kan antas vara skyldig att föra personalliggare, tillsyn över kassaregister, kontrollbesök hos den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister och kontrollbesök för att identifiera en person som bedriver eller kan antas bedriva torg- och marknadshandel.

### *Skrivbordskontroll*

Skrivbordskontroll innebär att Skatteverket tar kontakt med den skattskyldige genom ett telefonsamtal eller genom en skriftlig förfrågan. Detta är en vanlig och mindre kostsam kontrollform. Den skattskyldige kan vid en skrivbordskontroll även föreläggas att lämna de upplysningar som behövs för att genomföra kontrollen.

Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, att fullföra skyldigheten (37 kap. 2 § SFL). Syftet med föreläggandet är att förmå den uppgiftsskyldige att fullgöra sin

uppgiftsskyldighet (fullgörelseföreläggande). Skatteverket får även förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten (37 kap. 6 § första stycket SFL). Syftet med denna bestämmelse är att ge Skatteverket befogenhet att begära in uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet (kontrollföreläggande). Befogenheten för Skatteverket att förelägga någon att lämna uppgift innefattar även en befogenhet att låta föreläggandet avse att visa upp en handling eller att lämna över en kopia av en handling. Så länge föreläggandet avser uppgifter som behövs för kontroll av en uppgiftsskyldighet finns det egentligen inget som begränsar befogenheten. En annan sak är att Skatteverket inte bör använda föreläggandebefogenheten för att kontrollera hela verksamheter eller verksamhetsdelar, utan för sådana omfattande kontroller ska revisionsbefogenheten användas (prop. 2010/11:165 del 2 s. 852).

Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera dokumentationsskyldigheten enligt 39 kap. 3 § SFL (37 kap. 7 § SFL). Enligt 39 kap. 3 § SFL ska den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Denna möjlighet att förelägga infördes i samband med att revisionsplikten enligt aktiebolagslagen (2005:551) slopades för vissa företag (prop. 2009/10:204 s. 88–94).

I 37 kap. 9 § SFL finns bestämmelser om när Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska avse förhållanden som har betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL eller kan fullföra sådan uppgiftsskyldighet (tredjemansföreläggande).

Det finns även bestämmelser om föreläggande i fall då Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar och myndigheten behöver en uppgift för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt



lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden (37 kap. 11 § SFL).

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (44 kap. 2 § SFL). Ett föreläggande får dock inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller vissa andra avgifter och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person gäller detta även ställföreträdare för den juridiska personen (44 kap. 3 § SFL).

Skatteverket kan i stället för ett föreläggande välja att formlost göra en förfrågan inom ramarna för den tillfrågades uppgiftsskyldighet. En förfrågan kan vara muntlig eller skriftlig, till skillnad från ett föreläggande som alltid ska vara skriftligt. Skatteverket får inte vid en förfrågan begära andra uppgifter än sådana som kan inhämtas med hjälp av ett föreläggande.

### *Revision*

En revision är den mest långtgående kontrollformen. Revisionen ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten hos denne (41 kap. 6 § SFL). Kravet på samverkan gäller dock inte om tvångsåtgärden bevissäkring har beslutats på grund av att det finns en påtaglig risk för sabotage. Med risk för sabotage avses att det finns en risk för att den som bevissäkringen gäller kommer att undanhålla, förvanska eller förstöra det som får kontrolleras (45 kap. 2 § SFL).

Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera bl.a. att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL som kan antas uppkomma (41 kap. 2 § första stycket SFL). Beslut om revision får också fattas för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision (41 kap. 2 § andra stycket SFL, se också prop. 2010/11:165 del 1 s. 413). Tredjemansrevision är ett mycket viktigt kontrollverktyg, inte minst i det myndighetsgemensamma

arbetet mot grov organiserad brottslighet och vid utredningar av s.k. aggressiva skatteupplägg (se prop. 2010/11:165 del 1 s. 414).

Om Skatteverket har tagit emot en begäran om upplysningar får myndigheten också besluta om revision (även tredjemansrevision) för att inhämta uppgifter som myndigheten behöver för att kunna fullgöra sina skyldigheter enligt lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning eller ett avtal som medför skyldighet att utbyta upplysningar i skatteärenden (41 kap. 2 a § SFL).

Revision får göras hos bl.a. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo (41 kap. 3 § SFL).

Den som ska revideras ska normalt underrättas om beslutet om revision innan revisionen verkställs. I vissa fall får dock underrättelsen ske i samband med att revisionen verkställs (41 kap. 5 § SFL).

Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Vidare får revisorn t.ex. inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga verksamhetslokaler (41 kap. 7 § SFL). En revision får inte pågå under längre tid än nödvändigt. Skatteverket ska snarast meddela den reviderade om resultatet av revisionen i de delar som den rör den reviderade (41 kap. 13 § SFL).

### *Undantagande av handlingar och uppgifter från revision och annan kontroll*

Huvudregeln vid revision är, såsom ovan framgår, att allt som är räkenskapsmaterial eller som på annat sätt hör till verksamheten får granskas (41 kap. 7 § SFL). Detta gäller även om handlingarna innehåller uppgifter som omfattas av den reviderades tystnadsplikt. Revision får således äga rum hos t.ex. läkare, advokater och banker.<sup>1</sup> Granskningen får emellertid inte ske på sådant sätt att befogade sekretessintressen träds för när.<sup>2</sup> För att garantera detta och då ett revisionsbeslut inte kan överklagas kan den reviderade hos förvaltningsrätten begära att vissa handlingar ska undantas från revisionen

<sup>1</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2018), *Skatteförfarandelagen m.m.* (1 feb. 2018, Zeteo), kommentaren till 47 kap. 2 § SFL.

<sup>2</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2018), *Skatteförfarandelagen m.m.* (1 feb. 2018, Zeteo), kommentaren till 47 kap. 2 § SFL, se även prop. 1961:62 s. 49 och 50.

(47 kap. 3 och 4 §§ SFL). Det är också denne som har bevisbördan för att förutsättningarna för undantagande är uppfyllda. Detta har sin grund i att endast den granskade känner till de uppgifter som begärs undantagna (prop. 1993/94:151 s. 99).

Vid revision<sup>3</sup>, bevissäkring, tillsyn över kassaregister och kontrollbesök får Skatteverket inte granska en handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (1942:740), förkortad RB, eller en handling som inte omfattas av revisionen, bevissäkringen, tillsynen eller kontrollbesöket (47 kap. 2 § första stycket 1 och 2 SFL). Skatteverket får inte heller granska en handling som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att handlingens innehåll inte bör komma till någon annans kännedom och handlingens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen (47 kap. 2 § andra stycket SFL). Handlingar med ett betydande skyddsintresse kan vara handlingar innehållande vissa råd i skatterättsliga angelägenheter och företagshemligheter. Även mer personliga uppgifter kan i undantagsfall ha ett sådant skyddsintresse att de ska kunna undantas granskningen (prop. 1993/94:151 s. 96–97 och s. 169).

Anledningen till undantagen är att det, trots den absoluta sekretess som gäller för revision eller annan kontroll i fråga om skatt, kan finnas viss risk för vidare spridning av materialet (prop. 1993/94:151 s. 94). Dessutom kan skyddet för den enskildes integritet även motivera att myndigheter inte ska få tillgång till viss känslig information (prop. 1993/94:151 s. 95).

Liknande undantag finns när det gäller förelägganden (47 kap. 1 § SFL). Ett föreläggande som gäller kontroll av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet eller som är ett föreläggande enligt 37 kap. 11 § får inte avse en uppgift i en sådan handling som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB. Ett sådant föreläggande får inte heller avse en uppgift som har ett betydande skyddsintresse om det finns särskilda omständigheter som gör att uppgiften inte bör komma till någon annans kännedom och uppgiftens skyddsintresse är större än dess betydelse för kontrollen.

Den undantagsgrund som främst är av intresse i det här sammanhanget är undantaget för handlingar som inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § RB, det s.k. beslagsförbudet. Beslagsförbudet innebär att en skriftlig handling inte får tas i beslag om den kan antas innehålla

---

<sup>3</sup> Med revision avses även tredjemansrevision, jfr prop. 2010/11:165 del 2 s. 922.

uppgifter som en befattningshavare eller någon annan som avses i 36 kap. 5 § RB inte får höras som vittne om, och handlingen innehas av honom eller henne eller av den som tystnadsplikten gäller till förmån för. I 36 kap. 5 § RB regleras begränsningar i möjligheten att höra ett vittne. Av bestämmelsens andra stycke följer att advokater som huvudregel inte får höras som vittnen om sådant som de anförtrotts i sin verksamhet som advokat eller som de i samband därmed erfarit (s.k. frågeförbud).

Frågeförbudet i 36 kap. 5 § andra stycket RB rörande advokater och deras biträden är inte absolut. Advokater och deras biträden får höras som vittnen om den till vars förmån sekretessen gäller samtycker till det eller om det är medgivet i lag. Dessutom är advokater och deras biträden, dock ej försvarare, skyldiga att vittna i mål angående brott för vilket inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år (36 kap. 5 § fjärde stycket RB).

Frågeförbudet torde, avseende alla uppdrag som kan sägas handläggas inom ramen för en advokatbyrås verksamhet, omfatta alla som är verksamma vid advokatbyrån (se justitierådet Lindskogs tillägg i NJA 2010 s. 122 punkt 11).

Regleringen innebär att Skatteverket vid exempelvis revision inte får granska en handling vars innehåll utgörs av material som omfattas av tystnadsplikt. Inte heller ett föreläggande som gäller kontroll av uppgifts- eller dokumentationsskyldighet får avse uppgifter i en sådan handling. Skatteverkets möjlighet att få del av olika klienttransaktioner hos advokater är således begränsade. Högsta domstolen har i praxis slagit fast att det krävs endast ett blygsamt mått av bevisning för att godta en advokats påstående om att det föreligger hinder mot beslag (se t.ex. NJA 1990 s. 537 och NJA 2010 s. 122). Detta har motiverats med att advokatsekretessen inte ska bli alltför urholkad. I två mål angående undantagande av handling från kontroll har Högsta förvaltningsdomstolen anslutit sig till detta betraktelsesätt, se RÅ 2001 ref. 67 I och II.

I RÅ 2001 ref. 67 I hade Skatteverket förelagt en advokatbyrå att inkomma med kontrolluppgift om rättshandling som ingåtts mellan advokatbyrån och ett utländskt företag. I föreläggandet angavs att två utbetalningar gjorts till advokatbyrån från ett depåkonto som tillhörde det utländska företaget. Skatteverket begärde uppgift om vad betalningarna avsåg samt, om de avsåg klient, till vilken klient och i så fall om och hur betalning till denne hade skett. Högsta

förvaltningsdomstolen ansåg att uppgifterna som Skatteverket begärt stod i sådant samband med varandra att de vid bedömningen av frågan om undantag från föreläggandet skulle medges borde behandlas som en enhet. Sammantagna fick de typiskt sett anses vara sådana som kan omfattas av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § RB. Högsta förvaltningsdomstolen fann att vad advokatbyrån framfört i målet, närmare bestämt att utbetalningen avsåg en klient och ett skriftligt intyg om detsamma från en anställd på byrån, gjorde sannolikt att de efterfrågade uppgifterna var sådana som har anförtratts av en advokat i hans yrkesutövning eller avsåg något som han i samband därmed erfarit och som således omfattades av frågeförbudet. Uppgifterna skulle således undantas från Skatteverkets föreläggande.

I RÅ 2001 ref. 67 II (jfr RÅ 2001 not. 184) hade Skatteverket förelagt en advokatbyrå att lämna underlag till redovisad exportomsättning i mervärdesskattedeklarationer. I rättsfallet ansåg domstolen att det saknades fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet omfattas av frågeförbudet. För att identitetsuppgifter ska omfattas av undantag krävs att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut. Uppgifter i fakturor, som en advokatbyrå tillställt klienter, om klienternas identitet samt om arvode och eventuella utlägg ansågs inte omfattas av undantaget från föreläggande att lämna uppgifter för skattekontroll. Uppgifter om klienternas eventuella motparter och om vad uppdraget avsett undantogs dock.

I HFD 2012 ref. 12, som handlade om utdömande av vite, var frågan hur advokatsekretessen förhåller sig till tredjemansrevision av en bank. Revisionen syftade till att hos banken inhämta information om konton med klientmedel som underlag för kontroll av att andra, vid tidpunkten för revisionsbesluten inte identifierade, personer fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Högsta förvaltningsdomstolen fann i rättsfallet att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision var oproportionerliga eftersom det i materialet kunde finnas uppgifter som omfattas av advokaters tystnadsplikt och det saknades effektiva möjligheter att undanta sådana uppgifter.

*Befintliga kontrollverktyg är tillräckliga*

Skatteverket kommer på olika sätt att kunna få kännedom om att en rådgivare eller användare har underlåtit att lämna korrekta uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det kan t.ex. framgå av en skattskyldigs deklARATION att ett rapporteringspliktigt arrangemang har genomförts eller detta kan framkomma vid kontroll av en skattskyldig.

Dessutom blir de kontrollverktyg som Skatteverket redan i dag har tillgång till enligt skatteförfarandelagen för att kontrollera om en uppgiftsskyldighet har fullgjorts automatiskt tillämpliga i fråga om den föreslagna nya uppgiftsskyldigheten. Det följer av att uppgiftsskyldigheten regleras i det nya 33 b kap. SFL.<sup>4</sup>

I de fall Skatteverket får anledning att misstänka att någon inte följer det nya regelverket kan myndigheten således med stöd av 37 kap. 6 § SFL förelägga denne att lämna uppgift som myndigheten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Eftersom ett uteblivet uppgiftslämnande kan leda till att rapporteringsavgift påförs kan föreläggandet normalt sett inte förenas med vite (se avsnitt 14.1). Skatteverket kan också besluta om revision hos exempelvis ett rådgivningsföretag. Av 41 kap. 2 § SFL framgår att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera bl.a. att uppgiftsskyldigheten enligt 15–35 kap. samma lag har fullgjorts eller för att kontrollera att det finns förutsättningar att uppfylla sådan uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Även om revisionsinstitutet har vissa begränsningar, särskilt när det gäller möjligheten att använda institutet för kontroll av om en advokatbyrå fullgjort en uppgiftsskyldighet, bedömer utredningen att befintliga möjligheter till kontroll av regelefterlevnaden är tillräckliga och att några nya kontrollverktyg inte bör införas. När det gäller advokaters uppgiftsskyldighet kan påminnas om att även användaren är uppgiftsskyldig i dessa fall, om inte denne har samtyckt till att advokaten lämnar fullständiga uppgifter om arrangemanget (se avsnitt 11.5.3). Användarens uppgiftsskyldighet omfattar bl.a. en skyldighet att lämna uppgift om vem som är rådgivare (se avsnitt 11.7). Skatteverket kan därmed genom användarens inrapportering få kännedom om att en advokat inte har lämnat sådana allmänna uppgifter om arrangemanget som denne är skyldig att lämna.

---

<sup>4</sup> Kontrollverktygen är tillämpliga på de uppgiftsskyldigheter som regleras i 15–35 kap. SFL.

# 14 Sanktioner

## 14.1 En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs

**Förslag:** En rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det i rätt tid. Rapporteringsavgiften ska införas i form av en ny särskild avgift i skatteförfarandelagen.

Om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts 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 ett sådant fall ska rapporteringsavgift dock inte tas ut om bristen är av mindre betydelse, eller om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den felaktiga uppgiften eller lämnat en uppgift som har saknats.

### *Behovet av sanktioner*

Förslagen i betänkandet innebär att rådgivare ska lämna uppgifter om bl.a. skatteplaneringsarrangemang som kan medföra skatteförmåner för deras klienter. I vissa fall ska uppgifterna lämnas av användarna själva. Syftet med de föreslagna reglerna är att Skatteverket i ett så tidigt skede som möjligt ska erhålla information om dessa arrangemang och, vid behov, kunna agera genom att t.ex. uppmärksamma regeringen på behov av lagändringar. Ett annat syfte är att förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet. För att dessa syften ska kunna uppnås är det av stor vikt att de uppgiftsskyldiga uppfyller

uppgiftsskyldigheten och lämnar uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Mot bakgrund av uppgifternas natur kan det finnas en viss risk att vissa rådgivare och användare inte kommer att fullgöra uppgiftsskyldigheten i avsaknad av effektiva sanktioner. I nuläget har Skatteverket en möjlighet att vid vite förelägga någon att fullgöra en uppgiftsskyldighet. Detta kan dock inte anses tillräckligt bl.a. eftersom Skatteverket inte på förhand kommer att veta vilka som är uppgiftsskyldiga. Eftersom ett viktigt syfte med den nya uppgiftsskyldigheten är att ge Skatteverket tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering är det också mycket viktigt att rätt uppgifter lämnas i rätt tid. För rådgivare i advokat- respektive revisionsbranschen torde underlåtelse att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang kunna resultera i disciplinära påföljder, se kapitel 4. En sådan disciplinär påföljd kan, särskilt om det rör sig om t.ex. uteslutning ur Sveriges Advokatsamfund (förkortat Advokatsamfundet), vara mycket kännbar i det enskilda fallet. Varje överträdelse av det föreslagna regelverket torde dock inte resultera i en disciplinupföljd, särskilt inte en sådan sträng påföljd som uteslutning ur Advokatsamfundet. Disciplinära påföljder kan dessutom bara bli aktuella när det gäller vissa kategorier av rådgivare. Sådana åtgärder bedöms därför inte vara en tillräcklig påföljd vid överträdelser av reglerna. Utredningen gör därför bedömningen att det till regelverket om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang bör knytas sanktioner som avhåller från överträdelser och innebär en bestraffning om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs. Eftersom delar av det föreslagna regelverket om uppgiftsskyldighet innebär att 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) införs i svensk rätt uppställs också ett krav på att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser om uppgiftsskyldighet som har antagits i enlighet med direktivet. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Se artikel 25 a i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC), i lydelsen enligt DAC 6.



*Sanktionsavgifter införs*

Frågan är då vilken typ av sanktioner som bör införas. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelse av de föreslagna reglerna om uppgiftsskyldighet. På skatteområdet är det vanligt att överträdelser av olika regler medför att sanktionsavgifter kan tas ut, t.ex. skattetillägg enligt 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och kontrollavgift enligt 50 kap. SFL. Detta talar för att sanktionsavgifter bör användas även vid överträdelser av det föreslagna regelverket.<sup>2</sup> Utredningen kan inte se att straffrättsliga sanktioner skulle vara önskvärda eller effektiva för att avhålla från överträdelser av regelverket. Detta särskilt som många av de eventuella överträdelserna kommer att begås inom ramen för en juridisk persons verksamhet där det många gånger kan vara svårt eller olämpligt att peka ut en fysisk person som uppfyller rekvisiten för brott, t.ex. krav på uppsåt eller oaktsamhet. Fördelen med en sanktionsavgift är att denna kan riktas mot den som bedriver näringsverksamheten, oavsett i vilken form den bedrivs. En nackdel med sanktionsavgifter, som i viss mån är beroende av avgiftens storlek, är att låga avgiftsbelopp kan medföra att den som riskerar att träffas av avgiften enbart ser denna som en kostnad som det går att kalkylera med. Sanktionsavgifter torde dock, i jämförelse med straffrättsliga sanktioner, ha den fördelen att de ökar förutsättningarna för en snabb reaktion vid regelöverträdelser och således i högre grad kan bidra till regelefterlevnad.<sup>3</sup>

Utredningen gör mot denna bakgrund bedömningen att sanktionsavgifter bör införas som sanktion vid överträdelser av det föreslagna regelverket om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang. I skatteförfarandelagen finns redan bestämmelser om sanktionsavgifter i form av särskilda avgifter, se lagens avdelning XII, t.ex. skattetillägg och kontrollavgift. Utredningen föreslår att en ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift ska tas ut vid överträdelser av regelverket. Bestämmelser om rapporteringsavgift tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

<sup>2</sup> Regeringen har meddelat riktlinjer för hur sanktionsavgifter ska utformas och användas (se prop. 1981/82:142 s. 24–26). Sådana riktlinjer följer även av internationella åtaganden.

<sup>3</sup> För en genomgång av för- och nackdelarna med sanktionsavgifter hänvisas till SOU 2014:83 s. 106.

*Europakonventionens krav*

I Europakonventionen behandlas, som framgår av kapitel 10, vissa rättigheter som kan vara av intresse för bestämmelser om rapporteringsavgift, förutsatt att sådan avgift är att betrakta som en anklagelse om brott enligt Europakonventionen.

Avgifterna är inte att anse som straffrättsliga enligt nationell rätt, utan utgör en administrativ sanktion. Det första av de s.k. Engelnkriterierna (se avsnitt 10.1) leder således inte till att avgifterna bör anses innefatta en anklagelse om brott. Frågan är då om något av de andra kriterierna är uppfyllt.

Syftet med de föreslagna rapporteringsavgifterna är främst att utgöra ett påtryckningsmedel för att få de uppgiftsskyldiga att följa regelverket och därmed säkerställa att Skatteverket (eller dess motsvarighet i andra länder) erhåller nödvändiga uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Avgifterna har även en viss bestraffande funktion i och med att de påförs vid överträdelser av regelverket. Mot bakgrund av att avgifterna kan anses vara både avskräckande och i viss mån bestraffande torde de kunna anses utgöra en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Europadomstolen har i praxis också funnit att andra sanktionsavgifter är att anse som en anklagelse för brott i konventionens mening. Denna bedömning har gjorts när det gäller de svenska skattetilläggen (se *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic* mot Sverige den 23 juli 2002 § 68). Vidare har exempelvis beslut om avgift för bristande likviditet inom ramen för banktillsyn<sup>4</sup> och sanktioner beslutade av börsövervakningsmyndighet (indragning av licens för aktiehandel)<sup>5</sup> ansetts utgöra straffsanktioner. Även från svensk rättspraxis finns exempel där sanktionsavgifter har ansetts utgöra en anklagelse om brott, t.ex. beslut om uttagande av särskild avgift då person med insynsställning i aktie marknadsbolag har underlåtit att göra anmälan om ändrat aktieinnehav (RÅ 2004 ref. 17).

Genom att det som huvudregel är rådgivare som är uppgiftsskyldiga kan det hävdas att avgifterna riskerar att träffa endast en viss grupp personer och således inte riktar sig till allmänheten. I Europadomstolens praxis har dock krävts att det rör sig om en grupp med särskild ställning och särskilda skyldigheter för att tillämpningen av

---

<sup>4</sup> *Dubus S.A. mot Frankrike* den 11 juni 2009. För dessa frågor se även ett rättsutlåtande av Torbjörn Andersson och Iain Cameron, infört som bilaga 6 till SOU 2015:49.

<sup>5</sup> *Didier mot Frankrike* den 27 augusti 2002.

artikel 6 ska vara utesluten (jfr *Demicoli mot Malta* den 27 augusti 1991 § 33). Det är enligt utredningens mening mycket tveksamt om rådgivare skulle anses utgöra en sådan särskild grupp. Därtill kommer att även användarna i vissa fall kan bli uppgiftsskyldiga och även riskera att träffas av avgifterna.

De föreslagna rapporteringsavgifterna kommer att kunna uppgå till relativt höga belopp, se avsnitt 14.2 nedan. Denna omständighet kan vara av betydelse vid bedömningen av om det rör sig om en anklagelse om brott eller inte.

Mot bakgrund av vad som har anförts ovan finns det enligt utredningens mening mycket som talar för att påförande av rapporteringsavgift är att betrakta som en anklagelse om brott enligt Europakonventionen. Reglerna bör därför ges en sådan utformning att de rättssäkerhetsgarantier som följer av Europakonventionen uppfylls, vilket gäller såväl rätten till en rättvis rättegång enligt artikel 6 som dubbelprövningsförbudet i EU:s rättighetsstadga samt i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

Rätten till en rättvis rättegång innefattar en rätt att inte behöva belasta sig själv. Det föreslagna regelverket innebär att rådgivare, och i vissa fall användare, ska lämna uppgifter till Skatteverket om rapporteringspliktiga arrangemang. För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att det träffas av något av de i lagen angivna kännetecknen, vilka utgör en indikation på en potentiell risk för skatteflykt.<sup>6</sup> Avsikten med regelverket är emellertid inte att uppgifter ska lämnas om arrangemang som är brottsliga, eller där oriktiga uppgifter som kan föranleda skattetillägg redan har lämnats i en deklARATION. Uppgiftsskyldigheten bedöms därför som utgångspunkt inte komma i konflikt med rätten att inte belasta sig själv. Det kan visserligen uppkomma situationer då så är fallet, t.ex. när det gäller arrangemang som blir rapporteringspliktiga eftersom de träffas av kännetecknet avseende påverkan på automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Eftersom det normalt inte är användaren av ett arrangemang som ska lämna uppgifter, utan en rådgivare, bedömer dock utredningen att sådana konflikter torde bli mycket sällsynta. I den mån de ändå uppkommer måste givetvis Europakonventionens regler beaktas, vilket innebär att man inte måste lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang om det skulle innebära att man avslöjar att man har begått en brottslig gärning.

---

<sup>6</sup> Se den nya punkt 20 i artikel 3 i DAC.

En underlåtenhet att lämna uppgifter eller att endast lämna ofullständiga alternativt felaktiga uppgifter kan innebära att den uppgiftsskyldige påförs en rapporteringsavgift, se nedan. Dessa avgifter torde, enligt vad som anges ovan, kunna jämföras med en anklagelse om brott i Europakonventionens mening. Att Skatteverket har en befogenhet att kräva in uppgifter och att den enskilde således har en motsvarande uppgiftsskyldighet gentemot myndigheten strider i sig inte mot rätten att inte behöva belasta sig själv i artikel 6. Däremot bör skyldigheten för Skatteverket att beakta rätten att inte belasta sig själv i vissa fall innebära en begränsning av möjligheterna att använda sig av sanktionerade förelägganden. Den enskilde får inte tvingas att lämna uppgifter som sedan kan användas mot honom eller henne i en skattetilläggsprocess eller en process rörande rapporteringsavgift.

Skatteverket har enligt 44 kap. 1 § SFL en möjlighet att förelägga en person att vid vite lämna uppgifter. I och med att detta innebär att ett tvångsmedel används för att framtvunga uppgifter finns i 44 kap. 3 § SFL en bestämmelse som förbjuder vitesförelägganden i fall då det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller som kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänka gärningen. Om den som ska föreläggas är en juridisk person, gäller detta förbud även ställföreträdare för den juridiska personen. I RÅ 2007 ref. 23 fann Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte kunde förena ett föreläggande att inkomma med kontoutdrag avseende bankkonto i utlandet med vite. Enligt domstolens mening måste vitesföreläggandet uppfattas så att Skatteverket ansett sig ha anledning att anta att den skattskyldige i sin självdeklaration utelämnat uppgifter som skulle ha påverkat hans taxeringar. Det fanns således skäl att anta att utelämnandet av uppgifter skulle medföra uttag av skattetillägg och därmed aktualiserades vitesförbudet.

Eftersom de föreslagna rapporteringsavgifterna bedöms kunna utgöra en anklagelse om brott bör vitesförbudet gälla även för dessa avgifter. Detta föranleder ett tillägg i 44 kap. 3 § SFL, se förslag i avsnitt 14.4 nedan. Däremot finns det enligt utredningen inget som hindrar att Skatteverket använder sig av förelägganden som inte är sanktionerade eftersom sådana förelägganden inte borde betraktas som

tvångsmedel i Europakonventionens mening (se prop. 2001/02:25 s. 205 och 206 och prop. 2002/03:106 s. 334 och 335).

En fråga är också om det kan uppstå en risk för otillåten dubbelprövning genom att rapporteringsavgift tas ut. En första fråga att ta ställning till är då om ett sådant uteblivet, ofullständigt eller felaktigt uppgiftslämnande som innebär att rapporteringsavgift kan påföras även kan innebära att den uppgiftsskyldige har gjort sig skyldig till något brott. Utredningen kan inte se att så skulle vara fallet. De gärningar som kan leda till straff enligt skattebrottslagen (1971:69) består i bl.a. att oriktig uppgift lämnas eller att en föreskriven uppgift inte lämnas till myndighet och att det därigenom uppkommer fara för att skatt undandras eller att bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga åsidosätts. Att en uppgiftsskyldig inte fullgör sin skyldighet att lämna uppgifter avseende rapporteringspliktiga arrangemang är inte detsamma som att lämna oriktig uppgift eller underlåta att lämna föreskriven uppgift med fara för att skatt undandras. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang lämnas nämligen inte till ledning för beskattningen. Det viktigaste syftet med uppgifterna är i stället att ge Skatteverket tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning dessa används. De enda brott som utredningen övervägt kunna bli aktuella vid uteblivet, ofullständigt eller felaktigt uppgiftslämnande är skatteredovisningsbrott och vårdslös skatteredovisning i 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Dessa bestämmelser rör bl.a. den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåter att lämna uppgift till myndighet, om uppgiften rör förhållande som har betydelse för skyldigheten för honom eller någon annan att betala skatt. Det uppställs i bestämmelserna inte något krav att fara för skatteundandragande ska föreligga. Det förhållandet att en uppgiftsskyldig inte lämnar uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang torde enligt utredningens mening dock inte vara att betrakta som en underlåtelse, i skattebrottslagens mening, att lämna uppgift som rör förhållande som har betydelse för honom eller någon annan att betala skatt. Om så ändå skulle vara fallet och en situation skulle uppkomma där påförandet av rapporteringsavgift och en annan sanktion skulle omfattas av dubbelprövningsförbudet, kan påminnas om att Europakonventionen gäller som lag här i landet och att myndigheterna ska tillämpa dess

regler. Utredningen anser att det således inte behövs någon särskild reglering för de, troligen fåtal, fall där detta skulle kunna bli aktuellt.

Frågan är då om möjligheten att en uppgiftsskyldig avseende samma arrangemang först påförs en rapporteringsavgift för att ha underlåtit att fullgöra sin uppgiftsskyldighet avseende arrangemanget och senare påförs skattetillägg för att ha lämnat oriktig uppgift om arrangemanget i deklarationen kan anses innebära en risk för dubbelprövning.

Uppgifterna enligt det föreslagna regelverket lämnas i ett annat syfte än de uppgifter som ska lämnas i deklarationen. Uppgifterna i deklarationen lämnas till ledning för beskattningen medan uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang främst lämnas för att ge Skatteverket tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning dessa används. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska också lämnas vid en tidigare tidpunkt än inkomstdeklarationen. En uppgiftsskyldig som underlåter att lämna uppgifter, eller som lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter, om ett rapporteringspliktigt arrangemang, kan påföras en rapporteringsavgift. Det finns dock inget som hindrar att denne senare fullgör sin skyldighet att i deklarationen lämna uppgifter om arrangemanget, under förutsättning att dessa är av betydelse för beskattningen. Det är enligt utredningens mening inte fråga om fakta som är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum, varför det rör sig om olika gärningar. Någon risk för dubbelprövning för en och samma gärning föreligger därmed inte vad gäller de föreslagna rapporteringsavgifterna och skattetillägg.

#### *När ska rapporteringsavgift tas ut?*

Vid utformningen av avgiftssystemet måste ställning tas till vilka överträdelser av reglerna om uppgiftsskyldighet som ska medföra att en rapporteringsavgift tas ut. Eftersom ett viktigt syfte med regelverket är att Skatteverket i ett så tidigt skede som möjligt ska få uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang föreslås att en rapporteringsavgift ska tas ut om uppgifterna inkommer för sent. Eftersom en längre tids försening, eller uteblivet uppgiftslämnande, bör resultera i en mer kännbar påföljd än en kortare försening föreslås också att en andra rapporteringsavgift ska tas ut om uppgifterna inte har inkommit inom 60 dagar från det att uppgiftsskyldigheten skulle ha

fullgjorts. I avsaknad av en sådan andra rapporteringsavgift skulle det dessutom inte finnas något incitament för en uppgiftsskyldig att lämna uppgifterna efter det att den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts har passerats.

Eftersom det är viktigt att de uppgifter som Skatteverket erhåller är korrekta och fullständiga, bl.a. med hänsyn till att uppgifterna i vissa fall ska utbytas med andra medlemsstater, gör utredningen bedömningen att en rapporteringsavgift även bör tas ut om den uppgiftsskyldige lämnar uppgifter men dessa är felaktiga eller ofullständiga.

Avgiften har delvis karaktären av en förseningsavgift, i och med att den kan fungera som ett påtryckningsmedel för att få in uppgifterna. Som framgår nedan föreslås dock rapporteringsavgiften uppgå till betydligt högre belopp än de förseningsavgifter som i dag regleras i skatteförfarandelagen. Rapporteringsavgiften har således ett tydligare avskräckande syfte. Detta är en av anledningarna till att utredningen föreslår att även ett försenat uppgiftslämnande ska resultera i en rapporteringsavgift i stället för en förseningsavgift. En annan anledning är att ofullständiga eller felaktiga uppgifter bör resultera i liknande sanktioner som försenade eller uteblivna uppgifter. Detta talar för att sanktionerna bör regleras genom samma bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Eftersom det, i fall av ofullständiga eller felaktiga uppgifter, kan vara fråga om endast mindre brister, såsom skrivfel eller rena miss-tag, anser utredningen att någon rapporteringsavgift i dessa fall inte ska tas ut om bristen är av mindre betydelse. Detsamma bör gälla om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den felaktiga uppgiften eller lämnat en uppgift som har saknats. Denna lösning medför att systemet med rapporteringsavgifter blir mer proportionerligt eftersom överträdelser av mindre betydelse då inte sanktioneras. Möjligheten att frivilligt rätta uppgifter, eller komplettera med uppgifter som tidigare utelämnats, utan att påföras rapporteringsavgift utgör ett incitament för den uppgiftsskyldige att fullgöra sin skyldighet och torde öka möjligheterna för Skatteverket att få korrekta och fullständiga uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Utredningen har övervägt om möjligheten att frivilligt rätta uppgifterna även ska vara tillämplig vid uteblivet uppgiftslämnande. Detta eftersom det finns ganska stora likheter mellan ett uteblivet uppgiftslämnande om ett rapporteringspliktigt arrangemang och en

utebliven uppgift om samma arrangemang i inkomstdeklarationen. Om det t.ex. är användaren som ska lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget men underlåter att göra det finns risken att denne inte heller lämnar uppgifter om arrangemanget i deklarationen. När det gäller deklarationen kan en uppgiftsskyldig som inte har lämnat uppgifter om ett upplägg i sin inkomstdeklaration senare ångra sig och frivilligt inkomma med uppgifter om upplägget och då i vissa fall slippa skattetillägg. Utredningen anser att någon liknande möjlighet till rättelse vid uteblivet uppgiftslämnande avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang inte bör införas eftersom ett av de främsta syftena med uppgiftsskyldigheten är att Skatteverket ska få tidig information om arrangemangen. Mot denna bakgrund finns inte heller någon anledning att föreslå en bestämmelse motsvarande 49 kap 10 § andra stycket SFL, som föreskriver att en rättelse under vissa omständigheter inte ska anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att myndigheten ska genomföra en generell kontroll.

Utredningen har övervägt om en överträdelse av den skyldighet att lämna information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang, vilken följer av den nya 33 b kap. 24 § SFL, ska medföra att rapporteringsavgift tas ut. Eftersom användarens uppgiftsskyldighet inte är avhängig av att sådan information verkligen lämnas, och då samtliga rådgivare oaktat informationen är uppgiftsskyldiga, gör utredningen bedömningen att någon rapporteringsavgift inte bör tas ut i dessa fall.

#### *Avgiftsskyldigheten ska grundas på ett strikt ansvar*

Huvudregeln är att sanktionssystem bygger på strikt ansvar, dvs. att det varken krävs uppsåt eller oaktsamhet för att sanktionsavgift ska kunna tas ut.<sup>7</sup> En sanktionsavgift som tas ut på grundval av ett strikt ansvar ger förutsättningar för ett enklare och snabbare beivrande av överträdelser. Utrymmet för bedömningar blir också mindre än om det för ansvar skulle krävas uppsåt eller oaktsamhet.

En grundläggande förutsättning för att en rapporteringsavgift ska tas ut på grundval av ett strikt ansvar är att överträdelser av de föreslagna reglerna om uppgiftsskyldighet normalt inte kan förekomma annat

---

<sup>7</sup> Se bl.a. SOU 2013:38 s. 544.



än som en följd av den uppgiftsskyldiges uppsåt eller oaktsamhet (jfr vad departementschefen uttalade i prop. 1981/82:142 s. 21–26, bet. JuU 1981/82:53 s. 8). Överträdelser av den föreslagna skyldigheten att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang kan i vissa fall, särskilt inledningsvis, orsakas av en viss osäkerhet om regelverkets tillämpning. Det måste dock beaktas att uppgiftsskyldigheten främst riktar sig mot rådgivare som måste anses ha en ingående kännedom om de rapporteringspliktiga arrangemang som denne måste lämna uppgifter om samt god kännedom om de bestämmelser som aktualiseras med anledning av arrangemanget och därmed särskild anledning att kontrollera att de inte överträds. Övriga särskilda avgifter enligt skatteförordningen bygger också på ett strikt ansvar, dvs. det uppställs inte krav på uppsåt eller oaktsamhet för uttagande av avgift. Detta har vad gäller skattetillägg godtagits av Europadomstolen bl.a. med hänsyn till den möjlighet till befrielse från skattetillägg som finns (*Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* den 23 juli 2002). Mot denna bakgrund och med hänsyn till att möjligheten till befrielse från särskild avgift även kommer att bli tillämplig avseende den föreslagna rapporteringsavgiften, eftersom den utgör en ny särskild avgift (se nedan avsnitt 14.3), anser utredningen att det finns förutsättningar att grunda avgiftsskyldigheten på ett strikt ansvar.

#### *Rapporteringsavgifterna bör prövas av Skatteverket*

Rapporteringsavgiften kommer enligt utredningens förslag införas som en särskild avgift i skatteförordningen, vilket som utgångspunkt innebär att det är Skatteverket som kommer att fatta beslut om denna avgift. Detta eftersom det inom beskattningsförordningen anses vara en grundläggande princip att beslut ska fattas av Skatteverket i första instans om inte rättssäkerhetssynpunkter eller andra särskilda skäl medför att domstol bör vara första instans (prop. 1989/90:74 s. 277 och 278). Huvudregeln är således att Skatteverket fattar beslut enligt skatteförordningen. I lagen görs dock vissa avsteg från denna princip, t.ex. när det gäller beslut om betalningssäkring (46 kap. 5 § SFL) och företrädaransvar (59 kap. 16 § SFL) där i stället förvaltningsrätten fattar beslut på ansökan av Skatteverket.

Vid införande av sanktionsavgifter måste enligt utredningens mening övervägas om beslut om rapporteringsavgifter bör fattas i en annan ordning än som gäller för övriga särskilda avgifter. En möjlighet är att beslut om rapporteringsavgift ska fattas av domstol i stället för av Skatteverket. Detta är också en beslutsordning som tillämpas av såväl Storbritannien som Irland, vilka redan har infört regelverk om informationsskyldighet (se kapitel 5). Denna lösning skulle innebära att rapporteringsavgift påförs av domstol, och då lämpligen allmän förvaltningsdomstol, på ansökan av Skatteverket. Näringslivets experter i utredningen har förordat denna lösning. Ett starkt skäl mot en sådan beslutsordning är självfallet att beslut om övriga särskilda avgifter i dag fattas av Skatteverket. I svensk rätt beslutas också de allra flesta sanktionsavgifter av en förvaltningsmyndighet<sup>8</sup>, vilket ofta medför fördelar ur effektivitetssynpunkt. Om samma myndighet som kontrollerar regelefterlevnaden också är den som beslutar om sanktionsavgifter vid överträdelse av regelverket uppnås en betydande tidsvinst. Rapporteringsavgifterna kan för de uppgiftsskyldiga vara mycket betungande och därför kan det emellertid vara en fördel om besluten fattas av en instans som upplevs som mer opartisk än den kontrollerande myndigheten. Enligt utredningens mening kan dock detta intresse tillgodoses i tillräcklig utsträckning genom möjligheten att överklaga Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten. Utredningen gör mot bakgrund av vad som ovan sagts bedömningen att det saknas starka skäl att frånga huvudprincipen att Skatteverket fattar beslut om särskilda avgifter enligt skatteförfarandelagen i första instans. Det ska påminnas om att det är Skatteverket som har bevisbördan när det gäller särskilda avgifter. Skatteverket måste kunna göra mycket sannolikt att en överträdelse har begåtts för att myndigheten ska kunna påföra en rapporteringsavgift.

---

<sup>8</sup> Det finns dock exempel på administrativa sanktioner som i stället utdöms inom ramen för en kontradiktorisk domstolsprocess, t.ex. när det gäller konkurrensskadeavgift enligt konkurrenslagen (2008:579) och marknadsstörrningsavgift enligt marknadsföringslagen (2008:486).

## 14.2 Rapporteringsavgiftens storlek

**Förslag:** Rapporteringsavgiften ska vid försenat uppgiftslämnande och vid felaktiga eller ofullständiga uppgifter vara 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje kvartalsvis sammanställning som ska lämnas enligt den nya 33 b kap. 23 § skatteförfarandelagen.

Den andra rapporteringsavgiften, som ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts, ska vara 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare. Om överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet är den andra avgiften i stället:

1. 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår understiger 15 miljoner kronor,
2. 100 000 kronor för rådgivare och 50 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor,
3. 200 000 kronor för rådgivare och 100 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor, eller
4. 500 000 kronor för rådgivare och 250 000 kronor för användare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 500 miljoner kronor.

Om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader ska omsättningen justeras i motsvarande mån.

Om överträdelsen har skett under det första verksamhetsåret eller om uppgift om omsättningen saknas eller är bristfällig, får omsättningen uppskattas.

*Allmänna utgångspunkter*

Ett effektivt sanktionsavgiftssystem innebär att en sanktionsavgift ska kunna påföras kort tid efter det att överträdelsen har ägt rum. Det är av vikt att systemet är förutsägbart. Det bör av denna anledning vara enkelt för de uppgiftsskyldiga att avgöra vilket belopp som avgiften kan uppgå till för varje enskild överträdelse. Utredningens utgångspunkt har därför varit att rapporteringsavgiftens storlek ska anges i lag med bestämda belopp. Ett möjligt alternativ hade varit att i lagen endast ange ett spann inom vilket en avgift kan bestämmas samt vilka omständigheter som ska beaktas vid bestämmande av rapporteringsavgiftens storlek i det enskilda fallet. Utredningen gör dock bedömningen att en sådan lösning lämnar ett alltför stort bedömningsutrymme till Skatteverket och också minskar sanktionssystemets förutsägbarhet och tydlighet. Detta har sammantaget lett till att utredningen inte förordar denna lösning.

Sanktionsavgifter förekommer inom en mängd olika områden och hur storleken bestäms varierar. När det gäller vilken storlek som bör föreskrivas för rapporteringsavgiften kan en jämförelse göras med de bestämmelser om sanktionsavgifter som redan finns i skatteförfarandelagen. Ett exempel är skattetillägg (49 kap. SFL), som bl.a. tas ut av den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Skattetillägg vid oriktig uppgift beräknas till en viss procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften, eller till en viss procent av en fjärdedel av det underskott som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften.<sup>9</sup> Procentsatsen uppgår som huvudregel till 40 procent när det gäller inkomstskatt. Någon övre gräns för skattetillägget finns inte. Det följer dock av 51 kap. 1 § SFL att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas bl.a. om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.

En annan sanktionsavgift som regleras i skatteförfarandelagen är kontrollavgift (50 kap. SFL), som bl.a. tas ut av den som inte fullgör

---

<sup>9</sup> I SOU 2017:94 lämnas förslag till ändrade regler om beräkning av skattetillägg.

en skyldighet att använda kassaregister eller att dokumentera identifikationsuppgifter i en personalliggare. Kontrollavgiften uppgår i dessa fall till 12 500 kronor för varje kontrolltillfälle (25 000 kronor vid ny förseelse inom ett år från ett tidigare beslut om kontrollavgift) samt – när det gäller personalliggare – 2 500 kronor för varje person som vid kontrollen är verksam och inte är dokumenterad i en tillgänglig personalliggare.

Vid överväganden i fråga om vilken storlek som bör föreskrivas för rapporteringsavgiften kan en jämförelse även göras med sanktionsavgifter i annan lagstiftning. Ett exempel är sanktionsavgift enligt 32 b § revisorslagen (2001:883) som ska fastställas till minst 5 000 kronor och högst en miljon kronor för en fysisk person respektive högst två procent av företagets omsättning närmast föregående räkenskapsår för en juridisk person.

Sanktionsavgifter förekommer även på en mängd andra områden, bl.a. finansmarknadsområdet. På detta område kan avgifterna uppgå till mycket höga belopp. Den maximala sanktionsavgiften för en juridisk person kan uppgå till det högsta av fem miljoner euro, tio procent av företagets eller koncernens omsättning närmast föregående räkenskapsår eller två gånger den vinst som företaget gjort till följd av regelöverträdelsen.<sup>10</sup> För fysiska personer uppgår motsvarande maxbelopp till det högsta av fem miljoner euro, två gånger den vinst som personen gjort till följd av regelöverträdelsen och – enligt lagen om värdepappersfonder – två gånger de kostnader som personen undvikit till följd av regelöverträdelsen.<sup>11</sup>

### *Närmare om rapporteringsavgiftens storlek*

Rapporteringsavgifterna måste vara kännbara och avskräckande samtidigt som de måste stå i rimlig proportion till de överträdelser som det är fråga om. Ett första alternativ som utredningen har övervägt är att koppla rapporteringsavgiftens storlek till värdet på det rapporteringspliktiga arrangemanget, särskilt då detta värde är en av de uppgifter som enligt de föreslagna reglerna ska lämnas till Skatteverket (se avsnitt 11.7). En uppgift om värdet på arrangemanget kommer

<sup>10</sup> 15 kap. 8 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 25 kap. 9 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden och 12 kap. 8 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder.

<sup>11</sup> 15 kap. 8 a § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 25 kap. 9 a § lagen om värdepappersmarknaden och 12 kap. 8 a § lagen om värdepappersfonder.

dock inte att finnas tillgänglig i samtliga fall, eftersom en rådgivare kan vara skyldig att lämna uppgifter om ett arrangemang redan innan det finns någon klient. Dessutom ska uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang inte lämnas till ledning för beskattningen. Det är inte säkert att de arrangemang som det är viktigast för Skatteverket att få uppgifter om är de arrangemang som i det enskilda fallet har innefattat de högsta transaktionsbeloppen. Utredningen har därför gjort bedömningen att rapporteringsavgiftens storlek inte bör kopplas till arrangemangets värde.

De föreslagna reglerna innebär att främst rådgivare ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Högre krav kan därmed ställas på att dessa ska ha kännedom om de regler som gäller för rapporteringspliktiga arrangemang och även, med tanke på de yrkesetiska regler som vissa av rådgivarna har att följa, ett ökat krav på regelefterlevnad. En överträdelse får därför anses allvarligare om den sker i rollen som rådgivare. Detta i kombination med rapporteringsavgifternas avskräckande syfte gör att rapporteringsavgiften bör vara högre om det är en rådgivare som inte lämnar uppgifter eller lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Utredningen föreslår därför att rapporteringsavgiften för en rådgivare ska uppgå till två gånger det belopp som gäller för användare. Ett alternativ som utredningen har övervägt är att knyta rapporteringsavgiftens storlek till storleken på det arvode som rådgivaren har fått. En sådan ordning skulle dock innebära att Skatteverket i varje enskilt fall, då myndigheten överväger att ta ut rapporteringsavgift, måste utreda arvodets storlek och därvid sannolikt även begära in ytterligare uppgifter från rådgivarna, granska avtal etc. Mot bakgrund av dessa utredningssvårigheter och då bestämmelserna om rapporteringsavgift bör vara så lätta att tillämpa som möjligt har utredningen gjort bedömningen att rapporteringsavgiften inte bör kopplas till storleken på det arvode som rådgivaren har erhållit.

Utredningens förslag innebär som framgår ovan att en första avgift tas ut vid för sent uppgiftslämnande. Denna avgift har karaktären av en förseningsavgift och bör uppgå till ett lägre belopp än avgiften vid ett uteblivet uppgiftslämnande. Utredningen föreslår att denna första rapporteringsavgift ska uppgå till 15 000 kronor för rådgivare och till 7 500 kronor för användare. Avgiften ska tas ut för varje rapporteringspliktigt arrangemang och, i förekommande fall,

för varje sådan kvartalsvis sammanställning avseende ett marknadsförbart arrangemang som ska lämnas enligt det nya 33 b kap. 23 §.

Rapporteringsavgift ska även tas ut vid felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Utredningen gör bedömningen att storleken på rapporteringsavgiften i dessa fall bör vara densamma som vid fall av försenat uppgiftslämnande, dvs. 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare. Avgiften ska tas ut för varje rapporteringspliktigt arrangemang och, i förekommande fall, för varje kvartalsvis sammanställning avseende ett marknadsförbart arrangemang. När det gäller felaktigt eller ofullständigt uppgiftslämnande ska, såsom framgår ovan, någon avgift inte tas ut i de fall bristen är av mindre betydelse eller om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat de felaktiga uppgifterna eller lämnat uppgifter som har saknats.

Om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts föreslås att en andra rapporteringsavgift ska tas ut, vilken då bör uppgå till ett högre belopp. Eftersom denna andra avgift är den egentliga sanktionen vid uteblivet uppgiftslämnande är det viktigt att avgiften är kännbar för den uppgiftsskyldige som överträtt regelverket. Precis som när det gäller försenat respektive felaktigt eller ofullständigt uppgiftslämnande föreslår utredningen att rapporteringsavgiften för rådgivare uppgår till två gånger det belopp som gäller för användare.

I den krets som kan träffas av rapporteringsavgift finns allt från privatpersoner till multinationella företag och stora advokat- och revisionsbyråer. För att avgiftssystemet ska bli proportionellt föreslår utredningen att storleken på den andra rapporteringsavgiften görs beroende av om överträdelsen begås inom ramen för den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet eller inte. För de fall där överträdelsen inte har ett sådant samband bör den andra rapporteringsavgiften uppgå till 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare. Även om det i vissa fall kan röra sig om mycket förmögna privatpersoner som är uppgiftsskyldiga, t.ex. om rådgivaren är baserad utanför EU, gör utredningen bedömningen att regelverkets förutsägbarhet och tydlighet men även vikten av proportionella sanktioner medför att den andra rapporteringsavgiften inte bör uppgå till ett högre belopp. Detta belopp bedöms dock vara alltför lågt när det gäller uppgiftsskyldiga som bedriver näringsverksamhet. I denna krets

uppgiftsskyldiga finns det företag med skilda ekonomiska förutsättningar. Vissa har en mycket liten omsättning, medan andra kan omsätta miljardbelopp. Rapporteringsavgiften bör sättas på en nivå som är tillräckligt avskräckande samtidigt som den inte bör få orimligt stora ekonomiska konsekvenser för företaget i fråga. Enligt utredningens mening är det därför lämpligt att den andra rapporteringsavgiften differentieras för det fall överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet.

En möjlighet är att i dessa fall knyta rapporteringsavgiftens storlek till ett mått på företagets resultat, t.ex. EBIT (Earnings Before Interest and Tax). Med EBIT avses ett företags rörelseresultat, dvs. resultatet före finansiella poster. Detta resultatmått används bl.a. i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.<sup>12</sup> Ett resultatmått kan dock uppgå till noll eller vara negativt, vilket gör det mindre lämpligt som grund för differentiering. Det finns också en beaktansvärd risk för att ett företags resultat kan ha påverkats av just det rapporteringspliktiga arrangemang som uppgifter ska lämnas om, vilket blir problematiskt i de fall uppgifterna ska lämnas av användaren. En annan möjlighet är att använda företagets årsomsättning som grund för differentiering. Med omsättning avses då företagets nettoomsättning, dvs. intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen. En nackdel med att använda nettoomsättningen som grund för differentiering är dock att denna inte säger något om företagets betalningsförmåga och finansiella ställning i övrigt. Dessutom kan omsättningens storlek vara beroende av karaktären på den verksamhet företaget bedriver. Eftersom det är omsättningen hos det enskilda företaget, och inte på koncernnivå, som bör användas (se nedan), kan verksamhetens struktur få stor betydelse. Om en koncern väljer att dela upp sin verksamhet på flera bolag kommer detta att påverka omsättningens, och därmed också rapporteringsavgiftens, storlek. Det finns således vissa nackdelar med att utgå från årsomsättningen. Samtidigt tillämpas årsomsättningen som grund för differentiering redan i flera andra system med sanktionsavgifter, bl.a. på finansmarknadsområdet och vid uttagande av sanktionsavgifter enligt konkurrenslagen (2008:579) och marknadsföringslagen (2008:486), och

---

<sup>12</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.



verkar där ha fungerat väl. Med hänsyn till att årsomsättning är väl beprövad som grund för differentiering och då uppgifter om nettoomsättning torde vara enkla att tillgå för Skatteverket gör utredningen bedömningen att rapporteringsavgiftens storlek bör relateras till företagets årsomsättning i de fall överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet. Därigenom kan beloppet sättas i en nivå som gör sanktionen effektiv oavsett företagets storlek.

För att regelverket ska bli så tydligt och förutsägbart som möjligt och en uppgiftsskyldig lätt ska kunna avgöra hur stor rapporteringsavgift som kan utgå i det enskilda fallet bör rapporteringsavgiftens storlek anges i fyra olika nivåer beroende på företagets omsättning. Utredningen har således valt bort lösningen att avgiften ska uppgå till en viss procentandel av omsättningens storlek. Detta eftersom en sådan lösning bedöms minska reglernas förutsägbarhet i alltför stor utsträckning.

Utredningen har valt att differentiera avgiften utifrån om företaget har en omsättning närmast föregående räkenskapsår som understiger 15 miljoner kronor, som uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor, som uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor respektive som uppgår till minst 500 miljoner kronor.<sup>13</sup> Genom denna differentiering anser utredningen att risken för att rapporteringsavgiften blir oproportionerligt hög med hänsyn till den uppgiftsskyldiges ekonomiska förmåga minskas så långt som möjligt. Även i dessa fall uppgår rapporteringsavgiftens storlek till dubbla belopp om den uppgiftsskyldige är rådgivare jämfört med om den uppgiftsskyldige är användare.

Vissa näringsidkare har förkortade eller förlängda räkenskapsår och omsättningens storlek kan då vara missvisande. Utredningen föreslår därför att omsättningen ska justeras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader.

I vissa fall finns inte uppgifter om föregående års omsättning. Så kan vara fallet när det rör sig om en näringsidkares första verksamhetsår. Även i andra fall kan uppgifter om årsomsättning saknas eller vara bristfälliga. I dessa fall föreslår utredningen att omsättningen får uppskattas.

---

<sup>13</sup> I detta sammanhang kan nämnas att enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån hade cirka 2 300 företag en nettoomsättning 2017 som uppgick till minst 500 miljoner kronor.

Utredningen 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 se som rådgivare eller användare avseende samma arrangemang, och således ha en egen uppgiftsskyldighet avseende arrangemanget.

Syftet med rapporteringsavgifterna är bl.a. att öka regelefterlevnaden. Det är mot denna bakgrund allvarligt om en uppgiftsskyldig trots att denne tidigare påförts en rapporteringsavgift upprepar en överträdelse. Utredningen har övervägt om en förhöjd rapporteringsavgift bör tas ut i dessa fall. Med tanke på att det föreslagna regelverket innebär att en helt ny uppgiftsskyldighet åläggs rådgivare och användare samt då regelverket är relativt komplext anser utredningen dock att en sådan förhöjd avgift inte bör införas. Skulle det efter att regelverket varit i kraft en tid visa sig att upprepade överträdelser av regelverket är vanligen förekommande kan övervägas om en sådan förhöjd avgift då bör införas.

### *Lagförslag*

Förslagen föranleder ändringar i 1 kap. 1 § och 3 kap. 17 § SFL samt att ett nytt kapitel, 49 c kap. SFL, införs.

## **14.3 Befrielse från rapporteringsavgift**

Rapporteringsavgift ska såsom förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift utgöra en särskild avgift i skatteförfarandelagen. Det innebär bl.a. att bestämmelserna i 51 kap. 1 § SFL om befrielse från särskilda avgifter blir tillämpliga på rapporteringsavgiften. Bestämmelserna innebär att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det ska särskilt beaktas t.ex. om den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, om det är fråga om en felbedömning av en regel eller betydelsen av faktiska förhållanden, om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten eller om det har varit fråga om en

oskäligt lång handläggningstid. Vid bedömningen av om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från rapporteringsavgift finns det, enligt utredningens mening, i vart fall under en övergångsperiod anledning att beakta den osäkerhet som kan finnas avseende tolkningen av det nya regelverket. Det gäller t.ex. tillämpningen av de olika kännetecknen. Utredningen anser dessutom att det finns skäl för Skatteverket att under en kortare inledande period hålla en mjuk linje när det gäller uttagande av rapporteringsavgift, på samma sätt som gjordes t.ex. när det gäller kontrollavgift vid införandet av krav på elektroniska personalliggare på landets byggarbetsplatser.<sup>14</sup>

Sanktionssystemets utformning innebär, som framgått ovan, att avgiften är olika stor i olika situationer och för olika uppgiftsskyldiga. Storleken på avgiften avseende en överträdelse som har samband med den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet beror t.ex. i vissa fall på dennes omsättning. Den som lämnar uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang något för sent eller som lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter påförs en lägre rapporteringsavgift än den som helt underlåter att lämna uppgifter. Uppgiftsskyldiga som är rådgivare påförs dessutom en högre avgift än uppgiftsskyldiga som är användare. I den mån det finns behov av att ytterligare nyansera avgiften i enskilda fall får detta ske genom tillämpning av bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från särskilda avgifter. Utredningen är väl medveten om att det nya regelverket är komplicerat och att ett förbiseende eller en feltolkning av reglerna kan resultera i en mycket kännbar rapporteringsavgift. Förutom frågan om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte kan tveksamheter uppstå kring ett antal olika frågor. Det kan t.ex. vara oklart om en person är att se som rådgivare eller inte, vilket kan leda till att arrangemanget rapporteras in av fel person. Det kan också vara svårt att fastslå den exakta tidpunkten för när ett arrangemang ska anses ha tillhandahållits. Eftersom tidsfristen för att fullgöra uppgiftsskyldigheten ofta kommer att räknas från tillhandahållandet (se avsnitt 11.10) kan detta innebära att det i vissa fall är svårt att avgöra när tidsfristen löper ut. I detta sammanhang måste dock beaktas att det är Skatteverket som har bevisbördan för att en överträdelse har begåtts. Skatteverket måste kunna göra mycket sannolikt att uppgifter inte har inkommit

---

<sup>14</sup> Skatteverket (2016), *Skatteverket börjar ta ut kontrollavgifter i byggbranschen*, pressmeddelande den 30 juni 2016.

i rätt tid för att en rapporteringsavgift ska kunna tas ut på den grunden. En oklarhet när det gäller den närmare tidpunkten för tillhandahållandet torde således normalt inte drabba den uppgiftsskyldige.

Utöver vad som sagts ovan finns flera andra omständigheter som också måste beaktas vid bedömningen av om det finns skäl för hel eller delvis befrielse. Den omständigheten att flera närstående uppgiftsskyldiga har påförts rapporteringsavgift avseende samma arrangemang skulle t.ex. kunna utgöra skäl för befrielse, om de sammanlagda avgifterna inte kan anses stå i rimlig proportion till överträdelsen. Ett annat fall där det skulle kunna finnas skäl för befrielse är när en rapporteringsavgift ska baseras på omsättningen och denna tillfälligt är osedvanligt hög och därmed missvisande.

Sammanfattningsvis anser utredningen att det i varje enskilt fall måste göras en prövning av om avgiften verkligen står i rimlig proportion till överträdelsen. Företrädare för näringslivet har såväl inom ramen för utredningen som i andra sammanhang framhållit att de nuvarande befrielsereglerna tillämpas alltför restriktivt och onyanserat. Utredningen gör dock bedömningen att bestämmelserna kan, och ska, tillämpas på ett sådant sätt att tillräcklig hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet.

#### 14.4 Förfarandefrågor

**Förslag:** Skatteverket ska meddela ett beslut om rapporteringsavgift senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Samma tidsfrist gäller för ett beslut om omprövning på Skatteverkets initiativ till nackdel för den som beslutet gäller.

Rapporteringsavgiften ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av rapporteringsavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om rapporteringsavgift. Det får inte ställas krav på säkerhet för att bevilja anstånd med rapporteringsavgift.

En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om rapporteringsavgift ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av

beslutet. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om särskilt kvalificerad beslutsfattare ska gälla även för rapporteringsavgift.

Ett föreläggande får inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som kan leda till rapporteringsavgift.

I 52 kap. SFL regleras inom vilken tid beslut om särskilda avgifter ska fattas. Tidsfristen är olika beroende på vilken typ av särskild avgift det rör sig om och i vilken situation avgiften tas ut. Ofta ska beslutet meddelas inom två år från en viss tidpunkt. Ett beslut om förseningsavgift ska t.ex. meddelas inom två år från den dag då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts (52 kap. 2 § SFL). Ett beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift ska som huvudregel meddelas senast under det andra året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (52 kap. 3 § SFL). Om efterbeskattning beslutas, får ett beslut om skattetillägg dock meddelas samtidigt (52 kap. 5 § SFL). Ett beslut om kontrollavgift ska i vissa fall meddelas inom två år från den dag då beslutet om tillsyn eller kontrollbesök meddelades, och i andra fall inom två år från den dag då Skatteverket konstaterade att dokumentationsskyldigheten inte har fullgjorts (52 kap. 9 § SFL)

Skatteverket kan på olika sätt få kännedom om att en rådgivare eller användare har underlåtit att lämna korrekta uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det kan t.ex. framgå av en skattskyldigs deklaration att ett rapporteringspliktigt arrangemang har genomförts, eller detta kan framkomma vid kontroll av en skattskyldig. Som framgår av kapitel 13 blir dessutom befintliga regler i skatteförfarandelagen om kontrollverktyg och tvångsåtgärder automatiskt tillämpliga beträffande den nya uppgiftsskyldigheten. Det innebär t.ex. att Skatteverket kan besluta om revision för att kontrollera att en skyldighet att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har fullgjorts. Om en rådgivare är advokat, och på grund av tystnadsplikt är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett arrangemang, ska uppgifter om arrangemanget även lämnas av användaren, inklusive uppgift om vem som är rådgivare (se avsnitt 11.5.3 och 11.7). Skatteverket kan således genom användarens inrapportering få kännedom om att en advokat inte har lämnat sådana allmänna uppgifter om arrangemanget som denne är skyldig att lämna.

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att det uppvisar minst ett s.k. kännetecken (se avsnitt 11.6.5). I många fall krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Arrangemang som inte är gränsöverskridande är dessutom inte rapporteringspliktiga om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. En överträdelse av regelverket kommer därför sannolikt ofta kunna konstateras först när Skatteverket har närmare information om arrangemanget.

Frågan är då under hur lång tid Skatteverket bör ha möjlighet att meddela ett beslut om rapporteringsavgift. Utöver de ovan nämnda exempel på tidsfrister som finns i 52 kap. SFL kan en jämförelse göras med fristen för omprövning av ett beskattningsbeslut till nackdel för den skattskyldige. Ett sådant beslut ska normalt meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 21 § SFL). Fristen kan dock utsträckas till sex år i vissa fall (s.k. efterbeskattning), bl.a. om den skattskyldige inte i sin deklaration har lämnat tillräckliga uppgifter för att Skatteverket ska kunna fatta ett korrekt beskattningsbeslut (se avsnitt 7.3 samt 66 kap. 27 § SFL).

Utredningen anser att beslut om rapporteringsavgift bör meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Samma tidsfrist bör gälla för ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller på initiativ av Skatteverket.

Rapporteringsavgiften bör – i likhet med t.ex. förseningsavgift, skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift – betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades.

Enligt 63 kap. 7 § SFL ska Skatteverket i vissa fall av omprövning och överklagande automatiskt bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift. Bakgrunden till bestämmelserna är att skattetillägg i Europakonventionens mening anses utgöra en anklagelse för brott som medger rätt till domstolsprövning. Vid införande av skatteförfarandelagen gjordes lagrummet tillämpligt även på kontrollavgift, bl.a. för att inte riskera en konflikt med Europakonventionen

(prop. 2010/11:165 s. 573). Därefter har paragrafens tillämpningsområde av samma skäl utökats till att även omfatta återkallelseavgift (prop. 2015/16:127 s. 103) och dokumentationsavgift (prop. 2018/19:9 s. 99). Som framgår ovan är utredningens bedömning att även rapporteringsavgiften kan komma att bedömas som en anklagelse för brott i Europakonventionens mening. Bestämmelserna i 63 kap. 7 § SFL bör därför omfatta även rapporteringsavgift. Detsamma gäller förbudet i 63 kap. 8 § andra stycket SFL mot att kräva säkerhet för att bevilja anstånd enligt 4 eller 5 § i samma kapitel (dvs. ändringsanstånd eller anstånd för att undvika betydande skada).

Enligt skatteförfarandelagen ska en begäran om omprövning eller ett överklagande enligt huvudregeln ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. För vissa typer av beslut, där en sexårig omprövningsfrist skulle vara meningslös eller mindre lämplig, ska en begäran om omprövning eller ett överklagande dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet (jfr prop. 2010/11:165 del 2 s. 1079). Det gäller bl.a. beslut om uppgifts- eller dokumentationsskyldighet och beslut om vissa särskilda avgifter (återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift). Utredningen anser att detsamma bör gälla beslut om rapporteringsavgift.

Twistiga omprövningsärenden avseende skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska under vissa förutsättningar avgöras av en särskilt kvalificerad beslutfattare hos Skatteverket. Utredningen anser att detsamma bör gälla i fråga om rapporteringsavgift.

I 44 kap. 3 § SFL finns ett förbud mot att förena ett föreläggande med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift. Motsvarande bör gälla för rapporteringsavgift.

*Lagförslag*

Förslagen föranleder ändringar i 44 kap. 3 §, 52 kap. 1 §, 62 kap. 8 §, 63 kap. 1, 7 och 8 §§, 66 kap. 5 och 7 §§ och 67 kap. 12 § SFL samt att två nya paragrafer, 52 kap. 8 d § och 66 kap. 24 a § SFL, införs.



# 15 Informationsutbyte

## 15.1 Automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang

**Förslag:** Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang enligt lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt det nya 33 b kap. skatteförfarandelagen.

I fråga om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som avses i 17 § den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang ska upplysningar dock bara lämnas om en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda.

Av den nya artikel 8ab som införs i DAC med anledning av DAC 6 framgår tillämpningsområde och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Av punkt 13 i artikeln framgår att den behöriga myndigheten i en medlemsstat i vilken upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang har lämnats in ska lämna vissa specificerade upplysningar om sådana arrangemang till de behöriga myndigheterna i alla andra medlemsstater genom automatiskt utbyte. Denna skyldighet behöver framgå av den svenska lagstiftningen.

I DAC 6 anges inte, till skillnad från i DAC 3, att upplysningarna även ska lämnas till kommissionen. Upplysningarna ska lämnas i en säker central medlemsstatskatalog och de behöriga myndigheterna i alla medlemsstater ska ha tillgång till dessa upplysningar. Kommissionen ska också tillgång till dessa upplysningar om än med vissa undantag (artikel 8ab.17 jämförd med artikel 21.5 tredje stycket i DAC).

Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut, dvs. något skaderekvisit finns inte, vilket innebär att uppgifterna inte får lämnas ut oberoende av om det skulle orsaka någon skada eller men. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som har lämnats till Skatteverket omfattas av skatteseekretessen, se kapitel 16. Enligt 8 kap. 3 § OSL får dock en uppgift för vilken sekretess gäller enligt lagen röjas för en utländsk myndighet eller en mellanfolklig organisation om utlämnande sker i enlighet med särskild föreskrift i lag eller förordning. För att kommissionen ska kunna få tillgång till uppgifterna behöver en sekretessbrytande regel tas in i svensk lag. Utredningen anser att detta lagtekniskt lämpligen görs genom att i lagtexten ange att upplysningarna även ska lämnas till kommissionen. Därigenom utgör skatteseekretessen inget hinder för att även kommissionen får tillgång till lämnade upplysningar.

En bestämmelse bör således införas i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, förkortad lagen om administrativt samarbete, där det framgår att Skatteverket till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till kommissionen genom automatiskt utbyte ska lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt det nya 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Utredningen föreslår en vidare utformning av det kännetecknen som avser användning av ett förvärvat företags underskott än vad som följer av DAC 6. Det är dock bara upplysningar om sådana arrangemang som omfattas av DAC 6 som ska bli föremål för automatiskt utbyte med andra medlemsstater. Vissa rapporterings-

pliktiga gränsöverskridande arrangemang som Skatteverket får uppgifter om måste därför undantas från utbytet. Detta bör framgå av regleringen som rör det automatiska utbytet.

I och med att utbytet avser de rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som Skatteverket fått uppgifter om enligt det nya 33 b kap. SFL är regleringen tillämplig även på de rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget i arrangemanget har genomförts under tiden 25 juni 2018–30 juni 2020, dvs. den retrospektiva delen av DAC 6.

Av punkt 10 i ingressen till DAC 6 framgår att en medlemsstat kan vidta ytterligare nationella rapporteringsåtgärder, men att alla uppgifter som samlas in utöver de som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6 inte bör överföras automatiskt till de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater. Detta informationsutbyte kan ske på begäran eller spontant enligt tillämpliga regler. För svenskt vidkommande avses reglerna i lagen om administrativt samarbete avseende utbyte av upplysningar på begäran respektive utan föregående begäran (8–11 §§ respektive 14 §).

### *Lagförslag*

Nya bestämmelser om automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang tas in i den nya 12 d § första och andra styckena lagen om administrativt samarbete.

## 15.2 Tidsintervall

**Förslag:** Upplysningarna om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska lämnas automatiskt inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket i enlighet med bestämmelserna i det nya 33 b kap. SFL.

Av den nya artikel 8ab.18 i DAC framgår att utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska äga rum inom en månad från slutet av det kvartal under vilket upplysningarna lämnades. Detta bör framgå även av den svenska lagstiftningen. En bestämmelse som reglerar när dessa upplysningar ska utbytas bör tas in i lagen om administrativt samarbete.

Vidare framgår av DAC att de första upplysningarna ska utbytas senast den 31 oktober 2020. Uppgifter om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska normalt lämnas till Skatteverket om någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten inträffar efter den 30 juni 2020 (se punkterna 2–4 i övergångsbestämmelserna till de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen). Uppgifterna ska lämnas inom en 30-dagarsfrist från det att uppgiftsskyldigheten har utlösts (det nya 33 b kap. 22 § SFL). Uppgifter ska också (i de flesta fall) lämnas om gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang där det första steget har genomförts under tiden 25 juni 2018–30 juni 2020. Sådana uppgifter ska lämnas senast den 31 augusti 2020 (se punkterna 5–7 i de nyss nämnda övergångsbestämmelserna). Regleringen i skatteförfarandelagen innebär således att uppgifter om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang kommer att börja lämnas till Skatteverket under det tredje kvartalet 2020. Det första utbytet av upplysningar kommer, i enlighet med den föreslagna nya bestämmelsen i lagen om administrativt samarbete, att ske inom en månad efter utgången av detta kvartal, dvs. senast den 31 oktober 2020.

### *Lagförslag*

En bestämmelse om när det automatiska utbytet av upplysningar ska ske tas in i den nya 12 d § tredje stycket lagen om administrativt samarbete.

### 15.3 Upplysningar som ska omfattas av utbytet

**Förslag:** Vilka upplysningar som ska lämnas automatiskt avseende rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska framgå av lag. Vidare ska det framgå vilka upplysningar som inte ska lämnas till kommissionen.

Med begreppen anknutna personer, rådgivare och användare ska vid automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang avses detsamma som i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. En person ska anses vara hemmahörande i en jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

Beskrivningen av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang ska utformas på ett sätt som inte leder till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller till att upplysningar lämnas, om det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna dem.

I den nya artikel 8ab.14 i DAC framgår vilka upplysningar som den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska lämna om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. De upplysningar som ska lämnas är följande:

- identiteten på rådgivare<sup>1</sup> och användare<sup>2</sup>, inklusive deras namn, födelsedatum och födelseort (när det gäller en fysisk person), skatterättslig hemvist, skatteregistreringsnummer och, när så är lämpligt, personer som är anknutna<sup>3</sup> till användaren,
- uppgifter om de kännetecken som anges i bilaga IV som gör det gränsöverskridande arrangemanget rapporteringspliktigt,
- en sammanfattning av innehållet i det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, inbegripet en hänvisning till det namn som allmänt används, om sådant finns, och en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta

<sup>1</sup> I betänkandet används begreppet rådgivare i stället för begreppet förmedlare som används i DAC 6, se avsnitt 11.5.2 ovan.

<sup>2</sup> I betänkandet används begreppet användare i stället för begreppet berörd skattebetalare som används i DAC 6, se avsnitt 11.5.2 ovan.

<sup>3</sup> I betänkandet används begreppet anknutna personer i stället för begreppet anknutna företag som används i DAC 6, se avsnitt 11.6.4 ovan.

- arrangemang, som inte leder till att det röjs någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet, eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt, eller upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning,
- det datum då det första steget i genomförandet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget inleds eller har inletts,
  - uppgifter om de nationella bestämmelser som ligger till grund för det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget,
  - värdet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget,
  - angivelse av användarens eller användarnas medlemsstat och varje annan medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget,
  - angivelse av varje annan person i en medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, med angivande av till vilka medlemsstater en sådan person är knuten.

Dessa uppgifter är Skatteverket skyldigt att genom automatiskt utbyte lämna till de behöriga myndigheterna i samtliga andra medlemsstater. Dessa motsvarar de uppgifter som utredningen har föreslagit att rådgivare eller användare ska lämna om ett rapporteringspliktigt arrangemang. En bestämmelse bör införas i lagen om administrativt samarbete där det framgår vilka upplysningar som ska lämnas automatiskt avseende sådana arrangemang. Bestämmelsen bör utformas på samma sätt som bestämmelsen i det nya 33 b kap. 19 § SFL om vilka uppgifter som ska lämnas av en uppgiftsskyldig.

Det automatiska utbytet av upplysningar ska, som nämnts ovan, genomföras genom att upplysningarna registreras i en säker central medlemsstatskatalog som de behöriga myndigheterna i medlemsstaterna har tillgång till (se artikel 21.5 i DAC). Kommissionen kommer också att ha tillgång till upplysningar som registreras i katalogen, dock med vissa begränsningar (se artikel 21.5 tredje stycket och artikel 8ab.17). De upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som kommissionen inte kommer att ha tillgång till är identiteten på rådgivare, användare och personer som är

anknutna till användaren, beskrivningen av arrangemanget och relevant affärsverksamhet m.m. samt uppgifter om personer som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget. Det bör av lagen om administrativt samarbete framgå vilka upplysningar som kommissionen inte ska ha tillgång till.

Det bör vidare framgå uttryckligen av lagen om administrativt samarbete att begreppen anknutna personer, rådgivare och användare har samma betydelse vid automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang som i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Det bör också framgå att en person ska anses vara hemmahörande i en jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

Av 13 § tredje stycket lagen om administrativt samarbete följer att Skatteverket inte ska lämna vissa upplysningar<sup>4</sup> om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning om utlämnandet kan leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller skulle strida mot allmänna hänsyn. Samma begränsning gäller enligt artikel 8ab.14 c) i DAC när det gäller beskrivningen av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang och relevant affärsverksamhet m.m. Detta bör regleras genom ett tillägg i 13 § tredje stycket.

### *Lagförslag*

En bestämmelse om vilka upplysningar som ska lämnas automatiskt om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang, liksom en bestämmelse om vilka upplysningar som inte ska lämnas till kommissionen, tas in i den nya 12 e § lagen om administrativt samarbete. I samma paragraf tas in definitioner av begreppen anknutna personer, rådgivare, användare och hemmahörande. Ett tillägg avseende beskrivningen av rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang och relevant affärsverksamhet m.m. görs i 13 § tredje stycket samma lag.

---

<sup>4</sup> Det rör sig om sammanfattningen av innehållet i ett förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning respektive, i förekommande fall, sammanfattningen av innehållet i ansökan som legat till grund för ett förhandsbesked om prissättning.

## 15.4 Praktisk hantering av informationsutbytet

**Bedömning:** Några bestämmelser som rör den praktiska hanteringen av informationsutbytet behöver inte införas i lag.

Genom DAC 6 görs en ändring i artikel 20.5 i DAC så att även det automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang omfattas. Av artikeln framgår att standardformulär, inbegripet språkordningen, ska antas av kommissionen före den 30 juni 2019. Vidare framgår att språkordningen inte ska hindra medlemsstaterna från att lämna upplysningar enligt DAC 6 på något av unionens officiella språk men att det kan föreskrivas i språkordningen att de centrala delarna av sådana upplysningar också ska lämnas på något annat av unionens officiella språk.

Avsikten är att formuläret m.m. ska regleras i en förordning eller ett beslut av kommissionen. I dessa delar finns inte något behov av reglering i svensk rätt. Det torde inte heller i övrigt behövas någon reglering i vare sig lag, förordning eller myndighetsföreskrifter, utan det får anses tillräckligt att Skatteverket tar fram de arbetsbeskrivningar och liknande som kan behövas för en enhetlig och ändamålsenlig hantering.

De ändringar som görs i artikel 21.5 i DAC genom DAC 6 rör den praktiska hanteringen av samarbetsärendena som till mycket stor del kommer att vara styrd av ett it-stöd. Artikel 21.5 första och andra styckena riktar sig uteslutande till kommissionen. Av tredje stycket framgår att kommissionen endast ska ha tillgång till en begränsad del av upplysningarna enligt DAC 6 som ska samlas i den centrala medlemsstatskatalogen. Någon bestämmelse behöver inte tas in i lagform för att genomföra ändringarna i artikel 21.5.



## 15.5 Utvärdering

**Bedömning:** Några bestämmelser som rör framtida utvärderingar av DAC 6 behöver inte införas i lag.

De ändringar som görs i artikel 23.3 i DAC genom DAC 6 reglerar medlemsstaternas skyldighet att till kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet enligt artikel 8ab. Att Skatteverket årligen ska lämna en utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet av upplysningar regleras redan i 30 § förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, förkortad förordningen om administrativt samarbete. Denna bestämmelse kommer även omfatta det automatiska utbytet av upplysningar i enlighet med DAC 6 och någon förordningsändring behöver därför inte göras.

I den nya punkt 2 i artikel 27 som införts i DAC genom DAC 6 föreskrivs att medlemsstaterna och kommissionen vartannat år efter den 1 juli 2020 ska utvärdera relevansen av bilaga IV och att kommissionen ska lägga fram en rapport för rådet. Befintlig bestämmelse i förordningen om administrativt samarbete reglerar inte denna situation. Det bör därför övervägas om ett tillägg bör göras i denna förordning.



## 16 Skattesekretess

**Bedömning:** Skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen omfattar uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang.

**Förslag:** Skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen ska även omfatta rapporteringsavgift.

### *Befintliga bestämmelser*

I 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, finns bestämmelser om sekretess till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m. Enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Föremålet för sekretessen är således uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut, dvs. någon prövning av om skada kan uppstå om uppgifterna lämnas ut görs inte. Sekretessen omfattar inte bara uppgifter om den som är föremål för bestämmande av skatt m.m. utan även uppgifter om tredje man vars förhållanden berörs (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Bestämmelsen omfattar inte bara ärenden enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Av propositionen till den numera upphävda sekretesslagen (1980:100) framgår att bestämmelsen omfattar även t.ex. ärenden om förhandsbesked liksom registerföring och annan verksamhet som har anknytning till förfarandet men saknar ärendekaraktär. Även att företräda det allmänna som part i skatteprocess vid domstol faller under bestämmelsens tillämpningsområde (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Rådgivningsverksamhet ryms däremot inte under bestämmelsen, se prop. 1979/80:2 del A s. 258 och HFD 2013 ref. 48. I rättsfallet prövades frågan om uppgift om vilka företag som har ingått en avsiktsförklaring om fördjupad samverkan med Skatteverket omfattades av skattesekretessen i 27 kap. 1 § första stycket OSL. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att fördjupad samverkan inte är en sådan verksamhet som regleras i skatteförfarandelagen eller i någon annan författning med anknytning till skatteförfarandet. Domstolen ansåg att det inte hade framkommit annat än att den verksamhet som bedrivs genom fördjupad samverkan är att se som en form av kontinuerlig rådgivning. Verksamheten kunde därför inte anses ha med bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt att göra. Fördjupad samverkan ansågs därmed falla utanför det område som omfattas av sekretess.

Av 27 kap. 1 § andra stycket OSL framgår att sekretess, utöver vad som följer av första stycket, även gäller i bl.a. verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen.

Av 27 kap. 1 § tredje stycket OSL framgår vad som i det aktuella kapitlet avses med skatt. Av stycket framgår också att med skatt jämställs vissa avgifter, bl.a. skattetillägg och vissa andra s.k. särskilda avgifter som kan tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Som huvudregel gäller inte sekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL för beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs (27 kap. 6 § OSL). Undantag har dock gjorts för exempelvis beslut i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga (27 kap. 6 § första stycket 1 OSL).

I 27 kap. 2 § OSL ges bestämmelser om sekretess i vissa ärendetyper som har anknytning till men ändå ligger något vid sidan om den verksamhet som regleras i 1 §. Sekretess gäller för bl.a. uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte omfattas av 1 § (27 kap. 2 § första stycket 1). Med ”särskilt ärende” avses skattekontroll m.m. som inte ingår som ett led i ett ärende om bestämmande av skatt eller liknande utan är ett fristående förfarande (prop. 1979/80:2 del A s. 261).

I 27 kap. 4 § OSL finns bestämmelser om sekretess för uppgifter i mål hos domstol. För sådana uppgifter är huvudregeln att sekretess gäller om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs.

Av 27 kap. 5 § första stycket OSL framgår att sekretessen enligt 1–4 §§ gäller, i den utsträckning riksdagen har godkänt ett avtal om detta med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation, i ärende om handräckning eller bistånd som en svensk myndighet lämnar åt en myndighet eller något annat organ i den staten eller inom den mellanfolkliga organisationen i verksamhet som motsvarar den som avses i nämnda paragrafer. Ett exempel på ett sådant avtal är Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, som Sverige har anslutit sig till (SFS 1990:313). Av andra stycket i samma paragraf framgår att sekretess gäller, i den utsträckning riksdagen har godkänt ett avtal om detta med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation, hos en myndighet i verksamhet som avses i 1–4 §§ för sådan uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som myndigheten förfogar över på grund av avtalet.

### *Överväganden och förslag*

Skattesekretess gäller, som har framgått ovan, bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt (27 kap. 1 § första stycket OSL). Skyldigheten att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang regleras i skatteförfarandelagen och uppgifterna ska användas bl.a. för att åstadkomma en korrekt beskattning. De uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket kommer att få från andra EU-medlemsstater, genom det automatiska informationsutbytet (kapitel 15), ska användas i samma syfte. Utredningen gör bedömningen att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang omfattas av skattesekretessen. Detta gäller såväl uppgifter som Skatteverket tar emot från svenska uppgiftsskyldiga som uppgifter som myndigheten tar emot från andra medlemsstater.

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket lämnar till andra medlemsstater kommer att omfattas av de sekretessbestämmelser som gäller i den mottagande staten. Det framgår av

artikel 16.1 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (DAC), vari föreskrivs bl.a. att alla upplysningar, oavsett form, som utväxlas mellan medlemsstaterna vid tillämpning av direktivet ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten.

Utredningens förslag innebär att en ny särskild avgift, en rapporteringsavgift, införs (se kapitel 14). Enligt 27 kap. 1 § tredje stycket OSL jämföras med skatt bl.a. vissa särskilda avgifter som tas ut enligt skatteförfarandelagen. Rapporteringsavgift som, i enlighet med vad som nyss sagts, också är en särskild avgift, bör i sekretesshänseende behandlas på samma sätt. Utredningen föreslår därför att 27 kap. 1 § tredje stycket OSL kompletteras så att skattesekretessen även omfattar rapporteringsavgift.

## 17 Dataskydd

**Förslag:** Skatteverket ska i beskattningsdatabasen få behandla uppgifter som behövs för handläggning av ärenden enligt det nya 33 b kap. skatteförfarandelagen.

### *Bestämmelser om personuppgiftsbehandling*

Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), förkortad dataskyddsförordningen, tillämpas i medlemsstaterna från och med den 25 maj 2018. Dataskyddsförordningen syftar till att bl.a. skydda fysiska personers grundläggande rättigheter och friheter, särskilt deras rätt till skydd av personuppgifter (artikel 1). En personuppgift är varje upplysning som avser en identifierad eller identifierbar fysisk person (artikel 4.1). Dataskyddsförordningen utgår från att varje behandling av personuppgifter måste vila på en rättslig grund. Dessa rättsliga grunder räknas upp i artikel 6.1. Behandling av personuppgifter är enligt denna bestämmelse endast laglig om och i den mån som åtminstone ett av villkoren i artikel 6.1 a–f är uppfyllt. Av artikel 6.1 c framgår att behandlingen är laglig om den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse som åvilar den personuppgiftsansvarige. Av artikel 6.1 e framgår att behandlingen är laglig om den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. Av artikel 6.3 framgår att den grund för behandlingen som avses i artikel 6.1 c och 6.1 e ska fastställas i enlighet med unionsrätten eller en medlemsstats nationella rätt som den personuppgiftsansvarige omfattas av. Också syftet med behandlingen ska

fastställas i den rättsliga grunden eller, i fråga om behandling enligt artikel 6.1 e, vara nödvändigt för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning. I artikel 5 finns principer för personuppgiftsbehandling. Enligt artikeln ska uppgifter bl.a. behandlas på ett lagligt, korrekt och öppet sätt och samlas in för särskilda uttryckligt angivna och berättigade ändamål. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten gäller lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Bestämmelserna i den lagen kompletterar dataskyddsförordningen.

*Personuppgiftsbehandlingens förenlighet med EU:s dataskyddsförordning och med lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet*

Förslagen i betänkandet innebär att ytterligare en uppgiftsskyldighet införs i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Uppgiftsskyldigheten, som regleras i det nya 33 b kap. SFL, innebär att rådgivare eller användare av rapporteringspliktiga arrangemang ska lämna vissa angivna uppgifter avseende dessa arrangemang till Skatteverket. Avseende de gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemangen ska dessa uppgifter sedan också utbytas med andra medlemsstater inom EU. Bland de uppgifter som ska lämnas till Skatteverket kan nämnas nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och även för andra personer som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget (föreslagna 33 b kap. 19 § 1 och 8 SFL). Förslagen innebär således att personuppgifter kommer att behandlas, först av de uppgiftsskyldiga (rådgivare eller användare) för att de ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och sedan av Skatteverket i beskattningsdatabasen.

Behandling hos enskilda av sådana uppgifter bedöms i propositionen Anpassningar av vissa författningar inom skatt, tull och exekution till EU:s dataskyddsförordning ha rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i dataskyddsförordningen (prop. 2017/18:95 s. 44–46). Den rättsliga grunden för behandlingen hos de uppgiftsskyldiga är i första hand att den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse (dvs. att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket) på det sätt som anges i artikel 6.1 c i dataskyddsförordningen. Den aktuella grunden för behandlingen är



vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen.

När de uppgiftsskyldiga har lämnat de i det nya 33 b kap. 19 § SFL angivna uppgifterna till Skatteverket behöver myndigheten behandla personuppgifterna i beskattningsdatabasen. Sådan behandling regleras i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och omfattas från och med den 25 maj 2018 även av dataskyddsförordningens tillämpningsområde. Lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet tillämpas om behandlingen är helt eller delvis automatiserad eller om uppgifterna ingår i eller är avsedda att ingå i en strukturerad samling av personuppgifter som är tillgängliga för sökning eller sammanställning enligt särskilda kriterier (1 kap. 1 § första stycket). Vissa av bestämmelserna i lagen gäller även för behandling av uppgifter om juridiska personer och avlidna (1 kap. 1 § andra stycket). Skatteverket är personuppgiftsansvarigt med avseende på den aktuella behandlingen (1 kap. 6 §).

I 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet anges för vilka primära ändamål uppgifter får behandlas i beskattningsverksamheten. Bestämmelsen är så utformad att i stort sett hela Skatteverkets verksamhet inom beskattningsområdet omfattas av ändamålsbeskrivningen (se prop. 2000/01:33 s. 123–124). Av 1 kap. 4 § första stycket 4 och 7 samma lag framgår att uppgifter får behandlas för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för bl.a. kontrollverksamhet och fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande åtagande. Av 2 kap. 1 § samma lag framgår att det i beskattningsverksamheten ska finnas en samling uppgifter som med hjälp av automatiserad behandling används gemensamt i verksamheten för de i 1 kap. 4 och 5 §§ angivna ändamålen (beskattningsdatabas). I databasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. Uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende (2 kap. 2 § samma lag). För de ändamål som anges i 1 kap. 4 § får bl.a. uppgifter om en fysisk persons identitet, medborgarskap, bosättning och familjeförhållanden samt en juridisk persons identitet, säte, ägarförhållanden samt firmatecknare och andra företrädare, samt även andra uppgifter som behövs för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande behandlas i databasen (2 kap. 3 § första stycket 1 och 2 samt andra stycket samma lag). I tredje stycket

samma lagrum anges att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som får behandlas i databasen. Av 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter som behövs bl.a. för handläggning av ärenden enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, och annat informationsutbyte och annan handräckning enligt internationella åtaganden, får behandlas i beskattningsdatabasen.

För att möjliggöra att Skatteverket i beskattningsdatabasen kan behandla de uppgifter som behövs för handläggning av ärenden enligt det nya 33 b kap. SFL föreslås ett tillägg i 1 kap. 4 § 6 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

# 18 Överensstämmelse med EU-rätten

## 18.1 EU-rättens betydelse vid utformningen av svenska skatteregler

Inom Europeiska unionen omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas behörighet. Av EU-domstolens rättspraxis följer dock att medlemsstaterna är skyldiga att iaktta unionsrätten när de utövar sin behörighet (mål C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 29 och C-196/04 *Cadbury Schweppes* punkt 40). Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) innehåller bestämmelser om bl.a. etableringsfrihet och fri rörlighet för tjänster och kapital. Alla inskränkningar av dessa friheter är i princip förbjudna, se artiklarna 49, 56 och 63. Detta innebär att medlemsstaterna måste se till att deras skatterättsliga reglering inte strider mot fördragets diskriminerings- och restriktionsförbud. Hinder mot den fria rörligheten kan utgöras av diskriminering, dvs. när jämförbara situationer behandlas olika eller olika situationer behandlas på samma sätt, men även av otillåtna hindrande restriktioner, dvs. om en regel på annat sätt hindrar eller försvårar gränsöverskridande rörligheter. Ett hinder för den fria rörligheten torde föreligga om gränsöverskridande förhållanden behandlas mindre förmånligt än motsvarande rent inhemska förhållanden.<sup>1</sup> Om en nationell regel utgör ett hinder mot den fria rörligheten måste det prövas om detta hinder kan rättfärdigas.

EU-domstolen har i sin praxis utformat den s.k. rule of reason-doktrinen enligt vilken hinder mot de fria rörligheterna kan rättfärdigas. I mål C-55/94 *Gebhard* uppställde EU-domstolen fyra kriterier som måste vara uppfyllda för att en åtgärd som strider mot fördraget ska kunna rättfärdigas. Nationella åtgärder som kan hindra

---

<sup>1</sup> Ståhl, Kristina m.fl. (2013), *EU-skatterätt* (13 mars 2013, Zeteo), s. 72–73, se också mål C-55/98 *Vestergaard*.

eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheter som garanteras av EUF-fördraget ska således 1) vara tillämpliga på ett icke-diskriminerande sätt, 2) framstå som motiverade med hänsyn till ett trängande allmänintresse, 3) vara ägnade att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas genom dem och 4) inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning (punkt 37).

EU-domstolen har genom åren prövat ett antal rättfärdigande-grunder som anförts av medlemsstaterna. Vissa av dessa har förkastats, såsom skyddet av medlemsstaternas skattebaser och skyddet mot förlust av skatteintäkter<sup>2</sup>, medan andra har accepterats, såsom motverkande av skatteflykt<sup>3</sup>, önskemålet att upprätthålla en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd<sup>4</sup> och behovet av att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten.<sup>5</sup> Utöver att uppfylla någon av dessa rättfärdigande-grunder måste den inskränkande åtgärden vara förenlig med proportionalitetsprincipen i den meningen att den ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte får gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga.

För att nationella regler ska kunna rättfärdigas endast utifrån en önskan att motverka skatteflykt ställer EU-domstolen upp krav på att reglerna endast ska träffa rent konstlade upplägg utan ekonomisk förankring som skapats för att undvika skatt (se bl.a. C-196/04 *Cadbury Schweppes* punkt 55). När denna rättfärdigande-grund åberopats sammantaget med andra rättfärdigande-grunder synes dock kravet på att reglerna ska träffa endast rent konstlade upplägg inte upprätthållas på samma sätt.<sup>6</sup>

En annan rättfärdigande-grund som har godtagits av EU-domstolen är behovet av en effektiv skattekontroll. Denna rättfärdigande-grund var aktuell i de förenade målen C-155/08 och C-157/08 *X och Passenheim-van Schoot* där domstolen prövade en nationell regel som innebar att en förlängd tidsfrist för eftertaxering gällde då tillgångar i utlandet undanhållits landets skattemyndigheter. EU-domstolen kom fram till att den nationella regeln utgjorde en restriktion av både friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för

<sup>2</sup> Se bl.a. mål C-136/00 *Danner* punkt 56.

<sup>3</sup> Se bl.a. mål C-196/04 *Cadbury Schweppes* punkt 51 och 55.

<sup>4</sup> Se bl.a. mål C-250/95 *Futura Participations* punkt 31.

<sup>5</sup> Se bl.a. C-231/05 punkt 51 och C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 45.

<sup>6</sup> Ståhl, Kristina m.fl. (2013), *EU-skatterätt* (13 mars 2013, Zeteo), s. 154–155.

kapital, som i princip är förbjuden enligt fördraget. Den nationella regeln kunde dock rättfärdigas med hänvisning till effektiv skattekontroll och önskemålet att bekämpa skatteundandragande (punkt 45–52). Av proportionalitetsskäl kunde den förlängda tidsfristen dock endast accepteras då skattemyndigheterna saknade information om de i utlandet undanhållna tillgångarna eftersom det enbart var i dessa situationer som skattemyndigheten inte kunde initiera en utredning. I alla andra situationer ansågs en generellt längre frist för eftertaxering vara en alltför långtgående åtgärd (punkt 62–75).

## 18.2 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Utredningens förslag innebär att svenska rådgivare, och i vissa fall användare, ska lämna uppgifter till Skatteverket om s.k. rapporteringspliktiga arrangemang. Uppgiftsskyldigheten avser såväl arrangemang som är gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. När det gäller gränsöverskridande arrangemang överensstämmer de föreslagna bestämmelserna i huvudsak med bestämmelserna om informations-skyldighet i 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). För att genomföra DAC 6 föreslås även ändringar i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning avseende utbyte av information med andra medlemsstater.

Med begreppet svensk rådgivare avses i det föreslagna regelverket en rådgivare som har viss angiven anknytning till Sverige, t.ex. genom att vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe här. En svensk rådgivare, eller en användare, ska inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang som är gränsöverskridande om denne har starkare anknytning (på visst angivet sätt) till en annan medlemsstat i EU. I sådana fall kommer rådgivaren eller användaren i stället att vara skyldig att lämna uppgifterna i den medlemsstaten, i enlighet med vad som föreskrivs i DAC 6.

De bestämmelser som utredningen föreslår kommer främst att träffa svenska juridiska personer och fysiska personer som är bosatta i Sverige. Bestämmelserna innebär således inte att det ställs högre

krav på utländska aktörer än på svenska. Det kan dock ändå inte utslutas att bestämmelserna skulle kunna anses utgöra en inskränkning av någon av de friheter som fastslås i EUF-fördraget. Beträffande rent inhemska arrangemang föreslås nämligen ett undantag från rapporteringsplikten för arrangemang vars skattemässiga effekter är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Utredningen föreslår också att regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer (i praktiken Skatteverket), ska få meddela föreskrifter om ytterligare undantag. Motsvarande bestämmelser saknas när det gäller gränsöverskridande arrangemang.

Skillnaderna ska emellertid ses i ljuset av att DAC 6 innebär en skyldighet för Sverige att införa vissa bestämmelser avseende gränsöverskridande arrangemang. DAC 6 ålägger inte medlemsstaterna någon motsvarande skyldighet när det gäller rent inhemska arrangemang. Utredningen har ändå, av skäl som framgår av avsnitt 11.1, gjort bedömningen att regler om uppgiftsskyldighet bör införas även för arrangemang som inte är gränsöverskridande. För att regelverket ska bli så tydligt som möjligt och för att minska den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga är de föreslagna bestämmelserna i stora delar identiska för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. I ovan angivna delar har dock utredningen gjort bedömningen att det är motiverat att ha avvikande bestämmelser för rent inhemska arrangemang. Bakgrunden till det är att bestämmelserna i DAC 6 är utformade för att fungera i alla medlemsstater och för att träffa arrangemang som kan beröra någon av medlemsstaterna. För att ett gränsöverskridande arrangemang ska vara rapporteringspliktigt i Sverige behöver det inte ha någon påverkan på beskattningen i Sverige, utan det är tillräckligt att en svensk rådgivare är inblandad i arrangemanget. Uppgifter som lämnas i Sverige om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som avses i DAC 6 kommer att vidarebefordras till andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar.

Rapporteringsplikten för arrangemang som inte är gränsöverskridande gäller däremot bara arrangemang som kan ha någon påverkan på svensk beskattning. Uppgiftsskyldigheten avseende sådana arrangemang har inte till syfte att samla in information som en annan stat kan behöva. Det är därför, enligt utredningens mening, rimligt att från rapporteringsplikten undanta arrangemang vars skattemäs-

siga effekter är en direkt och förutsedd följd av svensk skatte- lagstiftning. DAC 6 innehåller inte något motsvarande undantag för gränsöverskridande arrangemang, vilket enligt utredningens mening är naturligt dels mot bakgrund av svårigheterna att utreda om villkoret är uppfyllt med avseende på alla berörda medlemsstater, dels eftersom gränsöverskridande skatteupplägg kan bestå i ett utnyttjande av skillnader mellan olika länders skattesystem. Liknande synpunkter kan framföras när det gäller förslaget att Skatteverket ska få meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Syftet är att möjliggöra undantag för arrangemang vars skattemässiga effekter i och för sig inte är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen men som Skatteverket ändå inte behöver information om, t.ex. därför att upplägget redan är välkänt och accepterat. En motsvarande bestämmelse skulle inte vara möjlig när det gäller gränsöverskridande arrangemang, eftersom en skattemyndighet i en medlemsstat inte kan avgöra vilken information som andra medlemsstater behöver. Det finns således skillnader mellan gränsöverskridande arrangemang respektive arrangemang som inte är gränsöverskridande, vilka motiverar en skillnad i regleringen.

Frågan är om skillnaden i regleringen av gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang skulle kunna utgöra ett hinder för de s.k. fria rörligheterna enligt EUF-fördraget. De rättigheter i fördraget som torde komma i fråga är främst den fria rörligheten för tjänster, men även etableringsfriheten och s.k. fria kapitalrörelser. Därvid måste analyseras om det rör sig om objektiva jämförbara situationer. Frågan om en gränsöverskridande situation är objektivt jämförbar med en inhemsk situation ska enligt praxis bedömas med hänsyn till de ändamål som eftersträvas med de nationella reglerna (mål C-231/05 *Oy AA* punkt 38 och C-337/08 *X Holding* punkt 22). Bedömningen av objektiva jämförbara situationer ska göras separat för varje skatteregel och ska i första hand göras mot bakgrund av skattereglens utformning och inte mot skattesubjektets faktiska situation. Frågan är om rådgivare och användare avseende gränsöverskridande arrangemang kan jämföras med rådgivare och användare avseende rent inhemska arrangemang. Samma kännetecken är i huvudsak tillämpliga i båda fall, med undantag för de kännetecken som träffar just gränsöverskridande betalningar etc. och samma personer träffas av den föreslagna uppgiftsskyldigheten. Skillnaderna består bl.a. i, vilket redogjorts för närmare ovan, att arrangemang

som endast är inhemska inte omfattas av DAC 6 och således ska upplysningar avseende dessa arrangemang inte utbytas automatiskt mellan medlemsstaterna. Ändamålet med de av utredningen föreslagna undantagen avseende arrangemang som inte är gränsöverskridande är att minska den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga men även för Skatteverket eftersom myndigheten inte kan anses vara i behov av uppgifter om arrangemang som inte utgör någon risk för skatteundandragande eller som redan är välkända och accepterade.

Även om undantagsreglerna endast träffar rent inhemska arrangemang kan det eventuellt hävdas att det inte rör sig om situationer som går att jämföra eftersom uppgiftsskyldigheten avseende rent inhemska arrangemang har ett annat syfte än motsvarande skyldighet rörande gränsöverskridande arrangemang. En uppgiftsskyldighet avseende inhemska arrangemang syftar endast till att ge Skatteverket information om potentiellt aggressiva skatteupplägg medan uppgiftsskyldigheten avseende gränsöverskridande arrangemang, vilken följer av DAC 6, även har till uppgift att samla in information om upplägg för att andra länders skattemyndigheter ska kunna ges information om uppläggen. Enligt utredningens mening kan det dock ändå vara svårt att argumentera för att situationerna i dessa fall inte är jämförbara.

När en rådgivare tillhandahåller ett rent inhemskt arrangemang till en användare kan de föreslagna undantagsreglerna i vissa fall medföra att arrangemanget inte är rapporteringspliktigt medan ett motsvarande gränsöverskridande arrangemang inte kan åtnjuta detta undantag. Detta torde innebära att rådgivare kan avhållas från att tillhandahålla tjänster avseende gränsöverskridande arrangemang. De föreslagna reglerna torde också innebära att användare kan avhållas från att genomföra vissa gränsöverskridande transaktioner. Även helt legitima arrangemang kan komma att träffas av regelverket.

Genom att endast reglera gränsöverskridande arrangemang skulle DAC 6 i sig kunna sägas innebära en särbehandling av sådana arrangemang. Det torde vara upp till varje enskild medlemsstat att avgöra om någon motsvarande eller liknande reglering ska införas för rent inhemska arrangemang. Frågan är då om det även är möjligt för medlemsstaterna att införa en mindre långtgående reglering för de rent inhemska arrangemangen utan att detta anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten. Enligt utredningens mening är det inte säkert att så är fallet, eftersom implementeringen av DAC 6 då skulle



kunna anses vara fördragsstridig.<sup>7</sup> Eftersom de föreslagna bestämmelserna innebär att den administrativa bördan avseende rent inhemska arrangemang torde bli mindre jämfört med om arrangemangen är gränsöverskridande skulle bestämmelserna kunna anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten. Frågan är dock om reglerna i så fall ändå kan rättfärdigas enligt någon av de grunder som accepterats av EU-domstolen.

De grunder som utredningen bedömer kunna vara aktuella för att rättfärdiga de föreslagna reglerna är önskan att motverka skatteflykt kombinerat med behovet av en effektiv skattekontroll.

Att de föreslagna undantagen enbart gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande kan motiveras med att Skatteverket när det gäller gränsöverskridande arrangemang kan ha ett behov av att få information även om arrangemang som framstår som legitima ur ett rent svenskt perspektiv. Gränsöverskridande arrangemang kan nämligen innebära att skillnader mellan olika länders skattesystem utnyttjas på ett sätt som inte kan anses acceptabelt. Denna risk finns inte när det gäller rent inhemska arrangemang. När det gäller gränsöverskridande arrangemang måste dessutom hänsyn tas till andra medlemsstaters behov av att motverka skatteflykt och utöva en effektiv skattekontroll. Även om Skatteverket inte har något behov av att för egen del få information om ett visst arrangemang kan det vara av stort intresse för en annan medlemsstat. För att samtliga medlemsstater på ett effektivt sätt ska kunna bekämpa aggressiv skatteplanering och upplägg som syftar till att undvika informationsutbyte mellan stater är det av avgörande vikt att alla medlemsstater får information om potentiellt aggressiva arrangemang. DAC 6 syftar till att uppnå just detta, genom att föreskriva ett obligatorisk automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Mot bakgrund av vad som nu sagts är utredningens bedömning att de föreslagna reglerna – om de skulle anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten – bör kunna rättfärdigas. I detta sammanhang torde det också ha betydelse att regleringen inte avser materiella skatteregler.<sup>8</sup> Det kan dock inte uteslutas att reglerna skulle kunna

---

<sup>7</sup> Av EU-domstolens praxis framgår att direktiv inte innebär någon överträdelse av fördraget när de ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsässig bedömning som är tillräckligt stort för att de ska kunna införliva direktiven på ett sätt som överensstämmer med kraven i fördraget (se mål C-166/98 *Socridis* punkt 19 med däri gjorda hänvisningar).

<sup>8</sup> Ståhl, Kristina m.fl. (2013), *EU-skatte rätt* (13 mars 2013, Zeteo), s. 157.

anses strida mot EU-rätten. Ytterst är det dock endast EU-domstolen som slutligt kan avgöra detta.

Utöver de skillnader som redogjorts för ovan skiljer sig de föreslagna reglerna för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang också åt när det gäller tillämpningsområdet, i vart fall formellt. I fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande har utredningen föreslagit att reglerna ska tillämpas på arrangemang som avser skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. När det gäller gränsöverskridande arrangemang överensstämmer det föreslagna tillämpningsområdet med tillämpningsområdet för rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC). Enligt artikel 2 i DAC tillämpas det direktivet på alla skatter som medlemsstaterna tar ut förutom mervärdesskatt, tullar och punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete och obligatoriska sociala avgifter. Artikeln gäller hela DAC och således inte bara i fråga om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Bestämmelserna i DAC om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang synes, att döma av de s.k. kännetecken som används, främst vara avsedda att träffa arrangemang avseende inkomstskatt. Mot bakgrund av vad som nu sagts torde i praktiken tillämpningsområdet för de föreslagna reglerna om gränsöverskridande arrangemang i stort sett sammanfalla med tillämpningsområdet för reglerna om rent inhemska arrangemang.

## 19 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Förslag:** Den föreslagna nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang ska träda i kraft den 1 juli 2020.

Den föreslagna lagen om ändring i skatteförfarandelagen ska träda i kraft vid samma tidpunkt och tillämpas på arrangemang där någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldighet har inträffat efter den 30 juni 2020.

Den föreslagna lagen om ändring i skatteförfarandelagen ska även i andra fall tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6, om det första steget i arrangemanget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. Uppgifter om sådana arrangemang ska lämnas senast den 31 augusti 2020. Bestämmelserna om rapporteringsavgift ska inte tillämpas på sådana arrangemang.

De föreslagna lagarna om ändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och offentlighets- och sekretesslagen ska träda i kraft den 1 juli 2020.

Den föreslagna lagen om ändring i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska träda i kraft den 1 juli 2020. Skatteverket ska senast den 31 oktober 2020 lämna upplysningar som avser rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget i arrangemanget har genomförts under tiden mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020.

*Ikraftträdande och tillämpning av den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang, lagen om ändring i skatteförfarandelagen och lagen om ändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet*

I 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) föreskrivs att medlemsstaterna ska tillämpa de bestämmelser som antas i enlighet med direktivet från och med den 1 juli 2020. Den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang och de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, måste således träda i kraft senast den 1 juli 2020, i vart fall när det gäller gränsöverskridande arrangemang. Det saknas enligt utredningens mening anledning att föreslå olika ikraftträdandetidpunkter för gränsöverskridande arrangemang respektive arrangemang som inte är gränsöverskridande. Utredningen föreslår därför att lagändringarna i sin helhet ska träda i kraft den 1 juli 2020. Detsamma bör gälla den föreslagna följdändringen i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Utgångspunkten bör vara att den uppgiftsskyldighet som följer av ändringarna i skatteförfarandelagen bara ska gälla om någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten har inträffat efter det att ändringarna har trätt i kraft. Vilka omständigheter som utlöser uppgiftsskyldigheten beror delvis på vilken kategori av uppgiftsskyldiga det rör sig om. Av de föreslagna bestämmelserna i den nya 33 b kap. 22 § SFL framgår att uppgiftsskyldigheten bl.a. kan utlösas av att ett arrangemang tillgängliggörs eller börjar genomföras. I detta sammanhang bör påpekas att den omständigheten att ett befintligt arrangemang ändras kan medföra att ett nytt arrangemang anses ha uppkommit, i vart fall om det rör sig om väsentliga ändringar. Rapporteringsplikt kan således utlösas av att väsentliga ändringar av ett sedan tidigare genomfört arrangemang görs efter ikraftträdandet.

I fråga om gränsöverskridande arrangemang ställer DAC 6 krav på medlemsstaterna att föreskriva att uppgifter även ska lämnas om arrangemang där det första steget har genomförts mellan direktivets ikraftträdande den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020 (se punkt 12 i den nya artikeln 8ab i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om

upphävande av direktiv 77/799/EEG, förkortat DAC). Uppgifter ska i dessa fall lämnas senast den 31 augusti 2020. Även om uppgiftsskyldigheten avseende sådana arrangemang således inte behöver fullgöras förrän efter det föreslagna ikraftträdandet den 1 juli 2020 innebär detta att uppgifter måste lämnas om arrangemang som har genomförts innan ikraftträdandet. Detta gäller gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6. Utredningen anser inte att detsamma bör gälla för arrangemang som inte är gränsöverskridande, eller för gränsöverskridande arrangemang som inte är rapporteringspliktiga enligt DAC 6.<sup>1</sup> För att uppgifter ska kunna lämnas om arrangemang som har börjat genomföras tidigast den 25 juni 2018 torde de uppgiftsskyldiga senast från och med denna tidpunkt löpande behöva dokumentera uppgifter om arrangemangen. För arrangemang som inte är rapporteringspliktiga enligt DAC 6 saknas helt bestämmelser innan den svenska lagstiftningen finns på plats. Dessförinnan är det inte möjligt att veta vilka arrangemang som kommer att vara rapporteringspliktiga eller vilka uppgifter som kommer att behöva lämnas om dessa.

Mot bakgrund av vad som nu sagts föreslår utredningen att den föreslagna lagen om ändring i skatteförfarandelagen som huvudregel ska tillämpas på arrangemang där någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten har inträffat efter ikraftträdandet.

Lagen ska dock även i andra fall tillämpas på gränsöverskridande arrangemang, om det första steget i arrangemanget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. I fråga om gränsöverskridande arrangemang som avses i 17 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang gäller detta dock bara om de förutsättningar som anges i DAC 6 är uppfyllda, dvs. om en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörd.

Uppgifter om sådana arrangemang som avses i föregående stycke ska, i enlighet med vad som föreskrivs i DAC 6, lämnas senast den 31 augusti 2020. Som framgår längre ned har utredningen gjort särskilda överväganden när det gäller sanktionssystemets tillämpning på dessa arrangemang.

---

<sup>1</sup> Utredningen föreslår i ett avseende en utvidgning jämfört med DAC 6 när det gäller gränsöverskridande arrangemang. Det gäller kännetecknet avseende användning av ett förvärvat företags underskott (se avsnitt 11.6.7).

*Ikraftträdande av sanktionssystemet och lagen om ändring i offentlighets- och sekretesslagen*

I kapitel 14 föreslår utredningen att en ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs som sanktion vid överträdelse av bestämmelserna om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang. Det är ofrånkomligt att det vid införandet av en helt ny uppgiftsskyldighet inledningsvis kommer att finnas en viss osäkerhet kring den praktiska tillämpningen av reglerna. Utredningen har därför övervägt att föreslå att bestämmelserna om rapporteringsavgift ska träda i kraft senare än övriga föreslagna bestämmelser. I så fall skulle överträdelser under en övergångsperiod inte resultera i någon rapporteringsavgift. Detta skulle inte innebära att det helt saknades möjlighet att ingripa mot den som inte följer regelverket, jfr vad som sägs i kapitel 14 om vitesförelägganden och disciplinära påföljder. Den avskräckande effekten torde dock minska betydligt om det inte finns någon risk för en uppgiftsskyldig att påföras rapporteringsavgift. I detta sammanhang måste också beaktas att det kan finnas begränsade möjligheter för de organ som kan besluta om disciplinära påföljder att få information om överträdelser av regelverket. En nackdel med en senarelagd ikraftträdandetidpunkt skulle också vara att möjligheten till praxisbildning minskar. Under en kortare inledande period kan dessutom samma syfte uppnås genom att Skatteverket väljer att hålla en mjuk linje, dvs. underlåter att ta ut rapporteringsavgift och i stället bara påpekar fel och brister. Bestämmelserna om rapporteringsavgift bör därför träda i kraft den 1 juli 2020 i likhet med övriga föreslagna bestämmelser.

Den ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) som är en följd av att en rapporteringsavgift införs (se kapitel 16) bör träda i kraft vid samma tidpunkt.

*Bestämmelserna om rapporteringsavgift bör inte tillämpas på arrangemang som genomförs före den 1 juli 2020*

Som framgår ovan ska uppgifter lämnas om gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6 även om ingen omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten har inträffat efter ikraftträdandet, förutsatt att det första steget i arrangemanget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. Uppgifter

ska i dessa fall lämnas senast den 31 augusti 2020. För att denna skyldighet ska kunna fullgöras torde de uppgiftsskyldiga vara tvungna att senast den 25 juni 2018 börja dokumentera nödvändiga uppgifter. Även om det framgår av DAC 6 vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga saknas vid denna tidpunkt svensk lagstiftning som genomför direktivet, liksom förarbetsuttalanden angående tolkningen av olika bestämmelser. Dessutom saknas vid denna tidpunkt bestämmelser om vilka konsekvenserna blir om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs.

I regeringsformen finns ett förbud mot retroaktiv strafflagstiftning (2 kap. 10 §). Förbudet omfattar formellt inte administrativa sanktioner. Enligt förarbetena skulle det emellertid innebära ett kringgående av förbudet att ge retroaktiv verkan åt administrativa sanktioner av uppenbart repressiv, straffliknande karaktär (prop. 1975/76:209 s. 125). Ett liknande förbud återfinns i artikel 7 i Europakonventionen, enligt vilken ingen får fällas till ansvar för någon gärning eller underlåtenhet som vid den tidpunkt då den begicks inte utgjorde ett brott enligt nationell eller internationell rätt. Inte heller får ett strängare straff utmätas än som var tillämpligt vid den tidpunkt då brottet begicks.

De föreslagna bestämmelserna om uppgiftsskyldighet innebär inte i något fall att uppgifter behöver lämnas innan den nya lagstiftningen träder i kraft den 1 juli 2020. En eventuell överträdelse av regelverket kommer således alltid att inträffa efter ikraftträdandet. I situationer då de uppgiftsskyldiga måste vidta åtgärder långt före ikraftträdandet, för att senare ha möjlighet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, kan det dock ifrågasättas om det skulle vara förenligt med retroaktivitetsförbudet att ta ut rapporteringsavgift vid överträdelser. I vart fall kan det inte anses lämpligt. Utredningen anser därför att bestämmelserna om rapporteringsavgift bara bör tillämpas i fråga om arrangemang där någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten har inträffat efter ikraftträdandet. Beträffande andra rapporteringspliktiga arrangemang kommer det dock finnas andra möjligheter att ingripa, bl.a. genom vitesförelägganden, jfr vad som sägs i avsnittet ovan.

Av artikel 25a i DAC, i dess lydelse enligt DAC 6, framgår att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella

och avskräckande. Frågan är om denna artikel ska tolkas så att samma sanktionsbestämmelser måste gälla för arrangemang som börjar genomföras före den 1 juli 2020 som för andra arrangemang. Utredningen anser inte det. Det kan således inte anses vara något krav enligt DAC 6 att de föreslagna bestämmelserna om rapporteringsavgift ska tillämpas i fråga om de förstnämnda arrangemangen.

*Ikraftträdande och tillämpning av ändringarna i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning*

Ändringarna i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, förkortad lagen om administrativt samarbete, bör träda i kraft vid samma tidpunkt som övriga lagändringar, dvs. den 1 juli 2020.

Av DAC 6 framgår att det automatiska utbytet av upplysningar ska äga rum inom en månad från slutet av det kvartal under vilket upplysningarna lämnades. De första upplysningarna ska utbytas senast den 31 oktober 2020 (artikel 8ab punkt 18 i DAC). En bestämmelse om att det automatiska utbytet av upplysningar ska ske inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket av en uppgiftsskyldig föreslås tas in i den nya 12 d § tredje stycket lagen om administrativt samarbete. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska, som framgår ovan, normalt lämnas till Skatteverket om någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldigheten inträffar efter det att ändringarna i skatteförfarandelagen träder i kraft den 1 juli 2020. Uppgifterna ska lämnas inom en 30-dagarsfrist från det att uppgiftsskyldigheten har utlösts (se de föreslagna bestämmelserna i den nya 33 b kap. 22 § SFL). Som framgår ovan ska uppgifter också (i de flesta fall) lämnas om gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang där det första steget har genomförts under tiden 25 juni 2018–30 juni 2020. Sådana uppgifter ska lämnas senast den 31 augusti 2020. Regleringen i skatteförfarandelagen innebär således att rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang kommer att börja rapporteras in till Skatteverket under det tredje kvartalet 2020. De föreslagna bestämmelserna i lagen om administrativt samarbete innebär att Skatteverket ska lämna upplysningar om dessa arrangemang inom en månad efter utgången av kvartalet, dvs. senast den 31 oktober 2020. Det skulle dock kunna



tänkas att uppgifter om gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang som genomförs under tiden 25 juni 2018–30 juni 2020 i något fall lämnas till Skatteverket *före* det tredje kvartalet 2020. För att tydliggöra att Skatteverket ändå inte behöver utbyta upplysningar om sådana arrangemang före den 31 oktober 2020 bör det av övergångsbestämmelserna framgå att Skatteverket senast den 31 oktober 2020 ska lämna upplysningar som avser rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget i arrangemanget har genomförts under tiden 25 juni 2018–30 juni 2020.



## DEL IV

### Konsekvenser av förslagen



## 20 Konsekvensanalys

### 20.1 Inledning

Utredningen har fått i uppdrag att se över möjligheterna att införa en informationsskyldighet avseende skatteupplägg i Sverige. Syftet är enligt kommittédirektiven att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.<sup>1</sup> Reglerna ska utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas. Utredningen ska således ta fram förslag till regler avseende såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang.

Den 25 maj 2018 antogs rådets direktiv (EU) 2018/822 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). Direktivet, som trädde i kraft den 25 juni 2018, innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informationsskyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet, s.k. rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Det innebär även en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta information om sådana arrangemang med varandra genom automatiskt utbyte av upplysningar. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. Bestämmelserna ska tillämpas från och med den 1 juli 2020. Informationsskyldigheten omfattar dock även arrangemang där det första steget genomförs mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. Uppgifter om sådana arrangemang ska lämnas till den behöriga myndigheten i respektive medlemsstat senast den 31 augusti 2020.

---

<sup>1</sup> Dir. 2017:38 s. 1.

## 20.2 Sammanfattning av förslagen

Det föreslagna regelverket innebär att en ny uppgiftsskyldighet införs avseende rapporteringspliktiga arrangemang. Regelverket omfattar inte alla skatter. I fråga om *gränsöverskridande arrangemang*<sup>2</sup> motsvarar tillämpningsområdet det som gäller för DAC 6, vilket innebär att det i huvudsak omfattar direkt skatt. Mot bakgrund av utformningen av regelverket i övrigt torde det främst vara inkomstskatt som kommer att omfattas av uppgiftsskyldigheten. När det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande har tillämpningsområdet uttryckligen begränsats till arrangemang avseende skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att det uppvisar åtminstone ett av ett antal fastställda kännetecken, som indikerar att det kan finnas en risk för skatteundandragande. Kännetecknen hänför sig till följande<sup>3</sup>:

1. Omvandling av inkomst
2. Användning av ett förvärvat företags underskott
3. Standardiserade arrangemang
4. Konfidentialitetsvillkor
5. Ersättning kopplad till skatteförmånen
6. Cirkulära transaktioner
7. Gränsöverskridande betalningar m.m.
8. Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton
9. Verkligt huvudmannaskap
10. Internprissättning.

Punkterna 1–5 är tillämpliga i fråga om såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang, medan punkterna 6–10 enbart gäller gränsöverskridande arrangemang. Det är således enbart hälften av

---

<sup>2</sup> Kursiverade begrepp i detta kapitel definieras i den föreslagna lagtexten.

<sup>3</sup> För en utförligare beskrivning av de olika kännetecknen hänvisas till den föreslagna lagtexten samt avsnitt 11.6.

kännetecknen som är tillämpliga på rent inhemska arrangemang. Kännetecknen i punkterna 3–5 torde dessutom ha begränsad relevans i Sverige (se avsnitt 1.6.8–1.6.10). Det absoluta flertalet inrapporteringar i fråga om rent inhemska arrangemang kommer sannolikt att avse arrangemang som träffas av kännetecknet i punkt 1 (omvandling av inkomst).

Arrangemang som avses i punkterna 1–6, samt vissa arrangemang som avses i punkt 7, är bara rapporteringspliktiga om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

I fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande föreslås ett undantag från rapporteringsplikt för arrangemang vars skattemässiga effekter är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer föreslås dessutom få meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Syftet är att möjliggöra undantag för arrangemang vars effekter i och för sig inte är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen men som Skatteverket ändå inte behöver information om, t.ex. därför att uppägget redan är välkänt.

Det är primärt *rådgivare* som föreslås bli uppgiftsskyldiga. Det gäller även advokater när de agerar som rådgivare. Med hänsyn till advokatsekretessen föreslås dock en begränsning avseende vilka uppgifter en advokat eller advokatbyrå är skyldig att lämna. Uppgiftsskyldigheten avser enbart *svenska rådgivare*.<sup>4</sup>

Även *användare* av rapporteringspliktiga arrangemang föreslås bli uppgiftsskyldiga i vissa fall. Så är fallet bl.a. om det inte finns någon rådgivare. Ett arrangemang kan t.ex. ha tagits fram internt inom ett företag. Som definitionen av rådgivare är utformad anses det inte heller finnas någon rådgivare om den som har gett råd eller på annat sätt biträtt med arrangemanget saknar viss angiven anknytning till EU. En användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang blir också uppgiftsskyldig om rådgivaren (eller samtliga rådgivare för det fall det finns flera) är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter på grund av advokatsekretess.

---

<sup>4</sup> I fråga om gränsöverskridande arrangemang följer det av DAC 6 att rådgivare i andra EU-länder kommer att vara skyldiga att lämna motsvarande uppgifter i dessa länder. Uppgifter om gränsöverskridande arrangemang ska enligt DAC 6 utbytas med övriga EU-länder genom automatiskt informationsutbyte.

Särskilda bestämmelser reglerar situationer där det finns flera rådgivare eller användare, eller då uppgiftsskyldighet föreligger i flera olika EU-länder. Dessa bestämmelser innebär att det kan vara tillräckligt att uppgifter lämnas av enbart en aktör och i bara ett land. Om rådgivaren är en advokat eller advokatbyrå kan dock, som framgår ovan, uppgifter behöva lämnas av såväl rådgivare som användare.

Den information som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang omfattar bl.a. identifikationsuppgifter för samtliga rådgivare och användare, en beskrivning av arrangemanget och de regler som utgör grunden för arrangemanget, uppgift om det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras, uppgift om värdet av arrangemanget samt uppgift om de medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget.

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas inom en 30-dagarsfrist. För rådgivare räknas tiden som huvudregel från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först. För vissa rådgivare räknas dock tiden i stället från och med dagen efter den dag då rådgivaren tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget. För användare räknas tiden från och med dagen efter den dag då arrangemanget tillhandahölls till användaren eller från och med dagen efter den dag då denne genomförde det första steget i arrangemanget, beroende på vad som inträffar först.

Den som är rådgivare ska lämna periodiska uppdateringar avseende vissa arrangemang. Det gäller arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av nya användare och som därför kan marknadsföras till en större krets. Uppdateringarna ska bl.a. innehålla uppgifter om nya användare av arrangemanget. Uppdateringarna ska lämnas vid utgången av varje kalenderkvartal. Bestämmelsen är avsedd att träffa vad som i DAC 6 benämns marknadsförbara arrangemang. Som framgår av avsnitt 11.6.5 torde marknadsförbara arrangemang enbart förekomma i begränsad utsträckning i Sverige.

En svensk rådgivare som är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av advokatsekretess är skyldig att informera övriga rådgivare eller, om det inte finns några andra rådgivare som är skyldiga att lämna fullständiga



uppgifter, användaren av arrangemanget om skyldigheten att lämna uppgifter.

En ny typ av särskild avgift, en rapporteringsavgift, kan tas ut om den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte gör det i rätt tid eller lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter.

I betänkandet föreslås också att det införs bestämmelser om automatiskt utbyte av upplysningar om gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang. Upplysningarna ska lämnas till behörig myndighet i övriga medlemsstater inom EU och i viss utsträckning även till Europeiska kommissionen (kommissionen). DAC 6 innebär även att upplysningar ska lämnas från samtliga andra medlemsstaters behöriga myndigheter till Sverige om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Skatteverket kan på detta sätt få kännedom om rapporteringspliktiga arrangemang i andra medlemsstater som t.ex. har påverkat den svenska skattebasen negativt.

### 20.3 Syftet med förslagen och alternativa lösningar

Det huvudsakliga syftet med förslagen är att motverka aggressiv skatteplanering (se avsnitt 3.1). Utredningens bedömning är att skattefusk – dvs. förfaranden som karakteriseras av oriktigt uppgiftslämnande – endast i begränsad utsträckning kan motverkas av en ny uppgiftsskyldighet. Vissa former av skattefusk kan dock motverkas genom en uppgiftsskyldighet som inriktar sig på arrangemang som kan underlätta skattefusk. Som framgår av avsnitt 11.6.13 omfattas även vissa sådana arrangemang av det föreslagna regelverket, nämligen arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer.

Aggressiv skatteplanering bedöms, som framgår av avsnitt 3.4, leda till betydande förluster av skatteintäkter. Det snedvrider också konkurrensen och missgynnar de som inte använder sig av sådana förfaranden. Som framgår av avsnitt 11.1 är utredningens bedömning att det i dag inte finns tillräckliga möjligheter för Skatteverket att få tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används. Om Skatteverket fick tidig information om nya skatteupplägg, och vilka som marknadsför,

förmedlar och använder dem, skulle aggressiv skatteplanering kunna motverkas i högre grad än i dag. Informationen skulle, som framgår av avsnitt 11.1, kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet och öka möjligheterna att tidigt täppa till luckor i skattelagstiftningen. Dessutom skulle informationen kunna leda till ökad rätts-säkerhet för skattskyldiga och färre långdragna processer i domstol. En uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg bedöms också kunna minska benägenheten att använda sådana upplägg som omfattas av regelverket.

För att uppnå de nu nämnda fördelarna krävs enligt utredningens mening att det införs en uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg. Alternativet att inte göra något alls torde innebära att de problem som utredningen har redogjort för kvarstår. Det är också svårt att se att samma fördelar skulle kunna uppnås på något annat sätt än genom att införa just en uppgiftsskyldighet avseende skatteupplägg. Såvitt gäller gränsöverskridande upplägg måste dessutom en sådan skyldighet införas för att Sverige ska kunna uppfylla sina förpliktelser enligt DAC 6.

Ett alternativ är förstås att begränsa uppgiftsskyldigheten till att enbart gälla gränsöverskridande arrangemang. DAC 6 innebär ingen skyldighet för Sverige att införa en uppgiftsskyldighet avseende rent inhemska förfaranden. Även rent inhemska skatteupplägg bedöms dock medföra ett betydande skattebortfall. Med hänsyn härtill föreslår utredningen att regelverket ska gälla såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Utredningens närmare överväganden i denna fråga redovisas i avsnitt 11.1.

När det gäller den närmare utformningen av regelverket finns det också ett antal tänkbara alternativ, även om DAC 6 sätter vissa ramar avseende gränsöverskridande arrangemang. Alternativen gäller t.ex. vilka skatter som ska omfattas av regelverket, vilka som ska vara uppgiftsskyldiga, vilka arrangemang som uppgifter ska lämnas om och vilka uppgifter som ska lämnas. Vilka överväganden och val som har gjorts i de olika frågorna framgår av kapitel 11.

Vid val mellan olika alternativ har avvägningar gjorts mellan olika intressen, bl.a. önskemålet att i största möjliga utsträckning uppnå syftet med regelverket och önskemålet att begränsa den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga. En utgångspunkt för utredningen har varit att reglerna i så stor utsträckning som möjligt bör vara desamma för gränsöverskridande respektive rent inhemska

arrangemang. Skillnader kan nämligen i sig innebära att reglerna uppfattas som mer tydliga och att den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga blir än större.

## 20.4 Offentligfinansiella effekter

### *Allmänt*

Det är svårt att beräkna storleken av de skatteintäkter som årligen går förlorade till följd av aggressiv skatteplanering eftersom beräkningsunderlaget är svårt att fastlägga. En anledning till det är givetvis att skatteuppläggen ofta är okända, i vart fall inledningsvis. Skatteuppläggen har ofta sin grund i befintlig lagstiftning men bestämmelserna används på ett sätt som lagstiftaren inte har kunnat förutse. Även beträffande kända upplägg är det svårt att uppskatta i vilken omfattning de utnyttjas och därmed konsekvenserna på skatteintäkterna. För att göra dessa beräkningar behövs bl.a. uppgifter om vilka skattskyldiga som kan tänka sig att använda skatteupplägg och hur stort skattebortfall just dessa användares upplägg skulle generera. Skattelagstiftningen förändras dessutom över tiden, vilket innebär att utrymmet för att kunna använda skatteupplägg förändras.

Inom ramen för OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning, det s.k. BEPS-projektet<sup>5</sup>, har dock de globala bolagskatteintäkter som stater går miste om på grund av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering uppskattats till mellan 100 och 240 miljarder US-dollar per år, vilket motsvarar mellan fyra och tio procent av bolagsskatterna. Även om dessa siffror är osäkra och ska användas med försiktighet är det troligt att bortfallet av skatteintäkterna på global nivå är att se som betydande. Det ska dock framhållas att situationen kan ha förändrats sedan uppskattningen gjordes, bl.a. som en följd av de åtgärder mot skatteundandragande som har genomförts inom ramen för BEPS-projektet. Vidare har vi i Sverige sedan tidigare ett utbyggt system med uppgiftslämnande. Utredningen anser ändå att det bolagsskattebortfall i Sverige som är följden av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering torde kunna uppskattas utifrån den lägsta procentsatsen i det ovan angivna spannet. Detta skattebortfall bör således kunna uppskattas till fyra procent av

---

<sup>5</sup> BEPS står för Base Erosion and Profit Shifting.

skatten på företagsvinster. Det ska framhållas att detta enbart är en uppskattning. Den verkliga nivån på skattebortfallet kan således vara lägre eller högre.<sup>6</sup>

### *Utredningens förslag*

Förslaget om en ny uppgiftsskyldighet har ingen påverkan på vare sig skattebasens storlek i sig eller på någon skattesats. Därmed saknas ett definierat underlag för att göra en traditionell beräkning av den offentligfinansiella effekten. Att skatteintäkter går förlorade till följd av aggressiv skatteplanering torde dock inte vara ifrågasatt.

Även om en traditionell beräkning av de offentligfinansiella effekterna inte kan göras förväntas dock förslaget bidra till att säkerställa skattesystemets legitimitet och skatteuttaget från företag och enskilda. Dessa effekter uppstår genom att Skatteverket får mer och bättre information för att fastställa korrekta skatter. Därutöver kan informationen användas för att anpassa skattereglerna och skattesystemet efter förändrade beteenden hos skattskyldiga, t.ex. genom att informationen används som underlag för förslag till lagändringar eller för att ta fram riktlinjer för tillämpningen. Det gör tillämpningen av reglerna mer förutsägbar och medför en ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga. Det föreslagna regelverket bedöms också i viss utsträckning kunna förebygga förekomsten av aggressiv skatteplanering eftersom en uppgiftsskyldighet bör kunna få en avhållande effekt på utbudet och användningen av aggressiva skatteupplägg.

## **20.5 Konsekvenser för företag och enskilda**

Utredningens förslag kommer att få konsekvenser för såväl rådgivare som användare av rapporteringspliktiga arrangemang. Det kan röra sig om både juridiska och fysiska personer. Inledningsvis kan konstateras att det är svårt att uppskatta de ökade kostnaderna som kan följa för dessa aktörer för att de ska kunna följa de nya regler som föreslås. Det är inte möjligt att få kännedom om det exakta antalet aktörer som kommer att omfattas. Dessutom är det svårt att kvantifiera dessa aktörers tidsåtgång eller kostnad som skulle kunna

---

<sup>6</sup> Se avsnitt 3.4.

följa av de nya reglerna. Utredningen har dock försökt att identifiera ett antal aktörer som sannolikt kommer att beröras av regelverket och även, när så bedömts vara möjligt, försökt att uppskatta de ökade kostnaderna för dessa aktörer.

### 20.5.1 Rådgivare

Utredningen föreslår att ett nytt regelverk om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang ska införas. Uppgiftsskyldigheten omfattar såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Uppgiftsskyldigheten åvilar primärt de som är att anse som rådgivare (se avsnitt 11.5.2 för definition). Eftersom rådgivardefinitionen är mycket vid och omfattar många olika yrkeskategorier är det svårt att på förhand göra en uppskattning av hur många rådgivare som kommer att beröras av förslagen.<sup>7</sup> Bland rådgivarna kan det finnas företag av varierande storlek, alltifrån enskilda näringsidkare till stora revisions- och advokatbyråer. Utredningen utgår från att de flesta rådgivare utgörs av företag och då främst sådana företag som sysslar med skatterådgivning. De största aktörerna på området torde vara revisionsbyråer och advokatbyråer.

År 2016 fanns det 1 616 revisionsbyråer i Sverige enligt statistik från Statistiska Centralbyrån, förkortad SCB, (SNI-kod<sup>8</sup> 69.202). Utredningen antar att samtliga dessa ägnar sig åt sådan rådgivning som medför att de kommer att beröras av regelverket i egenskap av rådgivare.

Antalet advokatbyråer i Sverige uppgick år 2017 till 1 902 enligt Sveriges advokatsamfunds, förkortat Advokatsamfundet, verksamhetsberättelse för 2017. Samtliga dessa sysslar dock inte med sådan verksamhet att de kommer att anses som rådgivare. För att kunna göra en uppskattning av antalet berörda advokatbyråer har utredningen utgått från uppgifter om verksamhetsinriktning i Advokatsamfundets matrikel, som innehåller uppgifter om samfundets ledamöter och biträdande jurister. I december 2018 fanns det 80 advokatbyråer som i matrikeln har angett skatterätt, skatterätt (internationell) eller svensk och internationell skattejuridik som verksamhetsinriktning. Denna

<sup>7</sup> I detta sammanhang har utredningen endast räknat med professionella rådgivare. De företag som kan komma att bli rådgivare i förhållande till ett annat koncernföretag räknas således inte med här utan tas med i kategorin användare nedan.

<sup>8</sup> SNI står för Standard för svensk näringsgrensindelning.

siffran är enligt uppgift från Advokatsamfundet troligen i underkant eftersom många byråer inte anger verksamhetsinriktning i matrikeln. Flera av de stora affärsjuridiska byråerna ingår inte bland dessa 80 byråer utan anger enbart affärsjuridik och internationell affärsjuridik som verksamhetsinriktning. För att ta höjd för avvikelser i matrikeln antar utredningen att antalet berörda advokatbyråer troligen är fler och uppskattar att 120 advokatbyråer kommer att beröras av regleringen.

Därutöver lär även samtliga skatterådgivningsbyråer beröras, vilka var 375 till antalet år 2016 (SNI-kod 69.203). Även bankerna ägnar sig åt skatterådgivning. I slutet av 2017 fanns det totalt 119 banker i Sverige enligt statistik från Svenska Bankföreningen.<sup>9</sup> Det svenska banksystemet domineras emellertid i dagsläget av de fyra stora bankerna Nordea, Handelsbanken, SEB och Swedbank.<sup>10</sup> Utredningen antar att majoriteten av bankerna kommer att bli rådgivare avseende rapporteringspliktiga arrangemang, även om så kanske främst kommer att bli fallet när det gäller de fyra storbankerna. Utredningen uppskattar att det kan röra sig om 100 banker.

Redovisnings- och bokföringsbyråer, vilka uppgick till 19 606 år 2016 (SNI-kod 69.201), ägnar sig i stor utsträckning åt skatterådgivning i samband med upprättande av deklARATIONER och kommer också att beröras i egenskap av rådgivare. Dessa byråer torde i princip endast bli rådgivare avseende rent inhemska arrangemang. Vissa av dessa arrangemang kan komma att undantas från rapporteringsplikt eftersom de skattemässiga effekterna av arrangemangen bedöms vara en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen (se avsnitt 11.6.15). Det är därför inte troligt att samtliga redovisnings- och bokföringsbyråer kommer att behöva lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Utredningen uppskattar att drygt hälften av dessa byråer, dvs. 10 000, kommer att behöva göra inrapporteringar till Skatteverket. Vidare finns det ett antal andra företag som till viss del kan syssla med skatterådgivning och därmed bli uppgiftsskyldiga i egenskap av rådgivare. Det kan exempelvis röra sig om försäkringsbolag, begravningsbyråer och pensionsrådgivningsföretag. Utredningen antar att dessa endast i

---

<sup>9</sup> Svenska Bankföreningen (2018), *Bank- och finansstatistik 2017*, publicerad i maj 2018.

<sup>10</sup> Svenska Bankföreningen (2018), *Bank- och finansstatistik 2017*, publicerad i maj 2018, s. 7 och Finansinspektionen (2017), *Tillsynen över bankerna*, rapport den 20 april 2017 (dnr 17-5876), s. 6.

mycket liten omfattning kommer att beröras av förslagen och uppskattar att det kommer att röra sig om cirka 500 företag.

Utredningen uppskattar sammantaget att cirka 12 700 företag kommer att beröras av förslagen i egenskap av rådgivare ( $1\,616 + 120 + 375 + 100 + 10\,000 + 500 = 12\,711$ ). Det ska framhållas att detta är en mycket grov uppskattning. Dessa företag kommer att få en ökad administrativ börda genom den föreslagna uppgiftsskyldigheten. De kostnader som tillkommer på grund av införandet av regelverket är av två slag. Det uppstår dels initiala kostnader som är av engångskaraktär, dels löpande kostnader. Kostnaden för att lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket, i enlighet med ett fastställt formulär, är en löpande kostnad som företagen kommer att behöva bära.

För att kunna uppskatta de ökade administrativa kostnaderna kopplade till den nya uppgiftsskyldigheten måste ett antagande göras avseende hur många inrapporteringar det är troligt att de berörda rådgivarna kommer att göra på ett år. Eftersom det inte är möjligt att på förhand veta dels hur många arrangemang som kommer att träffas av kännetecknen och därmed bli rapporteringspliktiga, dels hur många av de rent inhemska arrangemangen som inte kommer att behöva rapporteras in på grund av de föreslagna undantagen kommer dock varje antagande vara förenat med en mycket stor osäkerhet. Utredningen har av samma anledning inte ansett det vara möjligt att göra en uppskattning av den administrativa bördan uppdelat på gränsöverskridande respektive inte gränsöverskridande arrangemang.

Bland de 12 700 företagen, som uppskattas komma att beröras av förslagen i egenskap av rådgivare, finns företag av varierande storlek. Utredningen utgår från att flest inrapporteringar per företag kommer att göras av de största revisions- och advokatbyråerna. Revisionsbranschen i Sverige domineras av de fyra största revisionsbyråerna som brukar benämnas "the Big Four", dvs. PwC, EY, Deloitte och KPMG. Därutöver är även BDO, Grant Thornton och Mazars stora på den svenska marknaden.<sup>11</sup> När det gäller de största advokatbyråerna utgår utredningen från de byråer som har fler än

---

<sup>11</sup> De sju största revisionsbyråerna i Sverige är BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars och PwC, se FAR (2018), *Års- och hållbarhetsredovisning 2017/2018*, s. 21. Dessa har mellan 600 och knappt 3 700 anställda enligt uppgifter från revisionsbyråernas årsredovisningar för 2016/2017. Några uppgifter om antalet anställda i Mazars har dock inte hittats.

70 anställda jurister. År 2017 fanns det 13 sådana stora advokatbyråer i Sverige.<sup>12</sup> Detta urval har gjorts utifrån uppgifter i FAR:s års- och hållbarhetsredovisning och Advokatsamfundets verksamhetsberättelse om vilka som är de största byråerna i respektive bransch. Sammanslaget räknar utredningen med att cirka 20 företag kommer att göra ett väsentligt större antal inrapporteringar per företag än övriga företag.

En uppskattning måste göras av hur många rapporteringspliktiga arrangemang per år dessa företag kommer att rapportera in. Varje sådan uppskattning kommer dock att vara förenad med betydande osäkerhet och utgör endast en mycket grov uppskattning. Utredningen antar att dessa 20 största revisions- och advokatbyråer är rådgivare avseende i snitt tio rapporteringspliktiga arrangemang i veckan, vilket blir totalt 520 arrangemang om året (utgår från 52 veckor på ett år). Övriga berörda företag antas göra betydligt färre inrapporteringar per företag. Även om det i denna krets av företag kommer att finnas stora skillnader i antalet inrapporteringar per företag uppskattar utredningen att det i genomsnitt kan röra sig om två arrangemang per kvartal, dvs. totalt åtta arrangemang om året. Utifrån gjorda antaganden och uppskattningar kan det totala antalet inrapporteringar uppskattas till drygt 110 000 per år ( $[20 \times 520] + [12\,680 \times 8] \approx 110\,000$ ). Detta är dock en mycket grov uppskattning.

Tidsåtgången för att göra en inrapportering och fylla i formuläret kan självfallet variera beroende på vilken typ av arrangemang det rör sig om samt arrangemangets komplexitet. Utredningen antar att tiden för att inhämta och sammanställa behövlig information samt att göra inrapporteringen till Skatteverket kommer att uppgå till mellan en och tre timmar, vilket innebär en genomsnittlig tidsåtgång på två timmar. Utredningen utgår från att rådgivaren redan bör ha större delen av denna information tillgänglig eftersom den torde behövas t.ex. vid utformningen av arrangemanget. Utredningen har således inte räknat med att informationsinhämtningen tar någon större tid i anspråk för rådgivaren. Utredningens beräkning utgår från att inrapporteringen sker via en e-tjänst på Skatteverkets webbplats. Utredningens förslag är teknikneutralt och det bör finnas en möjlighet att lämna uppgifter på pappersblankett för de som av någon anledning inte kan använda e-tjänsten. Det är dock inte sannolikt att uppgifter i någon större utsträckning kommer att lämnas på papper.

<sup>12</sup> Sveriges advokatsamfund (2018), *Verksamhetsberättelse 2017*, s. 26.



Utredningen utgår från att det är en jurist som gör inrapporteringen till Skatteverket. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist (SSYK<sup>13</sup> 2012, kod 2614) uppgår enligt SCB:s Genomsnittlig månadslön efter yrke till 56 100 kronor för 2017, vilket ger en timkostnad om cirka 372 kronor ( $56\,100 \times 12 / 1\,808$  timmar). Den genomsnittliga lönenivån ska därefter multipliceras med schablonvärdet 1,84 som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter samt en overheadkostnad.<sup>14</sup> De administrativa kostnaderna för rådgivare för att fullgöra den nya uppgiftsskyldigheten uppskattas uppgå till cirka 150 miljoner kronor per år ( $2 \times [372 \times 1,84] \times 110\,000 \approx 150$  miljoner kronor). För ett av de största 20 rådgivningsföretagen, som uppskattas göra 520 inrapporteringar per år, kommer detta innebära en kostnad om cirka 700 000 kronor per år.<sup>15</sup> Kostnaden för ett av de övriga rådgivningsföretagen, som uppskattas rapportera in åtta arrangemang årligen, kan uppskattas till cirka 10 000 kronor per år.<sup>16</sup>

De olika alternativen som utredningen har övervägt när det gäller utformningen av advokaters uppgiftsskyldighet bedöms inte förändra storleken på dessa kostnader nämnvärt eftersom utredningen gör bedömningen att det ändå kommer att vara advokaten som sköter inrapporteringen.

Utöver dessa kostnader kommer företagen att få vissa initiala kostnader. Dessa består i kostnader för att informera sig om och tolka de nya reglerna samt att göra en analys av hur de påverkar företaget. Dessutom kommer troligen företagen få genomföra interna utbildningsinsatser för att sprida kunskapen inom företagen. Därtill kommer troligen kostnader för upprättande av rutiner och system inom företagen för att identifiera rapporteringspliktiga arrangemang. Såväl kostnader för utbildningsinsatser som kostnader för rutiner och system kommer i stor utsträckning att variera mellan olika uppgiftsskyldiga rådgivare beroende på främst företagets storlek men även vilken verksamhet som bedrivs. Utredningen gör därför bedömningen att det inte är möjligt att uppskatta vare sig tidsåtgång för utbildning eller kostnader för rutiner och system.

---

<sup>13</sup> SSYK står för Standard för svensk yrkesklassificering.

<sup>14</sup> Tillväxtverket (2017), *Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader*, Info 0696, s. 15.

<sup>15</sup>  $520 \times 2 \times (372 \times 1,84) = 711\,859$  kronor.

<sup>16</sup>  $8 \times 2 \times (372 \times 1,84) = 10\,952$  kronor.

De löpande kostnaderna består främst i ovan angivna kostnader för inrapportering men även kostnader för att hålla sig uppdaterad på förändringar i regelverket, t.ex. Skatteverkets föreskrifter om undantag. Därtill kommer de kostnader ett företag måste lägga på att göra bedömningar av om arrangemang är rapporteringspliktiga eller inte. För att Skatteverket vid en eventuell revision ska kunna kontrollera att företag har fullgjort sin uppgiftsskyldighet måste företagen även lagra information om upplägg som de har utformat eller hanterat. Detta torde också kunna medföra en kostnad. Det är enligt utredningens mening inte möjligt att göra en uppskattning av storleken av kostnaderna för rådgivarna utöver den ovan uppskattade kostnaden för inrapportering (inkl. informationsinhämtning). Dessa kostnader torde dock bli betydande.

Utredningen har i beräkningarna endast utgått från effekterna av att följa reglerna. Därtill kommer vissa företag att drabbas av sanktioner och de kostnader som dessa innebär (se kapitel 14). Det är enligt utredningens bedömning inte möjligt att beräkna hur många företag som inte kommer att fullgöra uppgiftsskyldigheten och därmed riskerar att drabbas av sanktioner. Det är dock viktigt att ha i åtanke även denna kostnad som kommer att kunna drabba berörda företag om de inte fullgör uppgiftsskyldigheten.

Utöver de kostnader som redogörs för ovan kan förslagen också förväntas påverka rådgivarbranschen i sin helhet. Förslagen kan förväntas ha en viss avhållande effekt på såväl rådgivare som tillhandahåller aggressiva skatteupplägg som på potentiella användare. Incitamentet att utforma, marknadsföra och använda aggressiva skatteupplägg torde således minska. Möjligheten att använda vissa upplägg kan också minska genom att lagstiftningsåtgärder vidtas.

## 20.5.2 Användare

### *Allmänt*

Företag och enskilda som använder sig av skatteupplägg kommer att påverkas av förslagen på flera olika sätt. Användarnas möjligheter att minska den skattepliktiga inkomsten genom olika upplägg kommer försämrats, kostnaderna kommer att öka för de användare som köper tjänster av rådgivare och kostnaderna kommer även att öka för de

användare som själva är uppgiftsskyldiga. Dessa olika konsekvenser av förslagen behandlas i avsnitten nedan.

Det ska framhållas att förslagen leder till snabbare åtgärder från Skatteverkets sida, vilket kan öka rättssäkerheten och leda till färre kostsamma domstolsprocesser för de skattskyldiga. Det är också viktigt att påpeka att förslagen i viss mån kan innebära minskade kostnader för företag och enskilda som inte använder sig av aggressiv skatteplanering. Detta genom att Skatteverkets ökade tillgång till information innebär att myndigheten kan rikta urvalet vid kontroller bättre.

#### *Försämrade möjligheter att minska den skattepliktiga inkomsten genom olika upplägg*

Det föreslagna regelverket kommer innebära att Skatteverket får mer, bättre och tidigare information om potentiellt aggressiva skatteupplägg. Därigenom kan myndigheten fastställa korrekta skatter och informationen kan också användas som underlag för förslag till lagändringar. Det föreslagna regelverket kan i viss utsträckning också ha en avhållande effekt på såväl utbudet som användningen av aggressiva skatteupplägg. Sammantaget torde detta leda till att möjligheterna för användare att använda olika upplägg för att minska den skattepliktiga inkomsten försämrats.

#### *Ökade kostnader för användare som köper tjänster av rådgivare*

Det föreslagna regelverket innebär, såsom framgår av avsnitt 20.5.1, att rådgivningsföretag kommer att drabbas av ökade kostnader. Dessa kostnader kommer troligen att övervältras på kunderna, dvs. användarna. Detta eftersom de ökade kostnaderna för rådgivningsföretagen måste finansieras om vinstmarginalerna för dessa företag inte ska minska. Det föreslagna regelverket kommer därför troligen innebära ökade kostnader för användare som köper tjänster av rådgivare.

*Ökade kostnader för användare som själva är uppgiftsskyldiga*

Utredningens förslag innebär att såväl företag som enskilda i vissa fall ska lämna uppgifter till Skatteverket i egenskap av användare av rapporteringspliktiga arrangemang.

Utredningen antar att det främst är företag som kommer att bli uppgiftsskyldiga i egenskap av användare. Användare av rapporteringspliktiga arrangemang kan finnas inom vitt skilda verksamhetsområden. Effekterna berör således inte bara företag i vissa branscher. Det är omöjligt att förutse hur många företag som kommer att bli uppgiftsskyldiga i egenskap av användare. Detta särskilt eftersom även gränsöverskridande arrangemang som är allmänt kända och accepterade kommer att behöva rapporteras in till Skatteverket såsom kännetecknen i DAC 6 är utformade. När det gäller de rent inhemska arrangemangen kommer de föreslagna undantagen från rapporteringsplikt troligen innebära att sådana arrangemang, som är allmänt kända och accepterade, inte behöver rapporteras in.

Utredningen antar att det främst är större företag som kommer att använda sig av rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Med större företag avser utredningen i detta sammanhang de företag som har en årsomsättning som överstiger 500 miljoner kronor. Dessa företag uppgick år 2017 i Sverige till cirka 2 300 stycken enligt statistik från SCB:s företagsregister. Detta antagande grundar sig bl.a. på att det främst torde vara större företag som t.ex. har utländska dotterbolag. När det gäller de rent inhemska arrangemangen torde de små företagen<sup>17</sup> i större grad vara användare. Utredningen utgår dock från att dessa i stort sett alltid kommer att anlita rådgivare som då är uppgiftsskyldiga. När det gäller de företag som föreslås bli uppgiftsskyldiga för att det inte finns någon EU-baserad rådgivare alternativt svensk rådgivare gör utredningen även där antagandet att inrapporteringen i realiteten kommer att göras av rådgivaren. Det torde inte heller vara så vanligt att användaren blir uppgiftsskyldig av denna anledning, eftersom det är sannolikt att en anlita rådgivare (eller åtminstone en av dessa) oftast kommer att vara baserad i Sverige. Dessa antaganden leder till slutsatsen att det

<sup>17</sup> Med små företag avses här små och medelstora företag i enlighet med den definition som fogats till Europeiska kommissionen (2003), *Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag* (2003/361/EG). Kategorin mikroföretag samt små och medelstora företag (SMF-kategorin) utgörs av företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansomsättning inte överstiger 43 miljoner euro per år.

främst är större företag som tar fram rapporteringspliktiga arrangemang internt (s.k. in house) som kommer att beröras av förslagen i egenskap av uppgiftsskyldiga användare.

Utredningen antar att samtliga större företag kommer att beröras av förslagen. Detta bl.a. eftersom även helt oproblematiske, vanliga skatteplaneringsåtgärder kan komma att behöva inrapporteras såsom kännetecknen i DAC 6 är utformade. För att kunna beräkna de tillkommande administrativa kostnaderna för dessa företag måste ett antagande göras avseende hur många inrapporteringar per år som det är sannolikt att ett större företag kommer att göra. Det är mycket svårt att göra denna uppskattning dels eftersom utredningen inte har full insikt i hur vanligt det är att större företag tar fram skatteupplägg för egen användning, dels på grund av direktivets reglering avseende vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga. För att kunna göra en rimlig uppskattning har utredningen träffat ett antal större företag och då inhämtat deras synpunkter i frågan. Utredningen antar att ett företag i genomsnitt kommer att göra två inrapporteringar per månad, dvs. 24 inrapporteringar per år. Det kan således uppskattas att dessa 2 300 större företag kommer att göra totalt cirka 55 000 inrapporteringar per år. Utredningen antar vidare att tidsåtgången, precis som för en rådgivare, är två timmar eftersom företagen själva torde ha tillgång till den information som krävs för att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Även på ett större företag antas det vara en jurist som sköter inrapporteringen, varför samma genomsnittslön som använts i beräkningen ovan kan användas i denna beräkning. De administrativa kostnaderna för större företag för att fullgöra den nya uppgiftsskyldigheten uppskattas uppgå till cirka 75 miljoner kronor ( $2 \times [372 \times 1,84] \times 24 \times 2\,300 \approx 75$  miljoner kronor). För ett större företag, som uppskattas göra 24 inrapporteringar på ett år, kommer detta innebära en kostnad om cirka 30 000 kronor per år.<sup>18</sup>

Även enskilda kommer att beröras av förslagen. I gruppen berörda enskilda återfinns bl.a. enskilda näringsidkare och delägare i fåmansföretag. Därutöver kan även privatpersoner bli uppgiftsskyldiga i egenskap av användare. Även om det troligen rör sig om en heterogen grupp enskilda kan en särskild grupp fysiska personer identifieras som, jämfört med andra fysiska personer, torde vara särskilt

---

<sup>18</sup>  $24 \times 2 \times (372 \times 1,84) = 32\,855$  kronor.

benägna att använda sig av sådana gränsöverskridande arrangemang som omfattas av förslagen.<sup>19</sup> Det rör sig om den kategori individer som brukar benämnas High Net Worth Individuals (HNWI), vilket innebär att de är dollarmiljonärer.<sup>20</sup> Sverige har klättrat på topplistan över de länder som har flest dollarmiljonärer och ligger nu på 23:e plats. Antalet HNWI i Sverige uppgick 2017 till 132 000 personer.<sup>21</sup> Även om det är svårt att avgöra hur stor del denna grupp utgör av de enskilda som föreslås bli uppgiftsskyldiga anser utredningen att det är viktigt att lyfta fram att förslagen särskilt bedöms beröra dessa individer.

Även om utredningen ovan har identifierat att enskilda kan beröras av förslagen i egenskap av uppgiftsskyldiga användare utgår utredningen från antagandet att den stora majoriteten av dessa anlitar en rådgivare och att denne då är uppgiftsskyldig alternativt i realiteten är den som sköter inrapporteringen. Självfallet kommer detta att medföra ökade kostnader för de enskilda i form av ökade kostnader för rådgivning.

### 20.5.3 Särskilt om stora koncerner

Rådgivardefinitionen innebär att ett bolag som, genom sin bolagsjurist eller skatteavdelning, ger råd avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang till ett annat bolag inom samma koncern ses som rådgivare. Om ett arrangemang däremot tas fram internt inom ett bolag är det bolaget såsom användare av arrangemanget som är uppgiftsskyldigt. Detta innebär att stora koncerner kan träffas av den föreslagna uppgiftsskyldigheten dels i egenskap av rådgivare, dels i egenskap av användare. Utredningen har i författningskommentaren försökt ge viss vägledning angående när ett företag ska ses som rådgivare i förhållande till ett annat koncernföretag, se kommentaren till det nya 33 b kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Det stora antal transaktioner som genomförs av stora koncerner och den relativt vida utformningen av kännetecknen kan innebära att

---

<sup>19</sup> Se t.ex. Europeiska kommissionen (2017), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD/2017/0236 final – 2017/0138 (CNS), s. 68.

<sup>20</sup> De som har investerbara tillgångar, utöver bostaden och konsumtionsvaror, värda mer än en miljon US-dollar, CapGemini (2018), *World Wealth Report 2018*, s. 3.

<sup>21</sup> CapGemini (2018), *World Wealth Report 2018*, s. 11.

en stor mängd åtgärder kan anses utgöra rapporteringspliktiga arrangemang. Kännetecknen avseende internprissättning torde vara särskilt problematiska. Dessa kännetecknen har i enlighet med DAC 6 en mycket vid utformning och det krävs inte heller att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Som exempel kan nämnas att samtliga arrangemang som innefattar en överföring av svårvärderade immateriella tillgångar mellan *anknutna personer* kommer att bli rapporteringspliktiga. I betänkandet behandlas kännetecknen avseende internprissättning i avsnitt 11.6.14 samt i författningskommentaren (se kommentaren till 26–28 §§ i den föreslagna nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang).

Det stora antalet anställda i stora koncerner torde innebära en ökad risk för att åtgärder som utgör rapporteringspliktiga arrangemang vidtas av personer som saknar kännedom om det föreslagna regelverket.

När det gäller mer avancerad skatteplanering torde externa skatterådgivare så gott som alltid vara inblandade, om än i olika utsträckning. I de fallen åvilar uppgiftsskyldigheten skatterådgivaren, såvida denne inte saknar anknytning till EU. Om rådgivaren är advokat kan dock både advokaten och användaren bli uppgiftsskyldiga.

#### 20.5.4 Konsekvenser för små företag<sup>22</sup>

Utredningens förslag innebär bl.a. att DAC 6 genomförs i svensk rätt och innebär att det primärt är rådgivare som ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Även användare kan i vissa fall bli uppgiftsskyldiga. I kretsen uppgiftsskyldiga finns såväl stora som små företag (och även enskilda). Uppgiftsskyldigheten är i princip densamma för alla och det är möjligt att de krav som därigenom ställs på företagen, såväl rådgivare som användare, kan komma att bli särskilt betungande för små företag med begränsade resurser. DAC 6 ger dock inte något utrymme för att ta särskild hänsyn till små företag vid regleringen av uppgiftsskyldigheten.

När det gäller de rent inhemska arrangemangen finns visst utrymme för särreglering. En utgångspunkt för utredningen har dock varit att reglerna i så stor utsträckning som möjligt bör vara desamma

---

<sup>22</sup> Med små företag avses små- och medelstora företag, se not 17.

för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang. Detta i syfte att begränsa den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga. Utredningen har dock föreslagit vissa undantag från rapporteringsplikten avseende rent inhemska arrangemang. I och med att de mindre företagen i större grad torde vara användare av rent inhemska arrangemang, och att det främst är större företag som torde komma att använda sig av rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, kan undantagen möjligen gynna de mindre företagen. Att samma krav ställs på alla företag, oavsett storlek, som blir uppgiftsskyldiga i egenskap av rådgivare avseende inhemska arrangemang får anses vara proportionerligt eftersom de blir uppgiftsskyldiga i sin näringsverksamhet. Förslagen har utformats så att den administrativa bördan för rådgivare och användare ska begränsas så långt det är möjligt. Såsom framgår nedan kommer förslagen troligen också innebära en ökad konkurrensneutralitet mellan små och stora företag. Sammantaget gör utredningen bedömningen att någon särskild hänsyn, i den mån det är möjligt, inte behöver tas till små företag vid utformningen av regelverket.

## 20.6 Påverkan på konkurrensförhållanden

Det huvudsakliga syftet med förslagen är att motverka aggressiv skatteplanering. Förslagen förväntas ha en viss avhållande effekt för rådgivare som tillhandahåller aggressiva skatteupplägg, liksom för skattskyldiga som överväger att använda sådana upplägg. Incitamentet att utforma, marknadsföra och använda aggressiva skatteupplägg torde således minska. Möjligheten att använda vissa upplägg kan också minska genom att lagstiftningsåtgärder vidtas. De företag som använder sig av aggressiva skatteupplägg kommer att löpa en ökad risk att bli granskade av Skatteverket, vilket kan leda till höjningar av beskattningsunderlaget. De kommer dessutom att drabbas av kostnader för inrapportering, åtminstone indirekt genom att rådgivarens kostnader övervältras. Förslagen torde således på flera olika sätt bidra till att företag som inte använder sig av aggressiv skatteplanering kan verka på mer likvärdiga villkor. Utredningens förslag bedöms således kunna ha en positiv effekt på konkurrensförhållandena eftersom främst större företag inte i samma utsträckning kan få konkurrensfördelar genom aggressiv skatteplanering. Detta torde innebära en



positiv effekt för de små företagen, som i mindre utsträckning bedöms använda sig av sådan aggressiv skatteplanering som omfattas av förslagen.<sup>23</sup>

Eftersom förslagen innebär att rådgivningsföretag drabbas av ökade kostnader gör utredningen bedömningen att priserna för rådgivningstjänster troligen kommer att öka, eftersom rådgivarna sannolikt kommer att vältra över denna kostnad på sina kunder. De ökade kostnader som förslagen medför måste ju finansieras om inte rådgivningsföretagens vinstmarginaler ska minska. En minskad efterfrågan på aggressiva skatteupplägg skulle kunna påverka rådgivarbranschen genom en minskning av antalet rådgivare (alternativt att rådgivningsföretagen får strukturera om sin verksamhet). Detta kan i förlängningen få effekter på sysselsättningen, men det är inte möjligt att göra några beräkningar avseende dessa eventuella effekter.

Med tanke på att utredningens förslag innebär att rent inhemska arrangemang i vissa fall undantas från rapporteringsplikt och det kan antas att det främst är svenska rådgivare och företag som utformar respektive använder sådana arrangemang skulle utredningens förslag kunna innebära att företag utan gränsöverskridande verksamhet påverkas positivt av förslaget. Så hade i ännu större utsträckning blivit fallet om utredningens förslag inte hade omfattat de rent inhemska arrangemangen. Samtidigt bedöms nyttan med att regleringen även omfattar dessa arrangemang överväga nackdelarna, i form av ökad administrativ börda.

Förslagen genomför DAC 6 och innebär därför att kostnaderna för att bedriva verksamhet i EU ökar jämfört med investeringsmöjligheter i andra länder som inte har regler om informationsskyldighet. Förslagen skulle därmed kunna påverka investerare från länder utanför EU och deras vilja att anlita rådgivare inom EU. När det gäller konkurrensen mellan rådgivare inom EU, och då bl.a. svenska rådgivare i förhållande till övriga EU-baserade rådgivare, torde den i viss utsträckning vara beroende av hur övriga EU-länder implementerar direktivet och utformar sina sanktionssystem. Det är därför svårt att på förhand avgöra hur konkurrensförhållanden för rådgivare baserade inom EU påverkas. En möjlig effekt är emellertid

---

<sup>23</sup> Europeiska kommissionen (2017), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD/2017/0236 final – 2017/0138 (CNS), s. 69.

att rådgivare omlokaliserar till de länder som har de mildaste sanktionerna. Även om det i nuläget inte är möjligt att göra någon bedömning av detta är det enligt utredningen av vikt att lyfta fram dessa möjliga effekter av det nya regelverket.

## 20.7 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen i betänkandet kommer att medföra kostnader för Skatteverket. Nedan redogörs för Skatteverkets uppskattning av kostnaderna. En utgångspunkt har varit att it-systemet bör ha så hög grad av automatik som möjligt. Detta innebär en högre initial kostnad i form av it-utveckling men lägre årliga kostnader för manuell hantering. Det skapar också bättre möjligheter att använda inkomna uppgifter på ett effektivt sätt. En annan utgångspunkt har varit det av utredningen uppskattade antalet inrapporteringar (se avsnitt 20.5 ovan).

Kostnaderna för it-utveckling uppskattas till cirka 40 miljoner kronor.

Kostnader för inhämtning av uppgifter uppskattas till mellan 80 och 90 miljoner kronor per år. Beloppet avser dels manuellt arbete avseende uppgifter som lämnas på pappersblankett, dels kvalitetskontroll av lämnade uppgifter.

Kostnader för automatiskt utbyte av upplysningar uppskattas till cirka 30 miljoner kronor per år. Beloppet avser kostnader för att översätta delar av uppgifterna till engelska.<sup>24</sup>

Ökade kostnader för riskanalys och urval uppskattas till cirka 10 miljoner kronor per år. Beloppet avser strategiska överväganden, riskanalys, urvalsprioriteringar m.m.

Skatteverket har också gjort bedömningen att myndigheten kommer att ha ökade kostnader för kontroll under de fem första åren, på grund av att myndigheten kommer att få kännedom om fler granskningsvärda företeelser och omfattningen av dessa. Dessa kostnader uppskattas till cirka 70 miljoner kronor. För tid efter de fem första

---

<sup>24</sup> Uppskattningen bygger på Skatteverkets antagande att två tredjedelar av alla inrapporterade arrangemang är gränsöverskridande. Ett antagande om hur stor del av inrapporteringarna som avser gränsöverskridande arrangemang måste göras för att kunna uppskatta kostnaderna för informationsutbytet. Det ska dock framhållas att ett sådant antagande är förenat med stor osäkerhet. Utredningen har som framgår ovan gjort bedömningen att det inte är möjligt att göra en uppskattning av den administrativa bördan uppdelat på gränsöverskridande respektive inte gränsöverskridande arrangemang.

åren uppskattas ingen merkostnad i förhållande till dagens kostnad. Det beror på ett antagande om att antalet skatteupplägg kommer att minska eller kontrollverksamheten läggas om.

Kontroll av att det nya regelverket efterlevs och hantering av rapporteringsavgifter uppskattas medföra kostnader om mellan 30 och 40 miljoner kronor per år.

Den initiala kostnaden för informationsinsatser uppskattas uppgå till cirka 500 000 kronor.

Övriga kostnader (kostnader för löpande informationsinsatser, kartläggningsuppdrag, ställningstaganden och uppföljning) uppskattas till cirka 2 miljoner kronor per år.

Sammanfattningsvis uppskattar således Skatteverket engångskostnaderna till cirka 110 miljoner kronor. De årliga kostnaderna uppskattas till mellan 150 och 170 miljoner kronor per år. För att täcka dessa kostnader torde Skatteverket behöva ökade anslag. Även om det saknas underlag för att kunna göra en traditionell beräkning av de offentligfinansiella effekterna av förslagen (se ovan) ska framhållas att förslagen förväntas ha en betydande inverkan på skatteintäkternas storlek. Ökningen av skatteintäkterna bedöms kraftigt överstiga de kostnader som förslagen kommer medföra för Skatteverket.

## 20.8 Effekter för de allmänna förvaltningsdomstolarna

De allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att påverkas av förslagen. Ett antal olika effekter är sannolika. Förslagen kan leda till fler mål i domstolarna genom att Skatteverket blir bättre på att upptäcka skattskyldigas användning av skatteupplägg. Tvister om rapporteringsavgift kommer sannolikt också att medföra en ökning av antalet mål. Å andra sidan kan andra effekter av regelverket påverka antalet mål i motsatt riktning. Regelverket kan antas ha en viss förebyggande effekt, dvs. att användningen av upplägg för aggressiv skatteplanering minskar. Skatteverkets förbättrade kontrollmöjligheter kan också leda till att det tidigare kommer vägledande avgöranden, vilket i förlängningen kan minska antalet processer. Regelverket förväntas också ge bättre möjligheter att tidigt genomföra regelförändringar i syfte att stoppa aggressiv skatteplanering. Även sådana regelförändringar kan påverka måltillströmningen.

Det är svårt att bedöma nettoeffekten av förslagen för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Enligt utredningens mening är det dock inte osannolikt att förslagen kommer att medföra en något ökad måltillströmning och därmed en viss kostnadsökning.

## 20.9 Förenlighet med EU-rätten

Det föreslagna regelverket bedöms vara förenligt med fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF), se avsnitt 18.2.

### 20.10 Effekter för jämställdhet mellan kvinnor och män

Utredningens förslag kommer primärt beröra juridiska personer och då främst advokat- och revisionsbyråer samt större företag. Förslagen kommer därför i huvudsak att få indirekta effekter på ekonomisk jämställdhet och fördelning genom ägande och drivande av företag. Fysiska personer kommer endast i vissa fall direkt beröras och då bl.a. i egenskap av delägare i fåmansföretag eller handelsbolag eller som enskild näringsidkare.

När det gäller rådgivare har utredningen försökt utröna hur könsfördelningen är i rådgivarbranschen och har då utgått från de två stora aktörerna, nämligen advokatbyråerna och revisionsbyråerna. Enligt Advokatsamfundets stora undersökning om kåren och av tillståndet i kåren<sup>25</sup> är 24 procent av delägarna i advokatbyråerna kvinnor och 76 procent män.<sup>26</sup> Tidningen Balans genomför varje år en jämställdhetsundersökning där bl.a. könsfördelningen på delägarna i de sju största revisionsbyråerna<sup>27</sup> mäts. Av den undersökning som genomfördes 2018 framgår att andelen kvinnor bland delägarna i dessa revisionsbyråer uppgick till i genomsnitt 23 procent gentemot 77 procent manliga delägare. I ledningsgrupperna i dessa byråer var andelen kvinnor dock högre, 41 procent i genomsnitt gentemot 59 procent män.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Undersökning gjord av Novus under hösten 2017.

<sup>26</sup> Persson, Johan (2018), *Sådan är dagens advokat*, Advokaten nr 1 2018, s. 28.

<sup>27</sup> Dessa är: BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, Mazars och PwC.

<sup>28</sup> Lennartsson, Rakel (2018), *Backlash för jämställdheten i branschen*, Balans nr 2 2018 s. 18–23 och FAR (2018), *Års- och hållbarhetsredovisning 2017/2018*, s. 21.

Det är förenat med stora svårigheter att närmare beräkna den könsmissiga fördelningen av antalet berörda rådgivare. Mot bakgrund av ovan angiven statistik kan det ändå med ett stort mått av säkerhet antas att män i högre grad än kvinnor kommer att påverkas av regelverket i egenskap av delägare i de företag som är att anse som rådgivare.

När det gäller vilka som kommer att påverkas av förslagen i egenskap av användare har utredningen ovan utgått från att främst större företag kommer att beröras. Ovan angivna beräkning rör dock den administrativa bördan av förslagen. När man ser till effekter för jämställdhet och fördelning måste beaktas att förslagen förväntas ha en avhållande effekt på aggressiv skatteplanering och även leda till ökade skatteintäkter. Detta innebär att färre individer kommer att ägna sig åt aggressiv skatteplanering och att fler kommer att få betala mer i skatt. När man ser till de fysiska personer som direkt kan beröras kan dessa utgöras av bl.a. delägare i fåmansföretag, handelsbolag samt enskilda näringsidkare. Statistik visar att det är fler män än kvinnor som är delägare i fåmansaktiebolag och handelsbolag samt är enskilda näringsidkare. Det är 75 procent av delägarna i fåmansbolag som är män och 25 procent som är kvinnor. Vidare är det 39 procent av enskilda näringsidkare som är kvinnor och 61 procent män respektive 35 procent av delägarna i handelsbolag som är kvinnor och 65 procent män.<sup>29</sup> Generellt sett är det fler män än kvinnor som äger och driver företag.<sup>30</sup> Kvinnor torde således inte anlita rådgivare och använda potentiellt aggressiva skatteupplägg i samma utsträckning som män. Det föreslagna regelverket förväntas medföra att företag som inte använder sig av aggressiv skatteplanering kan verka på mer likvärdiga villkor. Som framgår ovan gör utredningen bedömningen att små företag använder aggressiva skatteupplägg i mindre utsträckning än stora företag. Därigenom kan möjligheterna för kvinnor och män att driva företag på samma villkor också påverkas i positiv riktning, eftersom företag som drivs av kvinnor är mindre i termer av antalet sysselsatta och omsättning än de företag män

<sup>29</sup> Skatteverket (2017), *Skattesystemets utveckling 2006–2015, Kartläggning av könsuppdelad statistik*, den 26 juni 2017 (dnr 200 265892-17/113) och Skatteverket (2018), *Skattesystemets utveckling 2006–2015, Del II Fördjupad analys av rot- och rutavdrag, investeringssparkonto och delägare i fåmansbolag ur ett jämställdhetsperspektiv*, den 21 juni 2018, (dnr 200 265892-17/113).

<sup>30</sup> Tillväxtanalys (2015), *Att mäta kvinnors företagande*, PM 2015:16, s. 1 och 10, jfr prop. 2017/18:245 s. 311 och prop. 2017/18:1, Skattefrågor, avsnitt 6.6., s. 312.

driver.<sup>31</sup> I sammanhanget kan också nämnas att det finns studier som tyder på att kvinnor har en högre skattemoral än män och med skattemoral avses då viljan att betala skatt.<sup>32</sup> Förslagen torde genom att minska möjligheterna till aggressiv skatteplanering, och i viss mån även skattefusk, kunna bidra till en ökad ekonomisk jämställdhet mellan män och kvinnor. Sammantaget skulle regelverket i förlängningen kunna påverka ett av de jämställdhetspolitiska målen, nämligen delmålet Ekonomisk jämställdhet. Det är dock inte möjligt att göra någon beräkning avseende dessa eventuella effekter.

## 20.11 Övriga konsekvenser

Utredningens förslag medför ökad transparens avseende potentiellt aggressiva rapporteringspliktiga arrangemang men även avseende vissa arrangemang som kan underlätta skattefusk (se avsnitt 20.3 ovan). Regelverket förväntas kunna bidra till att vissa företag och privatpersoner avskräcks från att genomföra och rådgivare från att utforma och marknadsföra sådana upplägg som omfattas av regelverket. Även om regelverket i huvudsak inte ska träffa rent skattefusk torde det dock kunna ha en viss brottsförebyggande inverkan på viss skattebrottslighet.

Förslagen torde också medföra en förbättrad kontrollverksamhet hos Skatteverket och därmed ökade möjligheter att upptäcka skatteupplägg. Detta bedöms kunna innebära en viss positiv inverkan även på upptäckten av skattefusk. Antalet utredningar och lagföringar av skattebrottslighet eller ekonomisk brottslighet kan därför förväntas öka något. Konkurrenssituationen för företagen blir såsom ovan framgår också mer jämlik. Därigenom kan förslagen öka allmänhetens förtroende för skattesystemet.

Förslagen torde inte medföra några konsekvenser för miljön.<sup>33</sup> Utredningen bedömer att förslagen inte heller kommer att innebära några konsekvenser för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och

<sup>31</sup> Tillväxtanalys (2015), *Att mäta kvinnors företagande*, PM 2015:16, s. 10.

<sup>32</sup> D'Attoma, John, Volintiru, Clara & Steinmo, Sven (2017), *Willing to share? Tax compliance and gender in Europe and America*, Research & Politics, (april 2017) och Torgler, Benno & Valev, Neven T. (2010), *Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion*, Contemporary Economic Policy 28 (4) s. 554–568.

<sup>33</sup> Se dock Galaz, Victor m.fl. (2018), *Tax havens and global environmental degradation*, Nature Ecology & evolution, september 2018, s. 1352–1357 avseende kopplingen mellan skatteparadis och miljöförstöring.

offentlig service i olika delar av landet, och inte heller några konsekvenser för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen.

## 20.12 Sammanfattande bedömning

Förslagen kommer innebära en ökad administrativ börda för rådgivare och användare av rapporteringspliktiga arrangemang. Ovan har utredningen uppskattat att rådgivare och större företag sannolikt kan få ökade kostnader om totalt cirka 225 miljoner kronor per år för inhämtning av information och inrapportering till Skatteverket. Därtill förväntas även enskilda och mindre företag få ökade kostnader för inrapportering. Utöver kostnaden för inrapportering kommer framför allt rådgivare att få andra kostnader med anledning av förslagen, bl.a. kostnader för att fånga upp arrangemang som kan vara rapporteringspliktiga och bedöma om dessa arrangemang omfattas av regelverket. Dessa kostnader kan sannolikt bli väsentliga, sett till hela gruppen av uppgiftsskyldiga. Den sammantagna administrativa bördan förväntas kunna bli betydande. Förslagen har dock utformats så att den administrativa bördan för rådgivare och användare ska begränsas så långt det är möjligt. Även om det saknas underlag för att kunna göra en traditionell beräkning av de offentligfinansiella effekterna av förslagen ska framhållas att förslagen förväntas ha en betydande inverkan på skatteintäkternas storlek. Denna effekt bedöms kraftigt överstiga de kostnader för det offentliga (främst Skatteverkets kostnader) som förslagen förväntas medföra. Dessutom bedöms förslagen kunna ha en positiv effekt på konkurrensförhållandena eftersom främst större företag inte i samma utsträckning kan få konkurrensfördelar genom aggressiv skatteplanering. Utredningen gör bedömningen att nyttan med förslagen motiverar de ökade kostnaderna för bl.a. de uppgiftsskyldiga och Skatteverket.





DEL V

Författningskommentar



## 21 Författningskommentar

### 21.1 Förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

#### 1 §

Av paragrafen framgår att lagen innehåller bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang. Paragrafen innehåller också en hänvisning till det nya 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, där uppgiftsskyldigheten avseende sådana arrangemang regleras.

Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang innebär lagen – tillsammans med övriga lagförslag – att 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) införlivas i svensk rätt. De flesta paragrafer i lagen avser såväl gränsöverskridande som inte gränsöverskridande arrangemang. Vissa bestämmelser gäller dock enbart gränsöverskridande arrangemang, och bestämmelserna i 2 § första stycket, 13 § första stycket, 14 § och 15 § gäller enbart arrangemang som inte är gränsöverskridande.

#### 2 §

I *första stycket* regleras lagens tillämpningsområde när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Detta tillämpningsområde omfattar arrangemang avseende skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

I *andra stycket* anges tillämpningsområdet avseende gränsöverskridande arrangemang. Lagen gäller för gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Det innebär att tillämpningsområdet överensstämmer med tillämpningsområdet för rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC).

### 3 §

För tydlighetens skull anges i förevarande paragraf uttryckligen att lagens tillämpningsområde också omfattar gränsöverskridande arrangemang som skulle kunna påverka skyldigheten att rapportera in uppgifter om finansiella konton eller försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap (sådana arrangemang kan vara rapporteringspliktiga enligt 24 § eller 25 §), även om detta skulle kunna anses följa redan av 2 § andra stycket.

### 4 §

I paragrafen anges lagens innehåll.

### 5 §

I paragrafen definieras begreppet hemmahörande. Av bestämmelsen framgår att bedömningen av i vilken jurisdiktion en person hör hemma ska göras utan att hänsyn tas till vad som följer av skatteavtal.

### 6 §

I paragrafen definieras begreppet gränsöverskridande arrangemang. Definitionen motsvarar i princip den definition som finns i DAC 6, även om vissa justeringar har gjorts, främst för att anpassa definitionen till det språkbruk som normalt används i svensk lagtext. Paragrafen har tagits in för att genomföra artikel 3 punkten 18 i DAC, som infördes genom DAC 6. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 11.6.3. Med

gränsöverskridande arrangemang avses ett arrangemang som berör mer än en medlemsstat, eller en medlemsstat och ett tredjeland, och som uppfyller minst ett av sex alternativa villkor, vilka anges i paragrafens punkt 1–6.

Av *punkt 1* framgår att ett av dessa villkor är att inte samtliga deltagare i arrangemanget är hemmahörande i samma jurisdiktion. Vad som avses med att en person är hemmahörande i en viss jurisdiktion framgår av 5 §. I fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt får man utgå från delägarnas skatterättsliga hemvist, eftersom delägarna normalt får anses delta i arrangemanget. Om ett handelsbolag som ingår i ett arrangemang har delägare med olika skatterättslig hemvist är arrangemanget således gränsöverskridande.

*Punkt 2* avser fall då en eller flera av deltagarna i arrangemanget är hemmahörande i mer än en jurisdiktion. Så kan vara fallet om t.ex. ett bolag har dubbel skatterättslig hemvist.

I *punkt 3* 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. Detta motsvarar direktivets villkor att en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver affärsverksamhet i en annan jurisdiktion genom ett fast driftsställe beläget i den jurisdiktionen och arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftsstället. Punkten innebär att ett arrangemang som är hänförligt till ett fast driftställe per definition utgör ett gränsöverskridande arrangemang.

Villkoret i *punkt 4* är uppfyllt om en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion utan att vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe i denna jurisdiktion. Uttrycket bedriver verksamhet omfattar all form av affärsverksamhet, utan krav på att verksamheten ska medföra skattskyldighet i den aktuella jurisdiktionen. Det kan t.ex. röra sig om fall då den verksamhet som bedrivs i den andra jurisdiktionen endast omfattar en kortare tidsperiod och således inte innebär att något fast driftställe uppkommer i jurisdiktionen. Ett exempel kan vara en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet som utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader (OECD:s modellavtal artikel 5 punkt 3).

*Punkt 5* omfattar fall där arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av

den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

*Punkten 6* avser fall då arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap.

Begreppet arrangemang definieras inte i DAC 6. Utredningen har i avsnitt 11.6.2 bedömt att någon definition inte bör införas i svensk lagstiftning. Vägledning avseende begreppet ges i detta avsnitt.

## 7 §

Av paragrafen framgår att begreppet verklig huvudman har samma betydelse i förevarande lag som i lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Med verklig huvudman avses enligt 3 § den lagen en fysisk person som, ensam eller tillsammans med någon annan, ytterst äger eller kontrollerar en juridisk person, eller en fysisk person till vars förmån någon annan handlar. Presumtioner för när en fysisk person ska antas utöva den yttersta kontrollen över en juridisk person finns i 4 och 5 §§ nämnda lag. Presumtioner avseende det verkliga huvudmannskapet i stiftelser och truster eller liknande juridiska konstruktioner finns i 6 § respektive 7 § nämnda lag.

## 8 §

Av *första stycket* framgår att begreppet person har samma betydelse som i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Definitionen i den lagen motsvarar i sin tur definitionen av samma begrepp i DAC.

I 7 § nämnda lag anges att med person avses

- fysisk person,
- juridisk person,
- om gällande lagstiftning medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning, eller

- varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som lagen gäller för.

Av *andra stycket* framgår att med företag avses en person som inte är en fysisk person.

## 9 §

Paragrafen innehåller definitionen av begreppet anknutna personer. Paragrafen motsvarar stora delar av definitionen av anknutet företag i artikel 3 punkt 23 i DAC. I och med att begreppet person används i paragrafen omfattas även oäkta koncerner.

Av *första stycket första punkten* följer att personer ska anses utgöra anknutna personer om en person deltar i ledningen av en annan person genom att utöva ett väsentligt inflytande över denna andra person. Uttrycket väsentligt inflytande är ett vedertaget uttryck inom skattelagstiftningen för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra (prop. 2012/13:1, avsnitt 6.17.10, s. 239). Med begreppet ”väsentligt” avses i inkomstskattelagen normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 505). Det kan dock inte anses uppställas något krav på att innehavet ska vara av en viss procentuell storlek. Vid bedömningen av om ett väsentligt inflytande föreligger är även andra faktorer än storleken på ägarandelen av betydelse (prop. 2012/13:1, avsnitt 6.17.10, s. 239).

I de efterföljande punkterna anges att personer ska anses vara anknutna till varandra om en av personerna kontrollerar över 25 procent av rösterna i den andra personen (*punkt 2*), innehar, direkt eller indirekt, över 25 procent av kapitalet i den andra personen (*punkt 3*) eller har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen (*punkt 4*).

Villkoret i punkten 4 avser s.k. ekonomisk kontroll. Villkoret syftar till att hantera kringgående av innehavs krav som avser kapitalandel och tar sikte på om en person kan kontrollera ett bolag genom att ha rätt till det underliggande värdet i bolaget trots att personen inte innehar över 25 procent av andelarna i bolaget.

Av *andra stycket* framgår att om fler än en person uppfyller ett villkor som anges i första stycket när det gäller en och samma person, eller om en och samma person uppfyller ett sådant villkor när det gäller flera personer, ska samtliga personer anses vara anknutna personer.

#### 10 §

I paragrafen finns anvisningar avseende tillämpningen av 9 §.

I *första stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt 9 § om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag. Agerar flera personer tillsammans ska dessa personer behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman. Detta för att förhindra att innehav sprids ut på flera personer. Personer kan exempelvis anses agera tillsammans om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med överlåtarens intressen och önskningsar.

I *andra stycket* anges att vid ett indirekt innehav ska bedömningen av om villkoret i 9 § första stycket 3 är uppfyllt göras genom att andelarna på respektive nivå multipliceras med varandra. En person som innehar mer än 50 procent av rösterna ska anses inneha 100 procent av rösterna.

Vid tillämpningen av 9 § ska enligt *tredje stycket* en fysisk person och dennes make eller maka och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led räknas som en enda person. Bestämmelsen innebär att innehavet hos vissa närstående ska läggas samman. I och med bestämmelsens utformning utesluts sambor från dess tillämpningsområde.

#### 11 §

Av paragrafen framgår att begreppet rådgivare har samma betydelse i förevarande lag som i de föreslagna bestämmelserna i 33 b kap. 8 § SFL.



## 12 §

Av paragrafen framgår att begreppet användare har samma betydelse i förevarande lag som i den föreslagna bestämmelsen i 33 b kap. 10 § SFL.

## 13 §

Av paragrafen framgår under vilka förutsättningar ett arrangemang är rapporteringspliktigt. Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är enligt *första stycket* rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–20 §§. Ett gränsöverskridande arrangemang är enligt *andra stycket* rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–28 §§. Av *tredje stycket* följer att för att ett arrangemang som avses i 16–21 §§ eller 22 § 2 a), 3 eller 4 ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Detta krav motsvarar kriteriet om huvudsaklig nytta i DAC 6 (se del I i den bilaga IV till DAC som infördes genom DAC 6). Sådana arrangemang som avses i 22 § 1 eller 2 b), eller i 23–28 §§, är i enlighet med vad som följer av DAC 6 rapporteringspliktiga oavsett om en skatteförmån är en av de viktigaste fördelarna eller inte.

Angående innebörden av begreppet arrangemang, se avsnitt 11.6.2. Om ett arrangemang förändras kan detta leda till att ett nytt arrangemang uppkommer, vilket kan utlösa en ny uppgiftsskyldighet. Det krävs dock att det rör sig om väsentliga förändringar. Bedömningen av om en förändring är väsentlig får göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. En förändring som normalt inte kan anses väsentlig är t.ex. en villkorsändring avseende ett låneavtal, som innebär att ränta ska betalas månadsvis i stället för kvartalsvis. En förändring av räntesatsen eller en förlängning av låneavtalet kan däremot, beroende på omständigheterna, vara en väsentlig förändring.

En rådgivare kan vara skyldig att lämna uppgifter om ett arrangemang redan innan det har tillhandahållits till någon användare, jfr kommentaren till det nya 33 b kap. 22 § SFL. Det är dock bara s.k. marknadsförbara arrangemang (eng. marketable arrangements) som kan existera innan det finns någon tilltänkt användare (se avsnitt 11.6.5). Med begreppet marknadsförbart arrangemang avses ett arrangemang

som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning, jfr den nya punkt 24 som genom DAC 6 infördes i artikel 3 i DAC. Begreppet marknadsförbart arrangemang används inte i den svenska lagtexten. Även om direktivets definition ger utrymme för olika tolkningar anser utredningen att bestämmelsen måste tolkas så att begreppet inte omfattar sådana skatteupplägg som visserligen kan genomföras av ett stort antal skattskyldiga men där genomförandet ändå måste anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet. Begreppet omfattar således enbart ”produktifierad” skatterådgivning, där en i princip färdig ”produkt” marknadsförs till en större krets. Förekomsten av sådana arrangemang i Sverige torde vara mycket liten. Ett marknadsförbart arrangemang kan anses vara för handen när ”produkten” är färdig för att kunna marknadsföras. Om ett arrangemang inte är marknadsförbart rör det sig om ett s.k. anpassat arrangemang (eng. bespoke arrangement), jfr artikel 3 punkt 25 i DAC (även denna punkt infördes genom DAC 6). Inte heller detta begrepp används i den svenska lagtexten. Som framgår av avsnitt 11.6.5 kan ett anpassat arrangemang, till skillnad från ett marknadsförbart arrangemang, inte existera innan det finns en användare eller potentiell användare vars förhållanden arrangemanget har anpassats till. En inrapportering av ett marknadsförbart arrangemang där det ännu inte finns någon klient kommer enbart att avse uppbygget som sådant. En inrapportering av ett anpassat arrangemang kommer däremot alltid att avse ett förfarande som tillhandahålls eller genomförs i ett enskilt fall.

Kravet på att en skatteförmån ska vara en av de viktigaste fördelar som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget innebär att skatteförmånen inte behöver vara den enda eller den övervägande fördelen med arrangemanget. Det torde inte vara ovanligt att ett arrangemang medför flera viktiga fördelar. Skatteförmånen kan vara en av dessa men andra faktorer kan också vara av stor betydelse. Det kan t.ex. röra sig om att kostnaden för arbetskraft är låg i ett visst land. Kravet på att en skatteförmån ska vara en av de viktigaste fördelarna kan vara uppfyllt även om det finns flera betydelsefulla fördelar med arrangemanget, förutsatt att skatteförmånen är en av dessa. Kravet motsvarar som framgått ovan kriteriet om huvudsaklig nytta i DAC 6, och ska tolkas på samma sätt. Utredningen anser att bestämmelsen i DAC 6 bör tolkas så att kriteriet normalt inte är

uppfyllt om ett arrangemang har ett direkt samband med ett bolags huvudsakliga kommersiella verksamhet och inte är betingat av överväganden för att uppnå en skatteförmån.<sup>1</sup>

Sammanfattningsvis utgör kravet på att en skatteförmån ska vara en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget inte en särskilt hög tröskel. Om skatteförmånen uppgår till ett mycket litet belopp torde kravet dock normalt inte vara uppfyllt.

Skatteförmånen måste givetvis avse en skatt som omfattas av det aktuella regelverket. I fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande rör det sig om skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen eller lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (se kommentaren till 2 § första stycket). I fråga om gränsöverskridande arrangemang rör det sig om skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (se kommentaren till 2 § andra stycket).

Den skattskyldiges syfte med arrangemanget är inte avgörande, utan en objektiv bedömning ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Om arrangemanget avser ett marknadsförbart arrangemang som (ännu) saknar användare får bedömningen göras utifrån om en skatteförmån typiskt sett är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Det väsentliga är vad en person *rimligen kan förvänta sig*. Kravet kan således vara uppfyllt även om det senare visar sig att den avsedda skatteförmånen inte uppnås genom arrangemanget.

Kännetecknen i 22 § 2 a), 3 eller 4 avser situationer där en avdragsgill gränsöverskridande betalning mellan anknutna personer inte beskattas i mottagarens hemviststat, eller där beskattas mycket lågt eller omfattas av en förmånlig skatteregim. Som framgår av DAC 6 kan förekomsten av sådana förhållanden inte på egen hand ligga till grund för en slutsats att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Begreppet skatteförmån ska tolkas på samma sätt som begreppet skattefördel i DAC 6. Med begreppet avses även en skatteförmån i utlandet. Det uppställs inte något krav på att skatteförmånen ska

---

<sup>1</sup> Jfr motsvarande krav (main benefit test) i Storbritanniens regelverk DOTAS. I vägledningen gällande regelverket – HM Revenue & Customs (2018), *Disclosure of tax avoidance schemes: guidance*, uppdaterad den 20 april 2018 – uttalas följande (s. 32): ”The advantage is one of the main benefits of the arrangements if it is a significant or important element of the benefits and not incidental or insubstantial.”

avse innevarande beskattningsår. Det kan således röra sig även om en framtida skatteförmån, t.ex. underskott som kan utnyttjas vid senare beskattningsår. Begreppet skatteförmån omfattar såväl en minskning av skatt som uppskjuten beskattning.

Vid bedömningen av om ett arrangemang medför en skatteförmån bör, enligt kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU)<sup>2</sup>, bl.a. följande eventuella effekter av arrangemanget beaktas:

- Ett belopp ingår inte i skattebasen.
- Den skattskyldige drar nytta av ett avdrag.
- Det uppstår en skattemässig förlust.
- Ingen källskatt ska betalas.
- Utländsk skatt avräknas.

Den fördel som det innebär för en skattskyldig att följa gällande skatteregler i allmänhet – och således inte riskera omprövningar och sanktioner – är givetvis inte i sig en sådan skatteförmån som avses i förevarande paragraf.

#### 14 §

Av paragrafen framgår att ett arrangemang som inte är gränsöverskridande inte är rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen. Bestämmelsens tillämpningsområde är således inskränkt till rent inhemska arrangemang. Anledningen till detta är att något motsvarande undantag inte finns i DAC 6.

Genom bestämmelsen undantas rent inhemska arrangemang där de skattemässiga effekterna av arrangemangen utgör en direkt och förutsedd konsekvens av aktuella skatteregler. Det ska således inte vara fråga om komplicerade arrangemang som utnyttjar olika delar av skattelagstiftningen på ett sätt som inte har förutsetts av lagstiftaren. Till skillnad från skatteflyktslagen, som är tillämplig på arrangemang som bl.a. strider mot lagstiftningens syfte, rör det sig i denna

---

<sup>2</sup> Europeiska kommissionen (2012), *Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering* (2012/772/EU) punkt 4.7.

bestämmelse om de rakt motsatta fallen, dvs. arrangemang som är välkända, accepterade och vilka aldrig torde bli föremål för utredning av Skatteverket. Det kan röra sig om fall där tillämplig skattelagstiftning möjliggör, och i det närmaste förutsätter att den skattskyldige använder sig av, viss skatteplanering.

Utredningen anser det vara lämpligt att Skatteverket genom t.ex. ställningstaganden, publicering på hemsidan eller liknande ger exempel på när undantaget i bestämmelsen kan vara tillämpligt.

### 15 §

Enligt denna paragraf får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer (i praktiken Skatteverket) meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande. Anledningen till att bestämmelsen inte omfattar gränsöverskridande arrangemang är att DAC 6 inte innehåller någon motsvarande möjlighet till undantag.

För att så långt möjligt minska de administrativa kostnaderna för rådgivare, användare och Skatteverket är det viktigt att, i den mån det är möjligt, anpassa regelverket avseende de inhemska arrangemangen så att uppgifter inte behöver lämnas i onödan. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer bör därför ha möjlighet att föreskriva om undantag från rapporteringsplikt för arrangemang som t.ex. redan är välkända för Skatteverket.

Olika aktörer som t.ex. näringslivs- och branchorganisationer kan sannolikt bidra med förslag på arrangemang som bör undantas.

### 16 §

I denna paragraf återfinns ett av de kännetecknen som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt. Ett arrangemang är enligt förevarande paragraf rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innebär att en inkomst omvandlas till en tillgång eller gåva, eller till en annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller undantas från beskattning. En ytterligare förutsättning för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt är att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se kommentaren till 13 § ovan).

I fråga om gränsöverskridande arrangemang motsvarar bestämmelsen i förevarande paragraf det kännetecknen som finns i kategori B punkt 2 i del II av den bilaga IV till DAC som lades till genom DAC 6. Bestämmelsen avser dock även rent inhemska arrangemang.

Bestämmelsen kan bli tillämplig på arrangemang som syftar till att t.ex. undvika tjänstebeskattning av utdelningar och kapitalvinster på andelar i fåmansföretag. Med uttrycket ”annan kategori av inkomst” avses dock inte bara omvandling av inkomster från ett inkomstslag till ett annat. Även inom ett och samma inkomstslag kan det finnas olika kategorier av inkomster, som beskattas olika. En försäljning av aktier som utgör lagertillgångar beskattas t.ex. annorlunda än en försäljning av aktier som utgör kapitaltillgångar. Ett annat exempel är om ett moderbolag lämnar ett tillskott i form av en fordran till sitt dotterbolag i en annan stat. Moderbolaget skulle genom ett sådant arrangemang kunna omvandla en skattepliktig ränteinkomst till en skattefri utdelning från dotterbolaget.

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).

Ett exempel på en situation som inte omfattas av förevarande paragraf är då en avdragsgill betalning görs från ett bolag i en stat med högre skattesats till ett bolag i en stat med lägre skattesats. Detta utgör således inte en sådan inkomstomvandling som avses i bestämmelsen. Däremot kan en sådan transaktion under vissa förutsättningar omfattas av något av de kännetecknen som anges i 22 §.

Ett annat exempel på en situation som inte omfattas av paragrafen är då beskattningen av inkomster hos en skattskyldig person skjuts upp, t.ex. genom nyttjande av bestämmelserna om periodiseringsfonder i 30 kap. IL.

En renodlad gåva torde inte heller kunna innebära att paragrafen blir tillämplig. Däremot omfattar bestämmelsen fall där viss ersättning betalas, men där transaktionen i sin helhet betraktas som en gåva vid inkomstbeskattningen.

## 17 §

Av denna paragraf framgår att ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om 1. det innefattar förvärv av andelar i ett företag, 2. den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet och 3. förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst. En ytterligare förutsättning för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt är att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se kommentaren till 13 § ovan).

Kännetecknet är tillämpligt på såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. En gränsöverskridande situation kan uppkomma t.ex. om det förvärvade företagets förluster är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat.

I fråga om gränsöverskridande arrangemang motsvarar bestämmelsen i förevarande paragraf delvis det kännetecknet som finns i kategori B punkt 1 i del II av den bilaga IV till DAC som lades till genom DAC 6. Villkoret i DAC 6 att förvärvaren avvecklar den huvudsakliga verksamheten i företaget har dock ersatts med villkoret att den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet. Syftet är att även få med situationer där verksamheten i ett företag avvecklas inför en förestående andelsöverlåtelse. Vidare är bestämmelsen, till skillnad från motsvarande bestämmelse i DAC 6, tillämplig även om det inte är förvärvaren, utan en till förvärvaren anknuten person, som använder det förvärvade företagets underskott. Bestämmelsen har således ett vidare tillämpningsområde än vad som följer av DAC 6. Det är dock bara de situationer som avses i direktivet som kommer att omfattas av det automatiska informationsutbytet med andra medlemsstater (se avsnitt 15.1).

Villkoret att avvecklingen av den huvudsakliga verksamheten sker ”i samband” med förvärvet omfattar såväl fall där avvecklingen görs inför en förestående andelsöverlåtelse som fall där förvärvaren avvecklar verksamheten omedelbart eller inom en kortare tid efter att ha förvärvat företaget. Om förvärvaren driver verksamheten i företaget vidare i flera år är villkoret inte uppfyllt.

Kravet att det förvärvade företagets underskott ska användas för att minska förvärvarens eller ett närstående företags skattepliktiga

inkomst omfattar även fall där denna minskning sker ett senare beskattningsår. Det företag som använder underskotten kan till och med gå med förlust vid tidpunkten för förvärvet. Dock måste även övriga villkor för rapporteringsplikt vara uppfyllda. Det innebär t.ex. att skatteförmånen redan vid den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten ska fullgöras måste framstå som en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget.

Det förvärvade företaget behöver inte vara ett underskottsföretag enligt bestämmelserna i 40 kap. IL. Det kan även röra sig om ett företag som inte har några kvarstående underskott från tidigare beskattningsår men som går med förlust under det år förvärvet sker.

Med användning av underskott avses i paragrafen att underskotten dras av i Sverige eller används på motsvarande sätt i en annan jurisdiktion.

### 18 §

I denna paragraf återfinns ett av de kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt. Ett arrangemang är enligt paragrafen rapporteringspliktigt om det väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur, och det är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

Bestämmelsen motsvarar det kännetecken som återfinns i kategori A punkt 3 i del II av den bilaga IV till DAC som lades till genom DAC 6. Bestämmelsen avser dock såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang.

I *första punkten* anges ett av de villkor som måste vara uppfyllda för att arrangemanget ska omfattas av detta kännetecken, nämligen att det väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur. Med standardiserad dokumentation avses att arrangemanget förutsätter att användaren använder viss, på förhand bestämd, dokumentation, t.ex. avtal, och att denna dokumentation inte behöver anpassas i högre grad till varje enskild användare. Med att arrangemanget är standardiserat till sin struktur avses att användaren måste



genomföra en viss eller vissa specifika transaktioner som tillsammans utgör arrangemanget, t.ex. genom att köpa ett särskilt finansiellt instrument eller bilda en viss typ av bolag.

Även villkoret i *andra punkten*, att arrangemanget är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras, måste vara uppfyllt för att ett arrangemang ska träffas av kännetecknet. Därigenom klargörs att det ska vara fråga om arrangemang som ska kunna användas av flera personer med endast smärre justeringar. Anpassas arrangemanget i större utsträckning till den enskilde användaren omfattas det inte av detta villkor.

Bestämmelsen omfattar arrangemang som är av den typen att det rör sig om färdiga paketlösningar och som marknadsförs till en större krets, dvs. produktifierad skatterådgivning. Kännetecknet omfattar i princip endast s.k. marknadsförbara arrangemang (se avsnitt 11.6.8). Sådana ”skatteprodukter” torde endast i mycket liten utsträckning förekomma i Sverige. Även om det i Sverige förekommer skatteupplägg som används av ett stort antal skattskyldiga och som utformas på ett liknande sätt, såsom var fallet med de s.k. kattrumporna som tidigare var vanligen förekommande (prop. 2016/17:99 s. 27–37), kan dessa upplägg inte anses vara sådana standardiserade arrangemang som omfattas av kännetecknet.

Kännetecknet är i princip endast tillämpligt då arrangemanget har tillhandahållits av en professionell rådgivare.

## 19 §

Paragrafen innehåller ett av de kännetecken som kan medföra att ett arrangemang blir rapporteringspliktigt. I paragrafen föreskrivs att ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om användaren eller en deltagare i arrangemanget har förbundit sig att inte röja för andra rådgivare, Skatteverket eller en utländsk skattemyndighet, hur en skatteförmån kan uppnås genom arrangemanget. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Bestämmelsen motsvarar, såvitt avser de gränsöverskridande arrangemangen, kännetecknet i kategori A punkt 1 i del II i bilaga IV till DAC,

vilken infördes genom DAC 6. Bestämmelsen är dock tillämplig även avseende rent inhemska arrangemang.

## 20 §

I denna paragraf återfinns ett av de kännetecken som kan göra ett arrangemang rapporteringspliktigt. Ett arrangemang är enligt förevarande paragraf rapporteringspliktigt enligt 13 § om rådgivarens ersättning fastställs med hänsyn till storleken av den skatteförmån som arrangemanget medför (*punkt 1*), eller är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån (*punkt 2*). I fråga om gränsöverskridande arrangemang motsvarar bestämmelsen det kännetecken som återfinns i kategori A punkt 2 i del II i bilaga IV till DAC, vilken infördes genom DAC 6. Bestämmelsen är dock tillämplig även i fråga om arrangemang som inte är gränsöverskridande.

Punkt 2 i paragrafen omfattar även avtalsvillkor som innebär att rådgivaren är skyldig att helt eller delvis reducera eller återbetala ersättningen om den avsedda skatteförmånen helt eller delvis inte uppnås.

Kännetecknet är bara tillämpligt om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se kommentaren till 13 §).

## 21 §

Av denna paragraf 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 1) mellanliggande företag utan annan kommersiell huvudfunktion, eller 2) transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper.

I och med att det är en förutsättning för bestämmelsens tillämpning att medel förs mellan olika jurisdiktioner blir den inte tillämplig i fråga om rent inhemska arrangemang. För att tydliggöra detta anges redan inledningsvis i paragrafen att den bara gäller gränsöverskridande arrangemang.

Bestämmelsen motsvarar det kännetecken som finns i kategori B punkt 3 i del II i bilaga IV till DAC, vilken infördes genom DAC 6 ("an arrangement which includes circular transactions resulting in

the round-tripping of funds, namely through involving interposed entities without other primary commercial function or transactions that offset or cancel each other or that have other similar features”).

Som framgår av avsnitt 11.6.11 kan kännetecknet bli tillämpligt t.ex. i fall då medel förs runt mellan olika jurisdiktioner i syfte att omvandla inhemskt kapital till utländskt kapital.

Kännetecknet är bara tillämpligt om en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se kommentaren till 13 §).

## 22 §

Av paragrafen framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer och minst ett av ett antal uppräknade villkor, som anges i punkterna 1–4, är uppfyllda. För tydlighetens skull anges redan i inledningen av paragrafen att den bara är tillämplig i fråga om gränsöverskridande arrangemang, även om detta också följer av kravet att arrangemanget ska innefatta gränsöverskridande betalningar. Bestämmelsen motsvarar det kännetecknet som finns i kategori C punkt 1 i del II av den bilaga IV till DAC som lades till genom DAC 6.

I *första punkten* regleras fall där mottagaren inte är hemmahörande i någon jurisdiktion. Ett sådant fall kan uppstå i och med skillnader i regleringen mellan jurisdiktioner när det gäller vad som krävs för att anses vara hemmahörande i en jurisdiktion. Detta kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte.

*Andra punkten* avser fall där mottagaren är hemmahörande i en jurisdiktion som a) inte tar ut någon inkomstskatt för juridiska personer eller där skattesatsen för sådan skatt uppgår till noll, eller i det närmaste noll, procent eller b) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke-samarbetsvilliga. I punkten 2 a) är det den nominella skattesatsen som avses. Att skattesatsen uppgår till i det närmaste noll bör enligt utredningens mening avse fall där en jurisdiktion har en fastställd inkomstskatt för juridiska personer men där skattesatsen är helt

obetydlig och uppgår till mellan noll och en procent. Det är endast den skattesats som generellt gäller för juridiska personer som avses och inte sådana fall där exempelvis vissa typer av bolag beskattas med en nollskattesats. För att ett sådant arrangemang som avses i punkt 2 a ska bli rapporteringspliktigt krävs att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

När det gäller punkt 2 b) omfattas enbart sådana förteckningar som har antagits av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD. En sådan förteckning är den förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet som antagits av rådet. Denna lista uppdateras kontinuerligt och publiceras i Europeiska unionens officiella tidning. Det kan uppkomma fall då listan ändras och en jurisdiktion fränfaller från eller läggs till på listan. Bedömningen av om ett arrangemang är rapporteringspliktigt får göras utifrån den lista som är aktuell vid den tidpunkt som en uppgiftsskyldig senast ska lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket alternativt vid den tidigare tidpunkt då inrapporteringen faktiskt har fullgjorts. Kännetecknet i punkt 2 b) är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte.

I *punkt 3* regleras fall där betalningen är helt undantagen från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande. Det kan röra t.ex. arrangemang där deltagarna utnyttjar olikheter i nationell lagstiftning när det gäller den skattemässiga behandlingen av exempelvis finansiella instrument, s.k. hybrida mismatchningar. Ett finansiellt instrument kan behandlas som ett skuldinstrument i den betalande jurisdiktionen och därmed medges avdrag för ränta medan den mottagande jurisdiktionen klassificerar instrumentet som eget kapital och därmed medges skattefrihet.

*Punkt 4* omfattar fall där betalningen är föremål för en förmånlig skatteregim i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande. Med begreppet förmånlig skatteregim avses detsamma som följer av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 5), nämligen en regim som erbjuder någon form av skattemässigt förmånligare behandling jämfört med de generella beskattningsprinciperna i det aktuella landet. Det kan röra sig om t.ex. en reducerad skattesats, att beskattningsunderlaget jämkas eller schablonbeskattning av vissa typer av verksamheter. Det krävs således inte att regimen är skadlig för att omfattas av detta kännetecken. Exempel på sådana förmånliga skatteregimer

som omfattas av detta kännetecken är den nederländska innovation box-regimen och Storbritanniens patent box-regim.

För att ett sådant arrangemang som avses i såväl punkt 3 som 4 ska bli rapporteringspliktigt krävs att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

En grundläggande fråga vid tillämpningen av punkterna 2–4 är i vilken stat betalningsmottagaren är hemmahörande. Vad som avses med hemmahörande framgår av 5 §. I fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer får man utgå från delägarnas hemvist. Av praktiska skäl bör dock kännetecknen endast tillämpas i de fall delägarna har hemvist i den jurisdiktion där bolaget finns.

### 23 §

I paragrafen föreskrivs att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en jurisdiktion (*punkt 1*), befrielse från dubbelbeskattning av samma inkomst eller tillgång begärs i mer än en jurisdiktion (*punkt 2*), eller arrangemanget innefattar överföringar av tillgångar och det i de berörda jurisdiktionerna finns en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna (*punkt 3*). Av samtliga punkter framgår att flera jurisdiktioner måste vara inblandade för att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt enligt förevarande paragraf. Den inledande formuleringen att det ska röra sig om ett gränsöverskridande arrangemang behövs därför egentligen inte, men har tagits med för tydlighetens skull.

Bestämmelsen i paragrafen, som i enlighet med vad som nyss sagts enbart gäller gränsöverskridande arrangemang, motsvarar de kännetecken som återfinns i kategori C punkt 2–4 i del II i bilaga IV till DAC, vilken infördes genom DAC 6.

Kännetecknet i punkt 1 – som motsvarar kännetecknet i kategori C punkt 2 i DAC 6 – omfattar bl.a. fall där avskrivningar på en leasad tillgång görs i två olika jurisdiktioner, på grund av att det i den ena jurisdiktionen är leasegivaren som har rätt att göra avskrivningar och i den andra jurisdiktionen leasetagaren. Kännetecknet i DAC 6

har fått en vid utformning och skulle teoretiskt kunna ha ett betydligt vidare tillämpningsområde. Om ett svenskt företags filial i en annan stat förvärvar ett inventarium kan t.ex. avskrivningar normalt göras såväl i denna andra stat som i Sverige, på grund av att kreditmetoden ska tillämpas enligt de flesta svenska skatteavtal. Utredningens bedömning är dock att direktivets kännetecken inte träffar sådana fall. I dessa situationer handlar det inte bara om att avdrag för samma kostnad görs i två stater, utan de intäkter som är hänförliga till det fasta driftstället ska också tas upp till beskattning i båda staterna. En annan fråga är vad som utgör ett arrangemang vid tillämpningen av bestämmelsen i punkt 1. I fråga om sådana leasingarrangemang som nämns ovan är det leasingavtalet som utgör det rapporteringspliktiga arrangemanget. Den omständigheten att avskrivningar på tillgången görs löpande innebär således inte att det rör sig om flera separata rapporteringspliktiga arrangemang.

Kännetecknet i punkt 2 – som motsvarar kännetecknet i kategori C punkt 3 i DAC 6 – omfattar bl.a. hybridöverföringar. Med en hybridöverföring avses ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrument som överförs, för skatteändamål behandlas som att det har erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang.<sup>3</sup> Sådana arrangemang kan utformas så att avräkning för källskatt på en betalning som härrör från det överförda finansiella instrumentet kan yrkas av mer än en part i olika jurisdiktioner, trots att beskattningsunderlaget i den ena jurisdiktionen har minskats genom en s.k. manufactured payment till parten i den andra jurisdiktionen. Problematiken berörs i en av BEPS-projektets slutrapporter (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, se kapitel 2 och exempel 2.2) liksom i rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (se artikel 9 punkt 6 i det ändrade grunddirektivet). Trots att kännetecknet i DAC 6 har fått en vid utformning gör utredningen bedömningen att direktivbestämmelsen inte träffar fall där båda jurisdiktionerna faktiskt har beskattat inkomsten. Utredningen anser att syftet med direktivets kännetecken måste vara att fånga in fall där befrielse från dubbelbeskattning begärs i flera jurisdiktioner trots att

---

<sup>3</sup> Denna definition används i rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

inkomsten inte har tagits upp till beskattning i samtliga dessa jurisdiktioner. Med denna tolkning omfattas inte heller ömsesidiga överenskommelser, s.k. Mutual Agreement Procedures, av kännetecknets tillämpningsområde, eftersom sådana förfaranden förutsätter att en inkomst har tagits upp till beskattning i båda staterna.

Kännetecknet i punkt 3 – som motsvarar kännetecknet i kategori C punkt 4 i DAC 6 – avser att träffa fall där två eller flera stater värderar en tillgång olika, vilket kan leda till dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning. Det kan röra sig om t.ex. situationer där tillgångar överförs från ett bolag till ett annat och där det värde som får tillgodoräknas förvärvaren inte motsvaras av det värde som det överlåtande företaget tillgodoräknas som betalning alternativt uttagsbeskattas för.

Kännetecknen i förevarande paragraf är tillämpliga oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

## 24 §

Av paragrafen framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. SFL eller motsvarande skyldighet i en utländsk jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet. Kännetecknet träffar således arrangemang som är utformade för att kringgå rapportering av upplysningar om finansiella konton enligt OECD:s globala standard (CRS). Denna globala standard har tagits in i DAC genom rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 2).

Av 6 § 5 framgår att ett arrangemang som avses i förevarande bestämmelse per definition är ett gränsöverskridande arrangemang. För tydlighetens skull anges ändå uttryckligen i paragrafen att den enbart är tillämplig i fråga om gränsöverskridande arrangemang.

Bestämmelsen motsvarar det kännetecknet som finns i kategori D punkt 1 i del II i den bilaga IV till DAC som infördes genom DAC 6. De arrangemang som avses i bestämmelsen motsvarar också huvudsakligen definitionen av CRS Avoidance Arrangement i OECD:s

modellregler.<sup>4</sup> Av skälen till DAC 6 (punkt 13) framgår att OECD:s modellregler samt kommentaren till modellreglerna kan användas som en källa till illustration eller tolkning för att säkerställa konsekvens mellan medlemsstaterna vad gäller tillämpningen, om texterna är anpassade till bestämmelserna i unionsrätten (eng. insofar those texts are aligned with the provisions of Union law).

I såväl DAC 6 som OECD:s modellregler ges exempel på arrangemang som omfattas av det aktuella kännetecknet (dessa exempel är inte uttömmande). Det kan handla om bl.a. arrangemang som inbegriper användning av ett konto, en produkt eller en investering som inte är, eller som utger sig för att inte vara, ett finansiellt konto men vars egenskaper väsentligen liknar ett finansiellt konto. Ett annat exempel är arrangemang som undergräver eller utnyttjar svagheter i de förfaranden för kundkännedom som används av finansiella institut för efterlevnad av deras skyldigheter att rapportera upplysningar om finansiella konton, inklusive användning av jurisdiktioner med otillräckliga eller bristfälliga system för verkställande av lagstiftningen mot penningtvätt eller med svaga krav på transparens för juridiska personer eller juridiska konstruktioner.

Bestämmelsen omfattar således såväl fall där uppgiftsskyldighet enligt 22 b kap. SFL, eller motsvarande skyldighet i någon annan stat, undviks som fall där fullgörandet av en sådan skyldighet försvåras. Bestämmelsen är dock givetvis bara tillämplig om effekten, eller den åsyftade effekten, av arrangemanget kan anses strida mot syftet med reglerna i 22 b kap. SFL eller motsvarande utländska regler. Ett exempel som ges i OECD:s modellregler med kommentarer (s. 25) är att det inte ska anses röra sig om ett rapporteringspliktigt arrangemang om pengar tas ut från ett konto i syfte att kontohavaren ska kunna köpa en lägenhet, även om resultatet blir att uppgifter inte kommer att lämnas om de uttagna medlen.

Bestämmelsen – som enbart hänvisar till 22 b kap. SFL och inte till 22 a kap. samma lag – träffar inte arrangemang som har utformats för att kringgå rapportering enligt ett FATCA-avtal.<sup>5</sup> Detsamma gäller motsvarande kännetecknet i DAC 6 och definitionen av CRS Avoidance Arrangement i OECD:s modellregler. Det kan nämnas att det av kommentarerna till OECD:s modellregler (s. 25) framgår

<sup>4</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

<sup>5</sup> FATCA-avtal är bilaterala avtal mellan USA och andra jurisdiktioner om automatiskt informationsutbyte.



att det inte är att se som ett kringgående av CRS om ett arrangemang innebär att motsvarande information i stället utbyts enligt ett FATCA-avtal.

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

## 25 §

Av paragrafen framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer

1. som inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar,
2. som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande, och
3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

Villkoren i samtliga tre punkter ska vara uppfyllda för att kännetecknet ska vara tillämpligt. Kännetecknet träffar arrangemang som syftar till att tillhandahålla verkliga huvudmän skydd genom icke-transparenta strukturer. Det är inte begränsat till strukturer som omfattas av tillämpningsområdet för CRS och omfattar således även t.ex. fastighetsinnehav.

Av 6 § 6 framgår att ett arrangemang som avses i förevarande bestämmelse per definition är ett gränsöverskridande arrangemang. För tydlighetens skull anges ändå uttryckligen i paragrafen att den enbart är tillämplig i fråga om gränsöverskridande arrangemang.

Bestämmelsen motsvarar det kännetecknet som finns i kategori D punkt 2 i del II av den bilaga IV till DAC som infördes genom DAC 6. De arrangemang som avses i bestämmelsen motsvarar också huvudsakligen definitionen av Opaque Offshore Structure i OECD:s modellregler.<sup>6</sup> Av skälen till DAC 6 (punkt 13) framgår att OECD:s modellregler samt kommentaren till modellreglerna kan användas

---

<sup>6</sup> OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

som en källa till illustration eller tolkning för att säkerställa konsekvens mellan medlemsstaterna vad gäller tillämpningen, om texterna är anpassade till bestämmelserna i unionsrätten (eng. insofar those texts are aligned with the provisions of Union law).

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

## 26 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt. Av sammanhanget framgår att det rör sig om gränsöverskridande arrangemang. För tydlighetens skull anges detta ändå i inledningen till paragrafen.

Bestämmelsen reglerar arrangemang som innefattar användningen av unilaterala regler om en schabloniserad beräkning av resultat eller vinstmarginaler, s.k. safe harbour-regler. Begreppet safe harbour används i samma betydelse som i OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.<sup>7</sup> Prissättningsbesked, dvs. arrangemang där det i förväg – för en viss tidsperiod – fastställs metoder och principer för att fastställa skattemässigt godtagbara priser för transaktioner mellan parter som befinner sig i ekonomisk intressegemenskap (internationellt används begreppet Advance Pricing Arrangement, APA), kan inte anses utgöra en safe harbour-regel.

För att detta kännetecken ska vara tillämpligt krävs att reglerna är unilaterala. Med unilateralt avses att en jurisdiktion ensidigt förbinder sig till en åtgärd utan avseende på vad andra jurisdiktioner gör. Detta innebär att regler som överenskomms mellan två eller flera jurisdiktioner (dvs. bi- respektive multilaterala regler) inte omfattas av kännetecknet. Bedömningen ska göras utifrån de jurisdiktioner som är inblandade i arrangemanget. En safe harbour-regel som är i enlighet med internationell konsensus på området, såsom denna har kommit till uttryck i OECD Transfer Pricing Guidelines, kan inte sägas vara unilateral och omfattas därmed inte av detta kännetecken.

---

<sup>7</sup> OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*.

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

## 27 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt. Kännetecknet torde endast kunna bli tillämpligt på gränsöverskridande arrangemang. För tydlighetens skull anges detta ändå i inledningen till paragrafen.

Av *första stycket* framgår att kännetecknet omfattar arrangemang som innefattar överföring av svårvärderade immateriella tillgångar mellan anknutna personer. Exempel på arrangemang som omfattas av detta kännetecken är arrangemang som innefattar överföringen av en immateriell tillgång som endast delvis är utvecklad vid tidpunkten för överföringen eller som inte förväntas exploateras kommersiellt förrän flera år efter överföringen.

I paragrafens *andra stycke* återfinns en definition av begreppet svårvärderade immateriella tillgångar. Definitionen motsvarar den definition som finns i DAC 6, vilken följer definitionen av detta begrepp i OECD Transfer Pricing Guidelines. 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.

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

## 28 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt. Av sammanhanget framgår att det rör sig om gränsöverskridande arrangemang. För tydlighetens skull anges detta ändå i inledningen till paragrafen.

I bestämmelsen regleras arrangemang som innefattar en koncernintern gränsöverskridande överföring av funktioner, risker eller tillgångar och där 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.

Ett exempel är om ett företag i en jurisdiktion, som en del i en koncernintern omstrukturering, säljer merparten av sina inkomstbringande tillgångar till ett närstående företag i en annan jurisdiktion. Ett annat exempel är om en multinationell företagsgrupp har varumärken och andra liknande immateriella tillgångar i bolag A och långsiktiga leverantörsavtal i bolag B. Efter att koncernen förvärvat en fullfjädrad distributör, överför koncernen det förvärvade bolagets varumärke och liknande immateriella tillgångar till A och dess långsiktiga leverantörsavtal till B, helt i enlighet med koncernens företagsstrategi.

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr kommentaren till 13 §).

**Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

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

**1 kap.**

**4 §**

Ändringen är en följdändring till införandet av 33 b kap. SFL.

### **Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

### **21.3 Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)**

27 kap.

1 §

Paragrafens tredje stycke kompletteras med rapporteringsavgift. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i det nya 49 c kap. SFL.

#### **Ikraftträdandebestämmelse**

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

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

### 1 kap.

#### 1 §

Ändringarna är en följd av att två nya kapitel, 33 b kap. och 49 c kap., införs i lagen.

### 3 kap.

#### 17 §

Paragrafen, som anger vad som avses med särskilda avgifter, kompletteras med rapporteringsavgift. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i det nya 49 c kap.

### 33 b kap.

Kapitlet, som är nytt, innehåller bestämmelser om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang. Såvitt gäller gränsöverskridande arrangemang innebär bestämmelserna i kapitlet – tillsammans med övriga lagförslag – att DAC 6 genomförs i svensk rätt. De flesta paragraferna i kapitlet avser såväl gränsöverskridande som inte gränsöverskridande arrangemang. Vissa paragrafer avser dock enbart gränsöverskridande arrangemang, och 15 § avser enbart arrangemang som inte är gränsöverskridande.

Det nya regelverket om rapporteringspliktiga arrangemang innebär att ändringar också görs i vissa andra kapitel i lagen. Till exempel införs en bestämmelse om att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas enligt fastställt formulär i 38 kap. 1 §.

#### 1 §

I *första stycket* regleras kapitlets innehåll. Stycket innehåller också en hänvisning till lagen (2019:000) om rapporteringspliktiga arrangemang, i fråga om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang.

I *andra stycket* ges en översikt över kapitlets följande bestämmelser.

## 2 §

Av paragrafen framgår i vilket syfte uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas. Uppgifterna ska lämnas som underlag för

- analys av risker i skattesystemet,
- skattekontroll, och
- när det gäller gränsöverskridande arrangemang, utbyte av upplysningar med andra medlemsstater enligt DAC 6.

Uppgifterna ska således inte lämnas till ledning för beskattningen. Däremot kan de användas för att kontrollera att andra uppgifter, som ska lämnas till ledning för beskattningen, faktiskt lämnas och är korrekta.

När det gäller gränsöverskridande arrangemang ska uppgifterna även lämnas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater i EU enligt vad som föreskrivs i DAC 6. I vissa fall kan detta vara det enda syftet med uppgiftsskyldigheten. Om en svensk rådgivare är inblandad i ett gränsöverskridande arrangemang kan uppgifter nämligen behöva lämnas i Sverige även om arrangementet inte har någon anknytning till Sverige eller kan påverka svensk beskattning.

## 3 §

Av paragrafen framgår att begreppet hemmahörande har samma betydelse i förevarande kapitel som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

## 4 §

Av paragrafen följer att begreppet gränsöverskridande arrangemang har samma betydelse i förevarande kapitel som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.



## 5 §

Av paragrafen följer att begreppen person och företag har samma betydelse i förevarande kapitel som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

## 6 §

Av paragrafen framgår att begreppet anknutna personer har samma betydelse i förevarande kapitel som i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

## 7 §

Av paragrafen framgår att med begreppet medlemsstat avses en medlemsstat i Europeiska unionen.

## 8 §

I paragrafen definieras begreppet rådgivare. Begreppet är av central betydelse eftersom det i första hand är rådgivare som är skyldiga att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket (jfr 11 §). Definitionen inbegriper två kategorier av rådgivare.

Med rådgivare avses enligt *första stycket punkten 1* den som utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang. Motsvarande bestämmelse i DAC 6 (se den nya punkten 21 i artikel 3 i DAC) omfattar den som utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller som förvaltar genomförandet. Utredningen gör dock bedömningen att den föreslagna definitionen i sak överensstämmer med definitionen i DAC 6. Den som ”förvaltar genomförandet” av ett rapporteringspliktigt arrangemang (i den engelska versionen av DAC 6 används uttrycket ”manages the implementation”) får anses organisera arrangemanget och omfattas därför av definitionen. Denna första kategori omfattar exempelvis revisions- och advokatbyråer samt oberoende skatterådgivningsbyråer. Även ett företag som utformar ett arrangemang som

ska genomföras av ett annat företag inom samma koncern kan omfattas av denna definition. Ett företag som utformar ett arrangemang för egen användning är dock inte rådgivare utan är i stället att anse som användare, se 10 §.

För att en person ska anses ha utformat ett arrangemang är det inte nödvändigt att denne har utformat samtliga delar i arrangemanget. Det kan räcka att personen i fråga har utformat vissa delar, om dessa delar är av avgörande betydelse för att syftet med arrangemanget ska kunna uppnås.

För att ett arrangemang ska anses ha tillhandahållits krävs att det finns en i princip färdig lösning, men alla detaljer behöver inte vara klara. Det ska finnas ett i princip fullständigt beslutsunderlag. Om en person tar fram och presenterar tre olika alternativ för en potentiell klient och samtliga dessa är färdiga att användas medför det att samtliga tre arrangemang måste inrapporteras.

Även den som marknadsför eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang är att se som rådgivare enligt definitionen i första stycket.

Med rådgivare avses enligt *andra punkten* även 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. Denna bestämmelse motsvaras av andra stycket i punkt 21 i artikel 3 i DAC. Med uttrycket ”bidrar till” avses ”tillhandahåller hjälp, bistånd eller rådgivning”, vilket är den skrivning som används i DAC 6. Ett exempel på en aktör som skulle kunna omfattas av andra punkten är en bank som bidrar med sina tjänster, t.ex. genom att öppna utländska konton. Det krävs dock att denne har sådan kunskap som krävs, dvs. att denne vet eller skäligen kan förväntas veta att denne bidragit till att organisera ett rapporteringspliktigt arrangemang. Detta får avgöras utifrån relevanta fakta och omständigheter och på grundval av de upplysningar som finns att tillgå och den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att tillhandahålla sådana tjänster.

Utöver att uppfylla något av villkoren i första stycket krävs också enligt *andra stycket* att personen har viss anknytning till en medlemsstat inom EU för att omfattas av definitionen av rådgivare. En sådan anknytning kan bestå antingen i att personen är hemmahörande i en medlemsstat (*punkt 1*), tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat (*punkt 2*), är registrerad i eller regleras

av lagstiftningen i en medlemsstat (*punkt 3*), eller tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i någon medlemsstat (*punkt 4*).

Punkt 3 kan bli tillämplig t.ex. i fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt, som inte har någon skatterättslig hemvist och därför inte omfattas av punkt 1.

Punkten 4 omfattar, för svenskt vidkommande, yrkesorganisationer som t.ex. Sveriges advokatsamfund och FAR. Däremot omfattas inte mer löst sammansatta nätverk och samarbeten för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter.

Något krav på ersättning ställs inte upp i definitionen. Det innebär att man kan vara rådgivare även om någon ersättning inte tas ut.

I fråga om vissa arrangemang kan en person omfattas av definitionen av rådgivare redan innan det finns någon potentiell klient. I DAC 6 används begreppet marknadsförbart arrangemang (eng. marketable arrangement) om ett arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning, jfr den nya punkten 24 i artikel 3 i grunddirektivet DAC. Direktivets begrepp marknadsförbart arrangemang omfattar enligt utredningens mening inte sådana vanliga former av skatteplanering (t.ex. paketering av fastigheter i bolag) som visserligen kan genomföras av ett stort antal skattskyldiga men där genomförandet ändå måste anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet. Begreppet omfattar enbart ”produktifierad” skatterådgivning, där en i princip färdig produkt marknadsförs till en större krets. Förekomsten av sådana arrangemang i Sverige torde vara mycket liten. Ett marknadsförbart arrangemang kan anses vara för handen först när arrangemanget är färdigt för att kunna marknadsföras.

Om ett arrangemang inte är marknadsförbart rör det sig enligt terminologin i DAC 6 om ett s.k. anpassat arrangemang (eng. bespoke arrangement), jfr artikel 3 punkt 25 i DAC. Ett anpassat arrangemang kan, till skillnad från ett marknadsförbart arrangemang, inte existera innan det finns en klient eller potentiell klient vars förhållanden arrangemanget har anpassats till (se avsnitt 11.6.5).

Definitionen av rådgivare anknyter som framgått ovan till förekomsten av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Vid tillämpningen av definitionen måste därför beaktas att ett anpassat arrangemang inte kan anses vara för handen innan det finns en klient eller

potentiell klient som arrangemanget har anpassats till. Att en person beskriver olika tänkbara skatteupplägg i t.ex. en bok eller på en föreläsning kan således inte medföra att personen i fråga blir rådgivare i fråga om ett rapporteringspliktigt anpassat arrangemang. I fråga om marknadsförbara arrangemang kan det i teorin tänkas att en rådgivarsituation kan uppkomma genom t.ex. en föreläsning för särskilt inbjudna potentiella klienter. Det krävs dock att det på föreläsningen nämnda förfarandet är tillräckligt konkret och "färdigt" för att kunna anses utgöra ett marknadsförbart arrangemang. Som nämnts ovan torde det dessutom vara mycket ovanligt med marknadsförbara arrangemang i Sverige.

En person omfattas inte av definitionen av rådgivare om denne enbart har agerat "bollplank" åt en annan person. Det torde t.ex. vara vanligt förekommande att det inom en koncern diskuteras frågor mellan koncernföretagen. I denna situation ska således det koncernföretag som genomför arrangemanget lämna uppgifterna, i egenskap av användare. Även när det gäller aktörer i rådgivningsbranschen torde det förekomma att de stämmer av och diskuterar frågor med varandra. Detta förekommer kanske oftare bland mindre rådgivningsföretag, där det inte finns kollegor inom företaget som kan fylla samma funktion. En sådan samtalspartner omfattas inte av definitionen av rådgivare. Bestämmelserna i förevarande paragraf blir således inte tillämpliga enbart för att någon har diskuterat en fråga med någon annan, eller för att någon annan har tillfrågats om vad gällande rätt eller koncernens policy innebär i ett visst avseende. Om man däremot vänder sig till en person med specifik kompetens på ett visst område i syfte att få råd eller hjälp för att själv kunna tillhandahålla eller genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang kommer saken i ett annat läge, särskilt om personen i fråga tar betalt för sina tjänster. Detsamma gäller om ett koncernföretag instruerar ett annat koncernföretag att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang.

En konsult som enbart svarar på en fråga om gällande rätt utan att känna till i vilket syfte svaret ska användas är inte att se som rådgivare (jfr vad som sagts ovan om vad som krävs för att ett anpassat respektive marknadsförbart arrangemang ska anses vara för handen). Ett utlåtande om de rättsliga effekterna av ett redan genomfört arrangemang är inte heller att se som rådgivning i paragrafens mening.

En rådgivare kan vara en juridisk eller fysisk person. Om en skattskyldig har ingått avtal om skattetjänster med ett bolag är det bolaget, och inte de enskilda anställda som utför arbetet, som är rådgivare.

## 9 §

Paragrafen innehåller en definition av begreppet svensk rådgivare. Med svensk rådgivare avses en rådgivare som har sådan anknytning till Sverige som avses i 8 § andra stycket. Det ska röra sig om anknytning till Sverige genom att rådgivaren antingen ska vara hemmahörande i Sverige, tillhandahålla tjänsten från ett fast driftställe här, vara registrerad i Sverige eller regleras av lagstiftningen här alternativt tillhöra en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i Sverige, såsom t.ex. Sveriges advokatsamfund eller FAR.

## 10 §

I paragrafen återfinns definitionen av begreppet användare. Paragrafen motsvarar definitionen av berörd skattebetalare i artikel 3 punkt 22 i DAC.

Med användare avses den som

1. tillhandahålls ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller
2. har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Med uttrycket ”det första steget” i andra punkten avses det första steget som den aktuella personen genomför. Det saknar således betydelse om någon annan deltagare i arrangemanget redan har genomfört ett steg som ingår i arrangemanget. Det kan t.ex. vara att ett lagerbolag införskaffas i syfte att genomföra ett generationsskifte eller att den första transaktionen vidtas för köp av ett förlustföretag.

## 11 §

I paragrafen regleras rådgivares uppgiftsskyldighet.

Av *första stycket* framgår att den som är svensk rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket. Bestämmelsen avser såväl gränsöverskridande som rent inhemska arrangemang. Vad som avses med svensk rådgivare framgår av 9 §. Skyldigheten gäller för var och en som är att anse som svensk rådgivare avseende arrangemanget. Det innebär att även advokater omfattas av uppgiftsskyldigheten. I fråga om gränsöverskridande arrangemang klargörs i andra meningen att skyldigheten inte gäller om rådgivaren har starkare anknytning till någon annan medlemsstat.

Enligt *andra stycket* avgörs, vid tillämpningen av första stycket, anknytningen till en medlemsstat av ordningsföljden av punkterna i 8 § andra stycket. Det innebär att uppgifter i första hand ska lämnas i den medlemsstat där rådgivaren är hemmahörande, i andra hand i den medlemsstat där rådgivaren har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls, osv.

## 12 §

Av paragrafen följer att om en svensk rådgivare har lika stark anknytning till en annan medlemsstat som till Sverige – och således som utgångspunkt är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang i båda staterna – behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

Anknytningen till en medlemsstat avgörs, som framgår av 11 § andra stycket, av ordningsföljden av punkterna i 8 § andra stycket. En rådgivare kan ha lika stark anknytning till två medlemsstater t.ex. om denne anses hemmahörande i båda staterna.

För att Skatteverket ska kunna ta ut rapporteringsavgift av en svensk rådgivare som inte har lämnat uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang måste Skatteverket kunna göra mycket sannolikt att arrangemanget är rapporteringspliktigt och att personen är rådgivare i fråga om arrangemanget. Om den uppgiftsskyldige invänder att denne har befriats från sin uppgiftsskyldighet i Sverige genom att uppgifter om arrangemanget har lämnats i en annan medlemsstat, bör bevisbördan för ett sådant påstående däremot ligga på

den uppgiftsskyldige. Detta följer även av DAC 6, eftersom det framgår av den nya artikel 8ab punkt 4 i DAC att förmedlaren är undantagen från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar har lämnats i en annan medlemsstat.

Om det på EU-nivå skulle införas ett system med numrering av inrapporterade arrangemang, skulle bevisbördan kunna fullgöras genom en hänvisning till relevant nummer, eftersom Skatteverket genom det automatiska informationsutbytet kommer att ha tillgång till uppgifter om arrangemang som har rapporterats in i andra medlemsstater.

### 13 §

Av paragrafen framgår att en svensk rådgivare inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan rådgivare (svensk eller utländsk) redan har lämnat uppgifterna, antingen till Skatteverket eller till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Paragrafen är således tillämplig i fall då det finns flera uppgiftsskyldiga rådgivare i fråga om samma arrangemang.

Det är rådgivaren som har bevisbördan för att uppgifterna redan har lämnats av någon annan, jfr kommentaren till 12 § samt artikel 8ab punkt 9 i DAC.

För att en svensk rådgivare ska kunna befrias från sin uppgiftsskyldighet genom en annan (svensk eller utländsk) rådgivares uppgiftslämnande krävs att lämnade uppgifter är korrekta och fullständiga. Om uppgiftslämnaren inte har lämnat samtliga uppgifter som den förstnämnde svenske rådgivaren är skyldig att lämna enligt 19–21 §§ kvarstår uppgiftsskyldigheten för den förstnämnde svenske rådgivaren.

## 14 §

I paragrafen regleras användares uppgiftsskyldighet avseende gränsöverskridande arrangemang.

I *första stycket* anges i vilka fall en användare avseende ett gränsöverskridande arrangemang ska lämna uppgifter till Skatteverket om arrangemanget. Användaren är uppgiftsskyldig i de fall det inte finns någon rådgivare (*punkt 1*) eller om samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av advokatsekretess, eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat (*punkt 2*).

Punkt 1 omfattar dels de fall då en rådgivare över huvud taget inte varit inkopplad, t.ex. när ett arrangemang är framtaget internt inom ett företag, dels de fall då användaren har tagit hjälp av en aktör som saknar anknytning till EU (och således inte omfattas av definitionen av rådgivare i 8 §).

I punkt 2 regleras de fall då en rådgivare helt eller delvis är befriad från skyldigheten att lämna uppgifter (i Sverige eller i ett annat EU-land) på grund av advokatsekretess eller liknande utländska regler. Hänvisningen till utländska regler görs eftersom rådgivaren kan vara baserad i ett annat EU-land och det då är detta lands bestämmelser avseende yrkesmässiga privilegier som ska tillämpas.

En användare kan emellertid samtycka till att en rådgivare lämnar uppgifter som omfattas av advokatsekretess. I så fall blir användaren inte uppgiftsskyldig. För att rådgivaren inte ska anses ha varit förhindrad att lämna uppgifterna krävs dock att samtycket lämnas i så god tid att rådgivaren hinner fullgöra uppgiftsskyldigheten.

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.

## 15 §

I paragrafen regleras användares uppgiftsskyldighet avseende arrangemang som inte är gränsöverskridande.

Användaren ska lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang som inte är gränsöverskridande om 1. det inte finns någon svensk rådgivare, eller



2. samtliga svenska rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater.

*Punkt 1* omfattar fall där t.ex. ett svenskt bolag tagit fram ett inhemskt arrangemang internt. Även de fall då en användare har tagit hjälp av en rådgivare utomlands omfattas av denna punkt eftersom det då inte finns någon svensk rådgivare.

I *punkt 2* klargörs att samtliga svenska rådgivare på grund av advokatsekretess måste vara förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget för att användaren ska vara uppgiftsskyldig. Finns det någon svensk rådgivare som kan lämna fullständiga uppgifter övergår uppgiftsskyldigheten inte på användaren.

Som framgår av kommentaren till 14 § kan en användare samtycka till att en rådgivare lämnar uppgifter som omfattas av advokatsekretess. Förutsatt att samtycket lämnas i så god tid att rådgivaren hinner fullgöra uppgiftsskyldigheten blir användaren inte uppgiftsskyldig.

Till skillnad från i 14 § finns i förevarande paragraf inget uttryckligt krav på användarens anknytning till Sverige. Sådan anknytning kommer alltid finnas eftersom det bara är rent inhemska arrangemang som omfattas av bestämmelsen.

## 16 §

I paragrafen föreskrivs att om 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 har lämnats i den andra medlemsstaten.

En användare ska som huvudregel endast lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang i en medlemsstat. Det kan dock finnas fall där en användare har lika stark anknytning till två medlemsstater och således är skyldig att lämna uppgifter i båda dessa stater. Det kan röra sig om t.ex. en person som har dubbel skatterättslig hemvist. Genom bestämmelsen klargörs att uppgifter då inte behöver lämnas i båda stater om användaren kan göra sannolikt att uppgifterna har lämnats i den andra medlemsstaten (jfr artikel 8ab punkt 8 i DAC).

Om det på EU-nivå skulle införas ett system med numrering av inrapporterade arrangemang, skulle bevisbördan kunna fullgöras genom en hänvisning till relevant nummer, eftersom Skatteverket genom det automatiska informationsutbytet kommer att ha tillgång till uppgifter om arrangemang som har rapporterats in i andra medlemsstater.

### 17 §

Av paragrafen framgår att om det finns flera användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang ska uppgifter till Skatteverket bara lämnas av en användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare eller, om det inte finns någon sådan användare, en användare som hanterar genomförandet av arrangemanget. Det kan röra sig om t.ex. den som har anlitat en advokatbyrå.

Tillämpningen av bestämmelsen kan innebära att flera användare utpekas, nämligen om flera användare kan sägas ha kommit överens om arrangemanget med en rådgivare eller om flera användare hanterar genomförandet. I fråga om gränsöverskridande arrangemang kan en eller flera av dessa vara uppgiftsskyldiga i Sverige, men det kan också vara så att den eller de som pekas ut har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. I det senare fallet ska inga uppgifter lämnas i Sverige, jfr 14 § andra stycket.

### 18 §

Av paragrafen framgår att en användare som avses i 17 § inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan sådan användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Paragrafen reglerar således situationer där det finns flera uppgiftsskyldiga användare efter tillämpning av 17 §.

Det är användaren som måste göra sannolikt att uppgifterna redan har lämnats av någon annan, jfr kommentaren till 16 § samt artikel 8ab punkt 10 i DAC.

För att en användare ska kunna befrias från sin uppgiftsskyldighet genom en annan användares uppgiftslämnande krävs att lämnade uppgifter är korrekta och fullständiga. Om uppgiftslämnaren inte

har lämnat samtliga uppgifter som den förstnämnde användaren är skyldig att lämna enligt 19 och 20 §§ kvarstår uppgiftsskyldigheten för den förstnämnda användaren.

### 19 §

Paragrafen reglerar vilka uppgifter som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Enligt *punkt 1* ska en uppgiftsskyldig lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och, när det är lämpligt, även för personer som är anknutna till användaren. Uppgift ska även lämnas om var samtliga dessa personer är hemmahörande (angående begreppet hemmahörande, se avsnitt 11.6.3). Avsikten är att närmare bestämmelser om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas ska meddelas genom förordning. Uppgift ska i vart fall lämnas om namn, födelsedatum och födelseort (när det gäller en fysisk person) och skatteregistreringsnummer, se avsnitt 11.7. Identifikationsuppgifter och uppgifter om var personer är hemmahörande ska lämnas för såväl svenska som utländska rådgivare, användare och anknutna personer. En uppgiftsskyldig användare ska lämna uppgifter även avseende en sådan rådgivare som på grund av advokatsekretess är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget.

Uppgifter om rådgivare respektive användare kan givetvis bara lämnas om det finns någon som uppfyller definitionen av respektive begrepp. Ett arrangemang kan genomföras utan inblandning av någon rådgivare. Omvänt behöver det i fråga om s.k. marknadsförbara arrangemang inte finnas någon användare av arrangemanget vid den tidpunkt då inrapporteringen görs (angående innebörden av begreppet marknadsförbara arrangemang, se kommentaren till 13 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang). Uppgifter om användare ska då lämnas senare, jfr kommentaren till 23 § nedan.

När det gäller marknadsförbara arrangemang behöver en rådgivare givetvis bara lämna uppgifter om användare som rådgivaren har någon koppling till, och inte användare som har tillhandahållits samma marknadsförbara arrangemang av någon annan rådgivare. Däremot ska uppgift lämnas om vem som ursprungligen har utformat det marknadsförbara arrangemanget – förutsatt att den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till denna uppgift, jfr

20 §. Detsamma gäller andra rådgivare i tidigare led som har bidragit till att den uppgiftsskyldige rådgivaren kan marknadsföra arrangemanget. Sådana uppgifter kan ge värdefull information om hur ett marknadsförbart arrangemang har spridits.

Uppgifter om personer som är anknutna till användaren ska lämnas i de fall det är lämpligt. Härmed avses fall då informationen är relevant, dvs. behövs för att Skatteverket, eller en utländsk skattemyndighet, ska kunna göra en korrekt bedömning av arrangemanget och dess konsekvenser. Uppgifter om anknutna personer ska således inte lämnas om dessa uppgifter saknar betydelse.

Av *punkt 2* framgår att uppgift ska lämnas om vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt.

Enligt *punkt 3* ska den uppgiftsskyldige också lämna en beskrivning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang. Den uppgiftsskyldige måste lämna tillräcklig information om de olika stegen i arrangemanget för att Skatteverket, eller en utländsk skattemyndighet, ska kunna förstå hur arrangemanget fungerar. I fråga om komplicerade arrangemang kan det underlätta om den uppgiftsskyldige ger in scheman över bolagsstrukturer, transaktioner m.m. Avsikten är att närmare bestämmelser om vad beskrivningen ska innehålla ska meddelas genom förordning. För att Skatteverket ska kunna uppfylla sina skyldigheter enligt DAC 6 avseende automatiskt utbyte av upplysningar måste beskrivningen omfatta en sammanfattning av innehållet i arrangemanget, inbegripet en hänvisning till det namn som allmänt används, om sådant finns, och en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang (se avsnitt 15.3).

Av *punkt 4* framgår att uppgift ska lämnas om det datum då det första steget i arrangemanget genomfördes eller ska genomföras.

Enligt *punkt 5* ska uppgift lämnas om de nationella bestämmelser – såväl svenska som utländska – som utgör grunden för arrangemanget. Härmed avses inte enbart skatterättsliga bestämmelser. Även bestämmelser i skatteavtal utgör en del av det nationella regelverket, varför uppgift även ska lämnas om sådana bestämmelser.

Av *punkt 6* framgår att uppgift ska lämnas om värdet av arrangemanget. Härmed avses värdet av den eller de transaktioner som ingår i arrangemanget. Det är således inte skatteförmånens värde som ska

anges. Beroende på hur arrangemanget ser ut kan flera transaktionsvärden behöva anges. Det ska framhållas att uppgifter enligt förevarande paragraf enbart behöver lämnas i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna, se kommentaren till 20 § nedan.

Enligt *punkt 7* ska uppgift lämnas om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna är hemmahörande och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget. Det kan röra sig om t.ex. stater där arrangemanget påverkar beskattningen. I fall då uppgifter ska lämnas om ett marknadsförbart arrangemang bör uppgift lämnas om i vilka medlemsstater marknadsföringsåtgärder har vidtagits.

Av *punkt 8* framgår att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas även för varje annan person i en medlemsstat än som avses i punkt 1 som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget. Uppgift ska även lämnas om var sådana personer är hemmahörande.

## 20 §

Av paragrafen framgår att de uppgifter som anges i 19 § ska lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifter lämnas om det rapporteringspliktiga arrangemanget. I vart fall när det gäller den första kategori av rådgivare som avses i 8 § första stycket 1 kan det krävas att den uppgiftsskyldige vidtar rimliga åtgärder för att inhämta uppgifterna. En sådan rådgivare kan t.ex. förväntas ställa en fråga till sin klient. Den uppgiftsskyldige saknar normalt möjlighet att framtvunga ett uppgiftslämnande, i vart fall om det inte finns någon intressegemenskap mellan aktörerna. Ett moderbolag kan däremot förväntas ha möjlighet att inhämta nödvändiga uppgifter från sitt dotterbolag.

## 21 §

Av paragrafen följer att vissa uppgifter inte ska lämnas av en rådgivare i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av advokatsekretess. Undantaget gäller inte uppgift om

vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Beträffande övriga uppgifter som enligt 19 § normalt ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang är undantaget tillämpligt i den utsträckning rådgivaren är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av advokatsekretess. Vilka uppgifter som omfattas av advokatsekretessen får avgöras från fall till fall. I de flesta fall bör rådgivaren kunna lämna en anonymiserad beskrivning av arrangemanget utan att bryta mot advokatsekretessen. Uppgift om rådgivarens egen identitet kan givetvis alltid lämnas.

Undantaget i paragrafen är inte tillämpligt om klienten har samtyckt till att fullständiga uppgifter lämnas. För att rådgivaren inte ska anses ha varit förhindrad att lämna uppgifterna krävs dock att samtycket lämnas i så god tid att rådgivaren hinner fullgöra uppgiftsskyldigheten. Ett sådant samtycke bör vara uttryckligt, väl dokumenterat och tillräckligt tydligt. Klienten kan begränsa samtycket till att endast gälla i den utsträckning som krävs för att rådgivaren ska kunna fullgöra uppgiftsskyldigheten.

## 22 §

I paragrafen regleras vid vilken tidpunkt uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang senast ska ha kommit in till Skatteverket. Den i bestämmelsen angivna 30-dagarsfristen avser kalenderdagar.

I *första stycket* anges när en rådgivare ska lämna dessa uppgifter. Den i bestämmelsen angivna tidsfristen räknas från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först. Den första alternativa tidpunkten, då arrangemanget gjordes tillgängligt, motsvarar de första två tidpunkterna som anges i artikel 8ab.1 första stycket i DAC. Denna lösning har valts eftersom det är svårt att se någon stor skillnad mellan när ett arrangemang tillgängliggörs eller är redo för genomförande. Utredningens överväganden i denna fråga framgår av avsnitt 11.10. Den utlösande tidpunkten, dvs. att ett arrangemang görs tillgängligt, kan avse den tidpunkt då rådgivaren marknadsför arrangemanget eller då denne tillhandahåller arrangemanget till en klient, beroende på vilken typ av arrangemang det rör sig om. När det gäller marknadsförbara arrangemang kommer den

utlösande tidpunkten vara när rådgivaren först vidtar marknadsföringsåtgärder avseende arrangemanget. Vid den tidpunkten kommer det inte finnas någon klient. När det gäller andra arrangemang, dvs. sådana som behöver anpassas till varje användare, kommer den utlösande tidpunkten som regel inträffa först när en rådgivare tillhandahåller arrangemanget till en klient. Angående vad som krävs för att ett arrangemang ska anses ha tillhandahållits, se kommentaren till 8 §.

I *andra stycket* regleras när den andra kategorin rådgivare, dvs. de som endast bidrar till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang, ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Tiden räknas då i stället från och med dagen efter den dag då dessa tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget.

Om uppgifterna ska lämnas av användaren räknas enligt *tredje stycket* tiden i stället från och med dagen efter den dag då arrangemanget tillhandahölls till denne eller från och med dagen efter den dag då denne genomförde det första steget i arrangemanget, beroende på vad som inträffar först. Av samma skäl som anges ovan har utredningen, på samma sätt som för rådgivares uppgiftslämnande, valt att endast ange två alternativa tidpunkter, gentemot de tre som anges i direktivet.

Med den dag då användaren genomförde det första steget i arrangemanget avses när personen ifråga först vidtog en åtgärd som ingår i arrangemanget. Användaren behöver inte genomföra det första steget i arrangemanget som helhet, eftersom detta kan ha genomförts av någon annan användare.

Det är den första av dessa alternativa tidpunkter som är tillämplig. I fråga om arrangemang som tillgängliggörs eller genomförs i nära anslutning till ikraftträdandet innebär bestämmelsen att det är den första omständighet som inträffar efter ikraftträdandet som utgör utgångspunkt för tidsfristens beräkning.

Om den sista dagen för uppgiftslämnande infaller på t.ex. en söndag, annan allmän helgdag eller lördag medför den s.k. söndagsregeln i 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid (jfr artikel 3.4 i rådets förordning [EEG, Euratom] nr 1182/71 av den 3 juni 1971 om regler för bestämning av perioder, datum och frister) att uppgifterna i stället får lämnas nästa arbetsdag.

## 23 §

I paragrafen regleras skyldigheten för en rådgivare att lämna kvartalsvisa uppdateringar när det gäller tidigare inrapporterade arrangemang som inte i väsentlig mån behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare. De arrangemang som avses är sådana som i DAC 6 benämns marknadsförbara arrangemang (eng. marketable arrangements). Angående innebörden av detta begrepp, se kommentaren till 13 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. I fråga om s.k. anpassade arrangemang (dvs. alla arrangemang som inte är marknadsförbara) ska i stället en helt ny inrapportering göras för varje ny klient.

Bestämmelsen är bara tillämplig för uppgiftsskyldiga som är rådgivare, och avser fall där det har tillkommit nya användare i fråga om ett marknadsförbart arrangemang sedan uppgifter senast lämnades av rådgivaren. Bestämmelsen är inte tillämplig i fråga om uppgifter som felaktigt har utelämnats i en tidigare inrapportering. Bestämmelsen är inte heller tillämplig om rådgivaren inte tidigare har lämnat uppgifter om samma marknadsförbara arrangemang. Det gäller även om rådgivaren har varit skyldig att lämna sådana uppgifter. I sådana fall gäller huvudregeln om tidpunkt för uppgiftslämnande i 22 §.

För det fall att en rådgivare tillhandahåller ett marknadsförbart arrangemang till en ny klient i nära anslutning till utgången av ett kalenderkvartal och därför inte hinner sammanställa uppgifterna i tid får uppgifterna i stället lämnas vid utgången av nästa kalenderkvartal.

För rådgivare som är advokater kan advokatsekretessen innebära ett hinder mot att lämna samtliga föreskrivna uppgifter i uppdateringarna. I sådana fall blir även användaren uppgiftsskyldig, jfr kommentarerna till 14 och 15 §§. Användaren ska i sådana fall fullgöra sin uppgiftsskyldighet genom att göra en helt ny inrapportering av det arrangemang som har tillhandahållits denne.

## 24 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om information till den som är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Enligt dessa bestämmelser ska den som är svensk rådgivare men som på grund av advokatsekretess är förhindrad att lämna fullstän-



diga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang snarast informera var och en som är rådgivare avseende arrangemanget eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, var och en som är svensk rådgivare om dennes skyldighet att lämna uppgifter.

Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter eller, när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande, någon annan sådan svensk rådgivare ska motsvarande information i stället lämnas till användaren av arrangemanget.

Den som genom bestämmelsen får information behöver inte vara skyldig att lämna uppgifter i Sverige utan det kan även gälla en uppgiftsskyldighet i en annan medlemsstat.

Om det finns flera användare är det den eller de användare som enligt 17 § ska lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget som ska informeras, dvs. den eller de användare som har kommit överens om arrangemanget med rådgivaren.

Informationen ska lämnas snarast, dvs. så snart det finns anledning att anta att den som utför tjänster är rådgivare i fråga om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Den uppgiftsskyldighet som åligger en användare enligt 14–18 §§ har inte knutits till att användaren får sådan information som avses i förevarande paragraf. Användaren är således uppgiftsskyldig även om sådan information inte har lämnats.

Informationen bör innehålla en kortare beskrivning av uppgiftsskyldighetens innebörd, lämpligen genom en redogörelse för vilka uppgifter avseende arrangemanget som ska lämnas till Skatteverket, dvs. innehållet i det nya 33 b kap. 19 § SFL.

## 38 kap.

### 1 §

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär. Där läggs nu uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang enligt det nya 33 b kap. till som en ny *punkt 5* (vilket medför att de tidigare punkterna 5 och 6 får ny numrering).

**44 kap.**

## 3 §

Paragrafen, som innehåller ett vitesförbud, blir genom tillägget i *första stycket* tillämplig även när det gäller gärningar som kan leda till rapporteringsavgift.

**49 c kap.**

Kapitlet är nytt. Det innehåller bestämmelser om rapporteringsavgift, som är en ny form av särskild avgift.

## 1 §

Av paragrafen följer att rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det inom den tid som anges i det nya 33 b kap. 22 eller 23 §. Det är Skatteverket som har bevisbördan när det gäller särskilda avgifter. Om det är tvistigt huruvida ett arrangemang är rapporteringspliktigt måste Skatteverket kunna göra detta mycket sannolikt för att rapporteringsavgift ska kunna tas ut.

## 2 §

Av paragrafen följer att en andra rapporteringsavgift ska tas ut om uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnats inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts enligt det nya 33 b kap. 22 eller 23 §. Denna andra rapporteringsavgift kommer sannolikt oftast att tas ut samtidigt med rapporteringsavgift enligt 1 §, eftersom Skatteverket sällan torde upptäcka en underlåtelse att lämna uppgifter inom ett par månader.

## 3 §

I paragrafen föreskrivs att rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Vissa undantag följer

dock av 4 §, se nedan. Huruvida lämnade uppgifter är fullständiga måste bedömas med utgångspunkt från vilka uppgifter den uppgiftsskyldige hade kännedom om eller tillgång till vid den tidpunkt då uppgifter lämnades, jfr det nya 33 b kap. 20 §.

Rapporteringsavgift enligt förevarande paragraf kan tas ut samtidigt med rapporteringsavgift enligt 1 eller 2 §.

#### 4 §

I paragrafen föreskrivs att rapporteringsavgift enligt 3 § inte får tas ut om bristen är av mindre betydelse (*punkt 1*) eller om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den felaktiga uppgiften eller lämnat en uppgift som har saknats (*punkt 2*).

Med brister av mindre betydelse avses brister som har liten eller ingen betydelse för Skatteverkets bedömning av arrangemanget och informationsutbytet med andra stater. Även i fall när det är uppenbart att en uppgift är felaktig eller saknas kan bristen ofta anses vara av mindre betydelse, förutsatt att det rör sig om enstaka brister. I dessa fall finns det ingen risk att Skatteverket missleds, och det kan ofta räcka med en fråga till den uppgiftsskyldige för att verket ska få in korrekta uppgifter.

Uttrycket ”på eget initiativ” i punkt 2 avses ha samma betydelse som i 49 kap. 10 § första stycket 2. Någon motsvarighet till bestämmelsen i 49 kap. 10 § andra stycket finns inte i förevarande paragraf. Skälen för det framgår av avsnitt 14.1. För att en uppgiftsskyldig ska anses ha rättat en felaktig uppgift eller lämnat en kompletterande uppgift på eget initiativ krävs att rättelsen eller kompletteringen görs självmant. Om rättelse eller komplettering sker efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat bristen ska rapporteringsavgift således tas ut. En rättelse eller komplettering anses inte ske på eget initiativ om t.ex. Skatteverket dessförinnan har ställt en fråga till den uppgiftsskyldige som har samband med den felaktiga eller ofullständiga uppgiften.

## 5 §

Av *första stycket* framgår storleken av dels den första rapporteringsavgift som tas ut i fall av försenat eller uteblivet uppgiftslämnande, dels den rapporteringsavgift som tas ut vid felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Avgiften uppgår i båda dessa fall till 15 000 kronor för rådgivare och 7 500 kronor för användare. Avgiften tas ut för varje rapporteringspliktigt arrangemang och, i förekommande fall, för varje kvartalsvis sammanställning avseende ett s.k. marknadsförbart arrangemang som ska lämnas enligt det nya 33 b kap. 23 §. I fråga om marknadsförbara arrangemang kan således flera rapporteringsavgifter enligt 1 eller 3 § tas ut för ett och samma arrangemang.

Av *andra stycket* framgår att begreppen rådgivare och användare har samma innebörd som i det nya 33 b kap. 8 och 10 §§.

## 6 §

I paragrafen regleras storleken av den andra rapporteringsavgift som ska tas ut av en uppgiftsskyldig om uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnats inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Det framgår av *första stycket* att denna avgift uppgår till 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare. Av *andra stycket* följer dock att om överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet är avgiftens storlek beroende av omsättningen i näringsverksamheten under närmast föregående räkenskapsår. Med begreppet omsättning avses nettoomsättningen, dvs. intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt, och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Bestämmelsen i andra stycket är enbart tillämplig om överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges egen näringsverksamhet. Om överträdelsen begås i en närstående persons näringsverksamhet ska första stycket tillämpas. Det innebär att om en delägare i ett fåmansföretag ska påföras rapporteringsavgift ska någon hänsyn inte tas till fåmansföretagets omsättning. Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan även fåmansföretaget ha haft en skyldighet att lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget. I så fall blir andra

stycket tillämpligt när det gäller den rapporteringsavgift som ska tas ut av företaget.

Med närmast föregående räkenskapsår avses det räkenskapsår som föregick det år då överträdelsen inträffade. En överträdelse som avses i förevarande paragraf har inträffat när mer än 60 dagar har gått från det att uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Rapporteringsavgiften för en rådgivare uppgår i fall som avses i andra stycket till 50 000 kronor, 100 000 kronor, 200 000 kronor eller 500 000 kronor, beroende på storleken av omsättningen. Motsvarande rapporteringsavgift för en användare uppgår till 25 000 kronor, 50 000 kronor, 100 000 kronor eller 250 000 kronor.

Bestämmelsen i *tredje stycket* innebär att omsättningen ska justeras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader.

## 7 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att omsättningen i en näringsverksamhet i vissa fall får uppskattas vid tillämpningen av 6 § andra stycket. Det gäller bl.a. om överträdelsen har skett under den uppgiftsskyldiges första verksamhetsår. I ett sådant fall ska uppskattningen avse vad omsättningen skulle ha uppgått till om verksamhet hade bedrivits under året före överträdelsen. Denna uppskattning kan göras utifrån senare års omsättningssiffror, om sådana uppgifter finns. Om även den tidpunkt då rapporteringsavgiften ska tas ut infaller under det första verksamhetsåret kan man i stället ta ledning av den löpande bokföringen under detta år. Finns det anledning att anta att omsättningen kommer att bli väsentligt lägre eller väsentligt högre under den återstående delen av året ska dock hänsyn tas till det.

Omsättningen får uppskattas även om överträdelsen inte har skett under det första verksamhetsåret, förutsatt att uppgift om omsättningen under det närmast föregående räkenskapsåret saknas eller är bristfällig. I en sådan situation kan uppskattningen göras med ledning av t.ex. kundavtal, kontoutdrag, uppgifter från anställda eller annan information som går att samla in och som kan ligga till grund för ett antagande om omsättningen.

En uppskattning av omsättningen bör i samtliga fall göras med försiktighet.

**52 kap.****1 §**

Tillägget är en följd av att en ny paragraf, 8 d §, läggs till i kapitlet.

**8 d §**

I paragrafen, som är ny, anges att ett beslut om rapporteringsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i det nya 49 c kap.

**62 kap.****8 §**

Genom tillägget i *andra stycket* anges att en rapporteringsavgift ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades. Vilka förfallodagarna är framgår av 9 §.

**63 kap.****1 §**

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om anstånd med att betala rapporteringsavgift.

**7 §**

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att bestämmelserna om automatiskt anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande även gäller rapporteringsavgift.

## 8 §

Enligt paragrafen får anstånd i vissa fall beviljas bara om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning. Bestämmelsen i *andra stycket*, som reglerar när sådan säkerhet inte får krävas, utvidgas till att även gälla rapporteringsavgift.

## 66 kap.

## 5 §

Paragrafens *första stycke*, som anger i vilka fall en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska ompröva ärenden, kompletteras till att även omfatta beslut om rapporteringsavgift.

## 7 §

I paragrafen anges när en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket. Genom det tillägg som görs i *andra stycket* anges att en begäran om omprövning ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser rapporteringsavgift. Tillägget medför att de tidigare punkterna 10–14 i *andra stycket* får ny numrering.

## 24 a §

I paragrafen, som är ny, anges att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller som avser rapporteringsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

Omprövning till nackdel av ett beslut om rapporteringsavgift skulle kunna bli aktuellt t.ex. om den uppgiftsskyldiges omsättning visar sig ha varit högre än vad som tidigare har framgått.

## 67 kap.

### 12 §

I paragrafen anges när ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket. Genom det tillägg som görs i *andra stycket* anges att ett överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser rapporteringsavgift. Tillägget medför att de tidigare punkterna 9–13 i andra stycket får ny numrering.

## Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

I *andra–fjärde punkterna* anges huvudreglerna för när lagen ska tillämpas första gången. Dessa huvudregler innebär att lagen enbart ska tillämpas på ett arrangemang om någon omständighet som utlöser uppgiftsskyldighet har inträffat efter lagens ikraftträdande.

Av *femte punkten* framgår att lagen även ska tillämpas på gränsöverskridande arrangemang där det första steget har genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020. I fråga om arrangemang som avses i 17 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang gäller detta dock bara om en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda. Punkten omfattar således bara sådana gränsöverskridande arrangemang som är rapporteringspliktiga enligt DAC 6. Den har tagits med för att genomföra artikel 8ab punkt 12 i DAC, vilken infördes genom DAC 6. I artikel 8ab punkt 12 föreskrivs att varje medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att ålägga förmedlare och berörda skattebetalare att lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget genomfördes mellan den dag då direktivet träder i kraft och den dag då det börjar tillämpas. I fråga om arrangemang som avses i 17 § i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang kan nämnas att uttrycket ”företag som går med förlust” (som är hämtat från DAC 6) inte bara omfattar företag som är underskotts företag enligt bestämmelserna i 40 kap. IL utan



även företag som inte har några kvarstående underskott från tidigare beskattningsår men som går med förlust under det år förvärvet sker.

Av *sjätte punkten* framgår att bestämmelserna i det nya 33 b kap. 22 § om tidsfrist för uppgiftslämnande och bestämmelserna i det nya 49 c kap. om rapporteringsavgift inte ska tillämpas på arrangemang som avses i femte punkten.

I *sjunde punkten* anges att uppgifter om arrangemang som avses i femte punkten ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020 (i enlighet med vad som följer av artikel 8ab punkt 12 i DAC).

## 21.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

### 12 d §

I paragrafen, som är ny, regleras att upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska utbytas automatiskt enligt lagen.

Paragrafen har tagits in för att genomföra artikel 8ab punkterna 13 och 18 i DAC. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 15.1–15.

I *första stycket* framgår att Skatteverket ska, till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte, lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om från en rådgivare eller användare enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen. Genom att det i bestämmelsen anges att upplysningarna även ska lämnas till kommissionen möjliggörs att kommissionen får tillgång till upplysningarna, trots att dessa omfattas av skattesekretessen i 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). Kommissionen kommer endast ha tillgång till vissa av de upplysningar som registreras i den centrala medlemsstatkatalogen (jfr artikel 21 punkt 5 och artikel 8ab punkt 17 i DAC).

Tanken är att Skatteverket vid informationsutbytet i huvudsak ska kunna utgå från de uppgifter som har inkommit till myndigheten. Skatteverket bör dock i viss utsträckning kvalitetssäkra de inkomna uppgifterna och vid behov vidta rimliga utredningsåtgärder.

Genom *andra stycket* undantas vissa rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang från det automatiska utbytet av upplysningar. Det beror på att det kännetecken som avser användning av ett förvärvat företags underskott har fått en vidare utformning enligt utredningens förslag än vad som följer av DAC 6. Det är bara upplysningar om arrangemang som omfattas av DAC 6 som ska utbytas automatiskt med andra medlemsstater. Det innebär att Skatteverket, inför det automatiska utbytet av upplysningar, måste göra en sällning bland de inrapporteringar som görs på grund av detta kännetecken.

I *tredje stycket* framgår den tidsram inom vilken Skatteverket som behörig myndighet ska lämna upplysningarna till de andra medlemsstaternas behöriga myndigheter. Upplysningarna ska lämnas inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket i enlighet med bestämmelserna i 33 b kap. skatteförfarandelagen.

### 12 e §

Av paragrafen, som är ny, framgår de upplysningar som Skatteverket ska lämna om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang enligt 12 d §. Paragrafen har tagits in för att genomföra artikel 8ab punkterna 14 och 17 i DAC. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 15.3.

Av *första stycket* framgår de upplysningar som ska lämnas. Dessa motsvarar de uppgifter som en rådgivare eller användare ska lämna enligt det nya 33 b kap. 19 § SFL. Som framgår av kommentaren till det lagrummet är tanken att närmare bestämmelser i vissa avseenden ska meddelas genom förordning.

Som framgår av första stycket 6 ska Skatteverket inte lämna upplysning om värdet av arrangemanget, om denna uppgift har lämnats till Skatteverket i en sådan kvartalsvis sammanställning som avses i 33 b kap. 23 § SFL. Det beror på att det inte är ett krav enligt DAC 6 att en sådan uppgift ska lämnas i en kvartalsvis sammanställning (artikel 8ab punkt 2 i DAC).

Skatteverket kan givetvis bara lämna sådana upplysningar som är tillgängliga för myndigheten. Utredningen anser inte att detta behöver regleras i lagtexten. Som framgår av kommentaren till 12 d § är tanken att Skatteverket i huvudsak ska kunna utgå från de uppgifter som har inkommit till myndigheten från uppgiftsskyldiga.

Av *andra stycket* framgår de upplysningar som kommissionen inte ska få tillgång till. Kommissionen ska inte få tillgång till identifikationsuppgifter för rådgivare och användare m.fl. och inte heller till den beskrivning av arrangemanget m.m. som ska lämnas enligt första stycket 3.

Av *tredje stycket*, som hänvisar till första stycket, framgår att med anknutna personer, rådgivare och användare avses detsamma som i 9–12 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Vidare framgår att en person ska anses vara hemmahörande i en jurisdiktion om

personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

### 13 §

Paragrafen har ändrats genom att en hänvisning till 12 e § första stycket 3 lagts till i bestämmelsens *tredje stycke* för att tillåta Skatteverket att undanta vissa upplysningar om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang från det automatiska utbytet. Tillägget har tagits in för att genomföra artikel 8ab punkten 14 c i DAC. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 15.3.

Undantaget avser endast beskrivningen av arrangemanget m.m. som ska utbytas enligt 12 e § första stycket 3. Genom att denna hänvisning läggs in blir bestämmelserna i tredje stycket 1 och 2 tillämpliga även såvitt avser beskrivningen av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang m.m. Av *första punkten* följer således att beskrivningen ska utformas på så sätt att utbytet av upplysningar inte leder till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs. Av *andra punkten* framgår vidare att detsamma gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

Av *andra punkten* framgår att Skatteverket före den 1 november 2020 ska lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget har genomförts under tiden mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020 (jfr artikel 8ab punkt 18 andra meningen i DAC). En tillämpning av huvudregeln i 12 d § tredje stycket ger normalt samma resultat, eftersom de uppgiftsskyldiga ska lämna uppgifter om sådana arrangemang till Skatteverket senast den 31 augusti 2020 (jfr punkt 7 i övergångsbestämmelserna till de föreslagna ändringarna i skatteförfarandelagen). Förevarande punkt innebär dock att det automatiska utbytet av upplysningar inte behöver göras förrän den 31 oktober 2020 även om uppgifter skulle inkomma till Skatteverket före det tredje kvartalet 2020.

DEL VI

Övrigt



# Särskilt yttrande

## **Särskilt yttrande av experterna Katarina Bartels, Richard Hellenius, Magnus Larsson och Börje Leidhammar**

### **Inledning och utgångspunkter**

Utredarens uppdrag har sin grund i det arbete avseende obligatorisk upplysningsskyldighet (Mandatory Disclosure Rules, MDR) som utförts inom OECD. I det arbetet har konstaterats att en sådan skyldighet kan vara betydelsefull men att varje stat som överväger att införa en sådan behöver göra en egen analys utifrån landets egna kontext.<sup>1</sup> I det anges ligga bl.a. att utgå från landets egna skattesystem, administrativ praxis, rådande kultur och att det är upp till varje land att bedöma om det ska införas sådana skyldigheter och hur de i så fall ska utformas. Detta har förstås sin förklaring i att det med en rapporteringsskyldighet följer betydande kostnader, bl.a. i form av administrativ börda.

Vid en analys utifrån ett svenskt perspektiv kan det enligt vår uppfattning för det första konstateras att det svenska skattesystemet i dag kännetecknas av en mycket omfattande informationsskyldighet för skattskyldiga och andra att lämna uppgifter till Skatteverket. Skyldigheterna är förenade med sanktioner som i regel tas ut utifrån objektiva kriterier, dvs. med bortseende från eventuellt uppsåt eller oaktsamhet. Vidare har vi i Sverige genom skatteflyktslagen en general-klausul mot skatteflykt, som ger domstolarna ett mycket betydande utrymme att vid arrangemang som kan uppfattas som aggressiv skatteplanering döma så att lagstiftningens syfte får företräde framför bestämmelsernas faktiska lydelse. För att ge lagstiftaren verktyg att

---

<sup>1</sup> OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, s. 19.

snabbt stoppa planering som är en följd av brister i lagstiftningen finns även det s.k. stoppskrivelseinstitutet, vilket ger utrymme för att ge ny lagstiftning retroaktiv effekt. Till detta kommer bl.a. den information Skatteverket får tillgång till genom förhandsbeskedsärenden, dialogförfaranden, mediabevakning, s.k. country by country-rapportering, internationellt informationsutbyte, samt Skatteverkets tillgång till OECD:s skatteuppläggsdatabas.

När regeringen tillsatte utredningen var den införstådd med behovet av att beakta de svenska förhållandena. I direktivet anges att "[f]ör att kunna avgöra om sådana regler skulle vara till nytta för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande i Sverige behöver en analys göras med utgångspunkt i svenska förhållanden och det svenska skatteförfarandet. Utredningen har haft i uppgift att "analysera och redogöra för hur bl.a. skatterådgivare, skattskyldiga och Skatteverket skulle påverkas av regler om informationsskyldighet för skatterådgivare." I uppdraget ligger förstås att utredningen ska besvara om det är proportionerligt att i Sverige införa sådan rapporteringsskyldighet som utredningen ska lämna förslag på. Vid en proportionalitetsprövning vägs förstås kostnaderna för en rapporteringskyldighet mot de vinster som kan förväntas uppstå.

I kapitlet Bakgrund och utgångspunkter anges att utredningen gjort en uppskattning av det svenska skattebortfallet till följd av aggressiv skatteplanering i dag. Vid denna uppskattning har utredningen i ett första steg utgått från de beräkningar som skett inom ramen för det s.k. BEPS-projektet, där de globala skatteintäkterna som stater går miste om på grund av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering uppskattades till att ligga i ett intervall mellan 4 till 10 procent av bolagsskatterna. Utredaren konstaterar två skäl till att vid en kalkyl i dag och för svenska förhållanden använda sig av lägre procentintervall än detta. Dels utifrån det att siffrorna enligt BEPS-projektet är osäkra och bör användas med försiktighet, dels utifrån det att de åtgärder mot skatteundandragande som genomförts som en följd av BEPS-projektet i sig påverkar detta intervall. Utredningen anser ändå att det svenska bolagsskattebortfall som är följden av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering torde kunna uppskattas till 4 procent av bolagsskatteintäkterna.

För oss experter framstår utredningens analys och beräkning som direkt felaktig. Utredningen underskattar betydelsen av de BEPS-åtgärder som genomförts och bortser från att Sverige i en global



jämförelse har ett mycket väl utvecklat skattesystem, en väl fungerande kontrollmyndighet samt en, i internationell jämförelse, inte särskilt hög bolagsskattenivå. Det kan även anföras att huvuddelen av BEPS-relaterat skattefel ansetts ligga i USA och andra större länder med relativt hög bolagsskatt. Det är mot denna bakgrund troligt att Sverige delvis är mottagare av skatteintäkter som felaktigt redovisas här i stället för i korrekt land.

Det saknas enligt utredningen underlag för att uppskatta skattebortfallet för rent inhemska ”upplägg”, men gör ändå bedömningen att sådana förekommer i betydande utsträckning, bl.a. inom företag och koncerner samt rörande fysiska personers beskattning. Det är allvarligt att utredningen utan en reell analys gör ett sådant antagande. Utifrån vår erfarenhet är förekomsten av sådana s.k. skatteupplägg i dag mycket begränsad.

Sammanfattningsvis är utredningens uppskattningar av det svenska skattebortfallet till följd av aggressiv skatteplanering, enligt vår uppfattning, klart överskattat. Att en utredning som har i uppdrag att föreslå proportionerliga åtgärder mot aggressiv skatteplanering utgår från en överskattning av storleken på skattebortfallet är enligt vår uppfattning mycket olyckligt. Detta då problemets storlek naturligen påverkar såväl utformningen av förslagen som vad utredningen lämnar för rekommendationer beträffande lämpligheten av att införa sådana rapporteringskyldigheter. Det ska särskilt beaktas att här aktuellt slag av lagstiftning till sin karaktär är sådan att det är svårt att utforma väl fungerande regler.

### **Införandet av en skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang**

En central fråga för svenskt vidkommande är om befintliga möjligheter för Skatteverket att få information om skatteupplägg är så otillräckliga så att det är motiverat att införa en ny omfattande informationsskyldighet.

Enligt vår uppfattning ger dagens befintliga möjligheter Skatteverket goda möjligheter att få tillräcklig information för eventuella åtgärder. Dagens system med bl.a. omfattande kontrolluppgiftsskyldigheter och ett deklarationsförfarande med krav på att lämna tillräckliga sidouppgifter för undvikande av bl. a. skattetillägg är enligt vår uppfattning långtgående. Enbart det förhållandet att Skatteverket

anser att man inte alltid får full information och har ett intresse av att få ytterligare information uppväger inte, enligt vår uppfattning, den merkostnad och den utökade administrativa börda som en utökad informationsplikt innebär. Till saken hör att den information som ska lämnas enligt förslaget och som är av intresse för Skatteverket i stort sett är identisk med den information som måste lämnas för ett fullständigt och korrekt öppet yrkande i deklARATIONEN.

Utredningen anför vidare att om den deklARATIONSSKYLDIGE – utifrån t.ex. en dom från Högsta förvaltningsdomstolen – bedömer att det inte finns någon risk för att upplägget underkänns har denne inget incitament att i deklARATIONEN upplysa om användningen av upplägget. Enligt utredningen kan det ändå finnas ett intresse för Skatteverket att få ytterligare uppgifter om t.ex. omfattningen av användandet av ett upplägg. Men i det avseendet anser vi att Skatteverket borde ha både resurser och kompetens att analysera och vidta adekvata åtgärder. Det får också anses att ett ”arrangemang” eller upplägg som publicerats genom ett avgörande av Högsta Förvaltningsdomstolen har fått tillräcklig uppmärksamhet för såväl Skatteverket som lagstiftaren.

Utredaren tar också upp värdet av förhandsbeskedsinstitutet men även farhågan att en förhandsbeskedsansökan inte skulle vara fullständig eller söks i ett sent skede. Vi finner detta påstående mycket märkligt. Tidpunkten för ett inlämnande av en förhandsbeskedsansökan borde i princip sammanfalla med tidpunkten för informationsplikten, eller i vart fall i god tid innan ett eventuellt upplägg genomförs, varvid Skatteverket ges god tid att reagera. Vad gäller informationens fullständighet är kravet i ett förhandsbeskedsärende mycket högt. Vi anser att förhandsbeskedsinstitutet tillhandahåller en central möjlighet för Skatteverket att få information om sådana upplägg som utredningen tar sikte på och som kan påverka den svenska skattebasen negativt.

Vad vidare gäller tidsaspekten anser vi inte att utredningen visat på någon större tidsvinst till nytta för ett tidigt agerande från Skatteverket. Enligt vår uppfattning kommer merparten av de upplägg som förslaget syftar till att komma åt ske i anslutning till årsbokslut och därmed redovisas genom det ordinarie deklARATIONSFÖRFARANDET, dvs. i normalfallet senast sex månader efter bokslut. Den tidsvinst som då uppkommer blir i normalfallet maximalt några månader. Utredningen har inte kunnat påvisa något fall eller situation där en utökad

informationsplikt skulle ha lett till en snabbare åtgärd eller lagstiftning.

Utifrån ovanstående anser vi att den information som redan i dag tillhandahålls genom olika informationskanaler är fullt tillräcklig och att den eventuella tidsvinst som kan uppkomma är mycket begränsad och att en vinst i form av denna inte uppväger de administrativa kostnader och den rättsosäkerhet som följer med förslagen, se nedan.

Generellt saknar vi en djupare analys av nyttan och effekten av en utökad informationsplikt. Argumenten för införandet av en rapporteringsskyldighet präglas snarare av ett bra att ha-argument snarare än en djupare analys av den verkliga nyttan och vad förslaget skulle tillföra för verkligt värde för Skatteverket.

Utredaren anger vidare att en uppskattning, av det skattebortfall som användningen av ett upplägg leder till, ofta torde vara nödvändig som underlag för en hemställan om en lagändring. Det är vår uppfattning att detta är ett svagt argument, då regeringen med sitt kansli även utan en sådan rapporteringsskyldighet har tillgång till sådan kompetens att det är möjligt för den att bilda sig en uppfattning om i vilken grad en identifierad brist i lagstiftningen kan förväntas leda till ett väsentligt skattebortfall eller ej – dvs. om lagändring är påkallad eller ej.

Utredningen har heller inte, trots uppdraget, analyserat och redogjort för om en informationsskyldighet skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Utredaren konstaterar endast att det torde medföra en förbättrad kontrollverksamhet. Till detta kommer att den akademiska forskning som finns, eller som utredningen lyckats identifiera, inte kunnat påvisa att rapporteringsskyldigheter av det slag som nu föreslås har haft någon effekt på sådan skatteplanering som den syftar till att motverka.<sup>2</sup>

Införandet av en sådan informationsskyldighet som föreslås föranleder inte bara en mycket betydande administrativ börda utan, enligt vår bestämda uppfattning, även en ökad rättsosäkerhet. Till detta bidrar starkt den vaghet och bredd som präglar förslagen. Utredningen har i betänkandet, enligt vår mening, inte i rimlig grad lyckats klarlägga innebörden av för den föreslagna lagstiftningen

---

<sup>2</sup> Devereux, Michael, Freedman, Judith & Vella, John (2012), *The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford University Centre for Business Taxation. Jfr även Kleist, David (2018), *Informationsplikten för skatteräddgivare*, Skattenytt 2018 s. 519–540.

centrala begrepp. Detta gäller exempelvis innebörden av arrangemang, skattefördel, skatterådgivare samt ett flertal kännetecken. Problemen accentueras förstas av de hårda sanktioner som skyldigheten föreslås förenas med. Att förslaget utlöser rapporteringsskyldighet för företag vars anställda inte är s.k. professionella skatterådgivare, såsom bokföringsbyråer, begravningsbyråer, industriföretag etc. accentuerar förstas dessa problem ytterligare.

Utredningen uppmärksammar att förslaget kan komma att innebära betydande kostnader och att dessa skulle reduceras betydligt om man begränsade uppgiftsskyldigheten till endast gränsöverskridande arrangemang. Vi delar denna bedömning men likväl föreslår utredningen att även rent inhemska arrangemang ska omfattas med hänvisning till att dessa skulle kunna vara av intresse för Skatteverket. Även om utredningen påpekar att det för icke gränsöverskridande arrangemang gäller färre kännetecken och att Skatteverket aktivt måste arbeta med att begränsa uppgiftsskyldigheten till arrangemang av verkligt intresse kommer det enligt vår bestämda uppfattning ändå att innebära en påtaglig administrativ börda. Utöver de svårigheter som följer med den vaghet som präglar förslaget så har det inte heller under utredningens arbete påvisats något direkt exempel på lagbestämmelse för vilken Skatteverket skulle kunna föreskriva undantag från rapporteringsskyldighet. Sammanfattningsvis kan inte annat förväntas än att ett beslut om att införa en rapporteringsskyldighet även för rent nationella arrangemang/transaktioner skulle medföra betydande merkostnader och ökad rättsosäkerhet.

Den bakomliggande motiveringen måste vara att utredaren anser att Skatteverkets intresse väger tyngre än de negativa konsekvenser som följer med en rapporteringsskyldighet. Detta mot bakgrund av det antagna skattebortfallet. Vi vill här återigen påpeka att det inte har gått att fastställa hur stort här aktuellt skattebortfall är eller hur stor del av ett sådant som kan förväntas kunna åtgärdas med en sådan rapporteringsplikt.

Under utredningsarbetet har vikten av att utredningen gör proportionalitetsprövningar varit uppe vid ett flertal tillfällen, men enligt vår uppfattning har inte någon reell sådan gjorts.

Vi anser att detta sammantaget med de felaktiga utgångspunkterna (se ovan) medfört allt för långtgående förslag.

Sammanfattningsvis vill vi påpeka att syftet och den övergripande motiveringen med en utökad informationsplikt är att skydda den

svenska skattebasen och förhindra aggressiv skatteplanering med potentiellt statsfinansiella negativa effekter. Mot den bakgrunden måste det då vara fråga om arrangemang med stora transaktionsvolymer eller omfattande stora värden. Det är vår uppfattning att utredningen inte lyckats påvisa sådan förekomst. Vi anser att detta är ett skäl av flera att inte införa en sådan rapporteringsskyldighet som föreslås. Detta med beaktande av de negativa konsekvenser som följer med en rapporteringsskyldighet.

## Sanktioner

Skatter och avgifter får enligt legalitetsprincipen tas ut endast med uttryckligt stöd i lag. Det betyder att den skattskyldige måste kunna förutse konsekvenserna av ingångna rättshandlingar och att lika fall ska behandlas lika. Särskild tyngd i rättstillämpningen får principen när fråga är om påförande av straffliknande sanktioner. Utredaren anser att de föreslagna sanktionerna för ej fullgjord rapporteringsskyldighet omfattas av Europakonventionens skydd för de mänskliga fri- och rättigheterna, jfr artikel 6 i konventionen om rättvis rättegång. Med stöd av den artikeln och en relativt omfattande rättspraxis för svensk del och som tog sin början i RÅ 2000 ref. 66 förutsätts att tillämpningen av sanktionsbestämmelser om skattetillägg sker nyanserat och inte alltför restriktivt. Samma krav på tillämpningen av de nu i betänkandet föreslagna sanktionerna ska därför gälla.

De föreslagna sanktionerna ska också bedömas med beaktande av proportionalitetsprincipen, dvs. det ska finnas en balans mellan mål och medel för att kraven på rättvis rättegång enligt artikel 6 ska vara uppfyllda.

Vid en jämförelse med uttag av skattetillägg och här föreslagna sanktioner är att de förra i regel grundas på oriktig uppgift. Vad som avses med oriktig uppgift har definierats i lagtext och behandlats i en mycket omfattande rättspraxis och doktrin låt vara att några exakta gränser för rekvisitet ändå inte kan förutses. De föreslagna sanktionerna grundar sig emellertid på mycket oklara förutsättningar såväl avseende vem eller vilka som är rapporteringsskyldiga som vad som avses med bl.a. arrangemang, skattefördel, rådgivare samt ett

flertal kännetecken. Enligt vår mening kan de föreslagna sanktionerna därför inte läggas till grund för lagstiftning med mindre än att innehållet i och räckvidden av de angivna förutsättningarna klarläggs. Vår slutsats grundas på att sanktionerna inte uppfyller kraven enligt legalitetsprincipen och heller inte kraven på en rättvis rättegång enligt artikel 6 i Europakonventionen. Grunderna är alltför oklara och oprecisa. En tillämpning av sanktionerna blir oförutsebar med betydande risk för att lika fall inte behandlas lika och att kraven på nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning inte kan upprätthållas.

Bristen i fråga om proportionalitet föreligger redan på den grunden att de föreslagna avgiftsnivåerna är orimligt höga. För företag och organisationer är det naturligtvis en självklarhet att lagen ska följas. Redan vid låga avgifter uppnås en stark effekt – man vill inte bryta mot regler.

Nivåerna kan även ifrågasättas utifrån det att det som rapporteras så gott som uteslutande kommer avse ”arrangemang” som varken är intressanta för Skatteverket eller lagstiftaren.

Vi anser också att de föreslagna sanktionerna i många fall kommer vara oförenliga med förbudet i Europakonventionen om dubbel lagföring, framför allt när det gäller stora företag. Betydelsen av detta har enligt vår uppfattning kraftigt underskattats av utredningen.

Risken för att sanktionen strider mot rätten enligt artikel 6 i Europakonventionen att inte behöva belasta sig själv är därtill uppenbar. De uppgifter som Skatteverket inhämtar i sin utredning om skattetillägg torde i betydande utsträckning kunna användas emot den uppgiftsskyldige för ett rapporteringspliktigt arrangemang eller vice versa. Redan på den grunden borde de föreslagna sanktionerna inte genomföras.

Ska de föreslagna sanktionerna ändå genomföras bör grunderna för dessa väsentligt förtydligas och det ska klargöras att bevisbördan för påförande vilar på Skatteverket i kombination med ett strängare beviskrav. Naturligtvis ska här detsamma gälla som för skattetillägg, dvs. krav på att det ska ”klart framgå”. Detta skärpta beviskrav ska också ses mot bakgrund av att sanktionerna ska tas ut på objektiva grunder, dvs. utan prövning av uppsåt eller oaktsamhet. De föreslagna befrielsegrunderna, vilka är desamma som gäller för skattetillägg, bör här tillämpas generöst vilket bör framhållas tydligt. Det särskilt med beaktande av att de nuvarande befrielsegrunderna

tillämpas mycket restriktivt till den skattskyldiges nackdel och att den ex officio prövning som ska ske i praktiken synes ske i mycket begränsad omfattning.

När det gäller sanktioner vill vi även lyfta frågan om konsekvenser av fullgjord rapportering. Utredaren anser att uppgifter som lämnas på grund av rapporteringsplikten varken utgör uppgifter som lämnats till ledning för beskattningen eller är sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som medför att skattetillägg inte kan påföras. Utredaren ser även hinder för att ge vad som rapporteras in vid en rapporteringsskyldighet motsvarande effekt. Det som vi uppfattar som det största hindret är att uppgifterna i många fall inte lämnas av den skattskyldige. Det faktum att det är en annan part än den skattskyldige som lämnar uppgifterna saknar enligt vår uppfattning avgörande betydelse. Enligt nu gällande rätt medför exempelvis felaktigheter i en deklaration som kan rättas med ledning av en inlämnad kontrolluppgift att skattetillägg inte påförs, detta trots att det inte är den skattskyldige som lämnat uppgiften. Samma synsätt är rimligt att applicera på information som lämnas enligt en tvingande rapporteringsskyldighet.

## Konsekvensanalysen

En brist i strukturen i konsekvensanalysen är enligt vår uppfattning att det inte har gjorts skilda analyser, en för lagstiftningen avseende gränsöverskridande arrangemang, för vilka det finns ett EU-rättsligt krav på ett införande, och en för konsekvenser av att utöver detta införa en rapporteringsskyldighet för rent nationella transaktioner. En sådan struktur hade varit av värde för såväl remissinstanserna som de som inom regeringskansliet och riksdagen kan komma att ha att ta ställning till om konsekvenserna är rimliga i förhållande till vad som uppnås.

I utredningens konsekvensanalys avseende företag och enskilda konstaterar utredningen inledningsvis att det är svårt att uppskatta de ökade kostnaderna för dessa aktörer att följa de regler som föreslås. Det är enligt utredningen vidare inte möjligt att få kännedom om det antalet aktörer som kommer att omfattas och även svårt att för dessa aktörer kvantifiera såväl tidsåtgång som kostnad för att hantera reglerna. Utredningen har trots detta gjort ett försök.

Utredningen konstaterar att eftersom rådgivardefinitionen är mycket vid och omfattar många olika yrkeskategorier är det svårt att på förhand göra en uppskattning av hur många rådgivare som kommer att beröras av förslagen. Reglerna anges träffa revisionsbyråer, advokatbyråer, rena skatterådgivningsbyråer, banker, redovisnings- och bokföringsbyråer och andra aktörer, exempelvis försäkringsbolag. Med beaktande av hur vitt rådgivardefinitionen slår och hur brett de rapporteringsutlösande definierade kännetecknen slår kan annat inte konstateras än att reglerna kommer att träffa en mycket vid krets av rådgivare. Utredningen uppskattar antalet rådgivarföretag till 12 700. Till detta ska förstas läggas alla de koncerner där personal träffas av rådgivardefinitionen, vilka hanteras separat i konsekvensanalysen. Sammanfattningsvis kan det konstateras att antalet rådgivare och företag som direkt berörs av lagstiftningen är mycket stort.

De kostnader som tillkommer vid ett genomförande av förslaget är enligt konsekvensanalysen av två slag, dels initiala kostnader som är av engångskaraktär, dels löpande kostnader.

Utredningen har i en uppskattning för de löpande kostnaderna antagit att rådgivningen kommer att omfatta totalt drygt 110 000 rapporteringspliktiga arrangemang och att det för rapportering av ett sådant i snitt kommer att krävas två timmars arbete, utfört av en jurist med en medelinkomst om 56 100 kronor per månad. Utredningen beräknar utifrån detta fram den sammanlagda löpande kostnaden för dessa till 150 miljoner kronor. Det är vår bedömning att denna uppskattning av löpande kostnader är allt för försiktig.

Utöver dessa kostnader anges rådgivarföretagen bl.a. få kostnader för att göra bedömningar av om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte, initiala kostnader för informations- och kunskapsuppbyggnad, kostnader för upprättande av rutiner och system inom företagen, samt kostnader för att lagra information om uppbygg/arrangemang de utformat eller hanterat. Utredningen konstaterar att det här torde uppstå betydande kostnader, men har samtidigt gjort bedömningen att dessa och liknande kostnader inte är möjliga att uppskatta. Enligt vår bestämda uppfattning kan sådana kostnader förutsättas vara betydligt högre än de som beräknats för den faktiska löpande inrapporteringen. Inte minst kan kostnaderna för att göra bedömningar av om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte bli mycket betydande och detta kommer att träffa



inte bara sådana arrangemang som ska rapporteras, utan i än större utsträckning sådana som efter en bedömning inte bedöms rapporteringspliktiga. Sammanfattningsvis har kostnaderna för dessa rådgivningsföretag enligt vår uppfattning kraftigt underskattats.

Redovisade brister avseende uppskattningen av rådgivarföretagens kostnader är centrala även för konsekvensanalysen för vad som i betänkandet benämns som användare. Detta då, som utredningen konstaterar, dessa kostnader kan förväntas övervältras på dessa s.k. användare. Det är inte endast fråga om en övervältring, utan fakturering kommer att ske med påslag. Det arbete som behöver utföras för att fullgöra rapporteringsskyldigheten för rådgivare kommer att vara en del av affärsverksamheten och timkostnadsnormer blir tillämpliga i nivån som för övriga tjänster av likartat slag. Påslag görs inte endast för att skapa vinst, utan även för att täcka kostnader för kontorsorganisation, utbildning, it-system, implementering, uppföljning, m.m.

Förslagen kommer även att leda till kostnader av annat slag för s.k. användare, såsom att de i vissa fall själva blir uppgiftsskyldiga. Utredningen drar slutsatsen att det främst är större företag som ”tar fram rapporteringspliktiga arrangemang internt” (s.k. in house) som kommer att beröras av förslagen i egenskap av uppgiftsskyldiga användare. Utredningen antar vidare att samtliga större företag kommer att beröras av förslagen. Detta bl.a. eftersom även helt oproblematiska, vanliga skatteplaneringsåtgärder kan komma att behöva inrapporteras såsom kännetecknen är utformade. Utredningen bedömer det dock som mycket svårt att beräkna de tillkommande administrativa kostnaderna för dessa företag. Utredningen har dock gjort ett antagande om att ett företag i genomsnitt kommer att göra två inrapporteringar per månad, dvs. 24 inrapporteringar per år. Det är för oss svårt att se att detta är ett rimligt antagande. Detta med beaktande av hur vaga och vida rekvisiten för rapporteringsskyldighet är utformade, jfr ovan. Utredaren gör sedan beräkningen efter samma grunder som för rådgivningsföretag, vilket leder fram till en kostnad om 75 miljoner kronor. Den beräknade kostnaden framstår för oss klart underskattad.

Inom stora koncerner sker ett stort antal transaktioner och, som utredningen konstaterar, kan den vida och delvis mycket vida utformningen av kännetecknen innebära att en stor mängd åtgärder

kan anses utgöra rapporteringspliktiga arrangemang. Till detta kommer förstås att även dessa företag kommer att behöva lägga tid på att analysera arrangemang som visar sig inte vara rapporteringspliktiga. Vidare, som också utredningen konstaterar, torde det stora antalet anställda i stora koncerner innebära en ökad risk för att åtgärder som utgör rapporteringspliktiga arrangemang vidtas av personer som saknar kännedom om innehållet i regelverket för rapporteringsskyldighet. Utredningen tar inte upp att även stora koncerner har behov av sådana insatser som redovisas för vad som benämns som rådgivarföretag, de kommer exempelvis behöva information, rutiner och system för att hantera lagstiftningen. Dessa konsekvenser är förstås allvarliga och har enligt vår bedömning underskattats och delvis missats.

I konsekvensanalysen anges även att förslagen bedöms kunna ha en positiv effekt på konkurrensförhållandena. Detta eftersom främst större företag inte i samma utsträckning kan få konkurrensfördelar genom aggressiv skatteplanering och att detta torde innebära en positiv effekt för de små och medelstora företagen, som i mindre utsträckning bedöms använda sig av sådan aggressiv skatteplanering som omfattas av förslagen. Vi delar inte, som anförts ovan, utredningens bild av omfattningen av aggressiv skatteplanering, men oavsett riktigheten i ett sådant antagande ska bl.a. beaktas att rapporteringsskyldigheten i huvudsak skulle träffa annat än aggressiv skatteplanering, att stora företags skatteplanering i allt väsentligt torde avse gränsöverskridande ”arrangemang”, dels att mindre företag i regel saknar egen skattekompetens, och därför kan vara mer beroende av extern skatterådgivning än större företag. Små och medelstora företag riskerar således att relativt drabbas hårdare av de ökade arvoden för skatterådgivning.

## Avslutning

Att låta skatteplanera sin verksamhet eller sina transaktioner är inte något negativt utan, tvärtom många gånger positivt, då en onödig skattebelastning minskar möjligheten till investeringar i nya och befintliga verksamheter. Detta ska ställas mot lagstiftarens behov av att kunna stoppa skattefusk och vad utredningen benämner aggressiv skatteplanering.

Det kan konstateras att utredningsdirektivet gav utredaren i uppgift att analysera och redogöra för:

- om en informationsskyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan finns i skatteförfarandelagen,
- om en informationsskyldighet skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter,
- om en informationsskyldighet skulle kunna bidra till en ökad rättssäkerhet för skattskyldiga, och
- hur bl.a. skatterådgivare, skattskyldiga och Skatteverket skulle påverkas av regler om informationsskyldighet för skatterådgivare.

Vidare framgår att efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar ska utredaren lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för uppgiftsskyldiga och tillämpande myndigheter.

Som framgått ovan anser vi att en stor del av analysuppdraget inte fullgjorts av utredningen. Arbetet har gått alldeles för fort, till viss del beroende på att det under utredningens gång kommit ett EUDirektiv på området. De korta tidsramarna har tyvärr bidragit till att beslutsunderlaget i centrala delar baseras på rena antaganden som inte har underbyggts med fakta. Därtill har det inte i utredningens sekretariat ingått en sådan ekonomiresurs som sedvanligen brukar finnas för att utarbeta välutvecklade konsekvensanalyser. Detta är särskilt olyckligt med hänsyn till de genomgripande effekter som följer av en lagstiftning av detta slag.

I ett samhälle är det lagstiftaren och det allmänna som har ansvaret för utformningen av skattelagstiftningen. Genom införandet av en bred informationsskyldighet övervältrar det allmänna, ansvaret och kostnaden för att hitta felaktigheter i lagstiftningen på skattebetalarna dvs. på företagen och enskilda personer. Dessutom kombineras denna överföring av ansvar och kostnader med sanktioner på betydande belopp.

Ett regelverk som utredningen nu har föreslagits måste prövas på tre utvärderingsgrunder:

1. Effektivitet
2. Börda/kostnad för den enskilde i förhållande till nytta för det allmänna
3. Rättssäkerhet.

Detta kommer till uttryck i såväl regeringens direktiv som i OECD-rapporten.

Enligt vår uppfattning uppfyller inte utredningens förslag en prövning mot de tre ovan nämnda kriterierna.

Vad gäller effektiviteten visar, som nämnts ovan, den relevanta akademiska forskning som utredningen identifierat på att någon effekt inte kunnat påvisas.

När det gäller bördan för den enskilde i förhållande till nytta för det allmänna kommer som konstaterats ovan kostnaden för att fullgöra rapporteringsplikten att övervältras från rådgivarna till kunderna och det till gängse timarvode. Utredningen har inte heller i sitt analysarbete kunnat påvisa nytta för Skatteverket respektive för lagstiftaren.

Slutligen vad gäller rättssäkerhet präglas förslagen i många delar av vaghet när det gäller centrala begrepp såsom arrangemang, rådgivare, skattefördel och i de kännetecken som utlöser rapporteringsplikt. Inte heller ger utredningen tillräcklig ledning för dessa viktiga begrepp. Detta kombinerat med sanktioner som kan utgå med betydande belopp riskerar leda till allvarliga sanktioner och många tvister. Inte heller ger utredningen någon ledning hur man som rådgivare ska agera när man riskerar att hamna mellan skyldigheten att rapportera till Skatteverket respektive skyldigheter mot klienten att inte röja deras uppgifter om det inte är föreskrivet i lag. Det senare är inte ovanligt exempelvis för börsföretag.

Av ovan anförda skäl avstyrker vi förslaget i sin helhet såvitt avser utredarens förslag till införande av en upplysningsskyldighet för rent nationella transaktioner. På grund av EU-rättens krav på att Sverige inför en rapporteringsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang avstyrker vi inte införandet av ett sådant system, men vi anser inte att det föreslagna sanktionssystemet kan genomföras.

# Referenser

## Litteratur m.m.

- Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2018), *Skatteförfarandelagen m.m.* (1 feb. 2018, Zeteo).
- Lennartsson, Rakel (2018), *Backlash för jämställdheten i branschen*, Balans nr 2 2018 s. 18–23.
- Burmeister, Jari (2011), *Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar*, Svensk Skattetidning 2011:1 s. 69–74.
- CapGemini (2018), *World Wealth Report 2018*.
- Council of Bars & Law Societies of Europe, CCBE, (2018), *Code of Conduct for European Lawyers Charter of core principles of the European legal profession & Code of conduct for European lawyers*.
- Danelius, Hans (2015), *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna* (Zeteo version 5).
- D’Attoma, John, Volintiru, Clara & Steinmo, Sven (2017), *Willing to share? Tax compliance and gender in Europe and America*, Research & Politics, (april 2017).
- Devereux, Michael, Freedman, Judith & Vella, John (2012), *The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime*, Oxford University Centre for Business Taxation.
- Europaparlamentet (2016), *Europaparlamentets resolution av den 6 juli 2016 om skattebeslut och andra åtgärder av liknande karaktär eller med liknande effekt* (2016/2038[INI]).
- Europeiska kommissionen (2016), *Förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas*, COM(2016) 685 final, den 25 oktober 2016.

- Europeiska kommissionen (2017), *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang*, COM (2017) 335 final, den 21 juni 2017.
- Europeiska kommissionen (2003), *Kommissionens rekommendation av den 6 maj 2003 om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag* (2003/361/EG).
- Europeiska kommissionen (2012), *Kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering* (2012/772/EU).
- Europeiska kommissionen (2017), *Commission Staff Working Document Impact Assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*, SWD/2017/0236 final – 2017/0138 (CNS).
- Europeiska kommissionen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) den 21 september 2017* (WK 9981/2017/ INIT).
- Europeiska unionens råd (2018), *Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang – Antagande* (ST 8346 2018 INIT).
- Europeiska unionens råd (2016), *Rådets slutsatser om en extern strategi för beskattning och om åtgärder mot missbruk av skatteavtal*, pressmeddelande den 25 maj 2016.
- Europeiska unionens råd (2017), *Rådets slutsatser om EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet* (2017/C 438/04).
- FAR (2018), *FAR:s ramverk för utförande av granskningsuppdrag i Sverige* (senast ändrat genom FAR N 2018:15).
- FAR (2017), *FAR:s rekommendationer i etikfrågor, EtikR 3 Skattetjänster* (senast ändrad genom EtikP 2017:17).
- FAR (2018), *FAR:s uttalanden i etikfrågor, EtikU 2 Tystnadsplikt och upplysningskyldighet* (senast ändrat genom EtikP 2018:7).

- FAR (2017), FAR:s uttalanden i etikfrågor, *EtikU 3 Allmänt om medlemms yrkesutövning och särskilt om arvode* (senast ändrat genom EtikP 2017:1).
- FAR (2018), *Stadgar för den ideella föreningen FAR* (1 november 2018).
- FAR (2018), *Års- och hållbarhetsredovisning 2017/2018*.
- Finansinspektionen (2017), *Tillsynen över bankerna*, rapport den 20 april 2017 (dnr 17-5876).
- Galaz, Victor m.fl. (2018), *Tax havens and global environmental degradation*, Nature Ecology & evolution, september 2018, s. 1 352–1 357.
- Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler* (Version 1 Zeteo).
- HM Revenue & Customs (2018), *Disclosure of tax avoidance schemes: guidance*, uppdaterad den 20 april 2018.
- Holmberg, Erik m.fl. (2016), *Grundlagarna* (13 maj 2016, Zeteo).
- International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2015) *Internationellt ramverk för bestyrkandeuppdrag*, gäller för bestyrkandeuppdrag som avslutas den 15 december 2015 eller senare.
- International Ethics Standards Board for Accountants, IESBA (2016), *International Code of Ethics for Professional Accountants*
- Kainz Rognerud, Knut (2018), *Avslöjar: Storbanks bakom skatteplundring – minst 70 miljarder kronor förlorade*, SVT Nyheter, publicerad den 18 oktober 2018.  
[www.svt.se/nyheter/ekonomi/avslojar-fler-av-varldens-storsta-banker-bakom-jattelik-skattestold](http://www.svt.se/nyheter/ekonomi/avslojar-fler-av-varldens-storsta-banker-bakom-jattelik-skattestold)
- Kleist, David (2018), *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt 2018 s. 519–540.
- Kristoffersson, Eleonor (2014), *Från fördjupad samverkan till fördjupad dialog. Konferens om Skatteverkets nya riktlinje i Gävle den 12 juni 2014*, Skattenytt 2014 s. 953–961.
- Lang, Michael (2011), *The General Anti-Abuse rule of article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base*, European Taxation nr 6 2011.

- Moberg, Krister, Valentin, Niklas & Åkersten, Peter (2014), *Bolagsrevisorn* (Zeteo version 4).
- OECD (2011), *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*.
- OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.  
[www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&id=id&accname=guest&checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068](http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1544436376&id=id&accname=guest&checksum=D9998C980B92BD983D9AE8C04932B068)
- OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.  
[www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf)
- OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*.  
[www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm)
- Persson, Johan (2018), *Sådan är dagens advokat*, Advokaten nr 1 2018, s. 26–39.
- Peyron, Claes (2017), *Advokatetik – en praxisgenomgång*.
- Påhlsson, Robert (2018), *Konstitutionell skatterätt* (Zeteo version 4).



- Påhlsson, Robert (2016), *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016 s. 105–128.
- Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011), *Det svenska skattesystemet*, (9 februari 2011, Zeteo).
- Rosander, Ulrika (2007), *Generalklausul mot skatteflykt*.
- Samuelsson, Lars (2013), *HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning – ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?*, Skattenytt 2013 s. 853–860.
- Sevenius, Robert (2013), *Företagsförvärv* (10 april 2013, Zeteo).
- Skatteverket (2016), *Skatteverkets ställningstagande Utländska kontrolluppgifter och skattetillägg*, den 21 oktober 2016 (dnr 131 458057-16/111).
- Skatteverket (2017), *Skattesystemets utveckling 2006–2015, Kartläggning av könsuppdelad statistik*, den 26 juni 2017 (dnr 200 265892-17/113).
- Skatteverket (2018), *Skattesystemets utveckling 2006–2015, Del II Fördjupad analys av rot- och rutavdrag, investeringssparkonto och delägare i fåmansbolag ur ett jämställdhetsperspektiv*, den 21 juni 2018, (dnr 200 265892-17/113).
- Skatteverket (2016), *Skatteverket börjar ta ut kontrollavgifter i byggbranschen*, pressmeddelande den 30 juni 2016.
- Skatteverket (2016), *Ändrade riktlinjer för fördjupad dialog* den 23 juni 2016 (dnr 131-285072-16/111).
- Ståhl, Kristina m.fl. (2013), *EU-skatterätt* (13 mars 2013, Zeteo).
- Svenska Bankföreningen (2018), *Bank- och finansstatistik 2017*, publicerad i maj 2018.
- Sveriges advokatsamfund (2018), *Verksamhetsberättelse 2017*.
- Sveriges advokatsamfund (2016), *Vägledande regler om god advokatsed med kommentar*, reviderad juni 2016.
- Sveriges advokatsamfund (2017), *Vägledning för advokater och advokatbyråer beträffande lagstiftningen om åtgärder mot penningtvätt och terroristfinansiering – 2017 års penningtvättslagstiftning i ett advokatperspektiv*, Antagen och gällande från den 1 september 2017.
- Tillväxtanalys (2015), *Att mäta kvinnors företagande*, PM 2015:16.

- Tillväxtverket (2017), *Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagens kostnader*, Info 0696.
- Torgler, Benno & Valev, Neven T. (2010), *Gender and public attitudes toward corruption and tax evasion*, Contemporary Economic Policy 28 (4) s. 554–568.
- Vasarainen, Sandra (2016), *Undantagande av handlingar vid Skatteverkets revision*, Skattenytt 2016 s. 574–585.
- von Essen, Ulrik (2016), *Processramen i förvaltningsmål*, (7 mars 2016, Zeteo).

## Offentligt tryck

### Propositioner

- Proposition 1961:62 med förslag till lag om handräckning vid taxeringsrevision.
- Proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.
- Proposition 1975/76:209 om ändring i regeringsformen.
- Proposition 1978/79:195 om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.
- Proposition 1979/80:2 med förslag till sekretesslag m.m.
- Proposition 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.
- Proposition 1981/82:142 om ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet).
- Proposition 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
- Proposition 1985/86:80 om ny förvaltningslag.
- Proposition 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.
- Proposition 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.
- Proposition 1995/96:170 Översyn av skattebrottslagen.
- Proposition 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.
- Proposition 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.
- Proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.
- Proposition 2000/01:33 Behandling av personuppgifter inom skatt, tull och exekution.

- Proposition 2000/01:146 *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet.*
- Proposition 2001/02:25 *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.*
- Proposition 2001/02:140 *Begränsning av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägaraktier och på andelar i svenska och utländska handelsbolag m.m.*
- Proposition 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*
- Proposition 2003/04:156 *Skärpta regler mot penningtvätt.*
- Proposition 2004/05:85 *Ny aktiebolagslag.*
- Proposition 2009/10:17 *Prissättningsbesked vid internationella transaktioner.*
- Proposition 2009/10:204 *En frivillig revision.*
- Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*
- Proposition 2012/13:1 *Budgetpropositionen för 2013.*
- Proposition 2012/13:4 *Genomförande av det nya EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning.*
- Proposition 2014/15:100 *2015 års ekonomiska vårproposition.*
- Proposition 2014/15:131 *Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor.*
- Proposition 2015/16:14 *Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt.*
- Proposition 2015/16:29 *En global standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.*
- Proposition 2015/16:127 *Ett svenskt tonnagebeskattningssystem.*
- Proposition 2015/16:162 *Nya regler om marknader för finansiella instrument (MiFID II och MiFIR).*
- Proposition 2016/17:19 *Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.*
- Proposition 2016/17:47 *Dokumentation vid internprissättning och land-för-land-rapportering på skatteområdet.*
- Proposition 2016/17:58 *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen.*
- Proposition 2016/17:99 *Vårändringsbudget för 2017.*

- Proposition 2016/17:173 *Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism.*
- Proposition 2016/17:180 *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag.*
- Proposition 2017/18:95 *Anpassningar av vissa författningar inom skatt, tull och exekution till EU:s dataskyddsförordning.*
- Proposition 2017/18:144 *Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ.*
- Proposition 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn.*
- Proposition 2017/18:296 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.*
- Proposition 2018/19:9 *Ytterligare ändringar vad gäller automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och några andra skattefrågor.*

## **NJA II**

NJA II 1943.

## **Statens offentliga utredningar**

- SOU 1975:77 *Allmän skatteflyktsklausul.*
- SOU 1983:41 *Kontroll av rådgivare.*
- SOU 2008:32 *Avskaffande av revisionsplikten för små företag.*
- SOU 2013:38 *Vad bör straffas?*
- SOU 2014:62 *Förbättrat förhandsbeskedsinstitut*
- SOU 2014:83 *Sanktionsväxling – effektivare sanktioner på exportkontrollområdet.*
- SOU 2015:49 *Nya regler för revisorer och revision.*
- SOU 2015:62 *UCITS V En uppdaterad fondlagstiftning.*
- SOU 2016:8 *Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism, Fjärde penningtvättsdirektivet – samordning – ny penningtvättslag – m.m.*
- SOU 2017:94 *Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna.*

## Utskottsbetänkanden

Bet. JuU 1981/82:53 *om ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet (prop. 1981/82:142 jämte motion).*

Bet. 2016/17:SkU21 *Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen.*

Bet. 2018/19:SkU5 *Ytterligare ändringar vad gäller automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och några andra skattefrågor.*

Bet. 2018/19:SkU4 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.*

## Regeringens skrivelse

Skr. 2016/17:38 *Meddelande om kommande förslag om ändringar i bestämmelserna om beskattning av fastigheter som överläts till juridiska personer.*

## Kommittédirektiv

Dir. 2017:38 *Informationsskyldighet för skatterådgivare.*

Dir. 2018:34 *Tilläggsdirektiv till Utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare.*

## Rättsfall m.m.

### Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 1.

RÅ 1998 ref. 19.

RÅ 1999 not. 18.

RÅ 2000 ref. 54.

RÅ 2001 ref. 27.

RÅ 2001 ref. 23.

RÅ 2001 ref. 44.

RÅ 2001 ref. 67.

RÅ 2001 not. 184.

RÅ 2003 ref. 92.  
RÅ 2004 ref. 11.  
RÅ 2004 ref. 17.  
RÅ 2004 ref. 27.  
RÅ 2007 ref. 23.  
RÅ 2008 not. 169.  
RÅ 2010 ref. 51.  
HFD 2012 ref. 12.  
HFD 2013 ref. 48.  
HFD 2013 ref. 71.  
HFD 2013 ref. 85.  
HFD 2017 ref. 68.

### Högsta domstolen

NJA 1977 s. 225.  
NJA 1990 s. 537.  
NJA 2003 s. 403.  
NJA 2010 s. 122.  
NJA 2013 s. 502.

### EU-domstolen

C-155/79 *AM & S Europe Limited mot kommissionen*, den 18 maj 1982, ECLI:EU:C:1982:157.  
C-55/94 *Gebhard*, den 30 november 1995, ECLI:EU:C:1995:411.  
C-250/95 *Futura Participations*, den 15 maj 1997, ECLI:EU:C:1997:239.  
C-55/98 *Vestergaard*, den 28 oktober 1999, ECLI:EU:C:1999:533.  
C-166/98 *Socridis*, den 17 juni 1999, ECLI:EU:C:1999:316.  
C-136/00 *Danner*, den 3 oktober 2002, ECLI:EU:C:2002:558.  
C-446/03 *Marks & Spencer*, den 13 december 2005, ECLI:EU:C:2005:763.

C-196/04 *Cadbury Schweppes*, den 12 september 2006, ECLI:EU:C:2006:544.

C-231/05 *Oy AA*, den 18 juli 2007, ECLI:EU:C:2007:439.

C-550/07 *P Akzo Nobel Chemicals och Akros Chemicals mot kommissionen*, den 14 september 2010, ECLI:EU:C:2010:512.

Förenade målen C-155/08 och C-157/08 *X och Passenheim-van Schoot*, den 11 juni 2009, ECLI:EU:C:2009:368.

C-337/08 *X Holding*, den 25 februari 2010, ECLI:EU:C:2010:89.

## Europadomstolen

*Engel m.fl. mot Nederländerna*, nr 5100/71, 5101/71, 5102, 5354/72 och 5370/72, 8 juni 1976.

*Öztürk mot Tyskland*, nr 8544/79, 21 februari 1984.

*Demicoli mot Malta*, nr 13057/87, 27 augusti 1991.

*Niemietz mot Tyskland*, nr 13710/88, 16 december 1992.

*Funke mot Frankrike*, nr 10828/84, 25 februari 1993.

*Saunders mot Storbritannien*, nr 19187/91, 17 december 1996.

*J.B. mot Schweiz*, nr 31827/96, 3 maj 2001.

*Ferazzini mot Italien*, nr 44759/98, 12 juli 2001.

*Janosevic mot Sverige*, nr 34619/97, 23 juli 2002.

*Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, nr 36985/97, 23 juli 2002.

*Didier mot Frankrike*, nr 58188/00, 27 augusti 2002.

*Porter mot Storbritannien*, nr 15814/02, 8 april 2003.

*O'Halloran och Francis mot Storbritannien*, nr 15809/02 och nr 25624/02, 29 juni 2007.

*André m.fl. mot Frankrike*, nr 18603/03, 24 juli 2008.

*Zolotukhin mot Ryssland*, nr 14939/03, 10 februari 2009.

*Dubus S.A. mot Frankrike*, nr 5242/04, 11 juni 2009.

*Grande Stevens m.fl. mot Italien*, nr 18640/10, 4 mars 2014.

## Sveriges advokatsamfunds disciplinnämnd

Disciplinnämndens beslut 145/1992.

Disciplinnämndens beslut 146/1992.

Disciplinnämndens beslut 79/1993.

Disciplinnämndens beslut 134/2003.

## Revisorsinspektionen

Referat D 12/07.

## Övrigt

FAR:s webbplats:

[www.far.se/medlemskategorier/skatteradgivare/auktoriserad-skatteradgivare-far/](http://www.far.se/medlemskategorier/skatteradgivare/auktoriserad-skatteradgivare-far/)

Jerseys regerings webbplats:

[www.gov.je/LifeEvents/MovingToJersey/pages/tax.aspx#anchor-3](http://www.gov.je/LifeEvents/MovingToJersey/pages/tax.aspx#anchor-3)

Internal revenue services webbplats:

[www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions](http://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions)

[www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest](http://www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest)

OECD:s webbplats:

[www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/](http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/)

Webbplatsen för det nordiska samarbetet:

[www.norden.org/sv/aktuellt/nyheter/nordiska-skatteparadisprojektet-framgangsrikt-slutfoert](http://www.norden.org/sv/aktuellt/nyheter/nordiska-skatteparadisprojektet-framgangsrikt-slutfoert)

Norska regeringens webbplats:

[www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/utvalg-som-skal-utrede-](http://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/utvalg-som-skal-utrede-skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt/id2577195/)

[skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt/id2577195/](http://www.regjeringen.no/no/dep/fin/org/styrer-rad-og-utvalg-oppnevnt-av-finansdepartementet2/utvalg-som-skal-utrede-skatteradgiveres-opplysningsplikt-og-taushetsplikt/id2577195/)



# Kommittédirektiv 2017:38

## Informationsskyldighet för skatterådgivare

Beslut vid regeringssammanträde den 6 april 2017.

### Sammanfattning

En särskild utredare ska se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg. Syftet med en sådan informationsskyldighet är att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande.

Utredaren ska bl.a.

- analysera och redogöra för om en informationsskyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan finns i skatteförfarandelagen (2011:1244),
- analysera och redogöra för om en informationsskyldighet skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter,
- analysera och redogöra för olika alternativ men lämna ett förslag, inklusive författningsreglering, på hur regler om informationsskyldighet skulle kunna utformas,
- överväga om även företag eller koncerner som tar fram skatteupplägg för egen användning bör omfattas av informationsskyldigheten,
- utforma reglerna om informationsskyldighet så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas, och

- analysera och bedöma hur den information som ska lämnas ska kunna användas av Skatteverket för att nå avsedda effekter samt vid behov lämna förslag på författningsändringar.

Uppdraget ska redovisas senast den 31 oktober 2018

### **Behov av åtgärder för att bekämpa skattefusk och skatteundandragande**

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skatterna ska tas ut på ett sätt som är förenligt med de övergripande målen för regeringens ekonomiska politik. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för en hållbar tillväxt och hög sysselsättning, ett rättvist fördelat välstånd samt bidra till ett miljömässigt och socialt hållbart samhälle.

För att skattepolitiken på ett effektivt sätt ska kunna stödja den ekonomiska politiken bör den utformas enligt ett antal vägledande principer, bl.a. ska medborgarna och företagen ha ett högt förtroende för skattesystemet. Skatter ska tas ut på ett rättssäkert sätt. Ett högt förtroende är nödvändigt för att skatterna långsiktigt ska kunna finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. För att stärka legitimiteten ska regelverket vara möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Detta ska särskilt beaktas vid utformningen av nya skatteregler. Nyttan av förenklingar ska dock alltid vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande.

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver också åtgärder för att bekämpa skattebrott, skattefusk och skatteundandraganden. En minskning av det s.k. skattefelet, dvs. skillnaden mellan de fastställda och de teoretiskt riktiga skattebeloppen, kan bl.a. bredda skattebaserna. En minskning av skattefelet kan i första hand uppfattas som en uppgift för Skatteverket. Men det är också en central uppgift för lagstiftaren, då det är de materiella reglernas utformning som bestämmer utrymmet för bl.a. skatteplanering. Även det internationella arbetet för att motverka skattefusk och skatteundandragande är

viktigt. För att stärka legitimiteten ska reglerna bl.a. vara generella och tydliga (prop. 2014/15:100 s. 104 f.). Regelverket måste vidare vara förenligt med EU-rätten och den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Den ökande globaliseringen och internationella rörligheten har bl.a. skapat goda investerings- och expansionsmöjligheter för svenska företag i utlandet och för utländska företag i Sverige. Samtidigt har det uppstått allt fler möjligheter att använda aggressiv skatteplanering för att flytta vinster från Sverige till länder med låg skatt. Sådana upplägg snedvrider konkurrensen och missgynnar den stora majoriteten av svenska företag som vill göra rätt för sig. Därför behövs effektiva och ändamålsenliga regler mot skattefusk och skatteundandragande, men också kontrollverktyg och informationsutbyte mellan myndigheter på internationell nivå. Det är viktigt att Skatteverket fullt ut använder alla möjligheter för att skärpa arbetet mot internationell skatteflykt och skatteundandragande (prop. 2015/16:100 s. 45).

Den 28 april 2016 presenterades regeringens 10-punktsprogram mot skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt.

### **OECD/G20:s regler om informationsskyldighet (Mandatory Disclosure Rules)**

Ett viktigt internationellt arbete har bedrivits genom OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning, det s.k. BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting). Detta projekt genomfördes utifrån en handlingsplan med 15 åtgärder med målet att vinster ska beskattas där den ekonomiska aktiviteten äger rum och mervärdet uppstår. Inom ramen för åtgärd 12 tog OECD/G20 fram rekommendationer om "Mandatory Disclosure Rules", vilket kan beskrivas som regler om informationsskyldighet. Innebörden är att skatterådgivare eller skattskyldiga (användarna av skatteupplägg) eller både skatterådgivare och skattskyldiga, ska lämna information till skattemyndigheten om skatteupplägg som erbjuds eller används. Rekommendationerna är framtagna för att utgöra ett stöd för de länder som vill införa regler om informationsskyldighet. I det följande används förenklat begreppet "informationsskyldighet för skatterådgivare" men en informationsskyldighet kan även komma att träffa skattskyldiga.

OECD/G20:s rekommendationer om nationella regler om informationsskyldighet för skatterådgivare finns samlade i en av BEPS-projektets slutrapporter som offentliggjordes den 5 oktober 2015, ”Mandatory Disclosure Rules ACTION 12: 2015 Final Report”, härafter kallad OECD:s rapport. I rapporten finns även rekommendationer om hur man utformar regler om informationsskyldighet för skatterådgivare för att träffa gränsöverskridande skatteupplägg. I rapporten redogörs bl.a. för hur olika länder har valt att utforma sina nationella regler om informationsskyldighet för skatterådgivare samt för vissa av dessa länders erfarenheter av hur reglerna har fungerat. Bland OECD-och G20-länderna hade, i oktober 2015, åtta länder infört regler om informationsskyldighet för skatterådgivare. USA var först ut 1984, sedan följde Kanada 1989 och därefter har även Sydafrika, Storbritannien, Portugal, Irland, Israel och Sydkorea infört sådana regler.

I OECD:s rapport beskrivs syftena med regler om informationsskyldighet för skatterådgivare enligt följande. Det huvudsakliga syftet är att aggressiv skatteplanering på ett tidigt stadium ska komma till skattemyndighetens kännedom samt att skattemyndigheten ska få information om vilka som tillhandahåller denna typ av skatteupplägg och vilka användarna är. Dessutom kan sådan tidig information möjliggöra för skattemyndigheten att snabbare svara på förändrade beteenden hos skattskyldiga, t.ex. genom ställningstaganden. Informationen kan även innebära att skattemyndigheten tidigare kan uppmärksamma behov av författningsändringar. Lagstiftaren har då också möjlighet att besluta om författningsändringar i ett tidigare skede, innan ett visst beteende har vunnit stor spridning. Ett annat syfte med att införa informationsskyldighet för skatterådgivare är den avskräckande effekt som reglerna har. Användandet av upplägg för aggressiv skatteplanering kan minska om skattskyldiga vet att information om upplägget lämnas till skattemyndigheten. Myndigheten kan göra en annan bedömning av skattekonsekvenserna än vad rådgivaren har gjort och med anledning av det vidta lämpliga kontrollåtgärder. Regler om informationsskyldighet för skatterådgivare kan även medföra att skatterådgivare som tillhandahåller skatteupplägg för aggressiv skatteplanering hamnar under press. Detta förutsätter dock att skattemyndigheten eller lagstiftaren vidtar snabba motåtgärder när nya sätt att undandra skatt uppmärksammas.

Även inom EU har ett arbete om informationsskyldighet för skatterådgivare inletts. Europeiska kommissionen har haft en offentlig konsultation om mer transparens i skatterådgivarnas verksamhet och möjligen kommer kommissionen under 2017 att komma med beslut om hur arbetet med informationsskyldighet för skatterådgivare ska fortskrida.

### **Behovet av att utreda frågan om informationsskyldighet för skatterådgivare**

Ett högt förtroende för skattesystemet kräver åtgärder för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande. Användningen av aggressiv skatteplanering snedvrider konkurrensen och missgynnar dem som vill göra rätt för sig.

Informationsskyldighet för skatterådgivare är ett kontrollverktyg som i dag finns i ett antal OECD- och G20-länder och som, med rätt utformning, sannolikt kan bli ett effektivt kontrollverktyg även i Sverige. Information från skatterådgivare om skatteupplägg skulle bl.a. kunna utgöra underlag för Skatteverket att reagera snabbt mot skatteflykt och skatteundandragande. Regeringen anser därför att det finns anledning att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg.

I 2016 års ekonomiska vårproposition aviserade regeringen att OECD:s rekommendation om att skatterådgivare ska vara skyldiga att informera skattemyndigheten om skatteupplägg ska utredas (prop. 2015/16:100 s. 45). Se även punkt 3 i 10-punktsprogrammet mot bl.a. skatteflykt och prop. 2016/17:1 Förslag till statens budget, finansplan m.m. s. 424.

## Utredningsuppdraget

*Skulle regler om informationsskyldighet för skatterådgivare vara till nytta för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande?*

I OECD:s rapport beskrivs vad som kan uppnås med regler om informationsskyldighet för skatterådgivare. Det är emellertid en generell beskrivning utan hänsyn tagen till olika länders skattesystem. För att kunna avgöra om sådana regler skulle vara till nytta för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande i Sverige behöver en analys göras med utgångspunkt i svenska förhållanden och det svenska skatteförfarandet. Vissa länder har infört regler om informationsskyldighet för skatterådgivare. Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera andra länders erfarenheter av hur informationsskyldigheten har fungerat.

I skatteförfarandelagen (2011:1244) finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna olika sorters deklARATIONER, kontrolluppgifter, särskilda uppgifter och informationsuppgifter. Syftet med de olika uppgiftsskyldigheterna skiljer sig åt. Uppgiftsskyldigheten är en central beståndsdel i skattesystemet. Vårt beskattningssystem bygger till stor del på uppgifter som de enskilda ska lämna.

En skyldighet för skatterådgivare att lämna information till Skatteverket skulle också innebära en form av uppgiftsskyldighet. Utredaren ska därför analysera och redogöra för om en informationsskyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan finns i skatteförfarandelagen. Utredaren ska även analysera och redogöra för om informationsskyldigheten skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Det kan tänkas att informationsskyldigheten skulle kunna utgöra ett komplement till gällande kontrollverktyg, t.ex. revision.

Ett av syftena med en informationsskyldighet är att möjliggöra för skattemyndigheten att snabbare svara på förändrade beteenden hos skattskyldiga, t.ex. genom ställningstaganden. Genom förhandsbeskedsinstitutet och Skatteverkets rättsliga svar på enskildas frågor får Skatteverket redan i dag en viss inblick i olika skatteupplägg. Lagstiftaren skulle också kunna besluta om författningsändringar i ett tidigare skede, innan ett visst beteende har vunnit stor spridning.

Utredaren ska analysera och redogöra för om informations skyldigheten skulle kunna bidra till en ökad rättssäkerhet för skattskyldiga.

Ett antal aktörer skulle komma att påverkas av regler om informations skyldighet, särskilt skatterådgivarna och deras kunder, dvs. användarna av skatteuppläggen, samt Skatteverket. Utredaren ska därför analysera och redogöra för hur dessa aktörer skulle påverkas av sådana regler. Det kan t.ex. tänkas att användandet av skatteupplägg och av s.k. öppna yrkanden i deklarationer kan komma att förändras med regler om informations skyldighet.

Vid genomförandet av uppdraget ska den internationella utvecklingen på området, inom EU och OECD, tas i beaktande.

Utredaren ska därför

- analysera och redogöra för om en informations skyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till de uppgiftsskyldigheter som redan finns i skatteförfarandelagen,
- analysera och redogöra för om en informations skyldighet skulle kunna förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter,
- analysera och redogöra för om en informations skyldighet skulle kunna bidra till en ökad rättssäkerhet för skattskyldiga, och
- analysera och redogöra för hur bl.a. skatterådgivare, skattskyldiga och Skatteverket skulle påverkas av regler om informations skyldighet för skatterådgivare.

#### *Hur bör regler om informations skyldighet utformas?*

Oavsett om utredaren anser att regler om informations skyldighet för skatterådgivare skulle vara till nytta för att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande eller inte, ska utredaren analysera och redogöra för olika alternativ på hur regler om informations skyldighet skulle kunna utformas. Efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar ska utredaren lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för uppgiftsskyldiga och tillämpande myndigheter.

I skatteförfarandelagen finns flera skyldigheter om att lämna uppgifter till Skatteverket, t.ex. skyldighet att lämna kontrolluppgifter, olika slags deklARATIONER, särskilda uppgifter och informationsuppgifter. Syftet med de olika uppgiftsskyldigheterna skiljer sig åt. Utredaren bör även överväga om en informationsskyldighet för skatterådgivare (uppgiftsskyldighet) bör kombineras med någon annan uppgiftsskyldighet, t.ex. informationsuppgifter.

Det arbete som har utförts av OECD/G20 inom ramen för BEPS-projektet och de rekommendationer som har lämnats på området för Mandatory Disclosure Rules får anses utgöra en god grund för ett arbete med att utforma nationella regler om informationsskyldighet för skatterådgivare. Samtidigt måste reglerna utformas utifrån svenska förhållanden och det svenska skatteförfarandet. I OECD:s rapport finns beskrivet att för att syftena med informationsskyldighet för skatterådgivare ska uppnås bör reglerna utformas så att det bl.a. tydliggörs

- vilka som ska lämna information till skattemyndigheten,
- vilken information som ska lämnas,
- vid vilken tidpunkt informationen ska lämnas,
- om det finns skyldigheter för skatterådgivare eller skattskyldiga att lämna vissa uppgifter så att informationen avseende ett visst upplägg kan knytas till en viss skattskyldig,
- vad konsekvenserna av att lämna informationen kan bli, och
- vilka konsekvenserna blir om man inte följer reglerna.

Dessa frågeställningar får betraktas som grundläggande utgångspunkter vid utformningen av ett regelsystem om informationsskyldighet för skatterådgivare. Utredaren måste därför ta ställning till punkterna ovan och utforma reglerna så att de tydligt besvarar varje frågeställning.

Vissa länder har infört regler om informationsskyldighet för skatterådgivare. Bland de OECD- och G20-länder som har ett regelverk på plats finns det olika lösningar för varje punkt ovan. I USA har t.ex. såväl skatterådgivaren som skattskyldiga en skyldighet att lämna information till skattemyndigheten medan det endast är rådgivaren som har den primära skyldigheten i bl.a. Storbritannien och



Sydafrika. Med en primär skyldighet hos rådgivaren menas att informationsskyldigheten går över till den skattskyldige enbart om rådgivaren inte fullgör sin skyldighet. I OECD:s rapport nämns fall när informationsskyldigheten kan gå över till den skattskyldige, t.ex. när skatterådgivaren finns i ett annat land, när det inte finns någon skatterådgivare och när skatterådgivaren hävdar att information inte kan lämnas på grund av tystnadsplikt eller advokatsekretess. Utredaren ska i detta sammanhang särskilt överväga om även företag eller koncerner som tar fram skatteupplägg för egen användning bör omfattas av informationsskyldigheten. Om informationsskyldigheten endast omfattar fristående rådgivare, skulle företag som har egna skatteavdelningar kunna komma i ett mer förmånligt läge än företag som inte har egna skatteavdelningar. Regler om informationsskyldighet bör inte bidra till att snedvrیدا konkurrensen eller betraktas som orättvisa utifrån ett likabehandlingsperspektiv. I samband med analysen av vem som bör lämna information till Skatteverket, ska utredaren även beakta hur olika alternativ påverkar Skatteverkets kontrollmöjligheter.

En annan punkt där utformningen av reglerna skiljer sig mycket åt mellan de olika länderna är frågan om vilken information som ska lämnas, t.ex. vilka upplägg som ska omfattas av informationsskyldigheten och vilken information om uppläggen som ska lämnas. I Irland omfattar informationsskyldigheten t.ex. flera olika inkomstslag såsom inkomstskatt och mervärdesskatt, medan i Kanada omfattar informationsskyldigheten endast ett inkomstslag (inkomstskatt). Utformningen av dessa bestämmelser blir avgörande för hur mycket information som ska lämnas till Skatteverket. En övergripande svårighet vid utformningen av reglerna ligger i den avvägning som måste göras mellan önskan att få information om skatteupplägg och risken för att Skatteverket ska få så mycket information att det blir ohanterligt. En noggrann avvägning måste därför göras mellan nyttan och de administrativa kostnaderna som uppkommer för såväl de uppgiftsskyldiga som Skatteverket.

Av OECD:s rapport framgår att informationen gärna ska lämnas till skattemyndigheten i ett så tidigt skede som möjligt. Vilken som är den lämpligaste tidpunkten beror dock på vem som ska lämna informationen, om det är en skatterådgivare eller om det är en skattskyldig. Även frågan om hur regleringen bör se ut avseende hur ett visst upplägg ska kunna knytas till en viss skattskyldig är beroende

av vem som åläggs att lämna informationen. Utredaren måste i dessa delar utforma reglerna utifrån det vägval som görs i fråga om vilka som ska lämna information till Skatteverket.

Enligt OECD:s rapport bör det i nationell lagstiftning göras tydligt att fullgörandet av informationsskyldigheten i sig inte innebär ett godkännande av det aktuella skatteupplägget. Det anges även att det bör medföra ekonomiska konsekvenser att inte fullgöra informationsskyldigheten. Utredaren måste i detta sammanhang analysera och ta ställning till vilka konsekvenserna bör bli om informationsskyldigheten inte uppfylls och överväga någon form av sanktionsavgifter. Inom ramen för dessa överväganden måste en analys göras av vilka konsekvenser som i dag kan bli aktuella för skattskyldiga som använder sig av skatteupplägg och skatterådgivare som medverkar till att skatteupplägg används. Skattskyldiga kan t.ex. påföras ett skatte-tillägg. För auktoriserade revisorer finns en tillsynsmyndighet, Revisorsinspektionen (tidigare Revisorsnämnden), som kan ingripa mot den som åsidosätter sina skyldigheter som revisor. Utredaren måste ta ställning till vad andra former av sanktioner eller disciplinära påföljder ska innebära för uttagandet av sanktionsavgifter. Det finns vidare yrkesetiska regler som branschorganisationen FAR har tagit fram. Av dem framgår bl.a. att en revisor eller en skatterådgivare inte får medverka till ett skatteupplägg, om det är tveksamt att upplägget skulle hålla vid en rättslig prövning. Även dessa etiska regler och deras påverkan på branschen måste analyseras i samband med utformningen av vilka konsekvenserna bör bli om informationsskyldigheten inte uppfylls. Enligt skatteförfarandelagen kan Skatteverket bl.a. förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten eller besluta om revision för att kontrollera att en uppgiftsskyldighet har fullgjorts eller att det finns förutsättningar att fullgöra en uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Utredaren ska i detta sammanhang även analysera och ta ställning till om det behövs några nya kontrollverktyg för att Skatteverket ska kunna säkerställa att informationsskyldigheten har fullgjorts eller kan fullgöras.

Vid utformningen av reglerna behöver också dataskyddsregleringen beaktas.

Utredaren ska därför

- analysera och redogöra för olika alternativ men lämna ett förslag, inklusive författningsreglering, på hur regler om informations-skyldighet skulle kunna utformas,
- överväga om informationsskyldigheten för skatterådgivare bör kombineras med någon annan uppgiftsskyldighet, t.ex. informationsuppgifter,
- överväga om även företag eller koncerner som tar fram skatteupplägg för egen användning bör omfattas av informationsskyldigheten,
- analysera och ta ställning till vilka konsekvenserna bör bli om informationsskyldigheten inte uppfylls och överväga någon form av sanktionsavgifter, och
- analysera och ta ställning till om det behövs några nya kontrollverktyg för att Skatteverket ska kunna säkerställa att informationsskyldigheten har fullgjorts eller kan fullgöras.

#### *Gränsöverskridande skatteupplägg och informationsutbyte mellan länder*

I arbetet med informationsskyldighet för skatterådgivare inom BEPS-projektet har man också tittat på frågan om hur en sådan skyldighet kan fungera på gränsöverskridande skatteupplägg. Ett särskilt avsnitt i OECD:s rapport ägnas åt sådana upplägg och vissa rekommendationer lämnas om hur regleringen bör utformas för att träffa skatteplanering med internationella inslag. Det är viktigt att en reglering om informationsskyldighet innebär att information även ska lämnas om gränsöverskridande skatteupplägg. Utredarens förslag till utformning av en reglering om informationsskyldighet behöver därför innefatta även dessa upplägg. Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera hur andra länder som har infört en informationsskyldighet har utformat regler som träffar skatteupplägg med gränsöverskridande inslag. Utredaren ska även följa det arbete som pågår internationellt, bl.a. inom EU, och beakta de regeländringar som kan bli aktuella där.

När det gäller gränsöverskridande skatteupplägg är det också viktigt att informationen kan utbytas mellan skattemyndigheter. Ett särskilt avsnitt i OECD:s rapport ägnas åt möjligheter till sådant utbyte, t.ex. inom ramen för OECD:s informationsutbytesnätverk JITSIC (Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration). Utredaren ska analysera och redogöra för vilka möjligheter till utbyte av information som finns när det gäller den information som kan erhållas genom regler om informationsskyldighet för skatterådgivare.

Utredaren ska därför

- utforma reglerna om informationsskyldighet för skatterådgivare så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas, och
- analysera och redogöra för vilka möjligheter till utbyte av information som finns när det gäller den information som kan erhållas genom regler om informationsskyldighet för skatterådgivare.

#### *Hur får informationen användas?*

I OECD:s rapport anges att det i reglerna om informationsskyldighet för skatterådgivare även bör tydliggöras hur informationen får användas av skattemyndigheten.

Vid utarbetandet av regler om vilken information som ska lämnas måste även en analys och bedömning göras av hur denna information sedan ska kunna användas av Skatteverket för att nå avsedda effekter. Behovet av författningsändringar, t.ex. i lagar som reglerar behandling av personuppgifter, behöver analyseras, och om det finns behov av förändrade regler ska sådana föreslås. Utredaren ska även analysera och bedöma om sekretesskyddet för uppgifterna är tillräckligt.

Utredaren ska därför

- analysera och bedöma hur den information som ska lämnas ska kunna användas av Skatteverket för att nå avsedda effekter samt vid behov lämna förslag på författningsändringar, och
- analysera och bedöma om sekretesskyddet för uppgifterna är tillräckligt.

## Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna, samhällsekonomiska konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

Ett antal aktörer kommer att påverkas av regler om informationsskyldighet, särskilt skatterådgivare och deras kunder, dvs. användarna av skatteuppläggen, samt Skatteverket. De administrativa konsekvenserna och andra konsekvenser av sådana regler för dessa aktörer ska belysas.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller andra författningsändringar krävs med anledning av de ändringar som föreslås. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas.

## Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 31 oktober 2018.

(Finansdepartementet)



# Kommittédirektiv 2018:34

## **Tilläggsdirektiv till Utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare (Fi 2017:03)**

Beslut vid regeringssammanträde den 26 april 2018

### **Förlängd tid för uppdraget**

Regeringen beslutade den 6 april 2017 kommittédirektiv om informationsskyldighet för skatterådgivare (dir 2017:38). Enligt direktiven skulle uppdraget redovisas senast den 31 oktober 2018.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska i stället redovisas senast den 31 december 2018.

(Finansdepartementet)








---

SWEDISH GOVERNMENT  
INQUIRIES

---

**QUESTIONNAIRE:  
MANDATORY DISCLOSURE RULES AND OTHER ANTI TAX  
AVOIDANCE MEASURES**

1. Respondent details

Country	Name and contact details of person responsible for this survey document

2. Mandatory Disclosure Regime (MDR)

***2.1 General***

What are the main objectives of the MDR in your country?

Are the rules applicable on cross-border schemes?

If the answer to the previous question is yes, are there any differences between the hallmarks regarding cross-border schemes and the ones regarding purely domestic schemes?

Are promoters/advisors who assert legal professional privilege exempted from the obligation to disclose? If so, please describe the extent of this exemption, i.e. to whom it applies, if there are any limitations etc.

What are the consequences of non-compliance with the MDR?

If sanctions apply if a promoter/advisor or taxpayer fails to disclose, or fails to report complete and correct information, please describe how they work. Are they considered to be effective and, if so, what are the reasons for their effectiveness?

How do tax authorities work in order to seek out non-compliance with the MDR? What control tools, procedures or powers exist for tax authorities to check that promoters/advisors and taxpayers comply with the MDR? Are they considered to be effective?

## *2.2 Effectiveness and impact*

When was the MDR introduced in your country?

How many disclosures have been made since its introduction? If possible, please specify how many disclosures have been made each year. If the rules have been in place for more than ten years please limit your answer to the number of disclosures made each of the first five and each of the last five years.

Has the number of disclosures increased or reduced since the introduction of the MDR? If it has reduced, is this considered to be due to the effect of the MDR on the tax avoidance market?

Has the information obtained under the rules led to actions by the tax administration and/or government (for example legislative responses)?

How many legislative changes has the MDR resulted in?

What has been the effect of the MDR on state finances?

Has there been an effect on the tax avoidance market?

Have there been any other noticeable effects of the MDR?

If the MDR applies to several different taxes, is the regime more effective, or less effective, in relation to certain of those taxes than others?

Has the MDR been effective in capturing the schemes that are of most interest to the tax authorities and the legislator? Has it lead to an insufficient amount of disclosures or overdisclosure (i.e. disclosures of little or no interest)?

Have any adjustments or amendments been made to the MDR since its introduction? If so, what have been the reasons for these adjustments or amendments?

### *2.3 Costs*

What are the estimated administrative costs of the rules to the tax administration, promoters/advisors and taxpayers?

### 3. Other Anti Tax Avoidance Measures

Apart from the MDR, which other measures has your country taken in the fight against tax avoidance?

Does your country have a GAAR and/or judicial anti-avoidance doctrines which serve mainly the same purpose?

Has your country introduced a programme for cooperative compliance (formerly known as Enhanced Relationship)?

If the answer to the previous question is yes, is the programme available to all taxpayers? If not, please specify to whom it is available.

Is it possible for taxpayers to obtain legally binding advance tax rulings, pre-transaction approvals or advance pricing agreements (unilateral, bilateral or multilateral) from the Tax Authorities/another body?

If the answer to the question above is yes, who issues the rulings? Is the system designed to capture tax avoidance?

How does the MDR complement the other measures to counteract tax avoidance?

#### 4. Other

Has the MDR been a successful way of tackling tax avoidance in your country? If so which can be seen as the key elements for this success? Do you have any recommendations for a country that considers introducing an MDR?

Are there any reports by tax authorities/researchers/private bodies where the MDR and its impact and reception on the tax avoidance market have been analysed and evaluated? If possible please enclose these reports or submit the necessary information in order for us to be able to find them.

**Thank you very much!**

## I

*(Lagstiftningsakter)*

## DIREKTIV

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**

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artiklarna 113 och 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) För att lämna utrymme åt nya initiativ inom området skatte transparens på unionsnivå har rådets direktiv 2011/16/EU <sup>(3)</sup> ändrats vid ett flertal tillfällen under de senaste åren. I detta sammanhang infördes i rådets direktiv 2014/107/EU <sup>(4)</sup> en gemensam rapporteringsstandard (nedan kallad CRS) som har tagits fram inom Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) för upplysningar om finansiella konton inom unionen. I CRS föreskrivs automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som innehas av personer utan skatterättslig hemvist, och den fastställer ett ramverk för det utbytet i hela världen. Direktiv 2011/16/EU ändrades genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 <sup>(5)</sup>, som föreskriver automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och genom rådets direktiv (EU) 2016/881 <sup>(6)</sup>, som föreskriver obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om land-för-land-rapportering av multinationella företag mellan skattemyndigheter. Mot bakgrund av den användning som skattemyndigheter kan ha av information om penningtvätt innehåller rådets direktiv (EU) 2016/2258 <sup>(7)</sup> en skyldighet för medlemsstaterna att ge skattemyndigheterna tillgång till förfaranden för kundkännedom som tillämpas av finansinstitut enligt Europaparlamentets

<sup>(1)</sup> Yttrande av den 1 mars 2018 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(2)</sup> Yttrande av den 18 januari 2018 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(3)</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).

<sup>(4)</sup> Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 359, 16.12.2014, s. 1).

<sup>(5)</sup> Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 332, 18.12.2015, s. 1).

<sup>(6)</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 146, 3.6.2016, s. 8).

<sup>(7)</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/2258 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller skattemyndigheters tillgång till information för bekämpning av penningtvätt (EUT L 342, 16.12.2016, s. 1).

och rådets direktiv (EU) 2015/849 (\*). Även om direktiv 2011/16/EU har ändrats flera gånger i syfte att förbättra de metoder som skattemyndigheterna kan använda för att reagera mot aggressiv skatteplanering finns det fortfarande ett behov av att stärka vissa särskilda transparensaspekter i det befintliga skatteramverket.

- (2) Medlemsstaterna finner det allt svårare att skydda sina nationella skattebaser från att urholkas eftersom skatteplaneringsstrukturerna har utvecklats till att bli synnerligen sofistikerade och ofta drar fördel av den ökade rörligheten för både kapital och personer på den inre marknaden. Sådana strukturer består vanligen av arrangemang som utvecklats i olika jurisdiktioner och som flyttar beskattningsbara vinster till mer fördelaktiga skattesystem eller får till effekt att minska skattebetalarens totala skatteböroda. Detta har lett till att medlemsstaterna ofta upplever betydande minskningar av sina skatteintäkter, vilket hindrar dem från att genomföra en tillväxtvänlig skattepolitik. Det är därför avgörande att medlemsstaternas skattemyndigheter får fullständiga och relevanta uppgifter om potentiellt aggressiva skattearrangemang. Sådan information skulle göra det möjligt för dessa myndigheter att snabbt reagera mot skadlig skattepraxis och täppa till kryphål genom att anta lagstiftning eller göra lämpliga riskbedömningar och skatterevisioner. Det faktum att skattemyndigheterna inte reagerar mot ett rapporterat arrangemang bör dock inte tolkas som ett godtagande av giltigheten av detta arrangemang.
- (3) Med tanke på att de flesta potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemangen sträcker sig över fler än en jurisdiktion skulle ett lämnande av upplysningar om dessa arrangemang ge ytterligare positiva resultat om den informationen också utbyts mellan medlemsstaterna. Det automatiska utbytet av upplysningar mellan skattemyndigheter är avgörande för att förse dessa myndigheter med den information som de behöver för att vidta åtgärder när de konstaterar aggressiva skattemetoder.
- (4) Eftersom ett transparent ramverk för utveckling av näringsverksamhet kan bidra till att motverka skatteflykt och skatteundandragande på den inre marknaden, har kommissionen uppmanats att ta initiativ som rör obligatoriskt lämnande av uppgifter om potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemang i linje med åtgärd 12 i OECD:s projekt om skattebaserosion och flyttning av vinster (BEPS). I detta sammanhang har Europaparlamentet efterlyst kraftfullare åtgärder mot förmedlare som bistår med arrangemang som kan leda till skatteundandragande och skatteflykt. Det är också viktigt att notera att OECD i den deklaration om bekämpning av skattebrott och andra olagliga finansiella flöden som G7 antog i Bari den 13 maj 2017 uppmanades att börja diskutera möjliga vägar för att ta itu med arrangemang som är utformade för att kringgå rapportering enligt CRS eller som syftar till att tillhandahålla verkliga huvudmän skydd genom icke-transparenta strukturer, och även överväga en modell för obligatoriska regler om lämnande av upplysningar som delvis bygger på den strategi för skatteflyktsarrangemang som anges i rapporten om åtgärdsplan 12 i handlingsplanen mot skattebaserosion och flyttning av vinster (BEPS).
- (5) Det är nödvändigt att erinra om hur vissa finansiella förmedlare och andra som tillhandahåller skatterådgivning förefaller att aktivt ha hjälpt sina kunder att dölja pengar i fonder med säten i offshorecentrum. Även om CRS som infördes genom direktiv 2014/107/EU är ett viktigt steg framåt när det gäller att införa ett regelverk för skattetransparens inom unionen, åtminstone i fråga om upplysningar om finansiella konton, kan den fortfarande förbättras.
- (6) Rapportering av upplysningar om potentiellt aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang kan effektivt bidra till de insatser som görs för att skapa ett klimat med rättvis beskattning på den inre marknaden. Mot denna bakgrund skulle en skyldighet för förmedlare att informera skattemyndigheterna om vissa gränsöverskridande arrangemang, som eventuellt skulle kunna nyttjas för aggressiv skatteplanering, utgöra ett steg i rätt riktning. För att utveckla en mer övergripande politik skulle det också vara nödvändigt att skattemyndigheterna, som ett andra steg efter rapporteringen av upplysningar, delar informationen med sina motsvarigheter i andra medlemsstater. Sådana arrangemang skulle också öka effektiviteten av CRS. Det skulle dessutom vara av avgörande betydelse att kommissionen ges tillräcklig information för att kunna övervaka en korrekt tillämpning av detta direktiv. Att ge kommissionen sådan tillgång till information löser inte medlemsstaten från skyldigheten att anmäla alla former av statligt stöd till kommissionen.
- (7) Det kan konstateras att rapporteringen av upplysningar om potentiellt aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang skulle ha en bättre chans att uppnå sin planerade avskräckande verkan om den relevanta informationen nådde skattemyndigheterna i ett tidigt skede, dvs. innan sådana arrangemang genomförs i praktiken. För att underlätta arbetet för medlemsstaternas förvaltningar skulle ett automatiskt utbyte av upplysningar om sådana arrangemang kunna göras varje kvartal.

(\*) Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849 av den 20 maj 2015 om åtgärder för att förhindra att det finansiella systemet används för penningtvätt eller finansiering av terrorism, om ändring av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 och om upphävande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2005/60/EG och kommissionens direktiv 2006/70/EG (EUT L 141, 5.6.2015, s. 73).

- (8) För att säkerställa en väl fungerande inre marknad och för att förhindra kryphål i det föreslagna regelverket bör rapporteringskyldigheten också gälla alla aktörer som vanligen deltar i utformningen, marknadsföringen, anordnandet eller hanteringen av genomförandet av en rapporteringspliktig gränsöverskridande transaktion eller en serie av sådana transaktioner, samt de som tillhandahåller hjälp eller råd. Det bör inte bortses från att rapporteringskyldigheten i vissa fall inte kan göras gällande för en förmedlare på grund av yrkesmässiga privilegier, eller om det inte finns någon förmedlare, till exempel därför att skattebetalaren själv utformar och inför ett system. Under sådana omständigheter är det av avgörande betydelse att skattemyndigheterna inte går miste om möjligheten att få information om skattearrangemang som potentiellt kan vara kopplade till aggressiv skatteplanering. Det skulle därför vara nödvändigt att föra över rapporteringskyldigheten till den skattebetalare som gynnas av arrangemangen i sådana fall.
- (9) Aggressiva skatteplaneringsarrangemang har under årens lopp utvecklats till att bli alltmer komplexa och är alltid föremål för ständiga ändringar och anpassningar som en reaktion på möjliga motåtgärder från skattemyndigheterna. Med hänsyn till detta vore det mer ändamålsenligt att försöka fånga upp potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemang genom att sammanställa en förteckning över de egenskaper och inslag i transaktioner som utgör en tydlig indikation på skatteflykt eller skattemissbruk snarare än att definiera begreppet aggressiv skatteplanering. Dessa indikationer ska betecknas *kännetecken*.
- (10) Eftersom det primära målet med detta direktiv beträffande rapporteringen av potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemang bör vara att säkerställa en väl fungerande inre marknad är det av avgörande betydelse att inte lagstifta på unionsnivå går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de avsedda syftena. Därför är det nödvändigt att begränsa eventuella gemensamma regler om rapportering till gränsöverskridande situationer, det vill säga antingen situationer i mer än en medlemsstat eller i en medlemsstat och ett tredjeland. Det är därför bara under sådana omständigheter, som på grund av den potentiella inverkan på den inre marknadens funktion, som man kan motivera behovet av att anta en gemensam uppsättning regler i stället för att hantera frågan på nationell nivå. En medlemsstat kan vidta ytterligare nationella rapporteringsåtgärder av liknande slag, men alla uppgifter som samlas in utöver de som är rapporteringspliktiga enligt detta direktiv bör inte överföras automatiskt till de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater. Detta informationsutbyte kan ske på begäran eller spontant enligt tillämpliga regler.
- (11) Med tanke på att de rapporterade arrangemangen bör ha en gränsöverskridande dimension är det viktigt att dela relevant information med skattemyndigheterna i övriga medlemsstater för att säkerställa maximal effektivitet i detta direktiv vad gäller att avskräcka från aggressiva skatteplaneringsmetoder. Mekanismen för informationsutbyte i samband med förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning bör också användas för att rymma det obligatoriska och automatiska utbytet av rapporterad information om potentiellt aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang mellan skattemyndigheter i unionen.
- (12) För att underlätta det automatiska informationsutbytet och stärka ett effektivt nyttjande av resurser bör utbyten göras genom det gemensamma kommunikationsnät (nedan kallat *CCN-nätet*) som unionen har utformat. Informationen ska registreras i en säker central medlemskatalog för administrativt samarbete i fråga om beskattning. Medlemsstaterna bör även genomföra en serie praktiska arrangemang, inbegripet åtgärder för att standardisera lämnandet av all nödvändig information genom skapandet av ett standardformulär. Detta bör också inbegripa att man specificerar språkkraven för det planerade informationsutbytet och uppgraderar CCN-nätet i enlighet med detta.
- (13) För att minimera kostnaderna och den administrativa bördan för både skattemyndigheter och förmedlare och för att säkerställa att detta direktiv blir verkningsfullt när det gäller att hindra aggressiv skatteplanering, bör räckvidden för automatiskt utbyte av upplysningar i förhållande till rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang inom unionen vara i linje med den internationella utvecklingen. Ett specifikt kännetecken bör införas för att hantera arrangemang som är utformade för att kringgå rapporteringskyldigheter som rör automatiskt informationsutbyte. Vid tillämpningen av det kännetecknet bör avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton enligt CRS betraktas som likvärdiga med de rapporteringskyldigheter som fastställs i artikel 8.3a i direktiv 2014/107/EU och i bilaga I därtill. Vid genomförandet av de delar av detta direktiv som behandlar arrangemang för undvikande av CRS och arrangemang som rör juridiska personer eller rättsliga konstruktioner eller andra liknande konstruktioner kan medlemsstaterna använda OECD:s arbete, närmare bestämt OECD:s modellregler för obligatoriskt lämnande av upplysningar för att ta itu med arrangemang för att undvika CRS och för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer samt kommentaren till modellreglerna, som en källa till illustration eller tolkning för att säkerställa konsekvens mellan medlemsstaterna vad gäller tillämpningen, om texterna är anpassade till bestämmelserna i unionsrätten.

- (14) Samtidigt som direkt beskattning även fortsättningsvis omfattas av medlemsstaternas befogenhet är det lämpligt att hänvisa till förekomsten av bolagsskatt med en skattesats på noll eller nära noll, med det enda syftet att tydligt fastställa tillämpningsområdet för det kännetecknet som täcker arrangemang som inbegriper gränsöverskridande överföring, som förmedlaren, eller eventuellt skattebetalaren, bör vara skyldig att rapportera i enlighet med direktiv 2011/16/EU och som de behöriga myndigheterna automatiskt bör utbyta upplysningar om. Dessutom är det lämpligt att erinra om att gränsöverskridande arrangemang för aggressiv skatteplanering med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt omfattas av den allmänna regeln mot missbruk i artikel 6 i rådets direktiv (EU) 2016/1164<sup>(1)</sup>.
- (15) För att förbättra utsikterna för detta direktivs ändamålsenlighet bör medlemsstaterna fastställa sanktioner för överträdelse av nationella regler som genomför detta direktiv. Sådana sanktioner bör vara effektiva, proportionerliga, avskräckande och icke-diskriminerande.
- (16) I syfte att säkerställa enhetliga villkor för genomförandet av detta direktiv och i synnerhet för det automatiska utbytet av information mellan skattemyndigheter, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter för att anta ett standardformulär med ett begränsat antal komponenter, inbegripet språkförordningen. Av samma orsak bör genomförandebefogenheter också tilldelas kommissionen för att anta de praktiska arrangemang som är nödvändiga för att uppdatera en central medlemskatalog för administrativt samarbete i fråga om beskattning. Dessa befogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011<sup>(2)</sup>.
- (17) I enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 har samråd ägt rum med Europeiska datatillsynsmannen<sup>(3)</sup>. All behandling av personuppgifter som utförs inom ramen för detta direktiv måste vara förenlig med Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG<sup>(4)</sup> och med förordning (EG) nr 45/2001.
- (18) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.
- (19) Eftersom målet för detta direktiv, nämligen att förbättra den inre marknads funktion genom att avskräcka från användningen av aggressiva gränsöverskridande skatteplaneringsarrangemang inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna, utan snarare, på grund av att det riktar sig mot system som utvecklas för att eventuellt dra fördel av ineffektivitet på marknaden som har sitt ursprung i samspelet mellan olika nationella skatteregler, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål, särskilt med tanke på att det är begränsat till gränsöverskridande arrangemang som berör antingen mer än en medlemsstat eller en medlemsstat och ett tredjeland.
- (20) Direktiv 2011/16/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### Artikel 1

Direktiv 2011/16/EU ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 3 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 9 ska ändras på följande sätt:

i) Första stycket led a ska ersättas med följande:

”a) vid tillämpning av artiklarna 8.1, 8a, 8aa och 8ab, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar till en annan medlemsstat, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller. Med tillgängliga upplysningar enligt artikel 8.1 avses sådana upplysningar i skattemyndigheternas akter i den medlemsstat som lämnar informationen vilka kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten.”

<sup>(1)</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (EUT L 193, 19.7.2016, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter (EUT L 55, 28.2.2011, s. 13).

<sup>(3)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1).

<sup>(4)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31).



ii) Första stycket led c ska ersättas med följande:

"c) vid tillämpning av andra bestämmelser i detta direktiv än artiklarna 8.1, 8.3a, 8a, 8aa och 8ab, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar i enlighet med leden a och b i denna punkt."

iii) Andra stycket första meningen ska ersättas med följande:

"I artiklarna 8.3a, 8.7a, 21.2, 25.2 och 25.3 samt i bilaga IV ska alla begrepp med stor begynnelsebokstav ha den betydelse som de har enligt motsvarande definitioner i bilaga I."

b) Följande punkter ska läggas till:

"18. *gränsöverskridande arrangemang*: ett arrangemang som rör antingen mer än en medlemsstat eller en medlemsstat och ett tredjeland, om minst ett av följande villkor är uppfyllt:

- a) Att inte samtliga deltagare i arrangemanget har skatterättslig hemvist i samma jurisdiktion.
- b) En eller flera av deltagarna i arrangemanget samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i fler än en jurisdiktion.
- c) En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver affärsverksamhet i en annan jurisdiktion genom ett fast driftsställe beläget i den jurisdiktionen och arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftsstället.
- d) En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion utan att ha sin skatterättsliga hemvist eller skapa ett fast driftsställe beläget i den jurisdiktionen.
- e) Sådana arrangemang har en eventuell inverkan på det automatiska utbytet av upplysningar eller identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Vid tillämpning av punkterna 18–25 i den här artikeln, artikel 8ab och bilaga IV ska ett arrangemang också omfattas i serie av arrangemang. Ett arrangemang kan bestå av flera steg eller delar.

19. *rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang*: varje gränsöverskridande arrangemang som innehåller minst ett av de kännetecken som anges i bilaga IV.

20. *kännetecken*: en karaktäristik eller egenskap i ett gränsöverskridande arrangemang som utgör en indikation på en potentiell risk för skatteflykt som förtecknas i bilaga IV.

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

Med *förmedlare* avses också en person som, med beaktande av relevanta fakta och omständigheter och på grundval av de upplysningar som finns att tillgå och den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att tillhandahålla sådana tjänster, vet eller skäligen kan förväntas veta att hon eller han har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning med avseende på utformning, marknadsföring, organisation, tillgängliggörande för genomförande eller förvaltning av genomförande av ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. Varje person ska ha rätt att tillhandahålla bevis för att en sådan person inte visste eller skäligen inte kunde förväntas veta att den personen deltog i ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. I detta syfte får den personen hänvisa till alla relevanta fakta och omständigheter samt alla tillgängliga upplysningar och sina relevanta sakkunskaper och insikter.

För att vara förmedlare ska en person uppfylla minst ett av följande ytterligare villkor:

- a) Ha sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat.
  - b) Ha ett fast driftsställe i en medlemsstat genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls.
  - c) Vara registrerad i eller regleras av lagstiftningen i en medlemsstat.
  - d) Vara registrerad hos en yrkesorganisation på området för juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster i en medlemsstat.
22. *berörd skattebetalare*: en person för vilken ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang tillgängliggörs för genomförande eller som är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang eller som har genomfört det första steget i ett sådant arrangemang.

23. Vid tillämpning av artikel 8ab avses med *anknutet företag* en person som är närstående en annan person på minst ett av följande sätt:
- En person deltar i ledningen av en annan person genom att kunna utöva ett väsentligt inflytande över den andra personen.
  - En person deltar i kontrollen av en annan person genom ett innehav som överstiger 25 % av rösterna.
  - En person som har en del i kapitalet i en annan person genom en äganderätt som, direkt eller indirekt, överstiger 25 % av kapitalet.
  - En person har rätt till 25 % eller mer av en annan persons vinster.

Om mer än en person, som avses i leden a–d, deltar i ledning, kontroll, kapital eller vinster i samma person ska samtliga berörda personer betraktas som anknutna företag.

Om samma personer, som avses i leden a–d, deltar i ledning, kontroll, kapital eller vinster i mer än en person ska samtliga berörda personer betraktas som anknutna företag.

Vid tillämpning av denna punkt ska en person som agerar tillsammans med en annan person när det gäller rösträtter eller kapitalinnehav i en enhet anses inneha ett ägarintresse i samtliga rösträtter eller hela kapitalinnehavet i den enhet som innehas av den andra personen.

Vid indirekta andelar ska uppfyllandet av villkoren i led c bedömas genom att andelarna på respektive nivå multipliceras med varandra. En person som innehar mer än 50 % av rösterna ska anses inneha 100 % av rösterna.

En fysisk person, dennes make och dennes släktingar i upp- eller nedstigande led ska behandlas som en enda person.

24. *marknadsförbart arrangemang*: ett gränsöverskridande arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning.
25. *anpassat arrangemang*: varje gränsöverskridande arrangemang som inte är ett marknadsförbart arrangemang.”

2. Följande artikel ska läggas till:

”Artikel 8ab

**Tillämpningsområde och villkor för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang**

1. Varje medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att förmedlaren till de behöriga myndigheterna lämnar upplysningar, som de har kännedom om, äger eller kontrollerar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, inom 30 dagar räknat från

- dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget tillgängliggörs för genomförande, eller
- dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget är redo för genomförande, eller
- när det första steget i genomförandet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget har tagits,

beroende på vilket som inträffar först.

Utän hinder av vad som sägs i första stycket ska de förmedlare som avses i artikel 3.21 andra stycket också vara skyldiga att lämna upplysningar inom 30 dagar räknat från dagen efter det att de, direkt eller genom andra personer, tillhandahåll hjälp, bistånd eller rådgivning.

2. Vad gäller marknadsförbara arrangemang ska medlemsstaterna vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att förmedlaren var tredje månad upprättar en rapport med en uppdatering som innehåller nya rapporteringspliktiga upplysningar som avses i punkt 14 a, d, g och h och som har blivit tillgängliga sedan den senaste rapporteringen.

3. Om en förmedlare är skyldig att lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang till de behöriga myndigheterna i mer än en medlemsstat ska sådana upplysningar endast lämnas i den medlemsstat som avses först enligt nedan:

- Den medlemsstat där förmedlaren har sin skatterättsliga hemvist.

- b) Den medlemsstat där förmedlaren har ett fast driftställe genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls.
- c) Den medlemsstat där förmedlaren är registrerad eller vars lagstiftning denne regleras av.
- d) Den medlemsstat där förmedlaren är registrerad hos en yrkesorganisation avseende juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster.

4. När det enligt punkt 3 föreligger en skyldighet att rapportera flera gånger ska förmedlaren vara undantagen från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar har lämnats i en annan medlemsstat.

5. Varje medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ge förmedlare rätten till ett undantag från skyldigheten att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang om den rapporteringskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstaten. Under sådana omständigheter ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att förmedlarna utan dröjsmål underrättar eventuella andra förmedlare eller, om ingen sådan förmedlare finns, berörda skattebetalare om deras rapporteringskyldighet i enlighet med punkt 6.

Förmedlare får bara vara berättigade till ett undantag enligt det första stycket i den mån de bedriver verksamhet inom ramen för de relevanta nationella lagar som styr deras yrken.

6. Om det inte finns någon förmedlare eller om förmedlaren underrättar den berörda skattebetalaren eller en annan förmedlare om tillämpningen av ett undantag i enlighet med punkt 5, ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att den andra underrättade förmedlaren eller, om ingen sådan finns, den berörda skattebetalaren, ska vara skyldig att lämna upplysningar om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang.

7. Den berörda skattebetalare som är ålagd rapporteringskyldigheten ska lämna upplysningar inom 30 dagar, med början dagen efter det att det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget görs tillgängligt för genomförande av den berörda skattebetalaren, eller är redo för genomförande av den berörda skattebetalaren, eller när det första steget av genomförandet har tagits med avseende på den berörda skattebetalaren, beroende på vilket som inträffar först.

Om en berörd skattebetalare är skyldig att lämna upplysningar om det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget till de behöriga myndigheterna i mer än en medlemsstat ska sådana upplysningar endast lämnas till de behöriga myndigheterna i den medlemsstat som avses först enligt nedan:

- a) Den medlemsstat där den berörda skattebetalaren har sin skatterättsliga hemvist.
  - b) Den medlemsstat där den berörda skattebetalaren har ett fast driftställe som gynnas av arrangemanget.
  - c) Den medlemsstat där den berörda skattebetalaren uppbär inkomst eller genererar vinster, även om den berörda skattebetalaren varken har sin skatterättsliga hemvist eller ett fast driftställe i någon medlemsstat.
  - d) Den medlemsstat där den berörda skattebetalaren bedriver verksamhet, även om den berörda skattebetalaren varken har sin skatterättsliga hemvist eller ett fast driftställe i någon medlemsstat.
8. När det enligt punkt 7 föreligger en skyldighet att rapportera flera gånger ska den berörda skattebetalaren vara undantagen från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar har lämnats i en annan medlemsstat.

9. Om det finns mer än en förmedlare ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att samtliga förmedlare som deltar i samma rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska vara skyldiga att lämna upplysningar om det arrangemanget.

En förmedlare ska endast undantas från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar som avses i punkt 14 redan har lämnats av en annan förmedlare.

10. Om rapporteringskyldigheten åligger den berörda skattebetalaren och det finns mer än en berörd skattebetalare ska varje medlemsstat vidta nödvändiga åtgärder för att kräva att den berörda skattebetalare som ska lämna upplysningar i enlighet med punkt 6 är den som avses först enligt nedan:

- a) Den berörda skattebetalare som kom överens om det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget med förmedlaren.
- b) Den berörda skattebetalare som hanterar genomförandet av arrangemanget.

En berörd skattebetalare ska endast undantas från skyldigheten att lämna upplysningar om denne, i enlighet med nationell lagstiftning, kan bevisa att samma upplysningar som avses i punkt 14 redan har lämnats av en annan berörd skattebetalare.

11. Varje medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ålägga varje berörd skattebetalare att lämna upplysningar om sin användning av arrangemanget till skattemyndigheten under vart och ett av de år som denne använder det.

12. Varje medlemsstat ska vidta nödvändiga åtgärder för att ålägga förmedlare och berörda skattebetalare att lämna upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang där det första steget genomfördes mellan den dag då detta direktiv träder i kraft och den dag då det börjar tillämpas. Förmedlare och berörda skattebetalare, beroende på vad som är tillämpligt, ska senast den 31 augusti 2020 lämna upplysningar om dessa rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang.

13. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat i vilken upplysningar har lämnats in i enlighet med punkterna 1–12 i den här artikeln ska, genom automatiskt utbyte, lämna de upplysningar som specificeras i punkt 14 i den här artikeln till de behöriga myndigheterna i alla andra medlemsstater, i enlighet med de praktiska arrangemang som antagits i enlighet med artikel 21.

14. De upplysningar som den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska lämna enligt punkt 13 ska omfatta följande, beroende på vad som är tillämpligt:

- a) Identiteten på förmedlare och berörda skattebetalare, inklusive deras namn, födelsedatum och födelseort (när det gäller en fysisk person), skatterättslig hemvist, skatteregistreringsnummer och, när så är lämpligt, personer som är anknutna företag till den berörda skattebetalaren.
- b) Uppgifter om de kännetecken som anges i bilaga IV som gör det gränsöverskridande arrangemanget rapporteringspliktigt.
- c) En sammanfattning av innehållet i det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, inbegripet en hänvisning till det namn som allmänt används, om sådant finns, och en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang, som inte leder till att det röjs någon affärshemlighet, företags-hemlighet eller yrkeshemlighet, eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt, eller upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning.
- d) Det datum då det första steget i genomförandet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget inleddes eller har inletts.
- e) Uppgifter om de nationella bestämmelser som ligger till grund för det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget.
- f) Värdet av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget.
- g) Angivelse av den eller de berörda skattebetalarnas medlemsstat och varje annan medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget.
- h) Angivelse av varje annan person i en medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget, med angivande av till vilka medlemsstater en sådan person är knuten.

15. Det faktum att skattemyndigheterna inte reagerar mot ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang ska inte innebära ett godtagande av giltigheten eller den skattemässiga behandlingen av detta arrangemang.

16. För att underlätta det utbyte av upplysningar som avses i punkt 13 i den här artikeln ska kommissionen anta de praktiska arrangemang som krävs för att genomföra denna artikel, inbegripet åtgärder för att standardisera lämnandet av de upplysningar som anges i punkt 14 i den här artikeln, som en del av förfarandet för att fastställa det standardformulär som anges i artikel 20.5.

17. Kommissionen ska inte ha tillgång till de upplysningar som avses i punkt 14 a, c och h.

18. Det automatiska utbytet av upplysningar ska äga rum inom en månad från slutet av det kvartal under vilket upplysningarna lämnades. De första upplysningarna ska utbytas senast den 31 oktober 2020."

3. Artikel 20.5 ska ersättas med följande:

"5. Standardformulär, inbegripet språkkordningen, ska antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2 i följande fall:

- a) För det automatiska utbytet av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning i enlighet med artikel 8a före den 1 januari 2017.
- b) För det automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang i enlighet med artikel 8ab före den 30 juni 2019.

Dessa standardformulär ska inte gå utöver de komponenter för utbyte av upplysningar som förtecknas i artiklarna 8a.6 och 8ab.14 och andra beslätade områden med anknytning till dessa komponenter som är nödvändiga för att man ska uppnå målen med artikel 8a respektive 8ab.

Den språkordning som avses i första stycket ska inte hindra medlemsstaterna från att lämna de upplysningar som avses i artiklarna 8a och 8ab på något av unionens officiella språk. I denna språkordning kan emellertid föreskrivas att de centrala delarna av sådana upplysningar också ska lämnas på något annat av unionens officiella språk."

4. Artikel 21.5 ska ersättas med följande:

"5. Kommissionen ska senast den 31 december 2017 utveckla och tillhandahålla tekniskt och logistiskt stöd till en säker central medlemsstatskatalog för administrativt samarbete i fråga om beskattning där upplysningar som ska lämnas inom ramen för artikel 8a.1 och 8a.2 ska registreras för att uppfylla kraven för det automatiska utbyte som föreskrivs i dessa punkter.

Kommissionen ska senast den 31 december 2019 utveckla och med tekniskt och logistiskt stöd tillhandahålla en säker central medlemsstatskatalog för administrativt samarbete i fråga om beskattning där upplysningar som ska lämnas inom ramen för artikel 8ab.13, 8ab.14 och 8ab.16 ska registreras för att uppfylla det automatiska utbyte som föreskrivs i dessa punkter.

De behöriga myndigheterna i alla medlemsstaterna ska ha tillgång till de upplysningar som registreras i denna katalog. Kommissionen ska också ha tillgång till de upplysningar som registreras i denna katalog, dock med de begränsningar som anges i artiklarna 8a.8 och 8ab.17. De nödvändiga praktiska arrangemangen ska antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2.

Fram till dess att denna säkra centrala katalog tas i drift ska det automatiska utbyte som föreskrivs i artiklarna 8a.1, 8a.2, 8ab.13, 8ab.14 och 8ab.16 utföras i enlighet med punkt 1 i den här artikeln och tillämpliga praktiska arrangemang."

5. Artikel 23.3 ska ersättas med följande:

"3. Medlemsstaterna ska till kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbyte av upplysningar som avses i artiklarna 8, 8a, 8aa och 8ab samt de praktiska resultat som uppnåtts. Kommissionen ska genom genomförandeakter fastställa former och villkor för hur denna årliga utvärdering ska lämnas. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2."

6. Artikel 25a ska ersättas med följande:

"Artikel 25a

**Sanktioner**

Medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits i enlighet med detta direktiv vad avser artiklarna 8aa och 8ab och ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de tillämpas. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande."

7. Artikel 27 ska ersättas med följande:

"Artikel 27

**Rapportering**

1. Vart femte år efter den 1 januari 2013 ska kommissionen lämna en rapport om tillämpningen av detta direktiv till Europaparlamentet och rådet.

2. Vartannat år efter den 1 juli 2020 ska medlemsstaterna och kommissionen utvärdera relevansen av bilaga IV och kommissionen lägga fram en rapport för rådet. Den rapporten ska om så är lämpligt åtföljas av ett lagstiftningsförslag."

8. Bilaga IV, som återges i bilagan till detta direktiv, ska läggas till.

*Artikel 2*

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 juli 2020.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell rätt som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

*Artikel 3*

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 4*

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 25 maj 2018.

*På rådets vägnar*  
V. GORANOV  
*Ordförande*

## BILAGA

## "BILAGA IV

## KÄNNETECKEN

## Del I. Kriteriet om huvudsaklig nytta

Allmänna kännetecken enligt kategori A och särskilda kännetecken enligt kategori B samt kategori C punkt 1 b i, c och d får endast beaktas om de uppfyller *kriteriet om huvudsaklig nytta*.

Det kriteriet ska anses uppfyllt om det kan fastställas att den huvudsakliga nyttan eller en av de huvudsakliga fördelarna med nyttan som en person rimligen kan förvänta sig av ett arrangemang, med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter, är att uppnå en skattefördel.

När det gäller kännetecken enligt kategori C punkt 1 kan förekomsten av de förhållanden som anges i kategori C punkt 1 b i, c eller d inte på egen hand utgöra ett skäl för att fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta.

## Del II. Kategorier av kännetecken

## A. Allmänna kännetecken kopplade till kriteriet om huvudsaklig nytta

1. Ett arrangemang där den berörda skattebetalaren eller deltagaren i ett arrangemang åtar sig att uppfylla ett konfidentialitetsvillkor som kan ålägga dem att inte röja, till andra förmedlare eller skattemyndigheterna, hur arrangemanget kan säkerställa en skattefördel.
2. Ett arrangemang där förmedlaren har rätt att ta ut en avgift (eller ränta, ersättning för kostnader för finansiering och andra avgifter) för arrangemanget och den avgiften har fastställts med hänsyn till
  - a) beloppet för den skattefördel som härrör från arrangemanget, eller
  - b) 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 inte har uppnåtts.
3. Ett arrangemang som har väsentligen standardiserad dokumentation och/eller struktur och är tillgängligt för fler än en berörd skattebetalare utan att i väsentlig omfattning behöva anpassas innan genomförandet.

## B. Särskilda kännetecken kopplade till kriteriet om huvudsaklig nytta

1. Ett arrangemang genom vilket en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda, däribland genom en överföring av dessa förluster till en annan jurisdiktion eller genom att påskynda utnyttjandet av dessa förluster.
2. Ett arrangemang vars verkan är att omvandla inkomst till kapital, gåvor eller andra kategorier av inkomster som beskattas på en lägre nivå eller är undantagna från beskattning.
3. Ett arrangemang som inbegriper cirkulära transaktioner som resulterar i handel med sig själv, genom att involvera mellanliggande enheter utan annan kommersiell huvudfunktion eller transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper.

## C. Särskilda kännetecken i samband med gränsöverskridande transaktioner

1. Ett arrangemang som inbegriper avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna företag, om minst ett av följande förhållanden föreligger:
  - a) Mottagaren har inte skatterättslig hemvist i någon skattejurisdiktion.
  - b) Mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en jurisdiktion som antingen
    - i) inte tar ut någon bolagsskatt eller som tar ut bolagsskatt med en skattesats på noll eller nära noll eller
    - ii) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke-samarbetsvillig.

- c) Betalningen undantas fullständigt från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.
  - d) Betalningen omfattas av en förmånlig skatteåtgärd i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.
2. Avdrag för samma avskrivning på tillgången yrkas i mer än en jurisdiktion.
  3. Befrielse från dubbel beskattning av samma inkomst eller kapital yrkas i mer än en jurisdiktion.
  4. Det finns ett arrangemang som inbegriper överföringar av tillgångar och där det i de berörda jurisdiktionerna föreligger en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna.
- D. Särskilda kännetecken som rör automatiskt utbyte av upplysningar och verkligt huvudmannaskap
1. Ett arrangemang som kan ha verkan av att undergräva rapporteringskyldigheten enligt lagstiftningen om genomförande av unionens lagstiftning eller eventuella motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om *Finansiella konton*, inklusive avtal med tredjeland, eller som drar fördel av avsaknaden av sådan lagstiftning eller sådana avtal. Sådana arrangemang omfattar åtminstone följande:
    - a) Användning av ett konto, en produkt eller en investering som inte är, eller som utger sig för att inte vara, ett *Finansiellt konto* men vars egenskaper väsentligen liknar ett *Finansiellt konto*.
    - b) Överföring av *Finansiella konton* eller tillgångar till eller användning av jurisdiktioner som inte är bundna av automatiskt utbyte av upplysningar om *Finansiella konton* med den berörda skattebetalarens hemviststat.
    - c) Omklassificering av inkomst och kapital till produkter eller betalningar som inte omfattas av det automatiska utbytet av upplysningar om *Finansiella konton*.
    - d) Överföring eller omvandling av ett *Finansiellt institut* eller ett *Finansiellt konto* eller tillgångarna däri till ett *Finansiellt institut* eller ett *Finansiellt konto* eller tillgångar som inte omfattas av rapportering inom ramen för det automatiska utbytet av upplysningar om *Finansiella konton*.
    - e) Användning av juridiska personer, juridiska konstruktioner eller juridiska strukturer som utesluter eller utger sig för att utesluta rapportering av en eller flera *Kontohavare* eller *Personer med bestämmande inflytande* inom ramen för det automatiska utbytet av upplysningar om *Finansiella konton*.
    - f) Arrangemang som undergräver eller utnyttjar svagheter i de förfaranden för kundkännedom som används av *Finansiella institut* för efterlevnad av deras skyldigheter att rapportera upplysningar om *Finansiella konton*, inklusive användning av jurisdiktioner med oullräckliga eller bristfälliga system för verkställande av lagstiftningen mot penningtvätt eller med svaga krav på transparens för juridiska personer eller juridiska konstruktioner.
  2. Ett arrangemang som rör en kedja av icke transparent juridiskt eller verkligt huvudmannaskap med användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer
    - a) som inte bedriver någon verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar, och
    - b) som är registrerat, förvaltas, har sin hemvist, kontrolleras eller är etablerat i någon annan jurisdiktion än den jurisdiktion där en eller flera av de verkliga huvudmännen för de tillgångar som innehas av sådana personer, juridiska konstruktioner eller strukturer har sin hemvist, och
    - c) där de verkliga huvudmännen för sådana personer, juridiska konstruktioner eller strukturer, enligt definitionen i Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2015/849, görs oidentifierbara.
- E. Särskilda kännetecken som rör internprissättning
1. Ett arrangemang som inbegriper användning av unilaterala safe harbour-regler.
  2. Ett arrangemang som inbegriper överföring av svårvärderade immateriella tillgångar. Termen *svårvärderade immateriella tillgångar* omfattar immateriella tillgångar eller rättigheter till immateriella tillgångar för vilka, vid den tidpunkt då de överförs mellan anknutna företag,
    - a) inget tillförlitligt jämförelsematerial existerar, och



5.6.2018

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 139/13

- b) 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 nivån på den immateriella tillgångens slutliga framgång vid tidpunkten för överföringen.
3. Ett arrangemang som inbegriper en koncernintern gränsöverskridande överföring av funktioner och/eller risker och/eller tillgångar, om den eller de överlåtande parternas prognosticerade rörelseresultat före räntor och skatt under en period på tre år efter överföringen är mindre än 50 % av vad den eller de överlåtande parternas prognosticerade rörelseresultatet före räntor och skatt skulle ha varit om överföringen inte hade gjorts.”
-



## RÄTTELSE

**Rättelse till 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**

*(Europeiska unionens officiella tidning L 139 av den 5 juni 2018)*

Sidan 4, skäl 15

- I stället för:* "(15) För att förbättra utsikterna för detta direktivs ändamålsenlighet bör medlemsstaterna fastställa sanktioner för överträdelse av nationella regler som genomför detta direktiv. Sådana sanktioner bör vara effektiva, proportionerliga, avskräckande och icke-diskriminerande."
- ska det stå:* "(15) För att förbättra utsikterna för detta direktivs ändamålsenlighet bör medlemsstaterna fastställa sanktioner för överträdelse av nationella regler som genomför detta direktiv. Sådana sanktioner bör vara effektiva, proportionella och avskräckande."
-



# Statens offentliga utredningar 2018

---

## Kronologisk förteckning

---

1. Ett reklamlandskap i förändring – konsumentskydd och tillsyn i en digitaliserad värld. Fi.
2. Stärkt straffrättsligt skydd för blåljusverksamhet och andra samhällsnyttiga funktioner. Ju.
3. En strategisk agenda för internationalisering. U.
4. Framtidens biobank. S.
5. Vissa processuella frågor på socialförsäkringsområdet. S.
6. Grovt upphovsrättsbrott och grovt varumärkesbrott. Ju.
7. Försvarsmaktens långsiktiga materielbehov. Fö.
8. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2018. Beslut under osäkerhet. M.
9. Ökad trygghet för studerande som blir sjuka. U.
10. Myndighetsgemensam indelning – samverkan på regional nivå. Volym 1. Myndighetsgemensam indelning – författningsändringar till följd av ny landstingsbeteckning. Volym 2. Fi.
11. Vårt gemensamma ansvar – för unga som varken arbetar eller studerar. U.
12. Uppdrag: Samverkan 2018. Många utmaningar återstår. A.
13. Finansiering av infrastruktur med skatt eller avgift? Fi.
14. Bidragsbrott och underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen – en utvärdering. Fi.
15. Mindre aktörer i energilandskapet – genomgång av nuläget. M.
16. Vägen till självkörande fordon – introduktion. Del 1 + 2. N.
17. Med undervisningsskicklighet i centrum – ett ramverk för lärares och rektorers professionella utveckling. U.
18. Statens stöd till trossamfund i ett mångreligiöst Sverige. Ku.
19. Forska tillsammans – samverkan för lärande och förbättring. U.
20. Gräsrotsfinansiering. Fi.
21. Flexibel rehabilitering. A.
22. Ett ordnat mottagande – gemensamt ansvar för snabb etablering eller återvändande. A.
23. Konstnär – oavsett villkor? Ku.
24. Tid för utveckling. A.
25. Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering. Fi.
26. Några frågor i skyddslagstiftningen. Fö.
27. Ekonomiska sanktioner mot terrorism. UD.
28. En nationell alarmeringstjänst – för snabba, säkra och effektiva hjälpinsatser. Ju.
29. Validering i högskolan – för tillgodoräkande och livslångt lärande. U.
30. Förenklat förfarande vid vissa beslut om hemlig avlyssning. Ju.
31. En lag om operativt militärt stöd mellan Sverige och Finland. Fö.
32. Ju förr desto bättre – vägar till en förebyggande socialtjänst. S.
33. Aggressionsbrottet och ändringar i Romstadgan. Ju.
34. Vägar till hållbara vattentjänster. M.
35. Ett gemensamt bostadsförsörjningsansvar. N.
36. Rätt att forska. Långsiktig reglering av forskningsdatabaser. U.
37. Att bryta ett våldsamt beteende – återfallsförebyggande insatser för män som utsätter närstående för våld. S.

38. Styra och leda med tillit.  
Forskning och praktik. Fi.
39. God och nära vård.  
En primärvårdsreform. S.
40. Vissa fredspliktsfrågor. A.
41. Statliga skolmyndigheter.  
– för elever och barn i en bättre skola.  
U.
42. Tryggad tillgång till kontanter. Fi.
43. Statliga servicekontor  
– mer service på fler platser. Fi.
44. Möjligt, tillåtet och tillgängligt  
– förslag till enklare och flexibla  
upphandlingsregler och vissa regler  
om överprövningsmål. Fi.
45. Behandling av personuppgifter vid  
Myndigheten för arbetsmiljökunskap.  
A.
46. En utvecklad översiktsplanering.  
Del 1: Att underlätta efterföljande  
planering. Del 2: Kommunal reglering  
av upplåtelseformen. N.
47. Med tillit växer handlingsutrymmet.  
– tillitsbaserad styrning och ledning  
av välfärdssektorn. Fi.
48. En lärande tillsyn. Statlig granskning  
som bidrar till verksamhetsutveckling  
i vård, skola och omsorg. Fi.
49. F-skattesystemet  
– några särskilt utpekade frågor. Fi.
50. Ett oberoende public service för alla  
– nya möjligheter och ökat ansvar. Ku.
51. Resurseffektiv användning av  
byggmaterial. N.
52. Behandling av personuppgifter  
vid Myndigheten för vård-  
och omsorgsanalys. S.
53. Översyn av maskinell dos, extempore,  
prövningsläkemedel m.m. S.
54. En effektivare kommunal räddnings-  
tjänst. Ju.
55. Styrning och vårdkonsumtion  
ur ett jämlikhetsperspektiv.  
Kartläggning av socioekonomiska  
skillnader i vårdutnyttjande och  
utgångspunkter för bättre styrning. S.
56. Bättre kommunikation för fler  
investeringar. UD.
57. Barns och ungas läsning  
– ett ansvar för hela samhället. Ku.
58. Särskilda persontransporter  
– moderniserad lagstiftning för ökad  
samordning. N.
59. Statens gruvliga risker. M.
60. Tillträde till Rotterdamreglerna. Ju.
61. Rättssäkerhetsgarantier och hemliga  
tvångsmedel. Ju.
62. Kamerabevakning i brottsbekämp-  
ningen – ett enklare förfarande. Ju.
63. Behandlingen av personuppgifter  
vid Försvarmakten och Försvarets  
radioanstalt. Fö.
64. Utökad tillsyn  
över fastighetsmäklarbranschen. Ju.
65. Informationsutbyte vid samverkan  
mot terrorism. Ju.
66. Ett mer konkurrenskraftigt system  
för stöd vid korttidsarbete. Fi.
67. Ett snabbare bostadsbyggande. N.
68. Nya regler om faderskap  
och föräldraskap. Ju.
69. Ökat skydd mot hedersrelaterad  
brottslighet. Ju.
70. En arvsfond i takt med tiden.  
En översyn av regelverket kring  
Allmänna arvsfonden. S.
71. En andra och en annan chans  
– ett komvux i tiden. U.
72. Expertgruppen för digitala  
investeringar. Slutrapport. Fi.
73. Studiemedel för effektiva studier. U.
74. Lite mer lika. Översyn av  
kostnadsutjämningen för  
kommuner och landsting. Fi.
75. Vissa polisfrågor – säkerhet vid förhör  
samt kränkningersättning. Ju.
76. Mindre aktörer i energilandskapet  
– förslag med effekt. M
77. Framtidens specialistsjuksköterska  
– ny roll, nya möjligheter. U.
78. Ökad attraktionskraft  
för kunskapsnationen Sverige. U.

79. Analyser och utvärderingar för effektiv styrning. Fi.
80. Samspel för hälsa. Finansiell samordning mellan hälso- och sjukvård och sjukförsäkring. S.
81. YA lär dig jobbet på jobbet. U.
82. Kompletteringar till den nya säkerhetsskyddslagen. Ju.
83. Att förstå och bli förstådd – Ett reformerat regelverk för tolkar i talade språk. U.
84. Det går om vi vill. Förslag till en hållbar plastanvändning. M.
85. Slopade straffrabatt för unga myndiga. Ju.
86. Verkställbarhet av beslut om lov. N.
87. Aggressionsbrottet i svensk rätt och svensk straffrättslig domsrätt. Ju.
88. Översyn av insatser enligt LSS och assistansersättningen. Del 1 & 2. S.
89. Tydligare ansvar och regler för läkemedel. S.
90. För att börja med något nytt måste man sluta med något gammalt. Förslag för en långsiktigt hållbar styrning inom området psykisk hälsa. S.
91. Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet. Fi.

# Statens offentliga utredningar 2018

## Systematisk förteckning

---

### Arbetsmarknadsdepartementet

- Uppdrag: Samverkan 2018.  
Många utmaningar återstår. [12]
- Flexibel rehabilitering. [21]
- Ett ordnat mottagande – gemensamt ansvar för snabb etablering eller återvändande. [22]
- Tid för utveckling. [24]
- Vissa fredspliktsfrågor. [40]
- Behandling av personuppgifter vid Myndigheten för arbetsmiljökunskap. [45]

### Finansdepartementet

- Ett reklamlandskap i förändring – konsumentskydd och tillsyn i en digitaliserad värld. [1]
- Myndighetsgemensam indelning – samverkan på regional nivå. Volym 1. Myndighetsgemensam indelning – författningsändringar till följd av ny landstingsbeteckning. Volym 2. [10]
- Finansiering av infrastruktur med skatt eller avgift? [13]
- Bidragsbrott och underrättelseskyldighet vid felaktiga utbetalningar från välfärdssystemen – en utvärdering. [14]
- Gräsrotsfinansiering. [20]
- Juridik som stöd för förvaltningens digitalisering. [25]
- Styra och leda med tillit. Forskning och praktik. [38]
- Tryggad tillgång till kontanter. [42]
- Statliga servicekontor – mer service på fler platser. [43]
- Möjligt, tillåtet och tillgängligt – förslag till enklare och flexibla upphandlingsregler och vissa regler om överprövningsmål. [44]

- Med tillit växer handlingsutrymmet. – tillitsbaserad styrning och ledning av välfärdssektorn. [47]
- En lärande tillsyn. Statlig granskning som bidrar till verksamhetsutveckling i vård, skola och omsorg. [48]
- F-skattesystemet – några särskilt utpekade frågor. [49]
- Ett mer konkurrenskraftigt system för stöd vid korttidsarbete [66]
- Expertgruppen för digitala investeringar. Slutrapport. [72]
- Lite mer lika. Översyn av kostnadsutjämnningen för kommuner och landsting. [74]
- Analyser och utvärderingar för effektiv styrning. [79]
- Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet. [91]

### Försvarsdepartementet

- Försvarsmaktens långsiktiga materielbehov. [7]
- Några frågor i skyddslagstiftningen. [26]
- En lag om operativt militärt stöd mellan Sverige och Finland. [31]
- Behandlingen av personuppgifter vid Försvarsmakten och Försvarets radioanstalt. [63]

### Justitiedepartementet

- Stärkt straffrättsligt skydd för blåljusverksamhet och andra samhällsnyttiga funktioner. [2]
- Grovt upphovsrättsbrott och grovt varumärkesbrott. [6]
- En nationell alarmeringstjänst – för snabba, säkra och effektiva hjälpinsatser. [28]



Förenklat förfarande vid vissa beslut om hemlig avlyssning. [30]  
Aggressionsbrottet och ändringar i Romstadgan. [33]  
En effektivare kommunal räddningstjänst. [54]  
Tillträde till Rotterdamreglerna. [60]  
Rättssäkerhetsgarantier och hemliga tvångsmedel. [61]  
Kamerabevakning i brottsbekämpningen – ett enklare förfarande. [62]  
Utökad tillsyn över fastighetsmäklarbranschen. [64]  
Informationsutbyte vid samverkan mot terrorism. [65]  
Nya regler om faderskap och föräldraskap. [68]  
Ökat skydd mot hedersrelaterad brottslighet. [69]  
Vissa polisfrågor – säkerhet vid förhör samt kränkingsersättning. [75]  
Kompletteringar till den nya säkerhetsskyddslagen. [82]  
Slopad straffrabatt för unga myndiga. [85]  
Aggressionsbrottet i svensk rätt och svensk straffrättslig domsrätt. [87]

### **Kulturdepartementet**

Statens stöd till trossamfund i ett mångreligiöst Sverige. [18]  
Konstnär – oavsett villkor? [23]  
Ett oberoende public service för alla – nya möjligheter och ökat ansvar. [50]  
Barns och ungas läsning – ett ansvar för hela samhället. [57]

### **Miljö- och energidepartementet**

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet 2018. Beslut under osäkerhet. [8]  
Mindre aktörer i energilandskapet – genomgång av nuläget. [15]  
Vägar till hållbara vattentjänster. [34]  
Statens gruvliga risker. [59]  
Mindre aktörer i energilandskapet – förslag med effekt. [76]

Det går om vi vill. Förslag till en hållbar plastanvändning. [84]

### **Näringsdepartementet**

Vägen till självkörande fordon – introduktion. Del 1 + 2. [16]  
Ett gemensamt bostadsförsörjningsansvar. [35]  
En utvecklad översiktsplanering. Del 1: Att underlätta efterföljande planering. Del 2: Kommunal reglering av upplåtelseformen. [46]  
Resurseffektiv användning av byggmaterial. [51]  
Särskilda persontransporter – moderniserad lagstiftning för ökad samordning. [58]  
Ett snabbare bostadsbyggande. [67]  
Verkställbarhet av beslut om lov. [86]

### **Socialdepartementet**

Framtidens biobanker. [4]  
Vissa processuella frågor på socialförsäkringsområdet. [5]  
Ju förr desto bättre – vägar till en förebyggande socialtjänst. [32]  
Att bryta ett våldsamt beteende – återfallsförebyggande insatser för män som utsätter närstående för våld. [37]  
God och nära vård. En primärvårdsreform. [39]  
Behandling av personuppgifter vid Myndigheten för vård- och omsorgsanalys. [52]  
Översyn av maskinell dos, extempore, provningsläkemedel m.m. [53]  
Styrning och vårdkonsumtion ur ett jämlikhetsperspektiv. Kartläggning av socioekonomiska skillnader i vårdutnyttjande och utgångspunkter för bättre styrning. [55]  
En arvsfond i takt med tiden. En översyn av regelverket kring Allmänna arvsfonden. [70]

Samspel för hälsa. Finansiell samordning mellan hälso- och sjukvård och sjukförsäkring. [80]  
Översyn av insatser enligt LSS och assistansersättningen. Del 1 & 2. [88]  
Tydligare ansvar och regler för läkemedel. [89]  
För att börja med något nytt måste man sluta med något gammalt. Förslag för en långsiktigt hållbar styrning inom området psykisk hälsa. [90]

### **Utbildningsdepartementet**

En strategisk agenda för internationalisering. [3]  
Ökad trygghet för studerande som blir sjuka. [9]  
Vårt gemensamma ansvar – för unga som varken arbetar eller studerar. [11]  
Med undervisningsskicklighet i centrum – ett ramverk för lärares och rektorers professionella utveckling. [17]  
Forska tillsammans – samverkan för lärande och förbättring. [19]  
Validering i högskolan – för tillgodoräknande och livslångt lärande. [29]  
Rätt att forska. Långsiktig reglering av forskningsdatabaser. [36]  
Statliga skolmyndigheter. – för elever och barn i en bättre skola. [41]  
En andra och en annan chans – ett komvux i tiden. [71]  
Studiemedel för effektiva studier. [73]  
Framtidens specialistsjuksköterska – ny roll, nya möjligheter. [77]  
Ökad attraktionskraft för kunskapsnationen Sverige. [78]  
YA lär dig jobbet på jobbet. [81]  
Att förstå och bli förstådd – Ett reformerat regelverk för tolkar i talade språk. [83]

### **Utrikesdepartementet**

Ekonomiska sanktioner mot terrorism. [27]  
Bättre kommunikation för fler investeringar. [56]