

Lagrådsremiss

Genomförande av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 5 december 2019

Per Bolund

Martina Löfstrand
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas de förslag som krävs för att genomföra 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 (DAC 6). Direktivet innebär att det införs gemensamma EU-regler om upplysningsskyldighet för s.k. rapporteringspliktiga arrangemang och automatiskt utbyte av upplysningar om dessa arrangemang mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter och till Europeiska kommissionen.

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att arrangemanget är gränsöverskridande och att det uppvisar åtminstone ett av de s.k. kännetecknen, som indikerar att det kan finnas en risk för skatteflykt. Uppgiftsskyldigheten riktar sig primärt till rådgivare som bl.a. utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang. Även användare av rapporteringspliktiga arrangemang kan bli uppgiftsskyldiga i vissa fall. Syftet med direktivet är bl.a. att ge skattemyndigheterna tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används.

I lagrådsremissen lämnas även förslag på en ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift som ska kunna tas ut om föreskrivna uppgifter om ett arrangemang inte har lämnats i rätt tid till Skatteverket.

I lagrådsremissen föreslås en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang. Ändringar föreslås i skatteförfarandelagen (2011:1244) och i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Som en följd av de nya reglerna föreslås även ändringar i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2020.

Innehållsförteckning

1	Beslut	6
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang	7
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	12
2.3	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	14
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	16
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	33
3	Ärendet och dess beredning	35
4	Direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning.....	35
4.1	Nuvarande reglering	35
4.2	DAC 6	36
4.2.1	Bakgrund	36
4.2.2	DAC 6:s syfte och övergripande innehåll.....	37
5	Ett nytt regelverk om rapporteringspliktiga arrangemang.....	38
5.1	Allmänna utgångspunkter för genomförandet av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang	38
5.2	Tillämpningsområde för lagen om rapporteringspliktiga arrangemang	41
5.3	Vilka ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?	43
5.3.1	Definitioner av rådgivare, uppgiftsskyldig rådgivare, användare, hemvist och behörig myndighet.....	43
5.3.2	Vem har den primära skyldigheten att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?	55
5.3.3	Användare ska i vissa fall lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang	57
5.3.4	Uppgiftsskyldighet i mer än en medlemsstat	60
5.3.5	Flera uppgiftsskyldiga rådgivare eller användare.....	63
5.3.6	Informationsskyldighet i vissa fall.....	67
5.4	Rapporteringspliktiga arrangemang.....	69
5.4.1	Begreppet arrangemang	69
5.4.2	Definitioner av gränsöverskridande arrangemang	72

5.4.3	Definitioner av anknutna personer, person och företag.....	76
5.4.4	Vilka arrangemang är rapporteringspliktiga?.....	80
5.5	Kännetecken.....	84
5.5.1	Omvandling av inkomst.....	84
5.5.2	Användning av ett förvärvat företags underskott.....	86
5.5.3	Standardiserade arrangemang.....	88
5.5.4	Konfidentialitetsvillkor.....	91
5.5.5	Ersättning kopplad till skatteförmånen.....	92
5.5.6	Cirkulära transaktioner.....	93
5.5.7	Gränsöverskridande betalningar m.m.....	95
5.5.8	Automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap.....	103
5.5.9	Internprissättning.....	108
5.6	Vilka uppgifter ska lämnas?.....	113
5.7	Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter ...	118
5.8	Formkrav.....	122
5.9	När ska uppgifterna lämnas?.....	123
5.10	Ingen skyldighet för användare att lämna uppgifter årsvis.....	131
6	Sanktioner.....	132
6.1	En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs.....	132
6.2	Förutsättningar för att ta ut rapporteringsavgift.....	134
6.3	Rapporteringsavgiftens storlek.....	140
6.4	Befrielse från rapporteringsavgift.....	148
6.5	Förfarandefrågor.....	151
6.6	Europakonventionens tillämpning.....	155
7	Utbyte av upplysningar.....	161
7.1	Automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang.....	161
7.2	Upplysningar som ska omfattas av utbytet.....	162
7.3	Praktisk hantering och utvärdering av utbytet av upplysningar.....	164
8	Skattesekretess.....	165
9	Personuppgiftsbehandlingen.....	168
10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	171
11	Konsekvensanalys.....	174
11.1	Syftet med förslaget och alternativa lösningar.....	175
11.2	Offentligfinansiella effekter.....	176
11.3	Konsekvenser för företag och enskilda.....	177
11.4	Konsekvenser för små företag.....	180
11.5	Påverkan på konkurrensförhållanden.....	181
11.6	Konsekvenser för Skatteverket.....	181

11.7	Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna	182
11.8	Effekter för jämställdhet mellan kvinnor och män	183
11.9	Övriga konsekvenser	183
11.10	Sammanfattande bedömning	184
12	Författningskommentar	185
12.1	Förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang	185
12.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	201
12.3	Förslaget till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)	201
12.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	202
12.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	223
Bilaga 1	Rådets direktiv (EU) 2018/822.....	225
Bilaga 2	Rättelse av rådets direktiv (EU) 2018/822.....	238
Bilaga 3	Sammanfattning av betänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang - ett nytt regelverk på skatteområdet SOU 2018:91	240
Bilaga 4	Betänkandets lagförslag.....	245
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna	275

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om rapporteringspliktiga arrangemang,
2. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
3. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400),
4. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
5. lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

Härigenom föreskrivs¹ 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. skatteförordningen (2011:1244).

2 § Lagen gäller för gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av tillämpningsområdet för 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
 - a) 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,
 - b) det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014, eller
 - c) motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller
2. skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap.

4 § I lagen finns

- definitioner och förklaringar (5–12 §§),
- bestämmelser om vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga (13 §), och
- bestämmelser om kännetecken (14–26 §§).

Definitioner och förklaringar

Hemvist

5 § Med hemvist i en stat eller jurisdiktion avses att en person har sin skatterättsliga hemvist i den staten eller jurisdiktionen i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning.

¹ 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.

Gränsöverskridande arrangemang

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

1. Samtliga deltagare i arrangemanget har inte hemvist i samma stat eller jurisdiktion.

2. En eller flera av deltagarna i arrangemanget har hemvist i mer än en stat eller jurisdiktion.

3. En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver näringsverksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än där de har hemvist från ett fast driftställe i den andra staten eller jurisdiktionen och arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället.

4. En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än där de har hemvist eller där de har ett fast driftställe.

5. Arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten avseende finansiella konton 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, det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller motsvarande avtal.

6. Arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap.

Verklig huvudman

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

Person och företag

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

Med företag avses en annan person än en fysisk person.

Anknutna personer

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

1. En person deltar i ledningen av den andra personen genom att utöva ett väsentligt inflytande över denna person.

2. En person innehar mer än 25 procent av rösterna i den andra personen.

3. En person äger, direkt eller indirekt, mer än 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 kapital eller röster 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 på en nivå ska anses inneha 100 procent av rösterna på den nivån.

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

Rådgivare

11 § Med rådgivare avses detsamma som i 33 b kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Användare

12 § Med användare avses detsamma som i 33 b kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vilka arrangemang är rapporteringspliktiga?

13 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 14–26 §§.

För att ett arrangemang som avses i 14–19 §§ eller 20 § 2 a, 3 eller 4 ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Kännetecken

Omvandling av inkomst

14 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om en inkomst omvandlas till en tillgång, gåva eller annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller undantas från beskattning.

Användning av ett förvärvat företags underskott

15 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

1. arrangemanget innefattar förvärv av andelar i ett företag,
2. den huvudsakliga verksamheten i företaget upphör i samband med förvärvet, och
3. förvärvaren använder företagets underskott hänförligt till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.

Standardiserade arrangemang

16 § Ett gränsöverskridande 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 utsträckning behöva anpassas för att kunna genomföras.

Konfidentialitetsvillkor

17 § Ett gränsöverskridande 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

18 § Ett gränsöverskridande 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 medför en skatteförmån.

Cirkulära transaktioner

19 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om arrangemanget innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en stat eller 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.

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

1. mottagaren inte har hemvist i någon stat eller jurisdiktion,
2. mottagaren har hemvist i en stat eller jurisdiktion som
 - a) inte beskattar inkomster från företag eller där skattesatsen för sådana inkomster uppgår till noll eller i det närmaste noll procent, eller
 - b) är upptagen i en förteckning över stater eller 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 undantagen från beskattning i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har hemvist, eller
4. betalningen är föremål för en förmånlig skatteåtgärd i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har hemvist.

21 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om arrangemanget

1. medför att avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en stat eller jurisdiktion,
2. medför att undanröjande av dubbelbeskattning begärs för samma inkomst eller förmögenhet i mer än en stat eller jurisdiktion, eller
3. innefattar överföringar av tillgångar och det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna skiljer sig åt betydligt i de berörda staterna eller jurisdiktionerna.

Automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

22 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 22 b kap. skatteförarandelagen (2011:1244) eller motsvarande skyldighet i en utländsk stat eller jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

Verkligt huvudmannaskap

23 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om 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, har hemvist i, kontrolleras från eller är etablerade i en stat eller jurisdiktion där de verkliga huvudmännen inte har hemvist, och

3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

Internprissättning

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

25 § 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. 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 vid den tidpunkt då transaktionen inleddes, vilket gör det svårt att förutsäga värdet på den immateriella tillgången vid tidpunkten för överföringen.

26 § Ett 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.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §³

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

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-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 §.

¹ 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.

² Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

³ Senaste lydelse 2018:228.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

1 §²

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 region 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 omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillegg, återkallelseavgift och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillegg, återkallelseavgift, *rapporteringsavgift* och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. 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 §.

¹ 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.

² Senaste lydelse 2019:937.

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.

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

Härigenom föreskrivs¹ 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 §²

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 arrange-
mang*

34 kap. – Informationsuppgifter

34 kap. – Informationsuppgifter

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

49 b kap. – Dokumentations-
avgift

49 b kap. – Dokumentations-
avgift

49 c kap. – Rapporteringsavgift

50 kap. – Kontrollavgift

50 kap. – Kontrollavgift

3 kap.

17 §³

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

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

¹ 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.

² Senaste lydelse 2018:2034.

³ Senaste lydelse 2018:2034.

33 b kap. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrange- mang

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 (2020:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.

Bestämmelserna i kapitlet ges i följande ordning:

- syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang (2 §),*
- definitioner och förklaringar (3–8 §§),*
- vem som ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang (9–14 §§),*
- vilka uppgifter som ska lämnas (15–17 §§),*
- när uppgifterna ska lämnas (18–20 §§), och*
- informationsskyldighet i vissa fall (21 §).*

Syftet med uppgifter om rapporteringspliktiga arrange- mang

2 §

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater enligt 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.

Uppgifterna ska även lämnas som underlag för skattekontroll

och analys av risker i skattesystemet.

Definitioner och förklaringar

3 §

Definitionerna av hemvist, gränsöverskridande arrangemang, företag och anknutna personer är desamma i detta kapitel som i lagen (2020:000) om rapporteringspliktiga arrangemang.

Medlemsstat

4 §

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

Person och behörig myndighet

5 §

Med person och behörig myndighet avses i detta kapitel detsamma som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Rådgivare

6 §

Med rådgivare avses i detta kapitel en person som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller som förvaltar genomförandet.

Med rådgivare avses även en person som vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller förvalta ett genomförande.

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

- 1. har hemvist i en medlemsstat,*
- 2. tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat,*
- 3. är registrerad i eller lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, eller*
- 4. tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i en medlemsstat.*

Uppgiftsskyldig rådgivare

7 §

Med uppgiftsskyldig rådgivare avses i detta kapitel en rådgivare som har sådan anknytning till Sverige som avses i 6 § tredje stycket.

En rådgivare ska dock bara anses vara en uppgiftsskyldig rådgivare enligt första stycket om rådgivaren inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Anknytningens styrka avgörs av den ordning som följer av 6 § tredje stycket.

Användare

8 §

Med användare avses i detta kapitel en person som

- 1. tillhandahålls ett rapporteringspliktigt arrangemang,*
- 2. är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller*
- 3. har påbörjat genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang.*

Vem ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?

Rådgivares uppgiftsskyldighet

9 §

Den som är en uppgiftsskyldig rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket.

10 §

Om en uppgiftsskyldig rådgivare har lika stark anknytning till någon annan medlemsstat som till Sverige, behöver uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte lämnas till Skatteverket om motsvarande uppgifter redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. Anknytningens styrka avgörs av den ordning som följer av 6 § tredje stycket.

11 §

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

1. föreskrivna uppgifter till Skatteverket, eller

2. motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Användares uppgiftsskyldighet

12 §

Användaren ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket om

1. det inte finns någon rådgivare, eller

2. samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget enligt 15 § på grund av tystnadsplikten för advokater eller liknande

bestämmelser i någon annan medlemsstat.

Första stycket gäller bara om användaren har anknytning till Sverige och anknytningen inte är starkare till någon annan medlemsstat. Anknytningens styrka avgörs av, i fallande ordning, medlemsstat där användaren

- 1. har hemvist,*
- 2. har ett fast driftställe som gynnas av arrangemanget,*
- 3. har inkomster eller genererar vinster, eller*
- 4. bedriver verksamhet.*

13 §

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

14 §

Om det finns flera användare som enligt 12 § ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang, behöver andra användare än som avses i 1 eller 2 inte lämna uppgifter om de kan visa att en sådan användare har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat:

- 1. En användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare.*
- 2. Om det inte finns någon sådan uppgiftsskyldig användare som anges i 1, en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget.*

En användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget behöver inte lämna uppgifter om användaren kan visa att en

användare som avses i första stycket 1 har lämnat uppgifter på det sätt som anges i första stycket.

Vilka uppgifter ska lämnas?

Huvudregel

15 §

Följande uppgifter ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter, inklusive hemvist, för

a) rådgivare,

b) användare, och

c) personer som är anknutna till användaren, när dessa är av betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget,

2. vilken eller vilka av bestämmelserna i 14–26 §§ lagen (2020:000) om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,

3. en sammanfattning av innehållet i arrangemanget och, om ett sådant finns, det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt samt en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,

4. det datum då genomförandet av arrangemanget påbörjades eller då arrangemanget ska genomföras,

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

6. värdet av arrangemanget,

7. uppgift om den eller de medlemsstater i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 har hemvist.

Uppgifter ska även lämnas om referensnummer om ett sådant tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget av Skatteverket eller en annan medlemsstats behöriga myndighet.

Undantag

16 §

Uppgifter enligt 15 § ska lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna vid tidpunkten då uppgifterna ska lämnas.

17 §

En rådgivare ska lämna uppgifter enligt 15 § endast i den utsträckning denne inte är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater.

När ska uppgifterna lämnas?

Tidpunkt för rådgivares uppgiftsskyldighet

18 §

De uppgifter som en rådgivare ska lämna enligt 15 § ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den av följande dagar som inträffar först:

1. den dag rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt,
2. den dag arrangemanget blev redo för genomförande, eller
3. den dag rådgivaren påbörjade genomförandet av arrangemanget.

Om uppgifterna ska lämnas av en rådgivare som avses i 6 § andra stycket, räknas tiden i stället från och med dagen efter den dag då

denne tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget.

Tidpunkt för användares uppgiftsskyldighet

19 §

De uppgifter som en användare ska lämna enligt 15 § ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den av följande dagar som inträffar först:

1. den dag arrangemanget tillhandahölls användaren,
2. den dag arrangemanget blev redo att genomföras av användaren, eller
3. den dag användaren påbörjade genomförandet av arrangemanget.

Kvartalsvis uppgiftsskyldighet i vissa fall

20 §

En rådgivare ska vid utgången av varje kalenderkvartal lämna en sammanställning av uppgifter enligt 15 § första stycket 1, 4, 7 och 8 samt andra stycket som har tillkommit sedan uppgifter senast lämnades. Detta gäller endast i fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare.

Informationsskyldighet i vissa fall

21 §

Om en uppgiftsskyldig rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang enligt 15 § på grund av tystnadsplikten för advokater ska rådgivaren snarast informera samtliga andra rådgivare avseende arrangemanget om rådgivares skyldighet att lämna uppgifter.

Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget eller om samtliga andra rådgivare är förhindrade att lämna uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarade regler i någon annan medlemsstat, ska den uppgiftsskyldige rådgivaren informera användaren av arrangemanget om användarens skyldighet att lämna uppgifter.

38 kap.

1 §⁴

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,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - d) 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 §⁵

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 skattetillägg, 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 skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller kontrollavgift, och

⁴ Senaste lydelse 2019:455.

⁵ 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 om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter inom den tid som anges i 33 b kap. 18, 19 eller 20 §.

2 §

Om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts enligt 33 b kap. 18, 19 eller 20 §, ska en andra rapporteringsavgift tas ut.

Under samma förutsättningar ska även en tredje rapporteringsavgift tas ut. Detta gäller dock inte om föreskrivna uppgifter har lämnats innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift.

3 §

Uppgifter ska inte anses ha lämnats om de är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i 33 b kap. 2 §.

Brister av mindre betydelse och rättelse på eget initiativ

4 §

Rapporteringsavgift får inte tas ut om uppgifter lämnats inom den

tidsfrist som anges i 1 respektive 2 § och

1. uppgifterna har brister som endast är av mindre betydelse, eller

2. den uppgiftsskyldige på eget initiativ därefter har rättat uppgifterna så att de uppfyller kraven i 33 b kap. 15–17 §§.

Beräkning av rapporteringsavgift

5 §

Rapporteringsavgiften enligt 1 § är 7 500 kronor för användare och 15 000 kronor för rådgivare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje sammanställning som avses i 33 b kap. 20 §.

6 §

Rapporteringsavgifterna enligt 2 § första stycket respektive andra stycket är 10 000 kronor för användare och 20 000 kronor för rådgivare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje sammanställning som avses i 33 b kap. 20 §.

Om överträdelsen skett i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet och omsättningen under närmast föregående räkenskapsår är minst 15 miljoner kronor är avgifterna i stället

1. 15 000 kronor för användare och 30 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor,

2. 30 000 kronor för användare och 60 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor, eller

3. 75 000 kronor för användare och 150 000 kronor för rådgivare,

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 §⁶

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 §).

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 §⁷

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfalldag 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 förfalldag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

⁶ Senaste lydelse 2018:2034.

⁷ Senaste lydelse 2018:2034.

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 §.

63 kap.

1 §⁸

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 totalförsvarstjänstgöring (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 med betalning av skatt i samband med avdrag och fiktiv avräkning av utländsk skatt (14 d §),
- 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 §).

⁸ Senaste lydelse 2019:1147.

7 §⁹

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

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

2. beslutet i den fråga som har föränlett 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.

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

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

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgiften eller åter-

8 §¹⁰

Om det i de fall som avses i 4, 5, 14 eller 14 d § 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,

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

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

5. det annars finns särskilda skäl.

66 kap.

5 §¹¹

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes-skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt

⁹ Senaste lydelse 2018:2034.

¹⁰ Senaste lydelse 2019:1147.

¹¹ Senaste lydelse 2018:2034.

kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om 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 §¹²

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. kontrollavgift,

11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,

12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

13. verkställighet, eller

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

10. rapporteringsavgift,

11. kontrollavgift,

12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,

13. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

14. verkställighet, eller

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 av rapporteringsavgift till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

¹² Senaste lydelse 2018:2034.

67 kap.

12 §¹³

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 tonnageskattning eller återkallelse av godkännande för tonnageskattning,
4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
5. deklarationsombud,
6. tvångsåtgärder,
7. återkallelseavgift,
8. dokumentationsavgift,
9. rapporteringsavgift,
9. kontrollavgift,
10. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
10. kontrollavgift,
11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
11. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
12. verkställighet, eller
13. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
13. verkställighet, eller
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. 6 § första stycket tillämpas lagen på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillgängliggjort, som har blivit redo att genomföras, eller där rådgivaren har påbörjat genomförandet av arrangemanget, efter ikraftträdandet.

3. För rådgivare som avses i 33 b kap. 6 § andra stycket tillämpas lagen på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillhandahållit sina tjänster inom ramen för, efter ikraftträdandet.

4. För användare tillämpas lagen på rapporteringspliktiga arrangemang som har tillhandahållits användaren, som har blivit redo att genomföras av användaren, eller där användaren har påbörjat genomförandet av arrangemanget, efter ikraftträdandet.

5. Lagen tillämpas även på andra rapporteringspliktiga arrangemang än som avses i punkterna 2–4, om genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet.

6. Bestämmelserna i 49 c kap. tillämpas inte på rapporteringspliktiga arrangemang som avses i punkt 5.

7. I stället för vad som föreskrivs i 33 b kap. 18 och 19 §§, ska uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som avses i punkt 5 ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020.

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

Härigenom föreskrivs¹ 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 arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket ska dock inte lämna upplysningar i de fall uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i 33 b kap. 2 § skatteförfarandelagen.

Upplysningarna ska lämnas inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen.

12 e §

De upplysningar som Skatteverket ska lämna enligt 12 d § är de uppgifter som Skatteverket fått om det rapporteringspliktiga arrangemanget enligt 33 b kap. 15–17 och 20 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Upplysningar ska även lämnas om det referensnummer som tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget av Skatteverket

¹ 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.

eller en annan medlemsstats behöriga myndighet.

Uppgifter som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 1, 3 och 8 och andra stycket ska dock inte lämnas till Europeiska kommissionen.

13 §²

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.

Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 b § första stycket 2 och 12 c § tredje stycket 2, om utlämnandet

Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 b § första stycket 2, 12 c § tredje stycket 2 och, i fråga om uppgifter som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 3 skatteförfarandelagen (2011:1244), 12 e §, om utlämnandet

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. I stället för vad som föreskrivs i 12 d § andra stycket, ska Skatteverket i fråga om rapporteringspliktiga arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet, lämna upplysningar senast den 31 oktober 2020.

3 Ärendet och dess beredning

Regeringen beslutade den 6 april 2017 att ge en särskild utredare i uppdrag att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg (dir. 2017:38). I uppdraget ingick bl.a. att lämna ett förslag på hur reglerna om informationsskyldighet skulle kunna utformas. Reglerna skulle utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffades. Genom tilläggsdirektiv den 26 april 2018 (dir. 2018:34) fick utredaren förlängd tid för uppdraget. Utredningen antog namnet Utredningen om informations-skyldighet för skatterådgivare (Fi 2017:03).

Under utredningstiden antogs vid Ekofin-rådets möte den 25 juni 2018 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 innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informations-skyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet och att utbyta information om sådana arrangemang med varandra genom automatiskt utbyte av upplysningar. DAC 6 finns i *bilaga 1*. Rättelse till DAC 6 finns i *bilaga 2*.

I januari 2019 lämnade utredningen sitt betänkande Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet (SOU 2018:91). Betänkandet innehåller de förslag som krävs för ett genomförande av DAC 6 i svensk rätt. Utredningen lämnar även förslag som innebär att rent inhemska arrangemang ska omfattas av rapporteringsplikten. En sammanfattning av relevanta delar av betänkandet finns i *bilaga 3*. Relevanta delar av betänkandets lagförslag finns i *bilaga 4*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissvaren finns tillgängliga i ärendet (Fi2019/00102/S3).

I denna lagrådsremiss behandlar regeringen utredningens förslag i den del som gäller rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang enligt DAC 6. Övriga delar av betänkandet bereds vidare i Regeringskansliet.

4 Direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning

4.1 Nuvarande reglering

Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC) antogs vid Ekofin-rådets möte den 15 februari 2011. DAC 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. DAC genomfördes i svensk rätt i huvudsak genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, nedan lagen om administrativt samarbete (se prop. 2012/13:4, bet. 2012/13:SkU8, rskr. 2012/13:76). I DAC föreskrivs förutom utbyte av upplysningar på begäran även

automatiskt utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna i fem specifika fall och med vissa angivna tidsfrister. Vidare regleras utbyte av upplysningar utan föregående begäran i vissa fall då bland annat den behöriga myndigheten i en medlemsstat har skäl att anta att det kan uppstå skattebortfall i en annan medlemsstat. DAC har ändrats vid ett flertal tillfällen för att utöka det automatiska utbytet av upplysningar mellan medlemsstaterna. Ändringar har skett den 9 december 2014 genom direktiv 2014/107/EU (även kallat DAC 2) för att möjliggöra automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton i enlighet med den globala standarden (se prop. 2015/16:29, bet. 2015/16:SkU9, rskr. 2015/16:66). Den 8 december 2015 antogs vidare rådets direktiv (EU) 2015/2376 (även kallat DAC 3) som möjliggör utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning (se prop. 2016/17:19, bet. 2016/17:SkU10, rskr. 2016/17:87). Direktivet har även ändrats den 25 maj 2016 genom rådets direktiv (EU) 2016/881 (även kallat DAC 4) för att möjliggöra utbyte av land-för-land-rapporter från multinationella koncerner mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter (se prop. 2016/17:47, bet. 2016/17:SkU14, rskr. 2016/17:160). Vidare ändrades direktivet den 6 december 2016 genom rådets direktiv (EU) 2016/2258 (även kallat DAC 5). Ändringen innebär att det föreskrevs att skattemyndigheterna ska ha tillgång till vissa uppgifter som syftar till att motverka penningtvätt och finansiering av terrorism. I propositionen Ytterligare åtgärder mot penningtvätt och finansiering av terrorism (prop. 2016/17:173, bet. 2016/17:FiU32, rskr. 2016/17:341) bedömdes DAC 5 inte föranleda några åtgärder i svensk lag.

4.2 DAC 6

4.2.1 Bakgrund

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 skatteundandragande¹. Inom ramen för OECD/G20:s projekt mot skattebaserosion och vinstflytning, det s.k. BEPS-projektet, har det pågått ett omfattande arbete mot gränsöverskridande aggressiv skatteplanering, dvs. förfaranden som innebär att skillnader mellan olika länders skattesystem utnyttjas. Detta projekt genomfördes utifrån en handlingsplan med 15 åtgärder. Inom ramen för åtgärd 12 tog OECD/G20 fram rekommendationer om ”Mandatory Disclosure Rules”, vilket kan översättas 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. Rekommendationerna finns samlade i en av BEPS-projektets slutrapporter som offentliggjordes den 5 oktober

¹ Europaparlamentets resolution av den 6 juli 2016 om skattebeslut och andra åtgärder av liknande karaktär eller med liknande effekt.

2015, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report (nedan OECD-rapporten).

Vid det informella Ekofin-mötet den 22 april 2016 uppmanade flera medlemsstater Europeiska kommissionen att överväga ett direktivförslag om informations-skyldighet för förmedlare av skatteupplägg inspirerat av OECD-rapporten. Rådet lade den 25 maj 2016 fram slutsatser om en extern skattestrategi och åtgärder mot missbruk av skatteavtal². 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 mer verkningsfulla avskräckande åtgärder för mellanhänder som bistår med system för skatteundandragande och skatteflykt.

Kommissionen lade den 21 juni 2017 fram ett förslag om informations-skyldighet för främst förmedlare av gränsöverskridande skatteupplägg och om automatiskt utbyte av upplysningar om skatteupplägg mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna. Vid Ekofin-rådets möte den 13 mars 2018 ingicks en politisk överenskommelse om ett reviderat förslag. 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) antogs vid Ekofin-rådets möte den 25 maj 2018.

4.2.2 DAC 6:s syfte och övergripande innehåll

Syftet med DAC 6 är att möjliggöra ett automatiskt utbyte av upplysningar avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet som skulle kunna utgöra aggressiv skatteplanering. Upplysningarna som utbyts enligt DAC 6 ska bl.a. ge skattemyndigheterna tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används. Uppgifterna ska kunna användas av skattemyndigheterna för kontroll i fråga om skatt, t.ex. för att göra riskbaserade urval för skatterevisioner eller andra utredningsåtgärder för kontroll i enskilda fall eller för att kontrollera att andra uppgifter som ska lämnas till ledning för beskattningen faktiskt lämnas och är korrekta, men också för mer allmänna analyser av skattesystemet som kan leda t.ex. till rättsliga ställningstaganden från myndigheten eller att myndigheten uppmärksammar lagstiftaren på att det kan behöva göras en viss ändring.

DAC 6 innebär en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta upplysningar med varandra avseende vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet, s.k. rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, genom automatiskt utbyte av upplysningar. Vissa upplysningar ska även Europeiska kommissionen få tillgång till. För att utbytet av upplysningar ska kunna fungera innebär direktivet även en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informations-skyldighet avseende sådana arrangemang. Informationen ska normalt lämnas av

² Europeiska unionens råd (2016), rådets slutsatser om kommissionens meddelande om en extern strategi för effektiv beskattning och kommissionens rekommendationer om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal – rådets slutsatser 25.5.2016.

en skatterådgivare, en s.k. förmedlare. För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att arrangemanget är gränsöverskridande och att det uppvisar åtminstone ett av de s.k. kännetecknen, som indikerar att det kan finnas en risk för skatteflykt. Vissa regler tar även 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 modellregler som OECD under 2018 tog fram för informationskyldighet avseende vissa arrangemang som kan försvåra skattekontrollen. Det rör sig om arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. Modellreglerna antogs av OECD:s skatteutskott (Committee of Fiscal Affairs) den 8 mars 2018.

DAC 6 uppställer även krav på medlemsstaterna att fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser om uppgiftsskyldighet som har antagits i enlighet med direktivet. Sanktionerna ska vara verkningfulla, proportionella och avskräckande.

5 Ett nytt regelverk om rapporteringspliktiga arrangemang

5.1 Allmänna utgångspunkter för genomförandet av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang

Regeringens förslag: En lag om rapporteringspliktiga arrangemang och ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen ska införas för att genomföra EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang.

Bestämmelser om Skatteverkets skyldighet att automatiskt utbyta upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ska tas in i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Göteborg, Skatteverket och Uppsala universitet* tillstyrker förslaget 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) ska införas i svensk rätt. De flesta remissinstanserna accepterar att direktivet genomförs på en miniminivå i svensk rätt. *AB Volvo, Epiroc AB, FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Föreningen Svensk Sjöfart, Företagarna,*

Näringslivets Regelnämnd, Småföretagarnas riksförbund, Sveriges Byggindustrier, Srf konsulterna och Stockholms universitet anför att vid införandet av rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang i enlighet med DAC 6 bör utgångspunkten vara att inte gå utöver det som krävs av direktivet. *Förvaltningsrätten i Göteborg* avstyrker de delar som går utöver vad som krävs enligt DAC 6. Flera av remissinstanserna hänvisar till riksdagens beslut den 3 april 2019 (rskr. 2018/19:166) där riksdagen bifaller näringsutskottets betänkande (bet. 2018/19:NU7). Av betänkandet framgår bl.a. att EU-direktiv som utgångspunkt ska införas på miniminivå i nationell lagstiftning för att skydda de svenska företagets konkurrenskraft.

FAR m.fl. anför att regelverket om rapporteringspliktiga arrangemang i sin helhet bör införas i skatteförordningen. Utredningens förslag att reglera de rapporteringspliktiga arrangemangen i en särskild lag och ha förfaranderegler och sanktioner i skatteförordningen anser FAR komplicerar tillämpningen.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 2.1 i DAC 6 framgår att Sverige senast den 31 december 2019 ska anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. När bestämmelserna är antagna ska Europeiska kommissionen genast underrättas. Med anledning av när bestämmelserna som genomför DAC 6 i svensk rätt ska vara antagna och rapporteras till kommissionen bedömer regeringen att detta lagstiftningsärende endast bör innefatta gränsöverskridande arrangemang. Utredningens förslag om rapporteringsplikt för rent inhemska arrangemang bereds vidare inom Regeringskansliet.

För att DAC 6 ska bli tillämpligt i svensk rätt krävs att det införs en skyldighet för s.k. förmedlare eller berörda skattebetalare att lämna upplysningar till Skatteverket om vissa gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang. Det krävs även att det införs en skyldighet för Skatteverket att automatiskt utbyta uppgifter om dessa gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang med de behöriga myndigheterna i alla de andra medlemsstaterna. Vissa av dessa uppgifter ska även Europeiska kommissionen ha tillgång till.

Regeringen föreslår därför att ett nytt regelverk om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang och skyldighet att lämna uppgifter om sådana arrangemang ska införas i svensk rätt. Vad som avses med rapporteringspliktiga arrangemang behandlas i avsnitt 5.4. Som framgår av det avsnittet ska bl.a. en avgränsning 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 huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, med arrangemanget. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att det är gränsöverskridande.

Med anledning av det FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför om att samtliga delar av regelverket bör införas i skatteförordningen, kan följande nämnas. Bilagan till DAC 6 (bilaga IV till rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, förkortat DAC) innehåller en detaljerad redogörelse för de kännetecken som varje gränsöverskridande arrangemang måste innehålla minst ett av, för att vara rapporteringspliktigt.

Utöver redogörelsen av kännetecknen är även definitionen av vilka arrangemang som ska ses som gränsöverskridande relativt omfattande. Bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang blir därför med nödvändighet relativt omfattande. För att inte tynga skatteförfarandelagen med detaljerad lagstiftning som inte har en bred koppling till förfaranderegleringen i övrigt anser regeringen att dessa bestämmelser bör tas in i en ny lag.

De uppgiftsskyldigheter som finns i dag regleras i skatteförfarandelagen. Det talar enligt regeringens mening för att de nya bestämmelserna om uppgiftsskyldighet bör placeras i den lagen. 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 (se 33 a kap. 13 § SFL, 7 § lagen [2017:182] om automatiskt utbyte av land-för-land-rapporter på skatteområdet). En fördel med att placera de nya bestämmelserna i skatteförfarandelagen är också att denna lags förfaranderegler blir tillämpliga. De nya bestämmelserna om uppgiftsskyldighet bör därför tas in i skatteförfarandelagen. Eftersom det rör sig om ett helt nytt och relativt omfattande regelverk bör bestämmelserna tas in i ett nytt kapitel.

Eftersom DAC 6 avser en ändring av DAC, som infördes i svensk rätt genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (nedan lagen om administrativt samarbete), bör bestämmelserna som reglerar Skatteverkets skyldighet att utbyta uppgifter enligt DAC 6 införas i samma lag (se avsnitt 7).

Flera remissinstanser hänvisar till riksdagens tillkännagivande (rskr. 2018/19:166) om att utgångspunkten vid implementering av EU-direktiv bör vara att införa direktiven på miniminivå i nationell lagstiftning. Av näringsutskottets betänkande (bet. 2018/19:NU7 punkt 7) framgår att riksdagen tillkännager att regeringen bör verka för att EU-direktiv genomförs i nationell rätt på ett sätt som inte missgynnar företagets konkurrenskraft och att utgångspunkten bör vara att införa EU-direktiv på en miniminivå. Av betänkandet framgår även att om det finns skäl att överskrida miniminivån ska effekterna för företagen tydligt redovisas. I några avseenden innebär utredningens förslag, även i den del det endast syftar till att genomföra DAC 6, ett genomförande som går utöver den miniminivå som föreskrivs i direktivet, se t.ex. avsnitt 11.6.7, om användning av förvärvat företags underskott, i utredningens förslag. I fråga om tystnadsplikten för advokater bedömer regeringen, liksom utredningen, att den primära uppgiftsskyldigheten för rådgivare ska omfatta även advokater, se avsnitt 5.3.2. Utredningen synes dock ha utgått från att direktivet tillåter att en medlemsstat helt undantar vissa rådgivare från uppgiftsskyldighet på grund av deras yrkesmässiga privilegier, oavsett om dessa privilegier i det enskilda fallet förhindrar att uppgifter lämnas eller inte (se avsnitt 11.5.1 i utredningens förslag). Regeringen gör en annan bedömning i denna del. I artikel 8ab.5 i DAC anges att en medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ge rådgivare (förmedlare i DAC) rätten att avstå från att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang där uppgiftsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt medlemsstatens nationella lagstiftning. Enligt regeringens mening bör detta tolkas som att en rådgivare får ges möjligheten att i ett visst fall avstå från att lämna uppgifter, men bara när det strider mot de yrkesmässiga

privilegierna att lämna uppgifterna. Det undantag som nu föreslås innebär att en rådgivare inte behöver lämna några uppgifter som denne är förhindrad att lämna på grund av tystnadsplikten för advokater (se avsnitt 5.3.2 och 5.7). Mot denna bakgrund gör regeringen bedömningen att de förslag som omfattas av lagrådsremissen inte överskrider miniminivån för direktivet.

Lagförslag

Förslagen innebär att det införs en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang, en ändring i 1 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL och att ett nytt kapitel, 33 b kap., införs i den lagen (se avsnitt 5).

Förslaget föranleder även ändringar i befintliga bestämmelser och tillägg av nya bestämmelser i lagen om administrativt samarbete (se avsnitt 7).

5.2 Tillämpningsområde för lagen om rapporteringspliktiga arrangemang

Regeringens förslag: Den nya lagen ska tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av tillämpningsområdet för lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Lagen ska även tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som

1. skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt

a) 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,

b) det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014, eller

c) motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller

2. skulle kunna påverka identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Enligt utredningens förslag ska lagen tillämpas på gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* ifrågasätter om 3 § i den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang behövs. Förvaltningsrätten anser inte att bestämmelsen motsvarar de tydlighetsskäl som utredningen motiverar den med. *Skatteverket* anför att det bör tydliggöras att det inte enbart är kopplingen till skatterna som omfattas av lagen om administrativt samarbete som har relevans utan att lagen bör ha ett vidare tillämpningsområde.

Skälen för regeringens förslag: Eftersom DAC 6 är ett ändringsdirektiv är dess tillämpningsområde detsamma som tillämpningsområdet för DAC, om inte annat uttryckligt anges. Enligt artikel 1.1 i DAC anges att direktivet fastställer de regler och förfaranden enligt vilka medlemsstaterna ska samarbeta med varandra för att

utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftning i fråga om de skatter som avses i artikel 2. Enligt artikel 2 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 i stort genomförts i svensk rätt genom lagen om administrativt samarbete. När det gäller 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) har detta direktiv genomförts i svensk rätt bl.a. genom en ny lag, lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Tillämpningsområdena för dessa lagar framgår av 1–3 §§ lagen om administrativt samarbete och 1 § lagen om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Utredningen föreslår att lagens tillämpningsområde ska motsvara tillämpningsområdet för DAC och att en hänvisning ska ske till lagen om administrativt samarbete och de skatter som omfattas av den lagen. Av tydlighetsskäl föreslår utredningen att det även ska framgå av lagtexten att tillämpningsområdet även omfattar arrangemang som skulle kunna påverka skyldigheten att rapportera in uppgifter om finansiella konton eller försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap. Utredningen hänvisar till kännetecken D (i del II i bilaga IV till DAC) som avser arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. Utredningen anger att dessa arrangemang bör anges uttryckligen även om också sådana arrangemang torde avse skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete.

Med anledning av vad *Förvaltningsrätten i Malmö* anför om att den föreslagna bestämmelsen i 3 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang borde kunna utgå, kan följande anföras. Kännetecken D (i del II i bilaga IV till DAC) avser att träffa arrangemang som kan ha verkan av att undergräva rapporterings-skyldigheten 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. De arrangemang som är avsedda att träffas av detta kännetecken är de som kan ha verkan av att undergräva DAC 2, det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 (nedan MCAA) eller motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Eftersom DAC 2 och MCAA inte implementerades genom lagen om administrativt samarbete utan genom bl.a. lagen om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton anser regeringen att en hänvisning till DAC 2 och MCAA samt motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar är nödvändig. Att det automatiska utbytet om finansiella konton avser de skatter som omfattas av tillämpningsområdet för lagen om administrativt samarbete förändrar inte detta. *Skatteverket* anför att det finns en risk för missförstånd om lagtexten endast talar om tillämpningsområdet i form av vilka skatter som omfattas av lagen om administrativt samarbete. Enligt

regeringen bör därför bestämmelserna som anger den nya lagens tillämpningsområde omfatta gränsöverskridande arrangemang som träffas av tillämpningsområdet för lagen om administrativt samarbete, vilket omfattar vissa skatter och vissa slag av samarbeten inom den Europeiska unionen (se 1–3 §§ lagen om administrativt samarbete), men även arrangemang som kan ha verkan av att undergräva olika överenskommelser om automatiska utbyten av upplysningar om finansiella konton eller skulle kunna påverka identifieringen av verkligt huvudmannskap.

Lagförslag

Bestämmelser om lagens tillämpningsområde tas in i 2 och 3 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.3 Vilka ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?

5.3.1 Definitioner av rådgivare, uppgiftsskyldig rådgivare, användare, hemvist och behörig myndighet

Regeringens förslag: Med rådgivare avses en person som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller som förvaltar genomförandet.

Med rådgivare avses även en person som vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller förvalta ett genomförande.

En person ska bara anses som rådgivare om denne

1. har hemvist i en medlemsstat,
2. tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat,
3. är registrerad i eller lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, eller
4. tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i en medlemsstat.

Med uppgiftsskyldig rådgivare avses en rådgivare som har en sådan anknytning till Sverige som avses ovan. Anknytningens styrka, som avgörs av ordningen som följer av punkterna ovan, får dock inte vara starkare till någon annan medlemsstat.

Med användare avses en person som tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang, är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang eller har påbörjat genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Med behörig myndighet avses detsamma som i 7 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Med hemvist i en stat eller jurisdiktion avses att en person har sin skatterättsliga hemvist i den staten eller jurisdiktionen i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag till definition av rådgivare anges att rådgivare är 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. I utredningens förslag används begreppet svensk rådgivare för den rådgivare som har en viss anknytning till Sverige. Begreppet svensk rådgivare innehåller inte kriteriet att någon starkare anknytning inte ska finnas till någon annan medlemsstat. I utredningens förslag av användare anges att med användare avses den som 1) tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang eller 2) har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang. I utredningens förslag används begreppet hemmahörande. Av definitionen hemmahörande framgår vidare att en person anses vara hemmahörande i en viss stat eller jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna stat eller jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal. I utredningens förslag används begreppet jurisdiktion i stället för stat eller jurisdiktion. I utredningens förslag finns vidare ingen definition av begreppet behörig myndighet.

Remissinstanserna: *Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall och Näringslivets skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Ikano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Föreningen Svensk Sjöfart, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*), *Srf konsulterna, Stockholms universitet* och *Sveriges advokatsamfund* anför att ett antal centrala begrepp i det föreslagna regelverket, såsom rådgivare och användare, är vaga och oprecisa. Sveriges advokatsamfund anför att om avsikten är att en advokat som ger råd till sin klient kring ett rapporteringspliktigt arrangemang ska omfattas av begreppet rådgivare bör det framgå av lagtexten. *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att förslaget bör kompletteras med att en rådgivare inte är upplysningsskyldig om denne inte åtagit sig ett ansvar för framtagandet eller genomförandet av arrangemanget eller på annat sätt ha en aktiv roll i att arrangemanget tillhandahålls.

Skatteverket anför att det finns en viss språklig skillnad mellan definitionen av förmedlare i DAC 6 och utredningens definition av rådgivare och föreslår att rekvisitet "förvalta genomförandet" bör införas i den föreslagna bestämmelsen.

FAR m.fl. och *Näringslivets skattedelegation* m.fl. anför att definitionen av den andra kategorin rådgivare behöver förtydligas.

Förvaltningsrätten i Stockholm, *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* och *Näringslivets Skattedelegation* m.fl. menar att utredningens förslag kan läsas som att en anställd intern rådgivare kan ha personligt ansvar för uppgiftslämnandet.

Förvaltningsrätten i Stockholm ifrågasätter om inte definitionerna av rådgivare och användare bör placeras i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang i stället för i skatteförfarandelagen. Förvaltningsrätten anför vidare att uttrycket behörig myndighet som används i flera föreslagna bestämmelser där rådgivarens och användarens uppgiftsskyldighet regleras bör definieras.

Förvaltningsrätten i Malmö ifrågasätter det lämpliga i att införa ett nytt begrepp genom begreppet hemmahörande. Skatteverket anför att begreppet hemmahörande bör bytas ut mot hemvist. Med hemvist bör avses att en person 1) har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning, eller 2) är ett dödsbo efter en avliden fysisk person som hade sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion.

Inga remissynpunkter lämnas som har anknytning till begreppet uppgiftsskyldig rådgivare, i betänkandet svensk rådgivare.

Skälen för regeringens förslag

Begreppet rådgivare

I artikel 3.21 i DAC finns en definition av begreppet förmedlare. Av första och andra styckena framgår följande:

”*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 krävs vidare 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 lyder under lagstiftningen i en medlemsstat eller är registrerad hos en yrkesorganisation på området för juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster i en medlemsstat (se i artikel 3.21 tredje stycket i DAC). Minst en av anknytningspunkterna ovan ska med andra ord vara uppfyllda för att en person ska kunna omfattas av begreppet förmedlare enligt direktivet.

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 5.3.2. En definition av begreppet bör därför införas i det nya 33 b kap. SFL. Regeringen bedömer, liksom utredningen, att begreppet förmedlare (eng. "intermediary") inte är anpassat till svenskt språkbruk när det gäller vilken kategori av personer som bestämmelsen är avsedd 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. Regeringen gör därför bedömningen att det för svenskt vidkommande ligger närmast till hands att använda begreppet rådgivare i stället för förmedlare. Begreppet rådgivare är även vanligt förekommande när det gäller t.ex. skatteplanering av olika slag.

Den första kategorin rådgivare

Flera remissinstanser invänder mot att definitionen av förmedlare enligt DAC 6, och därmed av begreppet rådgivare i den föreslagna lagtexten, är mycket vid. *Kammarrätten i Göteborg* anför att det är uppenbart att vaga uttryck kommer att innebära tillämpningsproblem och att det därför är angeläget att så långt möjligt försöka förtydliga och konkretisera regleringen genom beskrivningar och exempel. *Sveriges advokatsamfund* anför att en advokat i normalt språkbruk ger råd till sin klient varför det är förvånande att det inte uttryckligen anges i förslaget att en rådgivare är någon som ger råd kring ett rapporteringspliktigt arrangemang. Advokatsamfundet utgår från att det är meningen att advokater som ger råd är rådgivare, vilket i så fall bör framgå av lagtexten. Enligt regeringens uppfattning kan rådgivning utföras på många olika sätt och kan variera mellan olika kategorier av rådgivare. Rådgivning kan t.ex. innefatta att ett rapporteringspliktigt arrangemang utformas eller tillgängliggörs för en klient men även att klienten vägleds genom att rådgivaren t.ex. avråder klienten från att genomföra vissa av klienten planerade transaktioner. Vidare kan rådgivning ske genom s.k. second opinions. I det senare fallet kanske rådgivningen endast består i att rådgivaren avråder en klient från att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang, som t.ex. tagits fram av en annan rådgivare. En sådan rådgivning bör inte omfattas av rådgivarbegreppet i direktivets mening. Detta eftersom rådgivaren inte utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller förvaltar genomförandet (jfr artikel 3.21 i DAC). Om rådgivaren däremot föreslår ändringar i eller gör tillägg till ett redan befintligt arrangemang är det regeringens bedömning att rådgivaren bör vara en rådgivare i direktivets mening. Arrangemanget som ändrats eller om tillägg görs till det befintliga arrangemanget bör även medföra att ett nytt arrangemang uppstår. En rådgivare kan även agera som en kvalitetssäkrare åt en annan rådgivare, vilket kan innebära att rådgivaren kontrollerar arrangemanget innan arrangemanget t.ex. presenteras för en klient eller marknadsförs mot kund, men utan att ändringar eller tillägg behövt göras i arrangemanget. Den kvalitetssäkrande rådgivarens insats torde, trots att ingen ändring eller tillägg görs, vara av en sådan betydelse för arrangemangets utformning eller tillhandahållande att rådgivaren omfattas av rådgivarbegreppet i direktivets mening. En sådan

rådgivare bedöms kunna omfattas av den andra kategorin rådgivare dvs. en person som åtagit sig att tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning, jfr artikel 3.21 andra stycket. Av vad som framgår ovan omfattas en person som ger råd kring ett rapporteringspliktigt arrangemang inte alltid av begreppet rådgivare utan detta får avgöras från fall till fall, beroende på vilken rådgivning som ges och vilken betydelse rådgivningen har för det rapporteringspliktiga arrangemanget.

Den första kategorin av rådgivare (se artikel 3.21 första stycket) avser personer som utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande eller som förvaltar genomförandet. *Skatteverket* anför att det finns en viss språklig skillnad mellan definition av förmedlare i DAC 6 och utredningens definition av rådgivare. I utredningens förslag har rekvisitet förvalta genomförandet tagits bort, då det enligt utredningen omfattas av rekvisitetet organisera. Enligt *Skatteverket* för begreppet organisera tankarna till ett mer övergripande planeringsmoment, medan begreppet förvalta genomförandet för tankarna till de mer verkställande momenten. Myndigheten anser att det bör övervägas, för att undvika missförstånd, om rekvisitetet förvalta genomförandet, eller någon liknande formulering, ska införas i den föreslagna bestämmelsen. Regeringen bedömer, i likhet med vad *Skatteverket* anför, att det finns en viss skillnad mellan att organisera ett arrangemang för genomförande och att förvalta ett genomförande. Att organisera ett arrangemang för att det ska genomföras är något som bör kunna ske, tidsmässigt, innan ett arrangemang de facto genomförs. Att förvalta ett genomförande är däremot något som bör ske efter att en person organiserat ett arrangemang för genomförande. Utredningen har till synes inte avsett att göra någon skillnad i sak mellan ordalydelsen i DAC 6 och den föreslagna definitionen av rådgivare. För att undvika missförstånd anser regeringen att regleringen bör utformas så att den bättre överensstämmer med ordalydelsen i direktivet.

Denna första kategorin rådgivare omfattar exempelvis revisions- och advokatbyråer samt oberoende skatterådgivningsbyråer (se avsnitt 5.3.2 avseende uppgiftsskyldighet för advokater). 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 bör dock inte anses som rådgivare utan som användare (se definitionen av användare nedan).

Flera remissinstanser menar att utredningens förslag kan läsas som att en anställd rådgivare kan ha personligt ansvar för uppgiftslämnandet. Förvaltningsrätten i Stockholm anför att det bör framgå av lagtexten att de fysiska personer som är anställda på t.ex. revisions- och advokatbyråer inte är personligt uppgiftsskyldiga. Detsamma bör framgå gällande anställda i ett koncernföretag som inom ramen för sin anställning t.ex. tillhandahåller rapporteringspliktiga arrangemang till andra koncernbolag. Förvaltningsrätten anser vidare att det i utredningens förslag finns en olikbehandling av dessa grupper och ifrågasätter om denna skillnad är befogad och avsedd. Med anledning av det ovan anförda vill regeringen anförda följande. Även om det är den fysiska personen, eller en grupp av personer, på en revisionsbyrå, advokatbyrå eller företag som tar fram det rapporteringspliktiga arrangemanget gör de detta inom ramen för sin anställning eller uppdrag hos byrån eller företaget. En anställd bör med andra ord inte ha

någon personlig uppgiftsskyldighet avseende ett arrangemang som han eller hon lämnat rådgivning om inom ramen för sin anställning. Skyldigheten ligger i stället hos arbetsgivaren. Denna tolkning överensstämmer med den tolkning av DAC 6 som medlemsstaterna och kommissionen gjorde vid mötet den 24 september 2018 (se Summary Record – prepared by the Commission Services, Working Party IV – Direct Taxation).

Regeringen föreslår med andra ord att en person som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande eller som förvaltar ett genomförande ska ses som rådgivare i lagens mening.

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 bör krävas att det finns en i princip färdig lösning, men att alla detaljer kring arrangemanget inte behöver vara klara. Det bör 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 kan det alltså medföra att samtliga tre arrangemang måste rapporteras till Skatteverket.

Även en person som marknadsför eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang bör vara rådgivare enligt den första kategorin av rådgivare. Att marknadsföra ett arrangemang innebär bl.a. att göra reklam för ett arrangemang i syfte att öka efterfrågan av arrangemanget (jfr definitionen av marknadsföring i OECD:s Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, punkt 46). En person som förvaltar genomförandet av det rapporteringspliktiga arrangemanget ska också anses som rådgivare. Personen som förvaltar genomförandet kan även vara den person som marknadsfört, organiserat eller tillhandahållit det rapporteringspliktiga arrangemanget, men detta är inte nödvändigt. Om en person endast har åtagit sig att, direkt eller indirekt, tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning med t.ex. utformning, marknadsföring eller dylikt enligt första kategorins kriterier, bedöms personen i stället falla in under andra kategorin rådgivare (se nedan).

Den andra kategorin rådgivare

Den andra kategorin av rådgivare enligt direktivet (se artikel 3.21 andra stycket i DAC) avser 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 enligt direktivet 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.

Denna kategori rådgivare avser en person som enligt direktivet åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, tillhandahålla hjälp, bistånd eller rådgivning med avseende på ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang. Med detta menas att rådgivaren är behjälplig, genom bistånd eller råd, med att utforma, marknadsföra, organisera, tillgängliggöra för genomförande eller förvalta genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Med andra ord kan denna kategori av rådgivare inte agera självständigt eftersom det krävs att denne åtagit sig att vara någon annan behjälplig, oavsett om detta är en annan rådgivare eller en användare. Om rådgivaren agerar självständigt med att t.ex. utforma eller marknadsföra ett rapporteringspliktigt arrangemang bör rådgivaren i stället falla in under den första kategorin rådgivare. Den andra kategorin rådgivare behövs för att kringgående av uppgiftsskyldigheten av rapporteringspliktiga arrangemang ska försvåras och är framför allt till för att fånga in de rådgivare som har tillräcklig kunskap och kännedom om ett rapporteringspliktigt arrangemang, utan att för den delen tillhöra den första kategorin rådgivare.

Flera remissinstanser anser att definitionen av den andra kategorin rådgivare behöver förtydligas. *Svenska Bankföreningen* anför att det måste framgå av lagstiftningen att banker och andra finansiella institut i sin roll att tillhandahålla ordinarie finansiella tjänster i den löpande verksamheten, såsom att ombesörja betalningar, ta emot insättningar, öppna konton, förvara värdepapper, öppna investeringskonton m.m., inte är en sådan uppgiftsskyldig rådgivare som skäligen kan förväntas veta att transaktionerna eventuellt ingår som ett led i ett skattearrangemang. Enligt Svenska Bankföreningen kan en enskild banktjänsteman inte åläggas ett ansvar att undersöka om varje ordinarie banktransaktion ingår i ett skattearrangemang.

Med anledning av det som remissinstanserna framför i detta avseende kan följande förtydligande göras. Ett exempel på en aktör som skulle kunna omfattas av den andra kategorin rådgivare är en bank som bidrar med sina tjänster, t.ex. genom att öppna bankkonton eller att bevilja lån. För att banken ska omfattas krävs dock även att en banktjänsteman vet eller skäligen kan förväntas veta att banken har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller förvalta ett genomförande. Att banken endast bistår med att öppna ett bankkonto eller att bevilja ett lån, utan att ha tillgång till ytterligare information om arrangemanget bör således inte medföra att banken faller in under definitionen av rådgivare. Av andra stycket i artikel 3.21 i DAC framgår bl.a. att bedömningen, om en person omfattas av den andra kategorin rådgivare, ska göras 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 vara behjälplig med ett rapporteringspliktigt arrangemang. Om banken ska anses vara rådgivare eller inte kan alltså bero på vilken kompetens och kunskap den person besitter som är behjälplig inom banken. Vidare krävs att den som är behjälplig med att öppna bankkontot eller att bevilja lånet även vet eller skäligen kan förväntas veta att

denne åtagit sig att bistå vid t.ex. organiseringen eller förvaltningen av ett rapporteringspliktigt arrangemang, dvs. att bankkontot eller lånet ingår i ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det bör framhållas att det inte finns något krav enligt direktivet att en person som är behjälplig med bistånd eller råd ska efterfråga information för att kunna göra en bedömning av om personen omfattas av lagstiftningen. Däremot ska personen använda den information som finns tillgänglig hos t.ex. en bank eller ett finansiellt institut vid bedömningen. Information som kan finnas tillgänglig kan t.ex. vara information som samlats in inom ramen för kundkännedomsförfarandet enligt penningtvätsregelverket. Personen i fråga ska även ha den kunskap och kompetens som behövs för att, utifrån den information som finns tillgänglig, kunna bedöma om den tjänst som tillhandahålls ingår i ett rapporteringspliktigt arrangemang. En person som arbetar på en banks juristavdelning bör med andra ord besitta den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att veta om denne åtagit sig att vara behjälplig vid ett genomförande av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Däremot krävs även att denna person har tillgång till relevant fakta och omständigheter för att göra bedömningen om hjälpen som banken bistår med avser ett rapporteringspliktigt arrangemang. Vanligtvis torde inte rutinmässiga banktransaktioner, såsom överföring av pengar, tillhandahållande av depåkonton eller dylikt, medföra att banken ska ses som en rådgivare då dessa rutintransaktioner av sin natur vanligtvis inte innehåller sådana upplysningar som medför att banktjänstemannen vet eller skäligen borde veta att tillhandahållandet är en del av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Av artikel 3.21 andra stycket i DAC framgår att 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 genom sitt åtagande (se avsnitt 5.7 Undantag från skyldighet att lämna vissa uppgifter). I Sverige tillämpas fri bevisprövning, vilket innebär att parterna i en rättegång får åberopa all bevisning som de kan få fram (fri bevisföring) och att värdet av bevisningen prövas fritt av domstolen (fri bevisvärdering). Eftersom det inte finns någon begränsning i Sverige vad som får åberopas som bevis saknas skäl att särskilt reglera denna del av direktivet i svensk rätt.

Andra exempel på rådgivare i den andra kategorin kan t.ex. vara bolagsjurister alternativt en skatteavdelning som ger råd avseende ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang till ett annat företag inom en koncern.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att föreningen befarar att de avgränsningar som utredningen gör av begreppet rådgivare inte kommer att få genomslag i tillämpningen. Lagtexten bör därför kompletteras med att en rådgivare inte är uppgiftsskyldig om denne inte åtagit sig ett ansvar för framtagandet eller genomförandet av arrangemanget eller på annat sätt ha en aktiv roll i att arrangemanget tillhandahålls. Som framgår ovan är en rådgivare en person som bl.a. utformar, marknadsför, organiserar eller tillgängliggör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang för genomförande, eller som förvaltar genomförandet. En sådan rådgivare torde ha en aktiv roll i att ett arrangemang tillhandahålls. En rådgivare som tillhör första kategorin rådgivare bör även vara medveten om när denne har en del i t.ex. utformningen eller marknadsföringen av ett arrangemang. Ansvaret för t.ex. utformningen eller

marknadsföringen kan dock ligga på en av flera rådgivare eller på flera rådgivare tillsammans. Uppgiftsskyldigheten kan därför inte vara beroende av vilken person som bär ansvaret för t.ex. utformningen eller marknadsföringen. Tilläggas bör även att samtliga rådgivare som deltar i samma rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang som huvudregel är skyldiga att lämna upplysningar om arrangemanget enligt direktivet (se artikel 8ab.9). Detsamma bör gälla den andra kategorin rådgivare (artikel 3.21 andra stycket i DAC) där en person t.ex. bistår med ovanstående utformning eller marknadsföring. En sådan rådgivare ses dock endast som rådgivare i direktivets mening om personen vet eller skäligen kan förväntas veta att biståndet personen åtagit sig att tillhandahålla avser utformning eller marknadsföring av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Uppgiftsskyldig rådgivare

För att vara rådgivare enligt direktivet krävs att personen har en viss anknytning till en medlemsstat (se tredje stycket i artikel 3.21 i DAC). Anknytningspunkterna är att personen

1. har sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat,
2. har ett fast driftställe i en medlemsstat genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls,
3. är registrerad i eller lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, eller
4. är registrerad hos en yrkesorganisation på området för juridisk rådgivning, skatterådgivning eller konsulttjänster i en medlemsstat.

Minst en av anknytningspunkterna ovan ska vara uppfyllda för att en person ska kunna omfattas av begreppet rådgivare enligt direktivet.

Eftersom skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket primärt åvilar rådgivare som har en viss anknytning till Sverige, anser regeringen att en bestämmelse bör införas där begreppet uppgiftsskyldig rådgivare definieras. I utredningens förslag används begreppet svensk rådgivare. Regeringen anser dock att begreppet uppgiftsskyldig rådgivare bättre beskriver vad som avses, då det endast är de rådgivare som är uppgiftsskyldiga enligt svensk rätt som omfattas.

Av direktivet framgår vidare att om en rådgivare är skyldig att lämna upplysningar till de behöriga myndigheterna i mer än en medlemsstat ska sådana upplysningar endast lämnas i den medlemsstaten som avses först i de anknytningspunkter som motsvarar de ovan angivna (se artikel 8ab.3 i DAC). Om en rådgivare t.ex. har ett fast driftställe i Sverige, genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls, men samtidigt även har sin skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat, är rådgivaren inte uppgiftsskyldig i Sverige utan i den andra medlemsstaten. Rådgivaren har i detta fall starkare anknytning till det andra landet enligt anknytningspunkterna ovan. Utredningen har infört denna begränsning av uppgiftsskyldigheten för svenska rådgivare i huvudregeln som reglerar rådgivares uppgiftsskyldighet (se utredningens förslag till 33 b kap. 11 § SFL). Eftersom förslagen i lagrådsremissen endast avser gränsöverskridande rapporteringspliktiga arrangemang enligt DAC 6 anser regeringen att denna begränsning i stället bör införas i definitionen av begreppet uppgiftsskyldig rådgivare. Detta medför att om en rådgivare har en starkare anknytning till någon annan medlemsstat än till Sverige är den rådgivaren inte uppgiftsskyldig enligt skatteförarandelagen. Med

anledning av detta bör påpekas att bevisbördan i förvaltningsmål som huvudregel ligger på den enskilde när det gäller rättigheter medan myndigheten har bevisbördan för skyldigheter. För att Skatteverket ska kunna ta ut en rapporteringsavgift (se avsnitt 6) av en rådgivare som inte har lämnat uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang och som hävdar att rådgivare har starkare anknytning till en annan medlemsstat måste Skatteverket kunna visa att arrangemanget är rapporteringspliktigt och att personen är uppgiftsskyldig rådgivare i fråga om arrangemanget. Om rådgivaren invänder att rådgivaren har starkare anknytning till en annan medlemsstat och att rådgivaren därmed inte är uppgiftsskyldig i Sverige, bör bevisbördan för ett sådant påstående däremot ligga på rådgivaren. Om rådgivaren kan visa att anknytningen är starkare till någon annan medlemsstat än till Sverige är rådgivaren inte uppgiftsskyldig i Sverige.

Användare

I artikel 3.22 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. Regeringen gör bedömningen att begreppet berörd skattebetalare inte är anpassat till svensk lagstiftning och till den begreppsflora som används i skatteförfarandelagen. Regeringen anser, liksom utredningen, därför att detta begrepp bör ersättas med begreppet användare men att definitionen i huvudsak bör motsvara den som används i DAC 6. En definition av begreppet användare bör därför införas i det nya 33 b kap. SFL.

Begreppet användare tillhör ett av de begrepp som flera remissinstanser anser är vagt och oprecist. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att det vore önskvärt om begrepp såsom användare kunde göras tydligare för att motverka svårigheter i tillämpningen. En oklarhet är bl.a. att med användare avses den som genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang. I utredningens författningskommentar förklaras första steget med att det avser första steget som den aktuella personen genomför och att det därmed saknar betydelse om någon annan deltagare i arrangemanget redan har genomfört ett steg i arrangemanget. *Kammarrätten* anför vidare att lagtexten skulle behöva förtydligas i detta avseende och att fråga är om skrivningen ”den som på något sätt medverkat i ett rapporteringspliktigt arrangemang” bättre skulle avspegla det som åsyftas.

Regeringen anser i likhet med remissinstanserna att begreppet användare behöver vara så klart och tydligt som möjligt för att underlätta tillämpningen av det nya regelverket. Utredningen anser att hänvisningen i direktivets definition till en person ”som är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang” är överflödigt. Utredningen anför att i de 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, dvs. genom ”en person för vilket ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang tillgängliggörs för genomförande...”. Även om något sådant tillhandahållande inte

sker, t.ex. på grund av att arrangemanget tas fram internt inom ett företag, bedöms den aktuella skrivningen vara obehövlig. Utredningen anser att för att ett internt framtaget arrangemang ska anses vara redo för genomförande krävs 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. Regeringen har förståelse för utredningens resonemang att tidpunkten för när ett arrangemang är redo för genomförande och då det första steget i genomförandet tas i många fall torde, mer eller mindre, sammanfalla. Enligt regeringen kan det dock inte uteslutas att det i vissa fall kan föreligga en tidsskillnad mellan de olika situationerna, som inte är obetydlig. Ett rapporteringspliktigt arrangemang som är klart för att genomföras men där användaren ännu inte påbörjat genomförandet får anses uppfylla kriteriet ”redo för genomförande”. Eftersom uppgifterna ska lämnas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater kan det därför vara en fördel att använda sig av direktivets ordalydelse i denna del. Utredningen har till synes inte avsett att göra någon skillnad i sak mellan ordalydelsen i DAC 6 och den föreslagna definitionen av användare. För att undvika att det uppstår en skillnad i definitionen av användare i svensk rätt, jämfört med direktivet, anser regeringen att regleringen bör utformas så att den bättre överensstämmer med ordalydelsen i direktivet. Med användare ska därför även avses en person som är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Utredningen föreslår vidare att med användare avses bl.a. den som har genomfört det första steget av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Utredningen har följt direktivets ordalydelse i denna del. För att underlätta förståelsen av bestämmelsen anser regeringen att en person som genomfört det första steget i ett rapporteringspliktigt arrangemang i stället bör anges som att personen påbörjat genomförandet av arrangemanget. I detta fall bör påpekas att det är den aktuella personen som ska ha påbörjat genomförandet, av den aktuella personens del, av arrangemanget. Det saknar således betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget. Detta skulle t.ex. kunna vara fallet om flera bolag i en koncern är involverade i ett rapporteringspliktigt arrangemang och de olika bolagen genomför olika delar av arrangemanget. Avsikten är inte att innebörden av bestämmelsen ska få en annan betydelse än bestämmelsen i direktivet.

När det gäller handelsbolag och delägarbeskattade subjekt är dessa juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Ett delägarbeskattat subjekt såsom ett handelsbolag eller motsvarande utländsk delägarbeskattad juridisk person kan därför vara en användare enligt DAC 6. När det gäller användares uppgiftsskyldighet, se avsnitt 5.3.3.

Hemvist

Utredningen föreslår en definition av begreppet hemmahörande. Av definitionen framgår att en person anses vara hemmahörande i en viss jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i den jurisdiktionen hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal. *Förvaltningsrätten i Malmö* ifrågasätter det lämpliga i att införa ett nytt begrepp genom begreppet hemmahörande.

Skatteverket anför att begreppet hemmahörande bör bytas ut mot hemvist. Med hemvist bör avses att en person 1) har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning, eller 2) är ett dödsbo efter en avliden fysisk person som hade sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion.

I direktivet används uttrycket skatterättslig hemvist (eng. resident for tax purposes). Uttrycket har använts i tidigare ändringsdirektiv av DAC tillsammans med uttrycken hemvist, hemviststat och hemvist i en annan stat eller jurisdiktion. Med hemvist avses vanligtvis att en person har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning. För svenskt vidkommande har en person skatterättslig hemvist i Sverige om personen är obegränsat skattskyldig. En begränsat skattskyldig kan inte ha hemvist i Sverige. Regeringen gör bedömningen att begreppet hemvist bör användas i stället för hemmahörande med anledning av att det är ett vedertaget begrepp i förevarande sammanhang. En definition av begreppet hemvist bör tas in i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Vidare bör begreppet stat eller jurisdiktion användas i stället för begreppet jurisdiktion, på samma sätt som i t.ex. lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Med anledning av det tillägg om dödsbon som *Skatteverket* anser bör läggas till i definitionen av hemvist kan anföras följande. Ett dödsbo är en juridisk person, som företräds av dödsbodelägarna eller av en boutredningsman. Ett dödsbo inkluderas med andra ord i begreppet person enligt direktivet (jfr 7 § lagen om administrativt samarbete). Enligt svensk rätt är ett dödsbo skattskyldig för den dödes och dödsboets inkomster. Om personen vid sin död var obegränsat skattskyldig gäller detsamma för dödsboet, om det inte finns särskilda bestämmelser för dödsbon (se 4 kap. 1 och 2 §§ IL). I ändringsdirektivet avseende automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (prop. 2015/16:29, bet. 2015/16:SkU9, rskr. 2015/16:66) finns en definition av hemvist i en annan stat eller jurisdiktion som enbart är tillämplig på utbyte av upplysningar om finansiella konton (jfr 2 kap. 14 § lagen [2015:911] om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton). I den definitionen regleras särskilt bl.a. dödsbo efter en avliden fysisk person och enheter som inte har någon skatterättslig hemvist. I ändringsdirektivet framgår dock av ordalydelsen att specialreglering av bl.a. dödsbon ska ske. Enligt regeringen behöver dock inte dödsbons hemvist regleras särskilt vid implementeringen av DAC 6.

Behörig myndighet

Utredningen föreslår inte någon definition av begreppet behörig myndighet. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att uttrycket behörig myndighet, som bl.a. används i flera föreslagna bestämmelser om rådgivares och användares uppgiftsskyldighet, bör definieras. Regeringen delar den bedömningen och anser i likhet med *Förvaltningsrätten i Stockholm* att en definition av behörig myndighet bör införas i skatteförfarandelagen. Eftersom DAC 6 är ett ändringsdirektiv har begreppen som används i DAC 6 samma innebörd som begreppen DAC, om inte annat uttryckligt anges. Av artikel 3.1 i DAC framgår att med behörig myndighet

avses den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten. Med behörig myndighet ska även avses ett centralt kontaktkontor, ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman som agerar i enlighet med detta direktiv genom delegering i enlighet med artikel 4. Artikeln har genomförts i svensk rätt genom första strecksatsen i 7 § lagen om administrativt samarbete. En bestämmelse bör införas i det föreslagna 33 b kap. SFL där det framgår att definitionen av behörig myndighet är densamma som i lagen om administrativt samarbete.

Definitionernas placering

Förvaltningsrätten i Stockholm ifrågasätter om inte definitionen av rådgivare och användare bör placeras i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang i stället för i skatteförfarandelagen, eftersom den lagen är den materiella grunden för den uppgiftsskyldighet som föreskrivs i skatteförfarandelagen. Regeringen anser dock att definitionen av bl.a. rådgivare och användare lämpligen bör placeras i skatteförfarandelagen eftersom lagen styr uppgiftsskyldigheten för dessa aktörer och då definitionerna har en central roll i det nya 33 b kap. SFL. Sådana definitioner är också vanliga i skatteförfarandelagen (jfr t.ex. skyldigheten att lämna land-för-land-rapport i 33 a kap. SFL).

Lagförslag

Definitioner av begreppen rådgivare, uppgiftsskyldig rådgivare, användare och behörig myndighet tas in i fyra nya paragrafer i 33 b kap. 5–8 §§ SFL. Definitionen av begreppet hemvist tas in i 5 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.3.2 Vem har den primära skyldigheten att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?

Regeringens förslag: Den som är en uppgiftsskyldig rådgivare ska ha den primära uppgiftsskyldigheten.

Regeringens bedömning: Även rådgivare som är advokater ska omfattas av den primära uppgiftsskyldigheten.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningens författningsförslag är dock annorlunda utformat.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget att uppgiftsskyldigheten ska omfatta advokater.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Vilka ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang?

I DAC 6, artikel 8ab, regleras vilka som är skyldiga att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Där framgår att förmedlaren, nedan används

begreppet rådgivaren, ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Vem som ska ses som rådgivare behandlas i avsnitt 5.3.1. En rådgivare som inte har viss angiven anknytning till något EU-land omfattas inte av begreppet (jfr artikel 3.21 tredje stycket i DAC). Rådgivaren är skyldig att lämna uppgifter till behörig myndighet i den medlemsstat som denne har anknytning till. 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 har hemvist (se artikel 8ab.3 i DAC). Det är således endast rådgivare med viss anknytning till Sverige som kan bli skyldiga att lämna uppgifter till Skatteverket avseende gränsöverskridande arrangemang. Skyldigheten gäller vidare bara om de inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Regeringen anser att detta lagtekniskt bör lösas genom att definiera vem som är en uppgiftsskyldig rådgivare och i lagtexten ange att en rådgivare är uppgiftsskyldig förutsatt att rådgivaren inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat (se avsnitt 5.3.1 under *Uppgiftsskyldig rådgivare*). I lagtexten bör de angivna anknytningsfaktorerna motsvara de som framgår av DAC 6. En rådgivare anses ha starkast anknytning till den stat i vilken denne har hemvist. I vissa fall ligger uppgiftsskyldigheten inte på en rådgivare utan på den berörda skattebetalaren, i utredningens förslag och nedan används begreppet användaren (se avsnitt 5.3.3).

Även advokater omfattas av den primära uppgiftsskyldigheten

Advokater träffas av begreppet rådgivare och är därför som utgångspunkt primärt ansvariga för att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Sveriges advokatsamfund avstyrker förslaget att uppgiftsskyldigheten ska omfatta advokater. Förslaget åsidosätter grundläggande rättsstatliga principer om advokaters tystnadsplikt och andra i lag stadgade förpliktelser för advokaten gentemot sin klient. Samfundet anser därför att advokater helt och hållet måste undantas från uppgiftsskyldigheten.

I artikel 8ab.5 i DAC anges att en medlemsstat får vidta nödvändiga åtgärder för att ge rådgivare (förmedlare i DAC) rätten att avstå från att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang där uppgiftsskyldigheten skulle strida mot de yrkesmässiga privilegierna enligt medlemsstatens nationella lagstiftning. Enligt regeringens mening bör detta tolkas som att en rådgivare får ges möjligheten att i ett visst fall avstå från att lämna uppgifter, men bara när det strider mot de yrkesmässiga privilegierna att lämna uppgifterna.

Rådgivare får bara vara berättigade till undantag i den mån de bedriver verksamhet inom ramen för de relevanta nationella lagar som styr deras yrken. Om en rådgivare är förhindrad från att lämna uppgifter med hänvisning till de yrkesmässiga privilegierna och det, avseende ett visst rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang, inte finns någon annan rådgivare övergår uppgiftsskyldigheten på användaren av arrangemanget (se artikel 8ab.6 i DAC).

Vad som avses med ”yrkesmässiga privilegier” (eng. legal professional privilege) är för svenskt vidkommande regler om tystnadsplikt för advokater i 8 kap. 4 § rättegångsbalken. 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 och

skatterådgivare omfattas av dessa privilegier. Svenska advokater har 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 advokater helt skulle undantas från den primära uppgiftsskyldigheten även i de fall då tystnadsplikten för advokater inte hindrar att uppgifter lämnas, t.ex. när klienten har lämnat samtycke till att uppgifterna lämnas, skulle det enligt regeringens mening inte överensstämja med vad som föreskrivs i direktivet.

Regeringen finner därför att advokater inte bör undantas helt från uppgiftsskyldighet i egenskap av rådgivare. Även advokater bör således vara primärt uppgiftsskyldiga när de är rådgivare i fråga om ett rapporteringspliktigt arrangemang. För att undvika att uppgiftsskyldigheten i ett enskilt fall står i strid med tystnadsplikten för advokater föreslås i avsnitt 5.7 dock begränsningar i skyldigheten för advokater att lämna uppgifter.

Lagförslag

En bestämmelse om rådgivares uppgiftsskyldighet tas in i en ny paragraf, 33 b kap. 9 § SFL.

5.3.3 Användare ska i vissa fall lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

Regeringens förslag: Användaren ska lämna uppgifter till Skatteverket om rapporteringspliktiga arrangemang, om

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

Detta gäller dock bara om användaren har anknytning till Sverige och anknytningen inte är starkare till någon annan medlemsstat. Anknytningens styrka avgörs av, i fallande ordning, medlemsstat där användaren

1. har hemvist,
2. har ett fast driftställe som gynnas av arrangemanget,
3. har inkomster eller genererar vinster, eller
4. bedriver verksamhet.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningens författningsförslag är dock annorlunda utformat. I utredningens förslag används ”motsvarande bestämmelse” avseende tystnadsplikt för advokater i en annan medlemsstat. Av utredningens förslag framgår vidare att användaren endast ska lämna uppgifter till Skatteverket om användaren 1. är hemmahörande i Sverige, 2. har ett fast driftställe i Sverige som gynnas av arrangemanget 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.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* anför att motsvarande bör bytas ut mot liknande för att även andra utländska tystnadsplikter än den för advokater ska omfattas av bestämmelsens ordalydelse. *Skatteverket* anför att det bör framgå av lagtexten att uppgiftsskyldigheten åvilar användaren även i de fall då användaren tagit hjälp av en rådgivare som saknar anknytning till EU. Vidare bör framgå av lagtexten att en användare bara är skyldig att lämna uppgifter i Sverige om denne saknar starkare anknytning till någon annan medlemsstat.

Skälen för regeringens förslag

Av artikel 8ab.6 i DAC framgår att 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.

Enligt direktivet finns med andra ord tre situationer där uppgiftsskyldigheten övergår på användaren. Dessa situationer är följande; när det inte finns någon rådgivare, när rådgivaren finns i en stat utanför EU och när rådgivaren inte kan lämna viss information med anledning av lagstadgad tystnadsplikt enligt 8 kap. 4 § rättegångsbalken.

Avsaknad av rådgivare

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. *Skatteverket* anför att det bör framgå av lagtexten att uppgiftsskyldigheten åvilar användaren även i de fall då användaren tagit hjälp av en rådgivare som saknar anknytning till EU. Med anledning av vad *Skatteverket* anför vill regeringen framhålla följande. Som föreslås är användaren uppgiftsskyldig om det inte finns någon rådgivare. Med rådgivare avses, som framgår ovan under avsnitt 5.3.1., den rådgivare som uppfyller kriterierna för rådgivare enligt direktivet. Om en rådgivare är baserad utanför EU och därmed inte har den anknytning till en medlemsstat som krävs för att uppfylla kraven för att ses som en rådgivare enligt direktivet (se artikel 3.21 tredje stycket i DAC) finns ingen rådgivare till arrangemanget i direktivets mening. I de fall sådan anknytning saknas finns det således ingen rådgivare som är skyldig att lämna uppgifter och uppgiftsskyldigheten övergår på användaren.

En bestämmelse bör införas som anger att användaren är uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang om det inte finns någon rådgivare.

Rådgivaren är förhindrad att lämna uppgifter

Enligt artikel 8ab.6 i DAC krävs att uppgiftsskyldigheten övergår på användaren om en medlemsstat utnyttjar möjligheten till undantag från skyldigheten att lämna uppgifter för rådgivare som gör gällande s.k. yrkesmässiga privilegier (och det inte finns någon annan rådgivare).

Regeringen har ovan gjort bedömningen att advokater bör omfattas av uppgiftsskyldigheten för rådgivare, dock med en begränsning avseende vilka uppgifter som dessa ska vara skyldiga att lämna om uppgifterna omfattas av tystnadsplikten för advokater (se avsnitt 5.3.2 och 5.6). I syfte att säkerställa att Skatteverket får tillräcklig information om de rapporteringspliktiga arrangemangen, där en advokat inte kan lämna samtliga uppgifter, krävs därför att användarna i stället åläggs uppgiftsskyldighet i dessa fall.

Förvaltningsrätten i Malmö anför att motsvarande bör bytas ut mot liknande för att även andra utländska tystnadsplikter än den för advokater ska omfattas av bestämmelsens ordalydelse. Regeringen gör bedömningen att bestämmelsen bör utformas i enlighet med förvaltningsrättens förslag för att även inkludera liknande tystnadsplikter i andra medlemsstater som inte endast inkluderar tystnadsplikt för advokater. En bestämmelse bör därför införas där det framgår att en användare är uppgiftsskyldig avseende rapporteringspliktiga arrangemang om samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av tystnadsplikten för advokater, eller liknande bestämmelser i en annan medlemsstat.

Anknytning till Sverige eller annan medlemsstat

Av artikel 8ab.7 andra stycket i DAC framgår att om en berörd skattebetalare (användare) är skyldig att lämna upplysningar om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang till de behöriga myndigheterna i mer än en medlemsstat ska sådana upplysningar endast lämnas till de behöriga myndigheterna i den medlemsstaten som avses först enligt nedan: a) Den medlemsstat där den berörda skattebetalaren har sin skattemässiga 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.

Artikeln medför att uppgiftsskyldigheten i en viss medlemsstat styrs av hur stark anknytning en användare har till medlemsstaten. Som huvudregel ska en uppgiftsskyldig användare lämna uppgifter till den medlemsstat där användaren har hemvist (enligt direktivet ”har sin skatterättsliga hemvist”). Undantag kan föreligga om anknytningen är lika stark till flera medlemsstater (se avsnitt 5.3.4). *Skatteverket* anför att det bör framgå av lagtexten att en användare bara är skyldig att lämna uppgifter i Sverige om denne saknar starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Utredningen har valt en annan lagteknisk lösning. Regeringen gör bedömningen att regleringen bör utformas i likhet med bestämmelsen om rådgivares anknytning till en medlemsstat (jfr avsnitt 5.3.1). Av bestämmelsen bör därför uttryckligen framgå att användaren ska lämna uppgifterna till Skatteverket om användaren inte har en starkare anknytning till någon annan medlemsstat.

När det gäller delägarbeskattade subjekt framgår i avsnitt 5.3.1 att även dessa subjekt ska ses som användare i vissa fall. Som huvudregel ska en uppgiftsskyldig användare lämna uppgifter till den medlemsstat där användaren har hemvist.

Eftersom ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte kan ha någon skatterättslig hemvist ska i stället delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra.

Lagförslag

Bestämmelsen om användares uppgiftsskyldighet tas in i en ny paragraf, 33 b kap. 12 § SFL.

5.3.4 Uppgiftsskyldighet i mer än en medlemsstat

Regeringens förslag: Om en uppgiftsskyldig rådgivare har lika stark anknytning till någon annan medlemsstat som till Sverige, behöver uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte lämnas till Skatteverket om motsvarande uppgifter redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. Anknytningens styrka avgörs i viss angiven ordning.

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag används svensk rådgivare och av förslaget framgår att den uppgiftsskyldige rådgivaren och användaren inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om uppgifterna redan har lämnats.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Skatteverket* anför att det bör tydliggöras att det är rådgivaren som ska visa att rådgivaren har lika stark anknytning till en annan medlemsstat och att uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. I relevanta delar gäller detta även för användarna. *Förvaltningsrätten* anför även att det bör framgå att det är uppgifter enligt den av utredningen föreslagna 33b kap. 19 § som redan ska ha lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. Vidare anför *förvaltningsrätten* att det bör framgå av lagtexten att det krävs att de uppgifter som har lämnats i den andra medlemsstaten är korrekta och fullständiga, vilket framgår av författningskommentaren till utredningens 33 b kap. 13 § SFL. *Ikano Bank AB* anför att det är önskvärt med ett förtydligande av vem som är skyldig att fullgöra uppgiftsskyldigheten i en filialstruktur.

Skälen för regeringens förslag

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 har sin hemvist (se artikel 8ab.3 i DAC). Regeringen anser att detta lagtekniskt bör lösas genom att definiera vem som är uppgiftsskyldig rådgivare och ange att en uppgiftsskyldig rådgivare är uppgiftsskyldig om rådgivaren inte har starkare anknytning till någon annan medlemsstat

(se avsnitt 5.3.1). DAC 6 anger vidare att om en rådgivare är uppgiftsskyldig i mer än en medlemsstat, t.ex. på grund av att denne har hemvist i två medlemsstater, ska rådgivaren inte behöva lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang om denne kan visa att samma uppgifter har lämnats i den andra medlemsstaten (artikel 8ab.4 i DAC).

En uppgiftsskyldig rådgivare kan vara skyldig att lämna uppgifter i två medlemsstater, nämligen om denne har lika stark anknytning till Sverige som till en annan medlemsstat. Med lika stark anknytning avses att rådgivaren enligt DAC 6 t.ex. har hemvist i två medlemsstater eller har ett fast driftställe i två medlemsstater genom vilket tjänster avseende arrangemanget tillhandahålls. Om så är fallet behöver uppgifter inte lämnas till Skatteverket om motsvarande uppgifter har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

Utredningen föreslår att om en uppgiftsskyldig rådgivare har lika stark anknytning till en annan medlemsstat som till Sverige behöver uppgifter inte lämnas om uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att hänvisning bör ske till den bestämmelse som reglerar vilka uppgifter som rådgivaren ska lämna till Skatteverket. Med anledning av vad Förvaltningsrätten i Stockholm anför kan följande nämnas. Syftet med regleringen i artikel 8ab.8 är att dubbel rapportering ska undvikas och att samma rådgivare inte ska behöva rapportera samma arrangemang i olika medlemsstater. När det i DAC 6 hänvisas till att samma upplysningar har lämnats i en annan medlemsstat är det uppgifterna som räknas upp i artikel 8ab.14 i DAC som avses. Samtliga medlemsstater ska implementera DAC 6 och de uppgifter som ska utbytas mellan medlemsstaterna framgår av artikel 8ab.14 i DAC. Eftersom det är varje medlemsstats nationella lagstiftning som avgör vilka uppgifter som rådgivaren måste lämna in till den behöriga myndigheten för att medlemsstaten i sin tur ska kunna uppfylla åtagandet om utbyte av upplysningar enligt DAC 6 är det regeringens uppfattning att bestämmelsen bör utformas så att motsvarande uppgifter ska ha lämnats i en annan medlemsstat för att rådgivaren ska undantas från uppgiftsskyldighet. Någon hänvisning bör därför inte göras till den bestämmelse som reglerar vilka uppgifter en rådgivare ska inkomma med enligt skatteförfarandelagen. Förvaltningsrätten anför vidare att det bör framgå av lagtexten att det krävs att de uppgifter som har lämnats i den andra medlemsstaten är korrekta och fullständiga, vilket framgår av författningskommentaren till utredningens 33 b kap. 13 § SFL. I denna del vill regeringen förtydliga följande. När det gäller uppgifter som lämnas i andra länder ska dessa uppgifter uppfylla den föreskrivna uppgiftsskyldigheten i den andra medlemsstaten, som i sin tur ska uppfylla minimikraven för informationsinhämtning enligt DAC 6. Vilka föreskrivna uppgifter som ska lämnas beror även på om uppgiftsskyldigheten avser marknadsförbara eller skraddarsydda arrangemang och på vilka uppgifter som är kända för rådgivaren alternativt användaren vid tidpunkten för uppgiftslämnandet. Regeringen anser inte att något ytterligare tillägg bör ske i lagtexten med anledning av detta.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför vidare att det bör tydliggöras att det är rådgivaren som ska visa att rådgivaren har lika stark anknytning till en annan medlemsstat och att uppgifterna redan har lämnats till den behöriga myndigheten

i den andra medlemsstaten. Med anledning av vad förvaltningsrätten anför kan följande påpekas. Bevisbördan i förvaltningsmål ligger som huvudregel på den enskilde när det gäller rättigheter medan myndigheten har bevisbördan för skyldigheter. För att Skatteverket ska kunna ta ut en rapporteringsavgift (se avsnitt 6) av en uppgiftsskyldig rådgivare som inte har lämnat uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang måste Skatteverket kunna visa 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 artikel 8ab.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. Det behöver enligt regeringens mening med andra ord inte framgå uttryckligen av lagtexten att bevisbördan ligger på den uppgiftsskyldige.

Användare

I DAC 6 föreskrivs att om användaren är uppgiftsskyldig avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang i mer än en medlemsstat ska uppgifterna endast lämnas i en medlemsstat, i första hand i hemviststaten (se artikel 8ab.7 andra stycket i DAC). Såsom framgår ovan har regeringen valt att lagtekniskt lösa detta genom att endast användare med viss angiven anknytning till Sverige ska lämna uppgifter till Skatteverket (föreslagna 33 b kap. 12 § andra stycket SFL). DAC 6 anger även att om en användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang är uppgiftsskyldig i mer än en medlemsstat, t.ex. på grund av att användaren har hemvist 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 behöver således inte lämna uppgifter till Skatteverket om denne kan visa att uppgifter om det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten.

Ikano Bank AB anför med hänvisning till DAC 6 att om en användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang är uppgiftsskyldig i mer än en medlemsstat, t.ex. på grund av att denne hör hemma i två medlemsstater behöver uppgifter inte lämnas om samma uppgifter har lämnats i en annan medlemsstat. Eftersom *Ikano Bank AB*, med hemvist i Sverige, bedriver verksamhet genom filialer i sex medlemsstater anför *Ikano Bank AB* att det är önskvärt med ett förtydligande av vem som är skyldig att fullgöra uppgiftsskyldigheten i en filialstruktur. Med anledning av vad *Ikano Bank AB* anför vill regeringen framföra följande. Så som får förstås gäller önskemålet om ett förtydligande situationer där det inte finns någon rådgivare, eller då rådgivaren är förhindrad att lämna uppgifter. I dessa fall hamnar uppgiftsskyldigheten på användaren (jfr artikel 8ab.6). Användaren ska i första hand lämna uppgifter till den medlemsstat där användaren har sin hemvist. Om användaren inte har hemvist i någon medlemsstat ska uppgifterna i stället lämnas till den medlemsstat där användaren har ett fast driftställe. Med andra ord

avgörs vilken medlemsstat som uppgifterna ska lämnas till av hur stark anknytning som användaren har till en viss medlemsstat (jfr avsnitt 5.3.3). Om användaren har sin skatterättsliga hemvist i en medlemsstat och ett fast driftställe, t.ex. en filial, i en annan medlemsstat ska uppgifterna endast lämnas i den medlemsstaten där användaren har sin skatterättsliga hemvist. Någon skyldighet att även lämna uppgifter till den medlemsstat där användaren har sitt fasta driftställe föreligger därmed inte. Om en användare har skatterättslig hemvist i två medlemsstater, dvs. det föreligger skyldighet att rapportera flera gånger (artikel 8ab.8) undantas användaren från uppgiftsskyldigheten om denne kan bevisa att uppgifterna lämnats i en annan medlemsstat. Situationen då det finns flera användare till samma rapporteringspliktiga arrangemang berörs i avsnitt 5.3.5.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att hänvisning bör ske till den bestämmelse som reglerar vilka uppgifter som användaren ska lämna till Skatteverket. Som regeringen anför ovan, avseende vilka uppgifter en rådgivare ska ha lämnat i en annan medlemsstat för att undgå uppgiftsskyldighet i Sverige, bör uppgifterna som lämnats motsvara uppgifterna enligt svensk rätt. Förvaltningsrätten i Stockholm anför vidare att det bör tydliggöras att det är användaren som ska visa att uppgifterna redan lämnats till en behörig myndighet i den andra medlemsstaten. Som regeringen anför ovan avseende rådgivares bevisbörda behöver det inte framgå uttryckligen av lagtexten att bevisbördan ligger på den uppgiftsskyldige.

Lagförslag

Bestämmelser om att en uppgiftsskyldig rådgivare respektive användare som är uppgiftsskyldiga i både Sverige och en annan medlemsstat avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang inte behöver lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket om motsvarande uppgifter redan lämnats i den andra medlemsstaten tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 10 och 13 §§ SFL.

5.3.5 Flera uppgiftsskyldiga rådgivare eller användare

Regeringens förslag: En uppgiftsskyldig rådgivare behöver inte lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan rådgivare redan har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller lämnat motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Om det finns flera användare som ska lämna uppgifter behöver andra användare än användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare inte lämna uppgifter om den förstnämnda användaren kan visa att den andra användaren har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Om det inte finns någon användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare, behöver en användare inte lämna uppgifter om användaren i stället kan visa att en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget har lämnat föreskrivna uppgifter på motsvarande sätt.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår att en svensk rådgivare inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Utredningen föreslår även att om det finns flera användare ska uppgifter bara lämnas av en användare som har kommit överens om ett arrangemang med en rådgivare eller, om det inte finns någon sådan användare, en användare som hanterar genomförandet av arrangemanget. Utredningen föreslår vidare att om det finns flera användare som uppfyller dessa kriterier behöver en sådan användare inte lämna uppgifter om en annan av dessa användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Skatteverket* anför att det bör tydliggöras att det är rådgivaren som ska visa att en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet i en annan medlemsstat. I relevanta delar gäller detta även användarna. *Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Ikanö Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) anför att befrielse från uppgiftsskyldigheten i de fall då det finns flera rådgivare och någon av rådgivarna redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller lämnat motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat kommer att få liten effekt på den administrativa bördan av regelverket. Detta eftersom det av utredningens förslag framgår att uppgifterna som lämnas måste vara fullständiga och korrekta.

Skälen för regeringens förslag

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.

Flera rådgivare

Huvudregeln i DAC 6 är att samtliga rådgivare som deltar i samma rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang är uppgiftsskyldiga avseende arrangemanget (artikel 8ab.9 i DAC). En rådgivare är dock befriad från att lämna uppgifter om ett sådant arrangemang om rådgivaren kan visa att uppgifterna redan har lämnats av en annan rådgivare (artikel 8ab.9 andra stycket i 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 någon annan medlemsstat. Syftet med regleringen i artikel 8ab.9 andra stycket är att dubbel rapportering ska undvikas så långt som det är möjligt och att samma arrangemang inte ska behöva rapporteras av olika rådgivare i samma land eller i flera medlemsstater. Det är varje medlemsstats nationella lagstiftning som avgör vilka uppgifter som rådgivaren måste lämna in till den behöriga myndigheten för att medlemsstaten i sin tur ska kunna uppfylla åtagandet om utbyte av upplysningar enligt DAC 6. Utredningen föreslår att en svensk rådgivare

inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Enligt regeringens uppfattning bör bestämmelsen utformas så att motsvarande uppgifter ska ha lämnats i en annan medlemsstat för att rådgivaren ska undantas från uppgiftsskyldighet. Detta för att tydliggöra att det är den andra medlemsstatens nationella lagstiftning som styr vilka uppgifter som ska ha lämnats i den andra medlemsstaten. Eftersom samtliga medlemsstater ska implementera DAC 6 bör dock de uppgifter som ska lämnas överensstämma med varandra för att medlemsstaten bl.a. ska kunna uppfylla bestämmelserna om automatiskt utbyte av upplysningar i artikel 8ab.13 i DAC.

Förvaltningsrätten i Stockholm och *Skatteverket* anför att det bör tydliggöras att det är rådgivaren som ska visa att en annan rådgivare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet i en annan medlemsstat. Med anledning av vad remissinstanserna framför vill regeringen hänvisa till vad som anförs under avsnitt 5.3.4. Det behöver med andra ord inte framgå uttryckligen av lagtexten att bevisbördan för ett påstående om att uppgifter har lämnats av en annan rådgivare ligger på den uppgiftsskyldige.

Flera remissinstanser anför att befrielse från uppgiftsskyldigheten i de fall då det finns flera rådgivare och någon av rådgivarna redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller lämnat motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat kommer att få liten effekt på den administrativa bördan av regelverket. Detta eftersom utredningen föreslår att uppgifterna som lämnas måste vara fullständiga och korrekta. Med anledning av vad remissinstanserna framför om att uppgifterna som lämnas måste vara korrekta och fullständiga hänvisas till vad som framgår i avsnitt 5.3.4.

Flera användare

Om uppgiftsskyldigheten har övergått på användaren och det finns fler än en användare av arrangemanget ger direktivet anvisning om vilken eller vilka användare som är skyldiga att lämna uppgifter (se artikel 8ab.10 i DAC). Uppgiftsskyldigheten åvilar enligt direktivet i första hand den användare som har kommit överens om arrangemanget med en rådgivare och, om det inte finns någon sådan användare, i andra hand en användare som hanterar (eng. manages) genomförandet av arrangemanget. Det engelska uttrycket manage finns på andra ställen i direktivet där den svenska översättningen i stället är förvaltar (jfr artikel 3.21 första stycket och kännetecknet som finns i kategori D.2 b i del II i bilaga IV till DAC). Regeringen gör bedömningen att förvaltar är en bättre översättning än hanterar i förevarande fall. Artikeln prioriterar endast ordningen av uppgiftslämningen när flera användare är inblandade i samma arrangemang och då någon eller några av dem har kommit överens om tillhandahållande av arrangemanget med en rådgivare eller då någon av dem förvaltar genomförandet. Om ingen av användarna varken har kommit överens om tillhandahållandet eller förvaltar genomförandet blir samtliga användare uppgiftsskyldiga enligt huvudregeln (se avsnitt 5.3.3).

Situationer som träffas av artikeln är t.ex. om flera användare är inblandade i arrangemanget men det endast är en av dem som kommit överens med en rådgivare om arrangemanget eller om det inte finns någon rådgivare och det är flera

användare som är involverade i arrangemanget men endast en eller några av användarna som förvaltar genomförandet av arrangemanget. Det sistnämnda kan t.ex. vara fallet då flera användare genomför vissa delar av arrangemanget men det endast finns en eller två användare som förvaltar hela arrangemanget. Detta skulle t.ex. kunna vara fallet om flera bolag i en koncern är involverade i ett rapporteringspliktigt arrangemang och de olika bolagen genomför olika delar av arrangemanget, men det endast är en eller två av dem som förvaltar genomförandet.

I bestämmelsen i direktivet benämns användaren i singular, "[d]en berörda skattebetalare". I dessa situationer kan det dock vara fråga om två eller flera användare som t.ex. kommit överens med en rådgivare om det rapporteringspliktiga arrangemanget (jfr artikel 8ab.10 a). Utredningen använder sig av formuleringen ska uppgifter till Skatteverket bara lämnas av en användare. Regeringen gör bedömningen att det för tydlighets skull bör framgå av lagtexten att det kan vara flera personer som måste lämna uppgifter till Skatteverket enligt bestämmelsen och inte bara en person.

I direktivet används ordalydelsen den berörda skattebetalaren som kom överens om det rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemanget (se artikel 8ab.10 a). Utredningen utgår från ordalydelsen i direktivet. Regeringen gör bedömningen att med den som kom överens om arrangemanget med rådgivare bör avses den som tillhandahållits ett arrangemang, i likhet med definitionen av användare. För att tydliggöra detta bör dessa ordval även användas i lagtexten.

Om det inte finns någon användare som har kommit överens om ett tillhandahållande av ett arrangemang av en rådgivare ska i stället den eller de användare som förvaltar genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang lämna uppgifter till Skatteverket (jfr artikel 8ab.10 b). Denna situation tar exempelvis sikte på då flera bolag inom en koncern kommer överens om ett rapporteringspliktigt arrangemang och de sedan genomför olika delar av arrangemanget, men endast en eller flera av dem förvaltar genomförandet.

När det finns flera användare föreskriver direktivet att en användare ska befrias från sin uppgiftsskyldighet om användaren kan visa att uppgifter avseende arrangemanget redan har lämnats av en annan användare (artikel 8ab.10 andra stycket i DAC). Eftersom undantaget från uppgiftsskyldigheten endast föreskrivs i de fall då det finns flera användare enligt ovan bör detta tydliggöras i lagtexten. Eftersom användarna t.ex. kan ha hemvist i olika medlemsstater, och i och med det vara uppgiftsskyldig i någon annan medlemsstat, behöver det även framgå av lagtexten att en annan användare ska ha lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller att motsvarande uppgifter ska ha lämnats till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat.

Eftersom utgångspunkten enligt förslagen i avsnitt 5.3.3 är att samtliga användare, under de förutsättningar som anges där, är skyldiga att lämna uppgifter, är det enligt regeringens mening inte nödvändigt att i detta sammanhang i lagtexten upprepa att sådana användare är uppgiftsskyldiga om de kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare eller, i andra hand, förvaltar genomförandet av arrangemanget. Det avgörande är i stället under vilka förutsättningar en användare som annars skulle vara skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang undgår denna skyldighet.

Bestämmelser bör därför tas in som innebär att om det finns flera användare som ska lämna uppgifter i enlighet med vad som föreslås i avsnitt 5.3.3 behöver andra användare än den eller de användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare inte lämna uppgifter om den förstnämnda användaren kan visa att den andra användaren har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Vidare bör det anges att om det inte finns någon användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare, behöver en annan användare inte lämna uppgifter om användaren i stället kan visa att en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget har lämnat uppgifterna på motsvarande sätt.

Däriigenom tydliggörs det också, som *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Skatteverket* föreslår, att det är användaren som ska visa att en annan användare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller en behörig myndighet 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. 11 § SFL. Bestämmelser om att användare i vissa fall inte behöver lämna uppgifter om användaren kan visa att uppgifterna lämnats av en annan användare tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 14 § SFL.

5.3.6 Informationsskyldighet i vissa fall

Regeringens förslag: Om en uppgiftsskyldig rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av tystnadsplikten för advokater, ska rådgivaren snarast informera samtliga andra rådgivare avseende arrangemanget om rådgivares skyldighet att lämna uppgifter. Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget eller om samtliga andra rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i någon annan medlemsstat, ska den uppgiftsskyldige rådgivaren i stället informera användaren av arrangemanget om användarens skyldighet att lämna uppgifter.

Regeringens bedömning: Det behöver inte regleras i lag vilken information en uppgiftsskyldig rådgivare ska lämna till andra rådgivare eller användaren av ett rapporteringspliktigt arrangemang om rådgivaren är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget med anledning av tystnadsplikten för advokater.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen föreslår vidare att om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter ska motsvarande information i stället lämnas till användaren av arrangemanget.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att om avsikten är att informationen ska innehålla en kortare beskrivning av vad uppgiftsskyldigheten innebär bör detta framgå av lagtexten.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Samtliga rådgivare som deltar i samma rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang är enligt direktivet skyldiga att lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget till Skatteverket eller till behörig myndighet i någon annan medlemsstat (jfr artikel 8ab.9 i DAC). Enligt regeringens förslag gäller detta även advokater (se avsnitt 5.3.2). Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter finns (se avsnitt 5.6). I vissa fall övergår uppgiftsskyldigheten på användarna av det rapporteringspliktiga arrangemanget (se avsnitt 5.3.3).

Av artikel 8ab.5 i DAC framgår att om en rådgivare är förhindrad att lämna uppgifter på grund av den i lag reglerade tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i en annan medlemsstat ska rådgivaren, utan dröjsmål, underrätta eventuella andra rådgivare eller, om det inte finns några sådana rådgivare, användaren av arrangemanget om deras uppgiftsskyldighet (jfr även artikel 8ab.6 i DAC). Bestämmelser om tystnadsplikt för advokater finns i 8 kap. 4 § rättegångsbalken.

Även om samtliga rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang som huvudregel är uppgiftsskyldiga (se artikel 8ab.9 i DAC) föreskriver DAC 6 att en underrättelse ska ske till berörda rådgivare när en rådgivare på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i en annan medlemsstat inte kan lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Underrättelsen ska ske till samtliga berörda rådgivare oavsett om rådgivaren som underrättas är uppgiftsskyldig i Sverige eller i någon annan medlemsstat. Om samtliga rådgivare är undantagna från uppgiftsskyldigheten på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande reglering i någon annan medlemsstat kommer detta att kunna medföra underrättelser från flera rådgivare i samma arrangemang. Underrättelserna kommer i sin tur att uppmärksamma rådgivarna på att samtliga rådgivare är undantagna helt eller delvis från uppgiftsskyldigheten vilket medför att rådgivarna måste underrätta användaren av arrangemanget om användarens uppgiftsskyldighet. Användarna av ett rapporteringspliktigt arrangemang har vanligtvis en sekundär uppgiftsskyldighet i förhållande till rådgivarna (se avsnitt 5.3.3). Genom att en uppgiftsskyldig rådgivare åläggs en skyldighet att informera andra rådgivare eller i de fall några sådana inte finns, användarna av ett arrangemang får användaren information om att skyldigheten att lämna uppgifter till Skatteverket eller till behörig myndighet i annan medlemsstat har överflyttats från rådgivaren till användaren. Genom informationen får användaren kännedom om sin uppgiftsskyldighet och kan eventuellt även få hjälp från rådgivaren med att lämna uppgifterna. Underrättelsen ska i detta fall ske till alla användare oavsett om de är uppgiftsskyldiga i Sverige eller i någon annan medlemsstat. En bestämmelse om advokaters skyldighet att i vissa fall informera andra rådgivare eller användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang om deras skyldighet att lämna uppgifter om ett arrangemang bör därför införas i skatteförfarandelagen.

Av bestämmelsen bör framgå att de uppgiftsskyldiga rådgivarna ska upplysa eventuellt andra rådgivare eller, om några sådana rådgivare inte finns, användaren av ett rapporteringspliktigt arrangemang om deras uppgiftsskyldighet.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att det bör framgå att informationen bl.a. bör innehålla en kortare beskrivning av vad uppgiftsskyldigheten innebär. Av den av regeringen föreslagna bestämmelsen framgår att den uppgiftsskyldige rådgivaren ska informera rådgivarna om rådgivares uppgiftsskyldighet, och om sådana rådgivare inte finns, användaren om användarnas uppgiftsskyldighet. Rådgivarna som åläggs denna informationsskyldighet enligt skatteförfarandelagen är advokater vars verksamhet står under tillsyn av Sveriges advokatsamfunds styrelse och disciplinnämnd (8 kap. 6 § rättegångsbalken, förkortad RB). En advokat som åsidosätter sina plikter kan utöver de sanktioner som kan bli aktuella enligt bl.a. brottsbalkens regler, bli föremål för disciplinära åtgärder (8 kap. 7 § RB). Det bör därför ligga i advokaternas intresse att följa gällande lag och att ge erforderlig information som krävs för att advokaten ska anses ha informerat andra rådgivare eller om sådana inte finns, användaren om deras skyldigheter att lämna upplysningar om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Regeringen gör därför bedömningen att någon ytterligare reglering eller förtydligande inte behöver ske avseende vilken information som en uppgiftsskyldig rådgivare ska lämna.

Lagförslag

En bestämmelse om information till den som är uppgiftsskyldig tas in i den nya paragrafen 33 b kap. 21 § SFL.

5.4 Rapporteringspliktiga arrangemang

5.4.1 Begreppet arrangemang

Regeringens bedömning: En definition av begreppet arrangemang bör inte tas in i lag.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Aktiebolaget SKF, Epiroc AB, FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm, Helsingborgs tingsrätt, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Näringslivets skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Föreningen Svensk Sjöfart, Icano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv och Sveriges Byggindustrier*), *Srf konsulterna, Sparbankernas Riksförbund* och *Sveriges advokatsamfund* anför att begreppet arrangemang är vagt och oprecist och att begreppet närmare behöver preciseras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Flera av remissinstanserna anför även att begreppet arrangemang bör definieras i lagtexten. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att lagstiftaren får stå risken för att tillämpningsområdet eventuellt begränsas på ett sätt som lagstiftaren inte har avsett av att en definition av begreppet arrangemang införs i lagtexten. Det är inte rimligt att risken för en otydlig lagstiftning läggs på den uppgiftsskyldige. *Helsingborgs tingsrätt* anför vidare att om arrangemang inte definieras i lag bör i vart fall ett annat begrepp väljas som har en tydligare innebörd i sig.

Förvaltningsrätten i Göteborg anser att det saknas anledning att införa en definition av begreppet arrangemang. Detta eftersom det inte finns någon definition i den underliggande rättsakten och att det vore olyckligt om en definition skulle begränsa tillämpningsområdet för DAC 6 på ett otillåtet sätt. *Lantbrukarnas Riksförbund* som utifrån utredningens förslag tolkar begreppet som att i princip varje agerande som får effekt på skatteområdet kan vara ett arrangemang anför att begreppet arrangemang därmed inte är ett rekvisit som till någon del inskränker uppgiftsskyldigheten. För att tydliggöra vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga förutsätts att kännetecknen utvecklas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Skälen för regeringens bedömning: Begreppet arrangemang är centralt i det nya regelverket, eftersom det är ett arrangemang som kan omfattas av rapporteringsplikten. Begreppet definieras inte i DAC 6. Av artikel 3.19 i DAC framgår dock att med rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang avses varje gränsöverskridande arrangemang som innehåller minst ett av de kännetecken som anges i bilaga IV. Av samma punkt (andra stycket) framgår vidare att ett arrangemang kan omfatta en serie av arrangemang och att ett arrangemang kan bestå av flera steg eller delar. Med kännetecknen avses en karaktäristik eller egenskap i ett gränsöverskridande arrangemang som utgör en indikation på en potentiell risk för skatteflykt som förtecknas i bilaga IV (se artikel 3.20 i DAC). Av skäl 9 i DAC 6 framgår vidare att dessa indikatorer (kännetecknen) är en hjälp, förteckning över de egenskaper och inslag i transaktioner som utgör en tydlig indikation på skatteflykt eller skattemissbruk, som ska försöka fänga upp potentiellt aggressiva skatteplaneringsarrangemang. I problembeskrivningen i skälen till direktivet (skäl 2) används även begreppet struktur för att beskriva problemet med aggressiv skatteplanering.

Även om begreppet inte definieras i DAC 6 finns beskrivningar av begreppet i andra sammanhang. I 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 som antogs den 8 mars 2018 finns en definition av begreppet arrangemang. Modellreglerna är inte direkt tillämpliga på DAC 6 men får användas som en källa till illustration eller tolkning vad gäller tillämpningen av kännetecknen i kategori D i del II i bilaga IV till DAC (se skäl 13 i DAC 6). Av modellreglerna (regel 1.4[a]) framgår att begreppet arrangemang "includes an agreement, scheme, plan or understanding, whether or not legally enforceable, and includes all the steps and transactions that bring it into effect." Av kommentaren till modellreglerna framgår vidare följande: "As set out in the BEPS Action 12 Report, this definition is intended to be sufficiently broad and robust to capture any agreement, scheme, plan or understanding (whether enforceable or not) and all the steps and transactions that form part of or give effect to that Arrangement.". Europeiska kommissionen har även definierat begreppet arrangemang i en rekommendation om aggressiv skatteplanering (se Europeiska kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering [2012/772/EU]). Med arrangemang avses där bl.a. alla transaktioner, system, åtgärder, verksamheter, avtal, bidrag, överenskommelser, löften, åtaganden eller händelser (eng. any transaction, scheme, action, operation, agreement, grant, understanding, promise, undertaking or event).

Med beaktande av det ovan anförda drar regeringen slutsatsen att begreppet arrangemang ska tolkas brett. Eftersom direktivet inte uppställer några formkrav på arrangemanget bör, med beaktande av beskrivningen av begreppet i OECD:s modellregler och rapport, exempelvis även muntliga råd kunna omfattas av begreppet. Det bör dock krävas att en viss grad av konkretion måste uppnås för att det ska röra sig om ett arrangemang. Mer generella beskrivningar av skatteupplägg i en bok (jfr Summery Record – prepared by the Commission Services, Working Party IV, Direct Taxation, 24 September 2018) och övergripande riktlinjer i ett företags skattepolicy bör således inte omfattas av begreppet. I detta sammanhang kan också nämnas att direktivet skiljer på två olika typer av arrangemang, nämligen marknadsförbara respektive anpassade arrangemang. En redogörelse för vad som avses med dessa begrepp ges i avsnitt 5.4.4. Som framgår av det avsnittet bör bedömningen av om ett arrangemang föreligger även bero på bl.a. 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, vilket inte är fallet med marknadsförbara arrangemang.

I direktivet anges även att ett arrangemang omfattar en serie av arrangemang samt att ett arrangemang kan bestå av flera steg eller delar (artikel 3.18 andra stycket i DAC). Ett arrangemang torde i de flesta fall omfatta mer än ett steg. Varje steg bör då inte ses som ett separat arrangemang utan som en del i ett arrangemang.

Flera remissinstanser anför att begreppet arrangemang är vagt och oprecist och att begreppet närmare behöver preciseras i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Flera av remissinstanserna anför även att begreppet arrangemang bör definieras i lagtexten. Det anføres vidare av vissa remissinstanser att det ur rättssäkerhets-synpunkt är oacceptabelt att inte införa en definition i lagstiftningen och att sedan hänvisa till att Skatteverket kan lämna föreskrifter kring tolkningen av begreppet.

Något som talar för att införa en definition av begreppet arrangemang är att regelverket därigenom blir tydligare. Något hinder mot att införa en definition av begreppet arrangemang i svensk lagstiftning föreligger inte. En definition får dock inte vara snävare än det begrepp som beskrivs i den underliggande rättsakten, i detta fall DAC 6. Begreppet arrangemang kan, såsom ovan framgår, omfatta en mängd företeelser och strukturer och någon enhetlig definition av begreppet finns inte. Även definitionen av arrangemang som används i OECD:s modellregler, som nämns ovan, är i sig vag. Förutom avtal, planer, överenskommelser m.m. framgår att samtliga steg (eng. steps) och transaktioner som möjliggör genomförandet av avtalet, planen, överenskommelsen m.m. omfattas av begreppet arrangemang. Definitionen förutsätter inte heller att arrangemanget ska vara lagligt verkställbart (eng. whether or not legally enforceable). Enligt regeringen föreligger det en risk att en i lag intagen definition av begreppet arrangemang kan begränsa tillämpningsområdet för DAC 6 på ett otillåtet sätt. Enligt regeringens bedömning är det inte heller nödvändigt med en definition för att skapa den tydlighet i lagstiftningen som efterfrågas av remissinstanserna. Det som begränsar uppgiftsskyldigheten och ett arrangemang är i stället, vilket även *Lantbrukarnas Riksförbund* är inne på, omfattningen av kännetecknen, huruvida arrangemanget är gränsöverskridande eller inte och om arrangemanget kräver en potentiell användare eller inte. Av vad regeringen erfar gör flertalet andra medlemsstater en

liknande bedömning som regeringen gör och inför därmed ingen definition av begreppet arrangemang i nationell lagstiftning.

Regeringen anser därför att begreppet inte bör definieras i lag. Den redogörelse som lämnas ovan om begreppet och de olika definitioner som finns samt de rekvisit som begränsar uppgiftsskyldigheten bör enligt regeringen ändå kunna vara vägledande vid tolkningen av det nya regelverket.

5.4.2 Definitioner av gränsöverskridande arrangemang

Regeringens förslag: Med gränsöverskridande arrangemang 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 har inte hemvist i samma stat eller jurisdiktion.

2. En eller flera av deltagarna i arrangemanget har sin hemvist i mer än en stat eller jurisdiktion.

3. En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver näringsverksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än där de har hemvist från ett fast driftställe i den andra staten eller jurisdiktionen och arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället.

4. En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än där de har hemvist eller där de har ett fast driftställe.

5. Arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten avseende finansiella konton 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, det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller motsvarande avtal.

6. Arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Regeringens bedömning: En definition av deltagare och kännetecken bör inte tas in i lag.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag och bedömning. Utredningen lämnar ingen bedömning i dessa delar. Av definitionen gränsöverskridande arrangemang, punkt 3, framgår att arrangemanget är hänförligt till ett fast driftställe, men inte att det fasta driftstället ska finnas i den stat eller jurisdiktion där verksamheten bedrivs.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det bör tydliggöras vad som avses med annan jurisdiktion i definitionen av gränsöverskridande arrangemang. Skatteverket anför att utredningens förslag till definition av begreppet gränsöverskridande arrangemang inte överensstämmer med ordalydelsen av direktivet och att myndigheten inte delar utredningens tolkning av punkt 5.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför vidare att begreppet deltagare bör definieras i lagtexten. *Skatteverket* anför att en definition av begreppet kännetecken bör införas i lag.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Gränsöverskridande arrangemang

I artikel 3.18 första stycket i DAC finns en definition av begreppet gränsöverskridande arrangemang. Av definitionen framgår att med gränsöverskridande arrangemang avses ett arrangemang som rör antingen mer än en medlemsstat eller en medlemsstat och ett tredjeland. Minst ett av följande villkor ska vara uppfyllt: a) Att inte samtliga deltagare i arrangemanget har skatterättslig hemvist i samma stat eller jurisdiktion. b) En eller flera av deltagarna i arrangemanget samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i fler än en stat eller jurisdiktion. c) En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver affärsverksamhet i en annan stat eller jurisdiktion genom ett fast driftställe beläget i den staten eller jurisdiktionen och arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället. d) En eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan stat eller jurisdiktion utan att ha sin skatterättsliga hemvist eller ett fast driftställe beläget i den staten eller jurisdiktionen. e) Sådana arrangemang har en eventuell inverkan på det automatiska utbytet av upplysningar eller identifiering av verkligt huvudmannskap.

När det gäller handelsbolag eller delägarbeskattade subjekt och villkoret att samtliga deltagare i arrangemanget inte har hemvist i samma stat eller jurisdiktion (punkt a) får delägarrens skatterättsliga hemvist avgöra även handelsbolagets hemvist. Svenska handelsbolag är juridiska personer som inte själva är skattskyldiga för sina inkomster utan inkomsterna beskattas i stället hos delägarna, detsamma gäller för europeiska ekonomiska intressegrupperingar (se 5 kap. 1 och 2 §§ inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Att obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster framgår vidare av 5 kap. 5 a § IL. Eftersom ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte kan ha någon skatterättslig hemvist ska i stället delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra. Om t.ex. ett handelsbolag som ingår i ett arrangemang har delägare med olika skatterättslig hemvist är arrangemanget således gränsöverskridande.

Punkt b reglerar situationen då en eller flera deltagare i ett arrangemang samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i fler än en stat eller jurisdiktion. Så kan vara fallet om t.ex. ett bolag har dubbel skatterättslig hemvist.

Förvaltningsrätten i Malmö och *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det bör tydliggöras vad som avses med annan jurisdiktion i definitionen av gränsöverskridande arrangemang. Med anledning av vad förvaltningsrätterna anför vill regeringen förtydliga att med annan stat eller jurisdiktion i bestämmelsen avses annan stat eller jurisdiktion än den stat eller jurisdiktion där personen har sin skatterättsliga hemvist. Det kan utläsas bl.a. genom att bestämmelsen (punkt 3 i förslaget, punkt c i direktivet) hänvisar till annan stat eller jurisdiktion där delägaren har ett fast driftställe. För att förtydliga att det är en annan stat eller

jurisdiktion än den stat eller jurisdiktion där personen har sin hemvist bör detta enligt regeringen framgå av lagtexten.

Skatteverket anför att utredningens förslag avseende punkt 3 inte överensstämmer med ordalydelsen i direktivet och att det bör klargöras i det fortsatta lagstiftningsarbetet om avsikten är att innebörden av punkten ska vara en annan. Som Skatteverket påpekar finns det en skillnad i ordvalet mellan DAC 6 och utredningens förslag. Utredningen har använt sig av formuleringen ”arrangemanget är hänförligt till det fasta driftstället” i stället för som i den svenska versionen av DAC 6, ”arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället” (eng. the arrangement forms part or the whole of the business of the permanent establishment). För att säkerställa att innebörden inte blir en annan än avsedd anser regeringen att lagtexten bör utformas i överensstämmelse med direktivets ordalydelse.

Villkoret i punkt d är uppfyllt om en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan stat eller jurisdiktion utan att ha sin skatterättsliga hemvist eller ha ett fast driftställe i denna stat eller jurisdiktion. Uttrycket bedriver verksamhet omfattar all form av affärsverksamhet, utan krav på att verksamheten ska medföra skattskyldighet i den aktuella staten eller jurisdiktionen. Det kan t.ex. röra sig om fall då den verksamhet som bedrivs i den andra staten eller jurisdiktionen endast omfattar en kortare tidsperiod och således inte innebär att något fast driftställe uppkommer i staten eller jurisdiktionen. Ett exempel kan vara en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet som utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader (artikel 5.3 i OECD:s modellavtal).

Skatteverket delar inte utredningens tolkning av punkt 5 i förslaget (punkt e i direktivet). I utredningens förslag hänvisas till arrangemang som skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 2), det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 (CRS) eller liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. I DAC 6 hänvisas dock endast till arrangemang som kan ha en eventuell inverkan på det automatiska utbytet av upplysningar, vilket medför att även arrangemang som har en eventuell inverkan på det automatiska utbytet av inkomster av anställning m.m. (DAC 1), förhandsbesked (DAC 3) och land-för-land-rapporter (DAC 4) omfattas av DAC 6. Med anledning av vad Skatteverket anför vill regeringen anföra följande. Ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang är enligt DAC 6 varje gränsöverskridande arrangemang som innehåller minst ett av de kännetecken som anges i bilaga IV (jfr artikel 3.19 i DAC). Det finns endast ett kännetecken som rör automatiskt utbyte av upplysningar i DAC 6 och det är kännetecken D, första punkten. Av första punkten framgår att kännetecknet avser arrangemang som kan ha verkan av att undergräva rapporteringsskyldigheten och att det avser automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, inklusive avtal med tredjeland, eller arrangemang som drar fördelen av avsaknaden av sådan lagstiftning eller avtal. Att definitionen av gränsöverskridande arrangemang är avsedd att träffa det automatiska utbytet av upplysningar om finansiella konton,

och inte andra automatiska utbyten, är därför rimligt. Regeringen anser därför att det redan i definitionen av gränsöverskridande arrangemang bör framgå att det endast är automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton eller motsvarande utbyten som avses. Punkt e som avser arrangemang som har en eventuell inverkan på identifieringen av verkligt huvudmannskap är kopplat till kännetecken D punkt 2.

I definitionen av gränsöverskridande arrangemang används begreppet deltagare (jfr punkt a–d i artikel 3.18 i DAC). Förvaltningsrätten i Stockholm anför att begreppet deltagare bör definieras i lagtexten. Regeringen vill med anledning av detta klargöra följande. DAC 6 är avsett att träffa gränsöverskridande situationer som rör flera medlemsstater eller en medlemsstat och ett tredjeland. Syftet är att få tidig information om skatteplaneringsstrukturer som bl.a. kan påverka medlemsstaternas skattebaser. Av skäl 2 i DAC 6 framgår bl.a. att medlemsstaterna har allt svårare att skydda sina nationella skattebaser från att urholkas eftersom skatteplaneringsstrukturerna har utvecklats till att bli synnerligen sofistikerade och att dessa strukturer vanligtvis består av arrangemang som flyttar beskattningsbara vinster till mer fördelaktiga skattesystem. En användare är en deltagare i direktivets mening men en deltagare kan även vara en person som har en roll i arrangemanget men som inte behöver uppfylla direktivets definition av användare. En rådgivare är vanligtvis inte en deltagare i direktivets mening. Detta eftersom syftet med regelverket är att få kännedom om arrangemang som bl.a. kan påverka skattebasen i medlemsstaterna. Att det enda gränsöverskridande elementet är att rådgivaren har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion än användaren är därför inte något som är av intresse för regelverket. Att så är fallet framgår även av de villkor (punkt a–e) där minst ett av dem ska vara uppfyllt för att en gränsöverskridande situation ska anses föreligga. Exempelvis ska deltagarna ha skatterättslig hemvist i olika stater eller jurisdiktioner eller samma deltagare ska ha skatterättslig hemvist i flera stater eller jurisdiktioner. Förvaltningsrätten i Stockholm anför vidare att det av författningskommentaren i utredningens förslag bl.a. framgår att delägare i ett handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt normalt får anses som deltagare i ett arrangemang. Om avsikten är att delägare i ett handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt ska ses som deltagare i arrangemanget, trots att arrangemanget primärt rör handelsbolaget eller det delägarbeskattade subjektet, bör detta enligt förvaltningsrätten framgå av lagtexten. Med anledning av förvaltningsrättens kommentar om handelsbolag och om delägaren till handelsbolag ska ses som deltagare i ett arrangemang vill regeringen anför följande. Svenska handelsbolag är juridiska personer som inte själva är skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna, detsamma gäller för europeiska ekonomiska intressegrupperingar (se 5 kap. 1 och 2 §§ IL). Att obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster framgår vidare av 5 kap. 5 a § IL. Eftersom ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte kan ha någon skatterättslig hemvist ska i stället delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra. Detta förhindrar i sig inte att både den delägarbeskattade juridiska personen och delägaren kan vara deltagare i direktivets mening. Att en delägares skatterättsliga hemvist är av intresse när det gäller delägarbeskattad person torde därför inte vara

ifrågasatt. Att en delägare även påverkas av ett handelsbolags eller delägarbeskattat subjekts handlande torde inte heller vara ifrågasatt. Regeringen anser därför att en definition av begreppet deltagare inte behöver införas. Regeringen anser inte heller att det är behövt att särskilt reglera handelsbolags eller delägarbeskattade subjekts skatterättsliga hemvist.

Definitionen av gränsöverskridande arrangemang är central i det nya regelverket och bör tas in i den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

Kännetecken

Av artikel 3.20 i DAC framgår att med kännetecken avses en karaktäristik eller egenskap i ett gränsöverskridande arrangemang som utgör en indikator på en potentiell risk för skatteflykt som förtecknas i bilaga IV. Skatteverket anför att en definition av begreppet kännetecken bör införas i lag för att direktivet ska kunna anses implementerat i svensk rätt. Regeringen gör bedömningen att någon definition av begreppet kännetecken inte behöver införas i lag. Själva begreppet utgör inget ytterligare rekvisit för att uppgiftsskyldighet ska föreligga. Kännetecknen behandlas i avsnitt 5.5.

Lagförslag

Definitionen av begreppet gränsöverskridande arrangemang tas in i 6 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.4.3 Definitioner av anknutna personer, person och företag

Regeringens förslag: Med anknutna personer avses två personer som är anknutna 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 person.
2. En person innehar mer än 25 procent av rösterna i den andra personen.
3. En person äger, direkt eller indirekt, mer än 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 kapital eller röster 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 på en nivå ska anses inneha 100 procent av rösterna på den nivån.

Vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra ska en fysisk person och dennes släktingar i rätt upp- och nedstigande led och dennes make eller maka räknas som en enda person.

Med person avses detsamma som i 7 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Med företag avses en annan person än en fysisk person.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag framgår att med anknutna personer avses två personer som är närstående till varandra. Vidare framgår av andra punkten att en person kontrollerar över 25 procent av rösterna. Av tredje punkten framgår att en person innehar, direkt eller indirekt, över 25 procent av kapitalet i den andra personen. Av sjätte stycket framgår att vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra ska en fysisk person och dennes make eller maka och släktingar i rätt upp- eller och nedstigande led räknas som en enda person.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att direktivets definition av anknutna företag är bristfällig vilket även återspeglar sig i utredningens förslag av definitionen. Därtill har utredningen avvikit från lydelsen av definitionen i direktivet i ett antal avseenden, vilket kan ifrågasättas. *Stockholms universitet* anför att det är oklart vad som avses med anknutna personer.

Skälen för regeringens förslag

Anknutna personer

I artikel 3.23 i DAC finns en definition av begreppet anknutet företag (eng. associated enterprise). Av punkten framgår att definitionen endast ska användas vid tillämpningen av artikel 8ab i DAC, dvs. inom tillämpningsområdet för automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Begreppet anknutet företag används i artikel 8ab.14 a för att avgöra vilka upplysningar som ska lämnas och i kännetecknen C.1 och E.2 i DAC. Det kan här nämnas att det i DAC finns två olika definitioner av associated enterprise, en som avser rapporteringspliktiga arrangemang och en som ingår som en del i definitionen av förhandsbesked om prissättning (artikel 3.15 andra stycket i DAC). Någon definition infördes aldrig i svensk rätt med anledning av ändringsdirektivet om automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked eftersom förhandsbesked om prissättning enligt svensk rätt regleras i en särskild lag, lagen (2009:1289) om prissättning vid internationella transaktioner (jfr 7 c § lagen om administrativt samarbete).

Stockholms universitet anför att det är oklart vad som avses med anknutna personer och att ytterligare precisering är nödvändig. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det faktum att ett anknutet företag i direktivets mening även kan avse en fysisk person är förvillande. I utredningens förslag används begreppet anknutna personer för att tydliggöra att inte endast företag kan omfattas av definitionen. Företeelsen att fysiska personer kan omfattas av begrepp såsom närstående företag eller liknande är inte ovanligt för EU-direktiv. Ett exempel när så är fallet är artikel 2.4 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 (förkortat ATAD). ATAD är dock avsett att motverka skatteundandragande i företagssektorn. I DAC 6 används genomgående begreppet

person som medför att bl.a. både fysiska och juridiska personer omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt direktivet. Vissa avsteg från användningen av person finns dock i direktivet. I t.ex. kännetecknen B.1 används företag för att tydliggöra att bestämmelsen avser förvärv av företag. Förutom begreppen person och företag används även begreppet enhet (se artikel 3.23 fjärde stycket i DAC). Begreppet enhet har i tidigare ändringsdirektiv av DAC använts för att definiera juridiska personer eller andra juridiska konstruktioner (jfr 2 kap. 22 § lagen [2015:911] om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton). Enligt regeringen ger inte DAC 6 någon anledning att frågå bedömningen av enhet dvs. att en enhet är en person som inte är en fysisk person. Med anledning av ovanstående anser regeringen, i likhet med utredningen, att begreppet anknutna personer bör användas i förevarande fall.

Av definitionen av anknutna personer (i direktivet anknutet företag) framgår vidare att personerna ska vara anknutna till varandra på något av följande sätt: a) En person deltar i ledningen av en annan person genom att kunna utöva ett väsentligt inflytande över den andra personen. b) En person deltar i kontrollen av en annan person genom ett innehav som överstiger 25 procent av rösterna. c) En person som har en del i kapitalet i en annan person genom en äganderätt som, direkt eller indirekt, överstiger 25 procent av kapitalet. d) En person har rätt till 25 procent eller mer av en annan persons vinster.

Uttrycket väsentligt inflytande är ett vedertaget uttryck inom skattelagstiftningen för att definiera vilka företag som ska anses ingå i en intressegemenskap med varandra. Med begreppet väsentligt avses i inkomstskattelagen normalt minst 40 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 498–499). Det kan dock inte anses att direktivet uppställer något krav på att innehavet ska vara av en viss procentuell storlek. Vid bedömningen av om ett väsentligt inflytande föreligger är vanligtvis även andra faktorer än storleken på ägarandelen av betydelse.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att kontrollerar (över 25 procent av rösterna) i förslagets andra punkt bör bytas ut mot innehar, för att bättre överensstämja med ordalydelsen i direktivet och för att bestämmelsen inte ska få en vidare innebörd än avsett. Såsom förvaltningsrätten anför torde begreppet kontrollera kunna ha en vidare innebörd än vad som är avsett med ordalydelsen i direktivet. Regeringen gör därför bedömningen att punkten bör utformas på så sätt att personen i stället innehar mer än 25 procent av rösterna.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att begreppet innehar (över 25 procent av kapitalet) i förslagets tredje punkt bör bytas ut mot äger för att bestämmelsen inte ska få en vidare tillämpning än avsett. Av punkt c i direktivet (punkt 3 i förslaget) framgår att en person ska ha en del i kapitalet i en annan person genom äganderätt. Såsom förvaltningsrätten anför bör det vara klart att det ska föreligga ett ägande av kapitalet. Regeringen anser därför att punkten bör utformas i enlighet därmed.

Villkoret i punkt 4, har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen, avser s.k. ekonomisk kontroll. Villkoret syftar till att hantera kringgående av ägandekrav 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 äger mer än 25 procent av andelarna i bolaget.

För att tydliggöra hur artikel 3.23 första stycket i DAC ska tillämpas ger andra- och sjätte stycket i samma punkt följande ledning. 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 procent av rösterna på en nivå ska anses inneha 100 procent av rösterna på den nivån. En fysisk person, dennes make och dennes släktingar i upp- eller nedstigande led ska behandlas som en enda person.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att enligt utredningens förslag kan innehav av kapital både vara direkt och indirekt. I den del av förslaget som gäller kontroll av röster, anges inte något om att kontrollen kan vara både direkt och indirekt men torde omfatta även indirekt kontroll. Regeringen kan ha förståelse för förvaltningsrättens tolkning. Samtidigt är det av vikt att inte upplysningar inhämtas och utbyts med resterande medlemsstater från en bredare grupp än avsett (se bl.a. skäl 10 i DAC 6). Regeringen gör därför bedömningen att direktivet i denna del bör tolkas strikt efter ordalydelsen. Med andra ord bör inte andra punkten avse indirekt ägande om inte detta direkt framgår av direktivet, oavsett om vissa element i samma bestämmelse tyder på att så skulle kunna vara fallet.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att förslaget avseende släktingar torde ha fått en vidare omfattning än motsvarande bestämmelse i direktivet. Av direktivet framgår att en fysisk person, dennes make och dennes släktingar i upp- eller nedstigande led ska behandlas som en enda person (artikel 3.23 sjätte stycket i DAC). Regeringen gör bedömningen att direktivet endast utgår från den fysiska personens släktskap, inte släktskapet som dennes maka eller make har. För att tydliggöra att så är fallet anser regeringen att det i bestämmelsen bör läggas till att det är den fysiska personens släktingar i rätt upp- och nedstigande led som avses.

Person och företag

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 föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang bör en hänvisning till definitionen i lagen om administrativt samarbete göras.

Enligt regeringens mening bör i 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 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.4.4 Vilka arrangemang är rapporteringspliktiga?

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som uppställs i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. I vissa fall krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Regeringens bedömning: En definition av skatteförmån bör inte tas in i lag.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag och bedömning. Utredningen lämnar ingen bedömning. I utredningens förslag framgår att det i vissa fall krävs att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) och *Kammarrätten i Göteborg* anför att lagtexten inte stämmer överensstämmer med de låga krav på skattefördel som allmänmotiveringen ger uttryck för. FAR m.fl. anför även att med huvudsaklig nytta bör avses minst 75 procent. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att uttrycket skatteförmån bör definieras i lagtexten. *Kammarrätten i Sundsvall* anför att det vore önskvärt om begreppet skattefördel tydliggörs i det fortsatta lagstiftningsarbetet. *Svenska Bankföreningen* (med instämmande av *Ikano Bank AB*) anför att det bör framgå att en skatteförmån inte ska anses föreligga om arrangemanget har ett direkt samband med ett företags sedvanliga kommersiella verksamhet och inte är betingat av överväganden för att uppnå en skatteförmån.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Ett gränsöverskridande arrangemang kan antingen vara marknadsförbart eller anpassat (se artikel 3.24 och 25 i DAC 6). Av artikel 3.19 i DAC framgår att med rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang avses varje gränsöverskridande arrangemang som innehåller minst ett av de kännetecken som anges i bilaga IV. Ett kännetecken är en karaktäristik eller egenskap i ett gränsöverskridande arrangemang som utgör en indikator på en potentiell risk för skatteflykt som förtecknas i bilaga IV (se artikel 3.20 i DAC). I bilaga IV, Del. I framgår vidare att allmänna kännetecken enligt kategori A och särskilda kännetecken enligt kategori B samt kategori C punkt 1b(i), 1c och 1d endast ska beaktas om de uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta (eng. main benefit test), nedan även kallad kriteriet om den huvudsakliga fördelen.

Marknadsförbara och anpassade arrangemang

Uppgiftsskyldigheten föreslås som framgår av avsnitt 5.3.2 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 gränsöverskridande arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning (artikel 3.24 i DAC). Begreppet marknadsförbart arrangemang ska enligt regeringens mening

ges en smal tolkning, och bör därför enbart omfatta fall där en i princip färdig ”skatteprodukt” marknadsförs till en större krets. Enligt regeringen ska vanligen förekommande skatteupplägg som visserligen kan användas av ett stort antal skattskyldiga men som ändå måste anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet inte anses vara marknadsförbara arrangemang. Ett marknadsförbart arrangemang bör föreligga när ”produkten” är färdig för att kunna marknadsföras. Ett arrangemang som inte är marknadsförbart är ett s.k. *anpassat arrangemang* (artikel 3.25 i DAC). Ett sådant arrangemang kan 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 bör uppgiftsskyldigheten normalt inträda då rådgivaren börjar marknadsföra arrangemanget eller då arrangemanget är redo för marknadsföring (när det utformats enligt direktivet), dvs. innan det finns någon klient/användare. I sådana fall kommer inrapporteringen enbart att avse arrangemanget som sådant, och kommer inte att innehålla några uppgifter om klienter/användare. Uppgifter om klienter ska i stället lämnas genom kvartalsvisa uppdateringar (se avsnitt 5.9). I fråga om anpassade arrangemang ska uppgifter om användaren 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/användare.

Kännetecken

DAC 6 innehåller ett antal olika kännetecken, såväl allmänna som särskilda (se bilaga IV till DAC). De allmänna kännetecknen utgör vanligtvis egenskaper som är gemensamma för arrangemang som tillhandahålls till en större krets, som t.ex. konfidentialitetsvillkor eller arrangemang där rådgivaren tar ut en avgift beroende på eventuell positiv utgång som rådgivningen genererar (s.k. contingency fee eller conditional fee). Allmänna kännetecken kan också användas för att fånga in nya och innovativa skatteupplägg som enkelt kan replikeras och säljas till flera olika klienter. De särskilda kännetecknen riktar in sig på sårbarheter i skattesystemet och strukturer som ofta används i skatteupplägg, såsom t.ex. användning av förluster. Det är tillräckligt att ett gränsöverskridande arrangemang uppvisar ett av de fastställda kännetecknen för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt. I vissa fall krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med arrangemanget, se nedan under rubriken Testet om den huvudsakliga fördelen med arrangemanget (main benefit test). En genomgång av de olika kännetecknen finns i avsnitt 5.5.

Testet om den huvudsakliga fördelen med arrangemanget (main benefit test)

Enligt DAC 6 (första och andra stycket i del I i bilaga IV till DAC) ska vissa kännetecken endast beaktas om de uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta (eng. main benefit test). Detta gäller kännetecknen i kategori A, kategori B samt kategori C punkt 1b(i), 1c och 1d. Dessa kännetecken behandlas i avsnitt 5.5.1–5.5.6 samt i avsnitt 5.5.7 nedan.

Av direktivet framgår att kriteriet om huvudsaklig nytta 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 (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).

Av tredje stycket i del I i bilaga IV till DAC tydliggörs även att när det gäller kännetecknen i kategori C.1 i del II kan förekomsten av de förhållanden som anges i kategorin (punkt 1b[i], c och d) inte på egen hand utgöra ett skäl för att fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om huvudsaklig nytta. I dessa punkter behandlas situationer där en avdragsgill gränsöverskridande betalning mellan anknutna personer inte beskattas i den stat där mottagaren har hemvist, beskattas mycket lågt eller omfattas av en förmånlig skatteåtgärd.

Enligt direktivet ska skattefördelen vara den huvudsakliga nyttan eller en av de huvudsakliga fördelarna med nyttan som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. I den engelska språkversionen används ordalydelsen "the main benefit or one of the main benefits" och "tax advantage". Utredningen använder sig av formuleringen en skatteförmån är den viktigaste fördel eller en av de viktigaste fördelar som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Regeringen gör bedömningen att ordalydelsen som bör användas i den svenska lagstiftningen är den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna. Begreppet skattefördel i direktivet ska motsvara det i svensk rätt använda begreppet skatteförmån. Med begreppet avses även en skatteförmån i utlandet. Ordalydelsen en av de huvudsakliga fördelarna i direktivet medför att skatteförmånen inte behöver vara den enda eller den övervägande fördelen med arrangemanget. Kravet på att en skatteförmån ska föreligga kan med andra ord vara uppfyllt även om det finns flera betydelsefulla fördelar med arrangemanget, förutsatt att skatteförmånen är en av dessa. *Kammarrätten i Göteborg* och *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att lagtexten inte stämmer överensstämmer med de låga krav på skattefördel som allmänmotiveringen ger uttryck för. *FAR* m.fl. anför vidare att med huvudsaklig nytta bör avses minst 75 procent. Med anledning av vad *FAR* m.fl. och *Kammarrätten i Göteborg* anför vill regeringen tydliggöra följande. I inkomstskattelagen förekommer ett antal värderande uttryck, däribland huvudsakligen. Uttrycket huvudsakligen har i inkomstskattelagens mening kvantifierats till att avse ca 75 procent (se prop. 1999/2000:2 s. 505). De kvantifierande begrepp som används i svensk rätt kan dock inte bli direkt tillämpliga vid genomförandet av ett EU-direktiv. I DAC 6 framgår t.ex. att det kan finnas flera huvudsakliga fördelar vilket överensstämmer mindre bra med att begreppet huvudsaklig innebär ca 75 procent. Utredningen anför att kravet på att en skatteförmån ska vara en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget inte utgör en särskilt hög tröskel. Samtidigt anger utredningen att om skatteförmånen uppgår till ett mycket litet belopp torde kravet normalt inte vara uppfyllt. Som framgår ovan medför ordalydelsen i direktivet att skatteförmånen inte behöver vara den enda eller den övervägande fördelen med arrangemanget. Enligt

regeringen kan därför inte den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, kvantifieras till minst 75 procent som FAR m.fl. anför. Eftersom det kan finnas flera (lika) viktiga fördelar med ett arrangemang, där skattefördelen är en av fördelarna, är det svårt att kvantifiera lydelsen ”en av de huvudsakliga fördelarna”. Om det endast finns en eller två framträdande fördelar med arrangemanget bör det dock krävas att i vart fall minst övervägande del av arrangemanget är skattedriven. Regeringen anser dock att ordalydelsen av direktivet bör följas och att begreppet huvudsakliga därför bör användas.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att uttrycket skatteförmån bör definieras i lagtexten. Regeringen vill med anledning av vad förvaltningsrätten anför tydliggöra följande. I förarbetena till den reformerade skatteflyktslagen (prop. 1996/97:170 s. 45) framgår bl.a. att vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikande av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd. I förevarande fall kan en sådan generell förklaring inte ges eftersom skatteförmånen till viss del styrs av de kännetecken som testet om den huvudsakliga fördelen (main benefit test) ska tillämpas på. Vid tillämpningen av exempelvis kännetecken B.2, som avser omvandling av inkomst, bör skatteförmånen kunna beskrivas som undvikande av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om arrangemanget inte hade genomförts. Den förklaringen torde dock inte kunna bli tillämplig på ett allmänt kännetecken som t.ex. kännetecken A.3, som avser standardiserade arrangemang. Detta eftersom arrangemanget som sådant inte framgår av beskrivningen i kännetecknet, förutom att det väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur och tillgängligt för flera användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras. Regeringen gör därför bedömningen att en definition av begreppet skatteförmån inte bör införas i lag. I kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU), punkt 4.7, framgår vissa situationer som det kan vara intressant att beakta för att avgöra om ett arrangemang resulterar i en skatteförmån. Dessa situationer är att ett belopp inte ingår i skattebasen, den skattskyldige drar nytta av avdrag, det uppstår en skattemässig förlust, ingen källskatt ska betalas, eller att utländsk skatt avräknas.

Svenska Bankföreningen (med instämmande av *Ikanon Bank AB*) anför att det bör framgå att en skatteförmån inte ska anses föreligga om arrangemanget har ett direkt samband med ett företags sedvanliga kommersiella verksamhet och inte är betingat av överväganden för att uppnå en skatteförmån. Regeringen vill i denna del anför följande. Utredningen gör bedömningen att kriteriet om den huvudsakliga nyttan 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. Utredningens tolkning görs i denna del utifrån vägledningen till Förenade kungarikets regelverk på området (s.k. DOTAS). I vägledningen uttalas följande. ”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” (HM Revenue & Customs [2018], *Disclosure of tax avoidance schemes: guidance*, uppdaterad den 20 april 2018, s. 32). Regeringen gör, i likhet med utredningen, bedömningen att en sådan tolkning normalt bör kunna göras. Uttalandet får med

andra ord ses mer som en vägledning av hur bestämmelsen normalt bör tolkas, men att avvikelser kan förekomma. Någon lagreglering bör inte göras.

I direktivet uppställs inte något krav på att skatteförmånen ska avse innevarande beskattningsår. Det kan således även röra sig om en framtida skatteförmån, t.ex. underskott som kan utnyttjas vid senare beskattningsår. Begreppet skatteförmån omfattar med andra ord såväl en minskad skatt som uppskjuten beskattning. Skatteförmånen måste dock givetvis avse en skatt som omfattas av det aktuella regelverket (jfr föreslagna 2 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang). Vidare är syftet med arrangemanget inte avgörande för om kriteriet om den huvudsakliga fördelen ska vara uppfyllt, utan en objektiv bedömning ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Om arrangemanget avser ett marknadsförbart arrangemang som (vid tidpunkten för uppgiftsskyldighetens inträde) saknar användare får bedömningen göras utifrån om en skatteförmån typiskt sett är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, 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.

Mot bakgrund av vad som framgår ovan bör en bestämmelse införas där det framgår att vissa gränsöverskridande arrangemang bara ska vara rapporteringspliktiga om en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Lagförslag

Bestämmelser om vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga tas in i 13 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5 Kännetecken

5.5.1 Omvandling av inkomst

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det innebär att en inkomst omvandlas till en tillgång, gåva eller annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller undantas från beskattning.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Vissa remissinstanser anför att kännetecknet behöver förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. *Skatteverket* och *Svensk Försäkring* anför att det bör tydliggöras hur kapitalförsäkringar kan träffas av kännetecknet.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 är kännetecknet avseende omvandling av inkomst. Av DAC 6 framgår (under kategori B.2 i del II i bilaga IV till DAC) följande. ”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”. Kännetecknet är

ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas.

Kännetecknet kan användas för att t.ex. fånga in arrangemang som går ut på att omvandla arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster. Med uttrycket annan kategori av inkomst avses inte bara omvandling av inkomster från ett inkomstslag till ett annat. Även inom ett och samma inkomstslag kan det finnas kategorier av inkomster som beskattas olika. Exempelvis kan en försäljning av aktier som utgör lagertillgångar beskattas 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 eller jurisdiktion. Moderbolaget skulle genom ett sådant arrangemang kunna omvandla en skattepliktig ränteinkomst till en skattefri utdelning från dotterbolaget.

Skatteverket och *Svensk Försäkring* anför att det bör tydliggöras hur kapitalförsäkringar kan träffas av kännetecknet. Utredningen anför att även fall där aktier läggs in i en kapitalförsäkring kan omfattas av bestämmelsen, eftersom detta innebär att framtida inkomster hänförliga till aktierna omvandlas till en ökning av värdet av försäkringen (dvs. omvandlas till en tillgång). Enligt Skatteverket är det svårt att förstå att inkomster hänförliga till att t.ex. börsaktier omvandlas till en ökning av värdet på försäkringen i sig skulle vara avgörande. Visserligen synes en förmån i någon mening uppkomma om värdet går upp, men avdrag medges inte vid en motsvarande värdenedgång. Avkastningsskatten är tänkt att ersätta kapitalbeskattningen av utdelning och kapitalvinst och den tas ut oavsett hur innehavet utvecklas under tiden. Vad som bör omfattas av bestämmelsen är enligt Skatteverket däremot de fall där ett inlägg innebär någon form av kringgående av syftet bakom bestämmelserna t.ex. då tjänsteinkomst eller näringsinkomst ersätts av avkastningsskatt (jfr RÅ 2010 ref. 51). Med anledning av vad Skatteverket och Svensk Försäkring anför vill regeringen klagöra följande. Att använda sig av en kapitalförsäkring utgör i sig inte ett arrangemang som är rapporteringspliktigt enligt regelverket. Om däremot kapitalförsäkringen används för att exempelvis omvandla inkomst till lägre beskattad inkomst bör kännetecknet bli tillämpligt, om testet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) är uppfyllt.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) och *Sveriges advokatsamfund* anför att kännetecknet behöver förtydligas i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Förutom vad som anförs ovan ger Europeiska kommissionens mötesdokument till EU:s arbetsgrupp för skattefrågor den 21 september 2017 flera exempel på där kännetecknet kan bli tillämpligt, se s. 4 i Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) (WK 9981/2017 INIT).

Ett exempel på en situation som inte omfattas av kännetecknet är då en avdragsgill betalning görs från ett bolag i en stat eller jurisdiktion med högre skattesats till ett bolag i en stat eller jurisdiktion 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 kännetecken som innefattar gränsöverskridande betalningar.

En renodlad gåva torde inte kunna innebära att bestämmelsen blir tillämplig. Däremot omfattas fall där viss ersättning betalas, men där transaktionen i sin helhet betraktas som en gåva vid inkomstbeskattningen.

Utredningen har valt att använda ordet tillgång i stället för det i direktivet använda ordet kapital. I andra språkversioner används capital (eng.) och Vermögen (ty.), vilket ofta översätts med förmögenhet/tillgång. Regeringen gör i likhet med utredningen bedömningen att ordet tillgång bättre överensstämmer med innebörden i de andra språkversionerna.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende omvandling av inkomst tas in i 14 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.2 Användning av ett förvärvat företags underskott

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om

1. arrangemanget innefattar förvärv av andelar i ett företag,
2. den huvudsakliga verksamheten i företaget upphör i samband med förvärvet, och
3. förvärvaren använder företagets underskott hänförligt till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I utredningens förslag anges att den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet, och förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder det förvärvade företagets underskott.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att kännetecknet endast ska tillämpas på bolag som har förluster från tidigare år. *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför att uttrycket ”i samband med” måste tydliggöras. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det kommer att uppstå praktiska tillämpningsproblem vad gäller hur ett underskott som har uppkommit under förvärvsåret, men före tidpunkten för förvärvet, ska fastställas och enligt vilka principer. *Skatteverket* anför att förslaget bör omfatta även gamla förluster i vilande företag som inte aktivt bedriver någon verksamhet.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 avser arrangemang genom vilket ett förvärvat företags underskott används. Av DAC 6 framgår (under kategori B.1 i del II i bilaga IV till DAC) följande. 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 stat eller jurisdiktion eller genom att påskynda utnyttjandet av dessa förluster. Kännetecknet är ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att kännetecknet endast ska tillämpas på bolag som har förluster från tidigare år. Eftersom underskott fastställs på årsbasis är detta också i överensstämmelse med direktivets ordalydelse om att förlusterna ska vara hänförliga till tid före förvärvet. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det kommer att uppstå praktiska tillämpningsproblem vad gäller hur ett underskott som har uppkommit under förvärvsåret, men före tidpunkten för förvärvet, ska fastställas och enligt vilka principer. Med anledning av vad *FAR* m.fl. och *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför vill regeringen förtydliga följande. Syftet med kännetecknet är att träffa situationer där företag förvärvas för att företagets förluster ska användas för att minska skattebördan för förvärvaren av företaget. Av direktivet framgår att en deltagare i arrangemanget vidtar överlagda åtgärder genom att förvärva ett företag som går med förlust (eng. *acquiring a loss-making company*). Direktivet begränsas således inte till att det ska vara årligt fastställda förluster utan förlusten kan även vara upparbetad det år under vilket företaget förvärvas. Något behov av att kunna fastställa ett underskott bör inte heller föreligga för den uppgiftsskyldige rådgivaren eller användaren, för att de ska kunna avgöra om uppgiftsskyldighet föreligger. Rimligen bör dessa vara medvetna om förlusterna i företaget. Något ytterligare förtydligande är inte behövligt i denna del.

Av direktivets ordalydelse framgår att den huvudsakliga verksamheten i det förvärvade företaget ska avbrytas efter förvärvet (eng. *acquiring a loss-company, discontinuing the main activity of such company*). I utredningens förslag används termen *avvecklas*. Vidare framgår att bestämmelsen bör vara tillämplig oavsett om förlustföretagets huvudsakliga verksamhet avvecklas före eller efter förvärvet. Av förslaget framgår därför att den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas *i samband med* förvärvet.

Förvaltningsrätten i Göteborg anför att förvärv av företag kan innebära långa ledtider vilket medför att uttrycket ”i samband med” kan leda till omfattande gränsdragningsproblematik. Vidare måste kopplingen mellan förvärvet och den avvecklade verksamheten tydliggöras. Med anledning av vad *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför vill regeringen anför följande. Syftet med bestämmelsen är att träffa de strukturer som kännetecknas av att ett företag förvärvas med anledning av de förluster som finns i eller som upparbetats i företaget innan förvärvet, oavsett vilken verksamhet som bedrivs i företaget. Av direktivet framgår att den huvudsakliga verksamheten i det förvärvade företaget ska avbrytas. Den engelska termen som används är ”*discontinuing*” vilket även bör kunna översättas med ”upphöra” eller ”upphöra med”. Av DAC 6 krävs med andra ord att förvärvaren upphör att driva den huvudsakliga verksamheten vidare i det förvärvade företaget. Någon avveckling med innebörden att den huvudsakliga verksamheten ska avyttras, avregistreras eller liknande torde dock inte krävas. Regeringen anser vidare att syftet med kännetecknet går förlorat om direktivet tolkas som att den huvudsakliga verksamheten måste upphöra efter det att förlustföretaget förvärvats men inte innan förvärvet. Om den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med förvärvet är att få en skatteförmån genom användning av förlustföretagets förluster, torde vanligtvis verksamheten upphöra i företaget före eller i nära anslutning till förvärvet, vilket även inkluderar att

verksamheten upphör omedelbart vid förvärvet eller kort tid därefter. Om förvärvaren driver verksamheten vidare i flera år efter förvärvet är villkoret däremot inte uppfyllt. Eftersom det av direktivet framgår att det ska röra sig om överlagda åtgärder (eng. contrived steps) och att den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, med arrangemanget ska vara att uppnå en skattefördel bör inte några större gränsdragningsproblem uppstå. Regeringen vill vidare tydliggöra att ”i samband med förvärvet” är en tolkning av direktivet som bedöms överensstämma med direktivets syfte och är därför inte avsedd att ses som en utvidgning av direktivets tillämpningsområde.

Eftersom företaget som förvärvas kan gå med vinst under förvärvsåret, men ha fastställda förluster från tidigare år, bör det inte uppställas något krav på att företaget som förvärvas ska gå med förlust. I stället bör det framgå att underskott som används för att uppnå en skatteförmån ska vara hänförligt till tid före förvärvet. Detta medför att både tidigare års fastställda underskott kan beaktas men även förluster som uppkommit under förvärvsåret.

Skatteverket anför att även gamla förluster i vilande företag, som inte bedriver någon verksamhet, bör omfattas. Med anledning av vad Skatteverket anför vill regeringen tydliggöra följande. Såsom framgår ovan krävs att den huvudsakliga verksamheten i det förvärvade företaget upphör och att detta ska ske i samband med förvärvet. Mot bakgrund av hur direktivet är utformat gör regeringen bedömningen att någon utvidgning inte bör ske i denna del.

Kännetecknet omfattar, som framgått ovan, enbart överlagda åtgärder. Regeringen anser inte att det är nödvändigt att ta med ett motsvarande villkor i lagtexten. Kännetecknet omfattar endast de fall där den huvudsakliga verksamheten i företaget upphör i samband med förvärvet. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs också att den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med arrangemanget är att uppnå en skatteförmån. Ett villkor om att det ska röra sig om överlagda åtgärder förefaller mot denna bakgrund överflödigt.

Utredningen föreslår att den som utnyttjar det förvärvade företags förluster även kan vara en anknuten person till förvärvaren. Regeringen gör bedömningen att direktivet inte ger utrymme för en sådan tolkning och att bestämmelsen inte bör utformas enligt utredningens förslag i denna del. Bestämmelsen bör därmed utformas så att det endast är förvärvaren som ska använda det förvärvade företags underskott för att minska sin skattepliktiga inkomst.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende användning av ett förvärvat företags underskott tas in i 15 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.3 Standardiserade arrangemang

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om arrangemanget

1. väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur, och

2. är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig utsträckning behöva anpassas för att kunna genomföras.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför att bestämmelsen bör förtydligas. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att förslaget och direktivet inte överensstämmer med den begränsade tillämpning som utredningen ger uttryck för.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 är kännetecknet avseende standardiserade arrangemang. Av DAC 6 framgår (under kategori A.3 i del II i bilaga IV till DAC) följande. 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. Kännetecknet är ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas.

Ett kännetecken avseende s.k. standardiserade skatteprodukter 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 således i huvudsak tillämpligt på marknadsförbara arrangemang, det vill säga arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning (se artikel 9.24 i DAC).

Kännetecknets utmärkande drag är att arrangemanget är lätt att mångfaldiga och brukar beskrivas som ett ”plug and play-arrangemang”. Ett standardiserat arrangemang torde även behöva ha förmedlats 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, se Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) den 21 september 2017 (WK 9981/2017 INIT). Detta bör enligt regeringens mening 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 OECD:s rapport om Mandatory Disclosure Rules (Åtgärd 12, punkt 104) och standardiserade skatteprodukter (eng. Standardised tax products). Detsamma gäller tillämpningen av det kännetecken avseende standardiserade arrangemang som finns i Förenade kungarikets regelverk avseende informationsskyldighet, DOTAS, som endast är tillämpligt om det finns en professionell rådgivare avseende arrangemanget (se HM Revenue & Customs, Disclosure of tax avoidance schemes: guidance, uppdaterad den 20 april 2018, s. 48). I Korea finns liknande standardiserade arrangemang som är inriktade på finansiella produkter. Produkterna är typiska massmarknadsförda produkter där ett flertal användare ingår i huvudsak samma avtalsliknande arrangemang. Sådana produkter är huvudsakligen skattedrivande och det är högst osannolikt att de skulle säljas utan att en skatteförmån uppnås (se OECD:s rapport, åtgärd 12, punkt 105).

Förvaltningsrätten i Göteborg anför att bestämmelsen bör förtydligas. Det finns en risk att begreppet tolkas på så sätt att det kommer att innefatta skatteplanering

på en mycket grundläggande nivå, det vill säga sådan skatteplanering som är vanligt förekommande och accepterat av lagstiftaren. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att förslaget och direktivet inte överensstämmer med den begränsade tillämpning som utredningen ger uttryck för. Utredningen anför bl.a. att ”skatteupplägg som används av ett stort antal skattskyldiga och som utformas på ett liknande sätt, såsom var fallet med de s.k. kattrumporna” inte kan anses vara standardiserade arrangemang. Förvaltningsrätten ifrågasätter om inte ett sådant förfarande som benämns kattrumpa (se prop. 2016/17:99 s. 27–37) är ett typexempel på ett sådant arrangemang som omfattas av lagtextens ordalydelse. Om bestämmelsen ska begränsas till sådana arrangemang som utredningen ger uttryck för måste detta framgå av lagtexten och kommentaren till lagtexten bör utvecklas.

Med anledning av vad förvaltningsrätterna anför vill regeringen förtydliga följande. I likhet med utredningen gör regeringen bedömningen att kännetecknet endast är avsett att omfatta arrangemang som rör färdiga paketlösningar och är tillgängligt för en större krets användare, s.k. plug and play-arrangemang som redogörs för ovan. Användaren av ett standardiserat arrangemang ska inte behöva företa komplicerade procedurer för att arrangemanget ska genomföras. Ett standardiserat arrangemang kan däremot innebära att en användare behöver ingå eller genomföra vissa på förhand bestämda avtal, transaktioner, rättshandlingar eller liknande. I exemplet från Korea (som nämns ovan) förutsätter arrangemanget att användaren ingår ett standardiserat avtal. Utredningen tar upp de s.k. kattrumporna som ett exempel på arrangemang som inte ska anses vara standardiserat i direktivets mening. Förfarandet med de s.k. kattrumporna omöjliggjordes genom en s.k. stoppskrivelse till riksdagen 2016 (skr. 2016/17:38, prop. 2016/17:99). Förfarandet med de s.k. kattrumporna innebär att överlåtaren, som utgörs av en fysisk person, överlåter en fastighet till ett bolag som direkt eller indirekt ägs av överlåtaren och närstående till denna. Överlåtelsen sker mot en ersättning som understiger fastighetens taxeringsvärde men överstiger det skattemässiga värdet. Härefter kan andelarna i det bolag till vilket fastigheten har överlåtits avyttras för marknadsvärdet till den slutliga förvärvaren (se prop. 2016/17:99 s. 30). Av beskrivningen framgår att inte oväsentliga delar i förfarandet är skraddarsydda och att förfarandet till sin struktur inte kan anses som väsentligen standardiserat eller innehålla väsentligen standardiserad dokumentation, i enlighet med direktivets mening.

I inkomstskattelagen förekommer ett antal värderande uttryck, däribland väsentligen. Uttrycket väsentlig förekommer på flera ställen i inkomstskattelagen och avser ibland kvalitativa och ibland kvantitativa begrepp. De värderande uttryck som används i svensk rätt behöver dock inte ha samma betydelse som begrepp som används i ett direktiv (jfr avsnitt 5.4.4 avseende uttrycket huvudsakliga fördelarna). I beskrivningen av standardiserade arrangemang ovan framgår att uttrycket väsentligen bör tolkas som att endast mycket små justeringar ska behöva utföras för att anpassas till olika användare. Detsamma gäller dokumentationen eller strukturen som väsentligen ska vara standardiserad, dvs. om några avvikelser ska förekomma ska dessa vara små. Regeringen gör bedömningen att förslaget bör överensstämma med direktivets ordalydelse och att några ytterligare förtydliganden inte behövs.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende standardiserade arrangemang tas in 16 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.4 Konfidentialitetsvillkor

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att bestämmelsen är oklar och att den behöver förtydligas.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 är kännetecknet avseende konfidentialitetsvillkor. Av DAC 6 framgår (under kategori A.1 i del II i bilaga IV till DAC) följande. 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 skattemyndigheter, hur arrangemanget kan säkerställa en skattefördel. Kännetecknet är ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas.

Kännetecknet tar främst sikte på utformningen av avtalet mellan rådgivare och användare där användaren har åtagit sig att inte föra information om arrangemanget vidare till någon annan rådgivare eller till någon skattemyndighet. Om en rådgivare har utvecklat ett arrangemang med tillräckligt nya och innovativa element är det troligt att rådgivaren inte vill avslöja för konkurrenterna hur arrangemanget är utformat och ett tillhandahållande av arrangemanget kan därför villkoras av rådgivaren. Ett sådant arrangemang är i sin tur troligtvis av stort intresse för skattemyndigheterna då det är nydanande och antagligen innehåller nya skatteplaneringsstrukturer. Genom konfidentialitetsvillkoret kan rådgivaren bibehålla en konkurrensfördel gentemot sina konkurrenter och fortsätta sälja och förmedla arrangemanget till ytterligare klienter. När det gäller begreppet deltagare, se avsnitt 5.4.2.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att innebörden av uttrycket andra rådgivare är oklar. Vidare konstaterar förvaltningsrätten att uttrycket en utländsk skattemyndighet föreslås i detta sammanhang men att uttrycket behörig myndighet föreslås i övriga bestämmelser, med tillsynes samma innebörd. Med anledning av vad förvaltningsrätten anför vill regeringen förtydliga följande. Av direktivet framgår att information om tillvägagångssättet hur en skatteförmån säkerställs genom arrangemanget inte ska lämnas till andra förmedlare eller skattemyndigheterna (eng. other intermediaries or the tax authorities). Regeringen anser inte att det krävs ytterligare tydliggörande av uttrycket andra rådgivare (förmedlare enligt direktivet). Det följer av regleringen och dess syfte att de rådgivare som inte får informeras om tillvägagångssättet att uppnå en skatteförmån

är andra rådgivare än den rådgivare som exempelvis har utformat eller tillgängliggjort arrangemanget och som även villkorar arrangemanget. När det kommer till uttrycket utländsk skattemyndighet är det viktigt att tydliggöra att en behörig myndighet i direktivets mening inte är detsamma som skattemyndighet i samtliga medlemsstater. I vissa medlemsstater är exempelvis den behöriga myndigheten landets motsvarighet till Finansdepartementet (se Förteckning över behöriga myndigheter enligt artikel 4.1 i rådets direktiv 2011/16/EU [2013/C 382/05]). Med andra ord har behörig myndighet och skattemyndigheter olika innebörd i direktivets mening. I detta fall är det skattemyndigheterna som rådgivaren inte önskar att informationen ska nå.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende konfidentialitetsvillkor tas in 17 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.5 Ersättning kopplad till skatteförmånen

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om rådgivarens ersättning

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

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag framgår att arrangemanget är rapporteringspliktigt om rådgivarens ersättning är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att denna typ av arrangemang torde förekomma i begränsad utsträckning i Sverige då det är generellt sett tveksamt från yrkesetisk synpunkt och får inte förekomma vid rådgivning till revisionskunder. *Skatteverket* anför att förslaget utformning inte överensstämmer med direktivets lydelse.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 avser arrangemang där rådgivaren tar ut en avgift beroende på eventuell positiv utgång som rådgivningen genererar (s.k. contingency fee eller conditional fee). Av DAC 6 framgår (under kategori A.2 i del II i bilaga IV till DAC) följande. 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. Kännetecknet är ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas.

Som *FAR m.fl.* anför och vad som även framgår av betänkandet (SOU 2018:91, kapitel 4) torde ersättningsvillkor som de som framgår av kännetecknet inte tillämpas i någon större utsträckning i samband med skatterådgivning i Sverige. De yrkesetiska regler som bl.a. advokater och revisorer har att följa begränsar möjligheterna för dessa yrkesgrupper att ta ut resultatbaserade arvoden.

Skatteverket anför att förslagets utformning inte överensstämmer med direktivets lydelse. Förslagsvis bör av bestämmelsen framgå att ”oberoende av om en skatteförmån uppnås till följd av arrangemanget eller inte så omfattar det en skyldighet för förmedlaren att helt eller delvis återbetala ersättning för arrangemanget om avsedd skatteförmån helt eller delvis inte uppnåtts”. Med anledning av vad *Skatteverket* anför vill regeringen förtydliga följande. I utredningens förslag framgår att ersättningen är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån. Med andra ord är ersättningen beroende av om skatteförmånen de facto uppkommer med anledning av arrangemanget eller om skatteförmånen uppkommer av annan anledning. Som framgår av direktivet innefattas avtalsvillkor som exempelvis innebär att rådgivaren är skyldig att helt eller delvis reducera eller återbetala ersättningen om den avsedda skatteförmånen helt eller delvis inte uppnås. Regeringen anser inte att någon närmare beskrivning av hur ersättningen ska regleras behöver framgå av lag. Regeringen gör bedömningen att det av bestämmelsen bör framgå att rådgivarens ersättning ska vara beroende av om arrangemanget medför en skatteförmån. Det är inte nödvändigt att i författningstexten föra in det värderande uttrycket verkligen.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende ersättning kopplad till skatteförmånen tas in i 18 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.6 Cirkulära transaktioner

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om arrangemanget innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en stat eller jurisdiktion, genom

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

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att cirkulära transaktioner bör definieras i lagtexten. *Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Ikan Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) och *AB Volvo* anför att koncerninterna transaktioner som prissätts i enlighet med principerna i OECD:s Transfer Pricing Guidelines som huvudregel borde vara undantagna från rapporteringsplikt. *Epiroc AB* anför att kännetecknet potentiellt kan medföra att en

stor mängd transaktioner kan anses vara cirkulära, exempelvis tillhandahållande av tjänster inom koncernen.

Skälen för regeringens förslag: Ett av de kännetecken som omfattas av DAC 6 avser arrangemang som inbegriper cirkulära transaktioner. Av DAC 6 framgår (under kategori B.3 i del II i bilaga IV till DAC) följande. 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 (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). Kännetecknet är ett av de kännetecken där kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) måste vara uppfyllt för att beaktas. Exempel på situationer som kan omfattas av kännetecknet kan nämnas när vissa stater eller jurisdiktioner försöker attrahera 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 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, se Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) den 21 september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

I den engelska språkversionen används begreppet round-tripping of funds. Liknande begrepp används i flera andra språkversioner. I den danska versionen används begreppet round-tripping af midler, i den tyska versionen begreppet Round tripping von Vermögen och i den franska versionen un "carrousel" de fonds. Regeringen anser, i likhet med utredningen, att begreppet handel med sig själv som förekommer i den svenska språkversionen, vilken förefaller ha en något annorlunda innebörd, inte bör införas. Regeringen 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 stat eller jurisdiktion.

Om ett företag har en kommersiell huvudfunktion eller inte beror på omständigheterna i det enskilda fallet. För att inte omfattas av kännetecknet måste den kommersiella funktionen vara en huvudsaklig sådan, det vill säga att även om det finns ett subsidiärt kommersiellt syfte skulle arrangemanget fortfarande vara rapporteringspliktigt.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att cirkulära transaktioner bör definieras i lagtexten. Den föreslagna bestämmelsen är dock närmast en beskrivning av vad som ska anses utgöra en cirkulär transaktion. Regeringen gör därför bedömningen att någon särskild definition av vad som ska anses utgöra en cirkulär transaktion inte behövs.

Näringslivets skattedelegation (med instämmande av *Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Ikano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) och *AB Volvo* anför att koncerninterna transaktioner som

prissätts i enlighet med principerna i OECD:s Transfer Pricing Guidelines som huvudregel bör undantas från rapporteringsplikten. Om dessa transaktioner inte undantas från rapporteringsplikten riskerar en stor mängd transaktioner inom en (internationell) koncern att träffas av kännetecknet, exempelvis koncerner med verksamhet i flera länder och som förlägger it-funktioner och redovisningsfunktioner i separata servicebolag som sedan tillhandahåller dessa funktioner till övriga bolag i koncernen. Underlaget för fakturering av redovisningsföretaget kan innehålla kostnader för it-tjänster från it-företaget och tvärtom. *Epiroc AB* anför att det inom koncernen görs en stor mängd gränsöverskridande transaktioner som kan anses vara cirkulära och som genomförs för att efterleva reglerna om internprissättning. Kännetecknet kan därför potentiellt innebära att en stor mängd transaktioner blir rapporteringspliktiga, exempelvis tillhandahållande av tjänster inom koncernen.

För att cirkulära transaktioner ska vara rapporteringspliktiga krävs att arrangemanget uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4). Med andra ord krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget. Avsikten med förslaget om rapporteringspliktiga cirkulära transaktioner är således inte att ordinära koncerninterna transaktioner, för vilka skatteförmån inte är en huvudsaklig fördel, ska omfattas av rapporteringsplikten.

Lagförslag

Ett kännetecken avseende cirkulära transaktioner tas in i 19 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.7 Gränsöverskridande betalningar m.m.

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om arrangemanget innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer, och

1. mottagaren inte har hemvist i någon stat eller jurisdiktion,

2. mottagaren har hemvist i en stat eller jurisdiktion som

a) inte beskattar inkomster från företag eller där skattesatsen för sådana inkomster uppgår till noll eller i det närmaste noll procent, eller

b) är upptagen i en förteckning över stater eller 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 undantagen från beskattning i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har hemvist, eller

4. betalningen är föremål för en förmånlig skatteåtgärd i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har hemvist.

Ett gränsöverskridande arrangemang är även rapporteringspliktigt om arrangemanget

1. medför att avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en stat eller jurisdiktion,

2. medför att undanröjande av dubbelbeskattning begärs för samma inkomst eller förmögenhet i mer än en stat eller jurisdiktion, eller
3. innefattar överföringar av tillgångar och det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna skiljer sig åt betydligt i de berörda staterna eller jurisdiktionerna.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag används begreppet hemmahörande. I utredningens förslag anges att någon inkomstskatt för juridiska personer inte tas ut. Vidare framgår av utredningens förslag att betalningen är helt undantagen från beskattning. Utredningen använder begreppet förmånlig ”skatteregim”. I utredningens förslag framgår att befrielse från dubbelbeskattning begärs och utredningen använder begreppet tillgång i stället för begreppet förmögenhet.

Remissinstanserna: *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att kännetecknet endast bör tillämpas vid direkta betalningar till en mottagare som uppfyller kriterierna i bestämmelsen. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att uttrycket skatteregim bör definieras om uttrycket används i lagtexten och att begreppet ”manufactured payment” bör förklaras närmare i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Vidare uppmärksammar förvaltningsrätten att fysiska personer exkluderas i en av punkterna (punkt I a i DAC 6) och fråga är om detta är avsikten. *Skatteverket* anför att frågeställningen om delägarbeskattade subjekts hemvist bör utvecklas.

Skälen för regeringens förslag

Några av de kännetecken som omfattas av DAC 6 avser olika gränsöverskridande transaktioner. Dessa kännetecken finns under kategori C.1–4 i del II i bilaga IV till DAC. Vissa av de gränsöverskridande transaktionerna i kategori C.1 måste även uppfylla kriteriet om den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, (se avsnitt 5.4.4) för att vara tillämpliga. Övriga kännetecken är inte kopplade till kriteriet om den huvudsakliga fördelen.

Avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer

Av DAC 6 framgår (under kategori C.1 i del II i bilaga IV till DAC) följande. Ett arrangemang är rapporteringspliktigt om det inbegriper avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna företag, om minst ett av följande förhållanden föreligger:

1. Mottagaren har inte skatterättslig hemvist i någon skattejurisdiktion.
2. 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.
3. Betalningen undantas fullständigt från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.

4. Betalningen omfattas av en förmånlig skatteåtgärd i den jurisdiktion där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist.

För att kännetecknet i under kategori C.1 ska vara uppfyllt krävs att minst ett av villkoren i a–d är uppfyllda. För att punkt b (i), c och d ska anses uppfyllda krävs även att kriteriet om den huvudsakliga fördelen är uppfyllt, dvs. att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se avsnitt 5.4.4). Av tredje stycket i del I i bilaga IV till DAC anges vidare att endast förekomsten av de förhållanden som anges i punkt b (i), c och d inte på egen hand kan fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen.

I punkt 1 a regleras fall där mottagaren inte har skatterättslig hemvist i någon stat eller jurisdiktion. Ett sådant fall kan uppstå i och med skillnader i regleringen mellan stater eller jurisdiktioner när det gäller vad som krävs för att anses ha hemvist i en stat eller jurisdiktion.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Punkt 1 b (i) avser fall där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion som antingen inte tar ut någon bolagsskatt eller som tar ut bolagsskatt med en skattesats på noll eller nära noll. Enligt regeringens bedömning bör det vara den nominella skattesatsen som avses. Det är vidare endast den skattesats som generellt gäller för denna typ av inkomster som avses och inte de fall där exempelvis vissa typer av bolag beskattas med en nollskattesats. I utredningens förslag anges att någon inkomstskatt för juridiska personer inte tas ut. Regeringen gör bedömningen att lagtexten bättre överensstämmer med direktivet om hänvisning i stället sker till inkomster från företag. Företag enligt förslaget avser person som inte är en fysisk person (se avsnitt 5.4.3 och 8 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang).

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 stater eller jurisdiktioner som ska föras upp på EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet (se Europeiska unionens råd, Rådets slutsatser om EU:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet [2017/C 438/04], bilaga 1). I vissa sammanhang används även uttrycket ”no or only Nominal Tax” vilket torde ha motsvarande innebörd. Av OECD:s rapport från 2018 (Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions, Inclusive Framework on BEPS: Action 5 [punkt 21, fotnot 7]) framgår följande “The 1998 Report (OECD, 1998) uses the terminology of “no or low effective tax rates” for preferential regimes and “no or only nominal taxes” for jurisdictions that were then called “tax havens” without defining either term by reference to a set or a specific rate. The purpose of considering nominal tax jurisdictions along with zero tax jurisdictions is to ensure that there is not an incentive for zero rate jurisdictions to shift to a rate near zero. Utredningen gör bedömningen att en skattesats på nära noll rimligen kan antas avse fall där en stat eller jurisdiktion tar ut bolagsskatt men att skattesatsen är fastställd till en obetydlig nivå, dvs. mellan noll och en procent. Utredningens bedömning torde ha sin grund i ett uttalande som gjordes på ett

möte den 24 september 2018 som medlemsstaterna hade med kommissionen. Av kommissionens mötesrapport framgår att en skattesats på nära noll i stort torde vara en skattesats under en procent ("the tax at the rate of almost zero broadly refers to a nominal rate below 1 %"), se Summery Record – prepared by the Commission Services, Working Party IV, Direct Taxation, 24 September 2018. Enligt regeringen är det dock problematiskt att uttala när en skattesats ska anses vara nära noll. Ett sådant uttalande skulle möjliggöra att kännetecknet lätt skulle kunna kringgå så länge skattesatsen överstiger den fastslagna procentsatsen, om än med minsta möjliga marginal. Som framgår av OECD:s rapport från 1998 är avsikten med uttrycket "nära noll" att minska risken för att stater eller jurisdiktioner med en skattesats på noll höjer skattesatsen symboliskt för att undgå regleringen.

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.

För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att arrangemanget uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4).

Förvaltningsrätten i Stockholm uppmärksammar att fysiska personer exkluderas i punkt 1.b (i). Med anledning av vad förvaltningsrätten anför vill regeringen förtydliga följande. Av direktivet framgår att mottagaren av betalningen ska ha hemvist i en stat eller jurisdiktion som inte har någon bolagsskatt (eng. corporate tax) eller där bolagsskatt tas ut med en skattesats på noll eller nära noll. Med andra ord uppställer kännetecknet ett krav på att mottagaren av betalningen ska vara en person som kan vara föremål för bolagsskatt. Regeringen anser inte att det finns anledning att i denna del tolka direktivet på annat sätt.

Punkt 1 b (ii) rör fall där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist i en stat eller jurisdiktion som är upptagen i en förteckning över stater eller 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 stater eller jurisdiktioner på skatteområdet, (2017/C 438/04) bilaga 1. Denna förteckning har därefter uppdaterats ett flertal gånger och omfattar nu åtta stater eller jurisdiktioner, se EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner på skatteområdet (EUC C 386/, 14.11.2019 s. 2). Arrangemang som innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar som görs till mottagare i någon av dessa stater eller jurisdiktioner omfattas således av detta kännetecken. Bedömningen av om ett arrangemang är rapporteringspliktigt vid tidpunkten för uppgiftsskyldighetens inträde får göras utifrån den förteckning som är aktuell och offentliggjord vid tidpunkten för då en uppgiftsskyldig senast ska lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket alternativt vid den tidpunkt då uppgiftslämningen faktiskt genomfördes, om den tidpunkten ligger före den alternativa tidpunkten. Inom OECD finns OECD/G20-förteckning över icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner (eng. non-cooperative jurisdictions) såvitt avser transparens dvs. de stater eller jurisdiktioner som inte uppnår den implementeringsnivå som krävs när det gäller de överenskomna internationella standarderna avseende utbyte av uppgifter på begäran och automatiskt utbyte av

uppgifter. Även denna förteckning uppdateras kontinuerligt (se OECD:s generalsekreterares skatterapport till G20:s finansministrar och centralbankchefer, oktober 2019). I fråga om lämplig teknik för hänvisning till EU:s- och OECD/G20:s förteckning över icke-samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet görs följande bedömning. Den svenska regleringen av uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang enligt punkt 1 b(ii) är beroende av vilka stater eller jurisdiktioner som finns på förteckningarna. För att säkerställa att en ändring i förteckningarna får omedelbart genomslag när det gäller tillämpningen av lagen om rapporteringspliktiga arrangemang bör därför bestämmelsen som genomför punkt 1 b(ii) i direktivet vara dynamisk. Det skulle underlätta för de uppgiftsskyldiga personerna om Skatteverket informerar, t.ex. på myndighetens webbplats, om vilka stater och jurisdiktioner som finns med i förteckningarna.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Punkt 1 c rör fall där betalningen är helt undantagen från beskattning i den stat eller 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. Exempelvis kan ett finansiellt instrument behandlas som ett skuldinstrument i den betalande staten eller jurisdiktionen och därmed medges avdrag för betalningen eftersom den klassificeras som en ränteutgift medan den mottagande staten eller jurisdiktionen klassificerar instrumentet som eget kapital och samma betalning som en utdelning som är skattefri. Utredningen förslag följer ordalydelsen av direktivet. Regeringen gör bedömningen att bestämmelsen får samma innebörd utan att det uttryckligen framgår av bestämmelsen att betalningen helt undantas (eng. full exemption) från beskattning.

För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att arrangemanget uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4).

Av punkt 1 d framgår att betalningen ska omfatta en förmånlig skatteåtgärd (eng. preferential tax regime). Punkten tar sikte på betalningar som omfattas av förmånliga skatteåtgärder (inom OECD används även termen förmånlig skatteregim) i den stat där mottagaren har sin skatterättsliga hemvist. Begreppet förmånlig skatteåtgärd definieras inte i DAC 6. Begreppet torde dock ha samma betydelse som i slutrapporten avseende åtgärd 5 i BEPS-projektet, där begreppet förmånlig skatteregim används. Denna åtgärd har 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, se OECD:s rapport Countering

Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, s. 19 och 20.

Med tanke på utformningen av kännetecknet bör det omfatta inte bara förmånliga skatteåtgärder som bedömts vara skadliga (harmful tax practices) utan även sådana förmånliga skatteåtgärder som följer OECD:s rekommendationer. Ett sådant exempel är den nederländska innovation box-regimen och ett annat är Förenade kungarikets patent box-regim som nämns i OECD:s rapport s. 15 och 16.

För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att arrangementet uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4).

I utredningens förslag används termen skatteregim i stället för den i direktivet använda termen skatteåtgärd. Regeringen gör bedömningen att termen förmånlig skatteåtgärd bättre beskriver vad som avses med bestämmelsen. Regeringen gör därför bedömningen att direktivets ordalydelse bör användas. Förvaltningsrätten i Stockholm anför att uttrycket skatteregim bör definieras om uttrycket används i lagtexten. Med anledning av vad förvaltningsrätten anför vill regeringen förtydliga följande. Uttrycken förmånlig skatteregim och förmånlig skatteåtgärd är vedertagna uttryck inom OECD och EU. Regeringen bedömer att uttrycket förmånlig skatteåtgärd inte behöver definieras i lag.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att kännetecknet endast bör tillämpas vid direkta betalningar till en mottagare som uppfyller kriterierna i bestämmelsen och att det inte bör uppstå någon uppgiftsskyldighet hos den svenska betalaren vid slussning om det inte är den svenska betalaren som slussar betalningen vidare till det lågbeskattade subjektet. Vidare anför FAR m.fl. att det bör tydliggöras att det är arrangemanget som helhet som ska rapporteras och inte enskilda betalningar. Med anledning av vad FAR m.fl. anför vill regeringen anföra följande. Av kännetecknet framgår att arrangemanget inbegriper (eng. involves) avdragsgilla betalningar mellan två eller flera anknutna personer. Vidare framgår av artikel 3.18 andra stycket i DAC att ett arrangemang omfattar en serie av arrangemang och att ett arrangemang kan bestå av flera steg eller delar (se avsnitt 5.4.1). Regeringen är därför av den uppfattningen att någon generell begränsning av kännetecknet på så sätt som FAR m.fl. förespråkar inte är möjlig. Bedömningen måste ske utifrån förutsättningarna i det enskilda fallet.

En grundläggande fråga vid tillämpningen av punkt 1 b–d är i vilken stat eller jurisdiktion betalningsmottagaren har skatterättslig hemvist. I fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade juridiska personer, som saknar skatterättslig hemvist, ska i stället delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra (jfr avsnitt 5.3.1).

Skatteverket anför att frågeställningen om delägarbeskattade subjekts hemvist bör utvecklas. Myndigheten anser att det är otillfredsställande om kännetecknet endast blir tillämpligt i de fall delägarna har hemvist i samma stat eller jurisdiktion där bolaget är registrerat. Det förekommer t.ex. förfaranden med hybrida mismatchningar av aktuellt slag där samtliga delägare har hemvist i andra länder än där det delägarbeskattade subjektet är registrerat. Med anledning av vad Skatteverket framför vill regeringen anföra följande. Förevarande kännetecken avser arrangemang där avdragsgilla betalningar exempelvis inte beskattas där

mottagaren av betalningen har sin skatterättsliga hemvist. Kännetecknen syftar med andra ord till att fånga upp avdragsgilla gränsöverskridande betalningar som inte beskattas, eller beskattas mycket lågt, hos den person som mottar betalningen. Eftersom ett delägarbeskattat subjekt inte är skattskyldigt för inkomstskatt i någon stat eller jurisdiktion skulle detta kunna medföra att delägarbeskattade subjekt som mottar en gränsöverskridande betalning inte träffas av kännetecknen (C.1 a–d), vilket enligt regeringen inte kan vara syftet med direktivet. Regeringen är av den uppfattningen att när det gäller delägarbeskattade subjekt får delägarens skatterättsliga hemvist även avgöra det delägarbeskattade subjektets hemvist (se avsnitt 5.3.1). Den verkliga mottagaren av betalningen, som även kan vara föremål för beskattning, är med andra ord delägaren till det delägarbeskattade subjektet. Regeringen gör därför bedömningen att betalningen får anses gå till delägaren och den stat eller jurisdiktion där delägaren har sin skatterättsliga hemvist. Regeringen gör bedömningen att det även i dessa fall är delägarens hemvist som avgör om kännetecknen är tillämpliga och att transparensen i det delägarbeskattade subjektet gör att det är delägaren som får anses vara mottagare av betalningen.

Avdrag yrkas i flera stater eller jurisdiktioner

Av DAC 6 framgår (under kategori C.2 i del II i bilaga IV till DAC) följande. Ett arrangemang är rapporteringspliktigt där avdrag för samma avskrivning på tillgången yrkas i mer än en jurisdiktion. Kännetecknet avser att träffa bl.a. fall där avskrivningar på en leasad tillgång görs i två olika stater eller jurisdiktioner på grund av att det i den ena staten eller jurisdiktionen är leasegivaren som har rätt att göra avskrivningar och i den andra staten eller jurisdiktionen leasetagaren, se Europeiska kommissionens mötesdokument från den 21 september 2017 – Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) (WK 9981/2017/ INIT). Situationer som enligt regeringen inte bör omfattas av kännetecknet är exempelvis om båda staterna eller jurisdiktionerna, förutom att samma utgifter dras av i båda staterna eller jurisdiktionerna, även beskattar samma intäkter. Detta kan exempelvis vara fallet om ett svenskt företag med ett utländskt fast driftställe förvärvar ett inventarium och avdrag för utgiften görs både i Sverige och i den stat eller jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget. Enligt inkomstskattelagen är en i Sverige obegränsat skattskyldig juridisk person skattskyldig här för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Vidare gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Såväl inkomster som utgifter hänförliga till det utländska fasta driftstället beaktas således vid den svenska beskattningen. Eventuell dubbelbeskattning undviks enligt bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Det kan i sammanhanget nämnas att vissa av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater innebär en annan behandling av inkomster och utgifter än den nyss beskrivna.

När det gäller t.ex. leasingavtal enligt ovan är det av vikt att poängtera att det är slutandet av leasingavtalet som utgör det eller del av det rapporteringspliktiga arrangemanget. Den omständighet att avskrivningar på tillgången görs löpande innebär således inte att det rör sig om flera separata rapporteringspliktiga arrangemang.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Undanröjande av dubbelbeskattning begärs för samma inkomst eller förmögenhet

Av DAC 6 framgår (under kategori C.3 i del II i bilaga IV till DAC) följande. Ett arrangemang är rapporteringspliktigt där befrielse från dubbel beskattning av samma inkomst eller kapital yrkas i mer än en stat eller jurisdiktion. I detta fall avses med andra ord när undanröjande av dubbelbeskattning begärs för samma inkomst eller förmögenhet i mer än en stat eller jurisdiktion. Utredningen har följt ordalydelsen av den svenska språkversionen. I andra språkversioner används *capital* (eng.) och *Vermögen* (ty.), vilket ofta översätts med förmögenhet/tillgång. Regeringen gör bedömningen att formuleringen undanröjande av dubbelbeskattning och ordet förmögenhet bättre överensstämmer med innebörden av kännetecknet.

Kännetecknet omfattar t.ex. s.k. hybridöverföringar, se Europeiska kommissionens mötesdokument den 21 september 2017 – Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) (WK 9981/2017/ INIT). En hybridöverföring av finansiella instrument innebär att två jurisdiktioner intar olika synsätt i fråga om vilken part i ett avtal om överföring av finansiella instrument som i skattehänseende anses uppbära eventuell avkastning på de överförda instrumenten. Båda parter i avtalet kan då, var och en i den stat eller jurisdiktion där denne är hemmahörande, komma att begära avräkning för utländsk källskatt som tagits ut på en intäkt från de överförda finansiella instrumenten. Om beskattningsunderlaget i den ena staten eller jurisdiktionen minskas genom en s.k. *manufactured payment* enligt avtalet från den ena parten till den andra kan avräkningsbeloppet öka. Denna problematik berörs i OECD:s BEPS-rapport åtgärd 2 (Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements) rekommendation 2.2 med tillhörande exempel 2.2 och i rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer (se artikel 9.6 i ändringsdirektivet). Det aktuella kännetecknet är inte begränsat till hybridöverföringar, utan det gäller även andra situationer där skattskyldiga kan begära undanröjande av dubbelbeskattning i mer än en stat eller jurisdiktion. Förvaltningsrätten i Stockholm anför att begreppet *manufactured payment* bör förklaras närmare i det fortsatta lagstiftningsarbetet. Med anledning av vad förvaltningsrätten anför vill regeringen förtydliga följande. Exemplet som framgår ovan är ett av flera exempel i OECD:s BEPS-rapport åtgärd 2. Regeringen hänvisar till rekommendation 2.2 där exemplet finns illustrerat (jfr även prop. 2019/20:13 s. 103–105).

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Överföring av tillgångar

Av DAC 6 framgår (under kategori C.4 i del II i bilaga IV till DAC) följande. Ett arrangemang är rapporteringspliktigt som inbegriper överföring av tillgångar och

där det i de berörda staterna eller jurisdiktionerna föreligger en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna. Kännetecknet avser att träffa fall där två eller flera stater eller jurisdiktioner värderar en tillgång olika, vilket kan leda till dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning, se Europeiska kommissionens mötesdokument den 21 september 2017 – Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC) (WK 9981/2017/ INIT). Det kan exempelvis röra sig om situationer där tillgångar överförs från ett företag till ett annat och där anskaffningsvärdet för förvärvaren inte motsvarar det belopp som överlåtaren tar upp till beskattning. Även överföringar inom företag kan omfattas, t.ex. när ett företag för över tillgångar mellan företagets fasta driftställen i olika stater eller jurisdiktioner.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Lagförslag

Kännetecken avseende gränsöverskridande betalningar m.m. tas in i 20 och 21 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.5.8 Automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannskap

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 22 b kap. SFL eller motsvarande skyldighet i en utländsk stat eller jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

Ett gränsöverskridande arrangemang är även rapporteringspliktigt om 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, har hemvist i, kontrolleras från eller är etablerade i en stat eller jurisdiktion där de verkliga huvudmännen inte har hemvist, och

3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

Med verklig huvudman avses detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen om registrering av verkliga huvudmän.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag framgår att arrangemanget är rapporteringspliktigt om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. SFL. I utredningens förslag framgår vidare att arrangemanget ska innefatta användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en stat eller jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Skatteverket* anför att förslaget avseende verkligt huvudmannaskap inte överensstämmer med ordalydelsen av direktivet. Skatteverket anför vidare att det kan ifrågasättas om förslaget avseende kringgående av rapporteringskyldighet vid automatiskt utbyte av upplysningar överensstämmer med direktivet eftersom förslaget hänvisar till 22 b kap. SFL, som avser rapporteringsplikten men inte omfattar granskningen som ska föregå rapporteringen. Skatteverket anför även att om avsikten är att verklig huvudman och person med bestämmande inflytande ska ha samma betydelse bör detta förtydligas.

Skälen för regeringens förslag

Några av de kännetecken som omfattas av DAC 6 avser gränsöverskridande arrangemang som kan leda till eller syftar till att kringgå rapporteringskyldigheten vid automatiskt utbyte av uppgifter om finansiella konton och arrangemang som möjliggör att de verkliga huvudmännen döljs. Dessa kännetecken finns under kategori D.1 och 2 i del II i bilaga IV till DAC.

Kännetecknen motsvarar huvudsakligen de modellregler för informationskyldighet 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, se OECD (2018) – Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures. Som framgår av skäl 13 i DAC 6 får dessa modellregler samt kommentaren till dessa användas som en källa till illustration eller tolkning.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att förfaranden som omfattas av kännetecknen till stor del torde vara otillåtna enligt gällande rätt och det inte torde vara förenligt med de etiska riktlinjer som finns vare sig hos FAR eller andra svenska rådgivarorganisationer med rådgivning som direkt avser att minska transparens och undvika upplysningskyldighet. FAR m.fl. anför vidare att de stora revisionsbyrånätverken även har egna etiska regler som förbjuder sådan rådgivning.

Automatiskt utbyte av uppgifter om finansiella konton

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. Kännetecknet åtföljs av en uppräkningslista av sex olika arrangemang som omfattas av kännetecknet (se kategori D.1 i del II i bilaga IV till DAC). Uppräkningslistan är inte uttömmande. Exempelvis nämns "[a]nvändning 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*" (punkt a) och "[o]mklassificering av inkomst och kapital till produkter eller betalningar som inte omfattas av det automatiska utbytet av upplysningar om *Finansiella konton*" (punkt c).

Kännetecknet träffar arrangemang som är utformade för att kringgå rapportering av upplysningar om finansiella konton enligt OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (inklusive Common Reporting 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). Som redan nämnts tar detta kännetecken inte endast sikte på undergrävande eller kringgående av DAC 2 som är den rättsakt som innehåller den globala standarden och tillämpas mellan EU:s medlemsstater, utan gäller även i fråga om undergrävande eller kringgående av avtal med tredjeländer som motsvarar den globala standarden för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Det huvudsakliga instrumentet för sådant utbyte av upplysningar mellan medlemsstater och tredjeländer är det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (förkortat CRS MCAA). I september 2019 hade detta avtal undertecknats av 106 stater och jurisdiktioner, däribland samtliga medlemsstater i EU. Vid sidan om CRS MCAA finns det även avtal mellan EU och Andorra, Lichtenstein, Monaco, San Marino respektive Schweiz om utbyte av upplysningar som motsvarar den globala standarden. Därutöver har vissa medlemsstater bilaterala avtal med vissa tredjeländer om utbyte av upplysningar som motsvarar den globala standarden, t.ex. Lettland med Turkiet, Irland med Qatar, och Nederländerna med Hong Kong. Avgörande för om ett avtal ska anses motsvara CRS MCAA är om det i allt väsentligt bygger på den modell för bilaterala avtal som ingår i den globala standarden och avser tillämpning av CRS, som också ingår i den globala standarden (se OECD:s publikation Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters). Samtliga medlemsstater har ingått s.k. FATCA-avtal med USA. Dessa avtal tar också sikte på automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, men lever inte upp till de krav som ställs i den globala standarden. När det t.ex. gäller annan avkastning än ränta på bankkonton begränsar sig skyldigheten för USA enligt FATCA-avtalen till att överföra uppgifter om avkastning som har sin källa i USA. FATCA-avtalen föreskriver inte heller någon skyldighet för USA att överföra uppgifter om tillgångar på finansiella konton. FATCA-avtalen är således inte sådana avtal som motsvarar CRS MCAA. Kringgående av FATCA-avtal omfattas därför inte av detta kännetecken. FATCA-avtalen kan dock i vissa fall ha betydelse vid bedömningen av om ett arrangemang ska anses innebära att DAC 2, CRS MCAA eller motsvarande avtal undergrävs eller kringgås. Om ett arrangemang får till följd att samtliga uppgifter som annars skulle ha utbyts med stöd av DAC 2, CRS MCAA eller motsvarande avtal i stället i det enskilda fallet kommer att utbytas med relevanta stater och jurisdiktioner med stöd av FATCA-avtal, kan arrangemanget nämligen inte anses undergräva eller kringgå direktivet eller avtalet.

Som nämnts ovan motsvarar kännetecknet huvudsakligen de modellregler för informationsskyldighet som OECD har tagit fram när det gäller bl.a. arrangemang för att undvika automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Som framgår av skäl 13 i DAC 6 får dessa modellregler samt kommentaren till dessa användas vid tolkning av kännetecknet.

CRS MCAA och DAC 2 implementerades i svensk rätt genom bl.a. 22 b kap. SFL och lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, förkortad IDKAL, (se prop. 2015/16:29, bet. 2015/16:SkU9, rskr. 2015/16:66). Eftersom kännetecknet avser arrangemang som kan ha verkan av att undergräva rapporterings-skyldigheten enligt CRS MCAA, DAC 2 eller motsvarande avtal gör regeringen bedömningen att bestämmelsen bör avse arrangemang som kan antas leda till eller syfta till att kringgå skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. SFL eller motsvarande skyldighet i en utländsk stat eller jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

Skatteverket anför att det kan ifrågasättas om förslaget avseende kringgående av rapporteringsskyldighet vid automatiskt utbyte av upplysningar överensstämmer med direktivet. Förslaget hänvisar till 22 b kap. SFL, som tar sikte på själva rapporteringsplikten. Rapporteringsplikten kan däremot kringgås om granskningen som ska föregå rapporteringen inte görs på ett korrekt sätt eller om det finansiella institutet inte får korrekta uppgifter från sin kund. I direktivet anges som exempel att användningen av ett konto som inte är ett finansiellt konto men vars egenskaper väsentligen liknar ett finansiellt konto liksom överföring av finansiella konton eller tillgångar till stater eller jurisdiktioner som inte tillämpar CRS-regelverket är sådana kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Dessa arrangemang syftar till att undvika rapporteringsplikt. Med anledning av vad Skatteverket anför vill regeringen förtydliga följande. I 22 b kap. 2 § SFL framgår att kontrolluppgiftsskyldigheten enligt nämnda kapitel avser rapporteringspliktiga konton som avses i 2 kap. 20 § IDKAL och odokumenterade konton enligt 2 kap. 22 § samma lag. Eftersom uppgiftsskyldigheten är beroende av identifieringen av rapporteringspliktiga konton och odokumenterade konton enligt 4–8 kap. IDKAL inkluderas även granskningsförfarandet av dessa konton och om felaktiga uppgifter lämnas under detta förfarandet. Regeringen gör bedömningen att förslaget bör förtydligas genom att bestämmelsen i stället tar sikte på kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 22 b kap. SFL, vilket förtydligar att det är föreskrivna uppgifter enligt lagen som ska lämnas i kontrolluppgifterna. I övrigt bedömer regeringen att förslaget överensstämmer med direktivet.

Verkligt huvudmannaskap

Kännetecknet som avser verkligt huvudmannaskap (se kategori D.2 i del II i bilaga IV till DAC) avser 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 stat eller jurisdiktion än den stat eller 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. Samtliga punkter (a–c) ska vara uppfyllda för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt.

Kännetecknet träffar arrangemang som syftar till att tillhandahålla verkliga huvudmän skydd genom icke-transparenta strukturer. Som nämnts ovan motsvarar kännetecknet huvudsakligen de modellregler för informationsskyldighet som OECD har tagit fram när det gäller bl.a. arrangemang för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer. Som framgår av skäl 13 i DAC 6 får dessa modellregler samt kommentaren till dessa användas vid tolkning av kännetecknet.

FAR m.fl. anför att förslaget inte helt överensstämmer med direktivet i denna del. Så som förslaget är utformat krävs att såväl bolaget som samtliga huvudmän är hemmahörande i samma stat, vilket inte stämmer med direktivet och dessutom är opåkallat ur materiell synvinkel. Av andra punkten bör framgå att ”som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en jurisdiktion där inte någon av de verkliga huvudmännen är hemmahörande”.

Även *Förvaltningsrätten i Stockholm* och Skatteverket anför att förslaget inte överensstämmer med direktivet i denna del och att det kan ifrågasättas om det bör framgå av lagtexten att kännetecknet ska avse en kedja av icke-transparenta strukturer.

Med anledning av detta vill regeringen anföra följande. Av utredningens förslag framgår bl.a. att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt ”om det innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer [...] 2. som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en stat eller jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande och 3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras”. Av direktivet framgår att personerna, de juridiska konstruktionerna eller strukturerna ska vara registrerade etc. i någon annan stat eller jurisdiktion än den staten eller jurisdiktionen där en eller flera av de verkliga huvudmännen har sin hemvist. Direktivet uppställer med andra ord ett krav på att de verkliga huvudmännen ska ha hemvist i en annan stat eller jurisdiktion än där personerna, de juridiska konstruktionerna eller strukturerna är registrerade etc. För att tydliggöra att så är fallet anser regeringen att det av bestämmelsen bör framgå att personen, juridiska konstruktionen eller strukturen ska vara registrerad, etablerad etc. i en stat eller jurisdiktion där de verkliga huvudmännen inte har hemvist. För att göra de verkliga huvudmännen oidentifierbara krävs vidare att minst en person, juridisk konstruktion eller struktur finns mellan exempelvis en betalning och de verkliga huvudmännen. Att det ska föreligga en kedja för att dölja de verkliga huvudmännen ligger med andra ord i bestämmelsens utformning. Att det ska förekomma ett eller flera icke transparenta juridiskt eller verkligt huvudmannaskap i arrangemanget framgår vidare av förslagets formulering, dvs. att de verkliga huvudmännen görs oidentifierbara (se kategori D.2 c i del II i bilaga IV till DAC). Regeringen gör bedömningen att förslaget överensstämmer med direktivet i denna del och att något ytterligare förtydligande inte behöver göras.

Verklig huvudman

I kännetecknet som finns i kategori D.2 c i del II i bilaga IV till DAC framgår att begreppet verklig huvudman har samma innebörd 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) 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. Regeringen anser att begreppet bör definieras på samma sätt i 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.

Skatteverket anför att det i översättningen av direktivet (DAC 2 och DAC 6) och i lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (förkortad IDKAL) används ett annat begrepp, ”personer med bestämmande inflytande”. Skatteverkets uppfattning är att detta begrepp överensstämmer med begreppet verklig huvudman. Om avsikten är att dessa två begrepp ska ha samma betydelse bör detta enligt Skatteverket förtydligas. Med anledning av vad Skatteverket anför vill regeringen framhålla följande. Som framgår ovan har begreppet verklig huvudman (eng. beneficial owner) samma innebörd i kännetecknet D.2 som i lagen om registrering av verkliga huvudmän. I 2 kap. 18 § IDKAL framgår att begreppet person med bestämmande inflytande (eng. Controlling person) ska tolkas i enlighet med rekommendationerna från arbetsgruppen för finansiella åtgärder (FATF) i dessas lydelse som antogs i februari 2012. Regeringen gör bedömningen att någon ytterligare redogörelse för hur dessa två begrepp står i förhållande till varandra inte är behövligt för tillämpningen av kännetecknen under kategori D i DAC 6.

Lagförslag

Kännetecknen som rör rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap tas in i 22 och 23 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. En definition av begreppet verklig huvudman tas in i 7 § samma lag.

5.5.9 Internprissättning

Regeringens förslag: Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det innefattar användning av unilaterala regler om en schabloniserad beräkning av resultat eller vinstmarginaler (safe harbour-regler).

Ett gränsöverskridande arrangemang är även rapporteringspliktigt 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. 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 vid den tidpunkt då transaktionen inleddes, vilket gör det svårt att förutsäga värdet på den immateriella tillgången vid tidpunkten för överföringen.

Ett arrangemang är vidare rapporteringspliktigt 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation* (med instämmande av *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Ikan Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) anger att den s.k. safe harbour-regeln kan medföra att uppgiftsskyldigheten blir omfattande, att kännetecknet om svårvärderade immateriella tillgångar kan ge upphov till tolkningsproblem och att det är otydligt vad som utgör funktioner, risker och tillgångar. *AB Volvo* anser att kännetecknen är alltför vagt hållna och instämmer i det som Näringslivets skattedelegation beskrivit beträffande safe harbour och svårvärderade immateriella tillgångar. *SKF AB* anger att det inte är otänkbart att en koncerns prissättning efter jämförelsestudie hamnar inom ramen för ett lands safe harbour-regler och att det finns risk att det tolkas som att det då blir rapporteringspliktigt. Även *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anser att det inte bör uppstå rapporteringsplikt för transaktioner som görs i enlighet med internprissättningspolicy enbart på grund av att motparten finns i ett land som har safe harbour-regler och transaktionen faller in under denna regel. Vidare anger *FAR* att det bör framgå när det gäller kännetecknet svårvärderade immateriella tillgångar att det bara är immateriella tillgångar med ett potentiellt värde för den faktiska näringsverksamheten som omfattas. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att vissa begrepp som ”unilaterala regler” och ”koncernintern” bör definieras i lagtexten samt att det bör förtydligas hur beräkningen av resultatet och treårsperioden ska göras.

Skälen för regeringens förslag

DAC 6 innehåller särskilda kännetecken avseende internprissättning (se kategori E i del II i bilaga IV till DAC). Dessa kännetecken omfattar

1. arrangemang som inbegriper användning av unilaterala safe harbour-regler,
2. arrangemang som inbegriper överföring av svårvärderade immateriella tillgångar och
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 prissättningen vid gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag ska ske enligt den s.k.

armlängdsprincipen. Den innebär att pris och andra villkor som avtalas i gränsöverskridande transaktioner mellan närstående företag ska motsvara de priser och villkor som hade avtalats mellan oberoende företag i en jämförbar situation (se den s.k. korrigeringsregeln i 14 kap. 19 § IL). OECD har gett ut riktlinjerna Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations som ska vara till vägledning för skattemyndigheter och företag för hur armlängdsprincipen ska tillämpas, nedan förkortad OECD:s riktlinjer för internprissättning.

En relevant fråga när det gäller kännetecknen avseende internprissättning är vad som utgör ett enskilt arrangemang. *Näringslivets skattedelegation m.fl.* anger att de uppgiftsskyldiga lämnas utan vägledning kring vad som ska anses vara ett enskilt arrangemang i frågor om internprissättning och om rapportering ska ske på transaktionsbasis eller inte.

När det gäller frågan om vad som ska kan anses utgöra ett enskilt arrangemang hänvisas till avsnitt 5.4.1. En förutsättning för att exempelvis en internprissättningspolicy som har fastställts inom en koncern ska vara rapporteringspliktig är att den träffas av något av de fastställda kännetecknen (se avsnitt 5.5). När ett antal transaktioner genomförs och prissättningen av dessa sker enligt policyn kan ett eller flera arrangemang vara för handen. Det torde dock inte vara rimligt att bedömningen görs på fakturabasis. Om flera löpande transaktioner omfattas av samma kännetecken och genomförs på liknande sätt bör detta kunna ses som en serie arrangemang som endast behöver rapporteras in vid ett tillfälle. Det är enligt regeringens mening dock svårt att ge någon närmare vägledning i frågan, eftersom dessa bedömningar i viss mån är beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.

Unilateral safe harbour-regler

I kategori E.1 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 godtas normalt sett av skattemyndigheten i det land där regelverket har antagits (se OECD:s riktlinjer för internprissättning, kapitel IV, avsnitt E s. 204–206). En safe harbour-regel kan tillåta skattskyldiga att fastställa internpriserna på ett visst sätt, t.ex. genom användningen av en förenklad policy för internprissättning. En safe harbour-regel kan också undanta en specifik kategori av skattskyldiga eller transaktioner från tillämpningen av hela eller delar av internprissättningsreglerna. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att begreppet unilaterala regler bör definieras i lagtexten. *Näringslivets skattedelegation m.fl.*, anger att kännetecknen som ska gälla på internprissättningsområdet är mycket generellt hållna och träffar många situationer som kan beskrivas som normala och inte är skattemässigt motiverade. De anger vidare att uppgiftsskyldigheten omfattning potentiellt kan bli mycket stor med hänsyn till att schablonprissättning är vanligt förekommande i många länder, exempelvis i fråga om räntor. Detta särskilt om OECD:s Low Value Added Services och EU:s Joint Transfer Pricing Forums s.k. 5 %-regler ska anses utgöra sådana safe harbour och föranleda rapportering. *AB Volvo* instämmer i det Näringslivets skattedelegation

beskrivit beträffande kännetecknet som avser safe harbour. *SKF* och *FAR* anger att transaktioner som prissatts i enlighet med en internprissättningspolicy inte bör leda till rapporteringsplikt enbart på den grunden att den faller in under tillämpningsområdet för ett lands safe harbour-regler. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att det bör införas en definition av uttrycket unilaterala regler i lagtexten.

Som ovan nämnts omfattar kännetecknet 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 riktlinjer för internprissättning beskrivit vad som anses utgöra safe harbour-regler samt problematiken kring unilaterala safe harbour-regler och då bl.a. risken för dubbel skattebefrielse och för ökade möjligheter till skatteplanering. En nackdel med unilaterala safe harbour-regler som tas upp i OECD:s riktlinjer för internprissättning är att den godtagna prisnivån i det enskilda fallet inte behöver överensstämma med vad som är marknadsmässigt, vilket skattskyldiga kan utnyttja i skatteplaneringssammanhang (se kapitel IV, avsnitt E, s. 210–212). Då kännetecknet ska vara tillämpligt vid unilaterala safe harbour-regler omfattas inte de fall där två eller flera stater eller jurisdiktioner kommit överens om godtagbar prisnivå. Safe harbour-regler som det råder internationell konsensus om, exempelvis genom att reglerna följer av OECD:s riktlinjer för internprissättning, ska således inte omfattas av rapporteringsplikten. Vidare ska inte heller situationer där transaktioner har prissatts i enlighet med riktlinjerna i OECD:s riktlinjer för internprissättning och den slutliga prisnivån hamnar inom ramen före ett lands unilaterala safe harbour-regler omfattas. Utformningen av unilaterala regler kan variera. Det framstår därför inte som möjligt att i den föreslagna lagen definiera vad som avses med unilaterala safe harbour-regler utan att samtidigt skapa en risk för att vissa unilaterala regler inte omfattas av rapporteringsplikten. Regeringen gör därför bedömningen att någon definition inte bör införas i lagtexten. Någon definition av vad som ska anses vara unilaterala regler återfinns inte heller i DAC 6.

Överföring av svärvärderade immateriella tillgångar

Punkt 2 i kategori E i del II i bilaga IV till DAC avser arrangemang som inbegriper överföring av svärvärderade immateriella tillgångar. I kännetecknet återfinns en definition av begreppet svärvärderade immateriella tillgångar, som följer den definition som används i OECD:s riktlinjer för internprissättning (se kapitel VI, avsnitt D 4, punkt 6.189 s. 309 och 310). Denna definition bör tas in i lagtexten för att tydliggöra vilka immateriella tillgångar som avses. Den problematik avseende svärvärderade immateriella tillgångar som identifieras i OECD:s riktlinjer för internprissättning är den informationsasymmetri som finns mellan den skattskyldige och skattemyndigheten bl.a. när det gäller vilken information som den skattskyldige tog hänsyn till vid prissättningen av en viss transaktion. I OECD:s riktlinjer anges att det är svårt för skattemyndigheten att bedöma tillförlitligheten i denna information och därmed om prissättningen i sig är armlängdsmässig innan myndigheten ser resultaten av överföringen (se kapitel VI, avsnitt D 4 punkt 6.191 s. 310).

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anser när det gäller svårvärderade immateriella tillgångar att det är viktigt att det framgår att det enbart är immateriella tillgångar med potentiellt värde för den faktiska näringsverksamheten som ska omfattas eftersom flyttning av interna funktioner fångas upp av det tredje kännetecknet.

DAC 6 innehåller ingen sådan avgränsning som FAR efterfrågar. För att genomföra direktivet i denna del införs därför inget ytterligare rekvisit när det gäller kännetecknet som avser svårvärderade immateriella tillgångar.

Internationella omstruktureringar som medför att en skattskyldig förlorar huvuddelen av sin intjäningsförmåga

Det sista kännetecknet som avser internprissättning, som återfinns i punkt 3 i kategori E i del II i bilaga IV till DAC, tar sikte på internationella omstruktureringar som medför att en skattskyldig förlorar huvuddelen av sin intjäningsförmåga. *Näringslivets skattedelegation m.fl.* konstaterar att det inte är närmare beskrivet vad som utgör funktioner, risker och tillgångar. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anger att uttrycket koncernintern bör definieras i lagtexten.

DAC 6 ger ingen ledning kring vad som avses med en koncernintern överföring. Eftersom kännetecknet avser internprissättning bör begreppet kunna tolkas i enlighet med hur det tolkas i OECD:s riktlinjer för internprissättning. En omstrukturering kan ske på många olika sätt och det är inte görligt att redogöra för samtliga dessa. Kapitel IX i OECD:s riktlinjer för internprissättning handlar om just omstruktureringar och överflyttning av funktioner, risker och tillgångar. Vissa delar av OECD:s riktlinjer för internprissättning bör därför kunna vara till hjälp vid tolkningen av detta kännetecken, inklusive vad som kan utgöra funktioner, risker och tillgångar.

I kännetecknet hänvisas i den engelska versionen till det redovisningsmässiga resultatmåttet EBIT (eng. earnings before interest and tax) som används för att bedöma ett företags lönsamhet före finansiella poster. Eventuell ersättning som uppbärs på grund av överföringen ska inte tas med vid beräkningen av det förväntade resultatet. *Näringslivets skattedelegation m.fl.* anger att ett kännetecken baserat på förväntat resultat innan en omstrukturering är tveksamt, bl.a. eftersom det ställer höga krav på potentiellt uppgiftsskyldiga att dokumentera prognoser av resultateffekter av alla omstruktureringar på nivån legal enhet.

Att utelämna kännetecknet avseende omstruktureringar i bestämmelsen skulle innebära att direktivet inte genomförs i denna del, vilket regeringen bedömer inte är ett alternativ.

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/eller 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 närmaste tre åren om sammanlagt 20 miljoner kronor. Om överföringen inte hade gjorts, utan företaget hade fortsatt att bedriva sin verksamhet som tidigare, hade det väntats uppnå ett resultat före finansiella poster och skatter under de närmaste 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.

Förvaltningsrätten i Stockholm anger att det klart bör framgå att eventuell ersättning som uppstår på grund av överlåtelsen inte ska tas med vid beräkningen av det förväntade resultatet. Förvaltningsrätten i Stockholm anger vidare att det bör anges hur treårsperioden ska beräknas.

I bestämmelsen anges att beräkningen av det förväntade resultatet ska göras som om överföringen inte hade gjorts vilket bör innebära att eventuell ersättning inte ska tas med vid beräkningen av det prognostiserade resultatet. Avsikten med detta kännetecken är att jämföra den överförande partens intjänandeförmåga före och efter överlåtelsen. Om eventuell ersättning för överlåtelsen skulle beaktas skulle beräkningen av den överlåtande partens intjänandeförmåga inte bli rättvisande. Regeringen delar därför förvaltningsrättens syn i detta avseende.

Vad gäller hur treårsperioden ska beräknas behöver det beaktas att kriteriet ska tillämpas av samtliga medlemsstater i samband med bedömningen av vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det är därför inte ändamålsenligt att i svensk lag fastställa mer exakt hur treårsperioden ska räknas, eftersom en sådan reglering skulle kunna avvika från vad andra medlemsstater lägger i detta begrepp.

Lagförslag

Kännetecken avseende internprissättning tas in 24–26 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

5.6 Vilka uppgifter ska lämnas?

Regeringens förslag: Följande uppgifter ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter, inklusive hemvist, för
 - a) rådgivare,
 - b) användare, och
 - c) personer som är anknutna till användaren, när dessa är av betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget.
2. vilken eller vilka kännetecken i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,
3. en sammanfattning av innehållet i arrangemanget och, om ett sådant finns, det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt samt en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,
4. det datum då genomförandet av arrangemanget påbörjades eller då arrangemanget ska genomföras,
5. uppgift om de nationella bestämmelser som utgör grunden för arrangemanget,
6. värdet av arrangemanget,

7. uppgift om den eller de medlemsstater i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 har hemvist.

Om det till det rapporteringspliktiga arrangemanget finns ett tilldelat referensnummer, ska även detta lämnas.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår att uppgift ska lämnas i form av en beskrivning av arrangemanget, i stället för en sammanfattning av innehållet i arrangemanget. Utredningen föreslår inte att uppgift ska lämnas om det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt. Utredningen föreslår att identifikationsuppgifter för anknutna personer ska lämnas när det är lämpligt. Utredningen föreslår inte att referensnummer för det rapporteringspliktiga arrangemanget ska lämnas i vissa fall.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm* ifrågasätter lämpligheten av att använda begreppet ”när det är lämpligt” och om användningen av fraserna ”en beskrivning av arrangemanget” och ”en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet och relevanta arrangemang” innebär en utvidgning i förhållande till direktivets uttryck ”en sammanfattning av innehållet i arrangemanget”. Förvaltningsrätten noterar också att direktivet innehåller ett undantag från skyldigheten att lämna uppgift i form av en sammanfattning om det skulle innebära att en affärshemlighet etc. röjs eller om det skulle strida mot allmän ordning, vilket inte har fått någon motsvarighet i lagtexten. Förvaltningsrätten efterfrågar även förtydligande av vad som avses med värdet av arrangemanget, t.ex. vid överlåtelser av fastigheter då det finns pris, skattemässigt värde, bokfört värde, taxeringsvärde m.m. Slutligen efterfrågar förvaltningsrätten vilka som ska anses vara personer i andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget. Förvaltningsrätten frågar sig exempelvis om uppgifter ska lämnas om styrelseledamöter, verkställande direktörer, revisorer och anställda jurister i ett företag i ett transaktionssteg i ett rapporteringspliktigt arrangemang och vad som gäller för personer på Skatteverket, Skatterättsnämnden eller utländska myndigheter m.m. samt banker och bankpersonal som t.ex. finansierar en transaktion. *Kammarrätten i Göteborg* menar att det så långt som möjligt bör förtydligas och konkretiseras vad som avses med att uppgifter ska lämnas ”när det är lämpligt”. *Skatteverket* anser att lagtexten så nära som möjligt bör följa texten i DAC 6 när det gäller vilka uppgifter som ska lämnas. I DAC 6 anges t.ex. att uppgift ska lämnas i form av en sammanfattning av innehållet i arrangemanget. Av DAC 6 framgår även att uppgift ska lämnas om namn som allmänt används om arrangemanget. Detta framgår inte av lagtexten. Vidare bör det klargöras att skyldigheten att lämna uppgift om hemvist för en person gäller samtliga stater och jurisdiktioner där en person har hemvist.

Skälen för regeringens förslag

De uppgifter som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang framgår av artikel 8ab.14 i DAC. Enligt punkt 14 a ska uppgift lämnas om identiteten på förmedlare och berörda skattebetalare (rådgivare och användare enligt förslaget), 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 (anknutna personer enligt förslaget) till den berörda skattebetalaren. Vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas behöver enligt regeringen inte preciseras i lag. Uppgifterna kan i stället, i likhet med vad som gäller för bl.a. kontrolluppgifter, anges i förordning. *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Kammarrätten i Göteborg* har synpunkter på att det i utredningens författningsförslag anges att uppgifter om anknutna personer ska lämnas ”när det är lämpligt”, eftersom det är oklart när så är fallet. Enligt regeringens bedömning får det anses lämpligt i direktivets mening att lämna uppgifter om anknutna personer när dessa har betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget. För att tydliggöra detta bör det anges i stället för ”när det är lämpligt”.

Av artikel 8ab.14 b följer att uppgift även ska lämnas om vilket eller vilka kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt.

Av artikel 8ab.14 c framgår att upplysningarna ska innefatta en sammanfattning av innehållet i arrangemanget. Av bestämmelsen framgår vidare att upplysningarna ska innefatta en hänvisning till det namn som allmänt används för arrangemanget, 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. Såväl *Förvaltningsrätten i Stockholm* som *Skatteverket* påpekar dock att detta kan innebära att lagtexten får en annan innebörd än direktivet. I detta avseende delar regeringen uppfattningen att lagtexten bör utformas så enhetligt med direktivet som möjligt. Det bör därför anges att det som ska lämnas är en sammanfattning av innehållet i arrangemanget. Det bör vidare framgå att uppgifterna ska inkludera det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt, om ett sådant finns. I direktivet anges att sammanfattningen ska innefatta en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang. I detta avseende delar regeringen utredningens slutsats att ”en beskrivning i abstrakta termer i lagtexten bör kunna ersättas av ”en övergripande beskrivning”. Enligt regeringens mening bör dessa uttryckssätt syfta till att klargöra samma sak, nämligen att dessa beskrivningar som sådana inte behöver innehålla alla detaljer oavsett relevans, såsom identifikationsuppgifter för varje person som nämns etc. *Förvaltningsrätten i Stockholm* efterfrågar också klargörande om vad en övergripande beskrivning innebär. I allmänhet bör beskrivningen, som nämnts, inte behöva innehålla alla identifikationsuppgifter för alla personer som omnämns. I stället kan det vara tillräckligt att t.ex. beskriva att ett bolag A i stat eller jurisdiktion X förvärvat ett bolag B i stat eller jurisdiktion Y. Ofta torde det dock kunna ha betydelse för hur arrangemanget fungerar vilken bolagsform bolag A respektive bolag B har, varför det i så fall bör framgå. Vilka stater eller jurisdiktioner det handlar om kan också vara relevant, t.ex. på grund av att skattesatserna är olika i de båda staterna eller

jurisdiktionerna. Om det är av betydelse för hur arrangemanget fungerar kan det således behöva anges vilken stat eller jurisdiktion som avses och/eller vilka skattesatser som gäller i staten eller jurisdiktionen för den inkomst som det är fråga om. Krav på att lämna identifikationsuppgifter avseende vissa personer finns däremot i artikel 8ab.14 a och h.

Skatteverket framför att det av lagtexten bör framgå att sammanfattningen ska innehålla uppgift om det namn som allmänt används om arrangemanget. Regeringen instämmer i detta. Bestämmelsen bör därför utformas så att detta framgår.

Av artikel 8ab.14 d framgår att uppgift också ska lämnas om det datum då genomförandet av arrangemanget påbörjades eller då arrangemanget ska genomföras.

I artikel 8ab.14 e anges att uppgift även ska lämnas om de bestämmelser (svenska och utländska) som utgör grunden för arrangemanget.

Enligt artikel 8ab.14 f ska en uppgiftsskyldig också lämna uppgift om värdet av arrangemanget. Förvaltningsrätten i Stockholm efterfrågar förtydligande avseende uttrycket värdet av arrangemanget. Om detta anför utredningen följande. Med värdet 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. Regeringen instämmer med utredningen när det gäller att flera transaktionsvärden kan behöva anges om flera transaktioner ingår i arrangemanget. Det bör dock vara tillräckligt att uppge ett värde per enskild transaktion. Utgångspunkten vid en överlåtelse av en fastighet bör exempelvis vara att det värde som ska uppges är priset, i vart fall om priset motsvarar marknadsvärdet. Utifrån omständigheterna i det enskilda fallet kan dock ett annat värde vara mer relevant för arrangemanget, t.ex. om en fastighet överläts utan ersättning. Det kan då i stället vara exempelvis marknadsvärdet eller det bokförda värdet som bör anges.

Förvaltningsrätten i Stockholm noterar att direktivet innehåller ett undantag från skyldigheten att lämna uppgift i form av en sammanfattning om det skulle innebära att en affärshemlighet etc. röjs eller om det skulle strida mot allmän ordning, vilket inte har fått någon motsvarighet i lagtexten. Regeringen konstaterar att detta undantag förekommer även i fråga om utbyte av upplysningar enligt DAC på andra områden. Det ankommer då på Skatteverket att tillämpa undantaget vid lämnande av uppgifter till behöriga myndigheter i andra medlemsstater, jfr 10 § 4 och 13 § tredje stycket lagen om administrativt samarbete. Enligt regeringens mening finns det inte skäl att frångå denna systematik här. I avsnitt 7.2 föreslås därför att Skatteverket ska tillämpa det aktuella undantaget vid utbyte av upplysningar. Det kan erinras om att absolut sekretess gäller hos Skatteverket för de uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang, se avsnitt 8.

I artikel 8ab.14 g föreskrivs att uppgift ska lämnas om den eller de berörda skattebetalarnas medlemsstat och varje annan medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga arrangemanget. Det bör därför i skatteförfarandelagen tas in en bestämmelse om att uppgift ska lämnas om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna har hemvist och andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget.

I artikel 8ab.14 h föreskrivs att uppgift också ska lämnas om varje annan person i en medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av det rapporteringspliktiga 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 lämnas även om personerna i fråga inte är rådgivare eller användare, eller anknutna företag till en användare. De uppgifter som ska lämnas om nu aktuella personer bör vara desamma som de uppgifter som ska lämnas för rådgivare och användare.

Förvaltningsrätten i Stockholm frågar sig vilka personer som kan anses beröras av det rapporteringspliktiga arrangemanget. Regeringen vill därför klargöra följande. En fysisk person kan inte anses beröras av ett rapporteringspliktigt arrangemang enbart genom att han eller hon innehar en anställning eller ett uppdrag för en juridisk person som berörs av arrangemanget. En fysisk person kan anses beröras av ett arrangemang om han eller hon är personligen involverad i arrangemangen såsom t.ex. betalningsmottagare, köpare eller säljare med avseende på någon transaktion som ingår i arrangemanget. Myndigheter torde sällan kunna anses vara berörda av ett rapporteringspliktigt arrangemang och i vart fall inte när arrangemanget endast berör myndigheten genom den myndighetsutövning som ligger inom ramen för myndighetens uppdrag. Däremot kan det inte uteslutas att en myndighet kan komma att omedvetet beröras av ett rapporteringspliktigt arrangemang inom ramen för sitt agerande som juridisk person, t.ex. vid ett marknadsmässigt köp av en fastighet. En bank kan givetvis beröras av ett rapporteringspliktigt arrangemang om den agerar för egen räkning inom ramen för arrangemanget. Om banken i stället exempelvis genomför transaktioner åt andra eller lånar ut pengar till andra för att de ska kunna genomföra transaktioner får bedömningen i stället göras om banken ska anses vara rådgivare med avseende på det rapporteringspliktiga arrangemanget. Om så är fallet ska identifikationsuppgifter för banken lämnas i enlighet med artikel 8ab.14 a.

I flera av punkterna i artikel 8ab.14 anges att uppgifter ska lämnas om personers hemvist. Såsom Skatteverket påpekar innebär det att om en person har hemvist i mer än en stat eller jurisdiktion ska personens samtliga hemvist uppges.

Mot denna bakgrund bör bestämmelser tas in i 33 b kap. SFL om att följande uppgifter ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang:

1. nödvändiga identifikationsuppgifter, inklusive hemvist, för
 - a) rådgivare,
 - b) användare, och
 - c) personer som är anknutna till användaren, när dessa är av betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget.
2. vilken eller vilka av bestämmelserna i 14–26 §§ i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt,
3. en sammanfattning av innehållet i arrangemanget och, om ett sådant finns, det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt samt en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang,

4. det datum då genomförandet av arrangemanget påbörjades eller då arrangemanget ska genomföras,

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

6. värdet av arrangemanget,

7. uppgift om den eller de medlemsstater i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 har hemvist.

Utöver de ovan redovisade uppgifterna ska även, i vissa fall, ett referensnummer lämnas. Med referensnummer avses en individualiserande kod som Skatteverket eller någon annan behörig myndighet i en medlemsstat i Europeiska unionen har tilldelat ett rapporteringspliktigt arrangemang och som baserar sig på kommissionens genomförandeförordning (EU) 2019/532.

Europeiska kommissionen har antagit genomförandeförordning (EU) 2019/532 om ändring av genomförandeförordning (EU) 2015/2378 vad gäller standardformulär, inbegripet språkordning, för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang, som trädde i kraft den 18 april 2019. I genomförandeförordningens ingress konstateras att om mer än en förmedlare (rådgivare enligt förslaget) eller berörd skattebetalare (användare enligt förslaget) är skyldig att lämna upplysningar bör ett enda referensnummer finnas på samtliga utbyten rörande samma arrangemang så att dessa utbyten kan knytas till ett enda arrangemang i det centrala register där samtliga uppgifter ska registreras för att det automatiska utbytet av uppgifter ska genomföras (se avsnitt 7). Ett referensnummer kommer därför att knytas till ett specifikt rapporteringspliktigt arrangemang. Förordningen ska tillämpas från och med den 1 juli 2020. Referensnumret ska också ingå i de uppgifter om arrangemanget som skickas till det centrala registret. Om samma arrangemang har flera uppgiftsskyldiga rådgivare eller användare, ska samma referensnummer finnas i alla rapporter om arrangemanget till Skatteverket eller de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater i Europeiska unionen, vilket gör det möjligt att kombinera de uppgifter som skickas till det centrala registret om samma arrangemang. Regeringen gör bedömningen att bestämmelser om att Skatteverket ska tilldela rådgivaren eller användaren ett referensnummer vid uppgiftslämnandet kan tas in i förordning.

Lagförslag

Förslaget innebär att en ny paragraf, 33 b kap. 15 §, tas in i SFL.

5.7 Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter

Regeringens 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.

Skyldigheten för en rådgivare att lämna uppgifter gäller endast i den utsträckning denne inte är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår att advokater alltid måste lämna uppgift om vilket kännetecken som advokatens rådgivning om ett rapporteringspliktigt arrangemang avser.

Remissinstanserna: *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) tillstyrker att uppgifter endast lämnas i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifterna lämnas, men menar att detta saknar täckning i lagtexten. *Svenska Bankföreningen* (med instämmande av *Ikano Bank AB*) anför att det bör framgå av lagstiftningen att uppgifter endast ska lämnas om de finns tillgängliga hos den uppgiftsskyldige.

Sveriges advokatsamfund anser att en rådgivare som omfattas av den i lag reglerade tystnadsplikten aldrig bör behöva lämna de uppgifter som utredningen föreslår. Det är ogörligt att en advokat att i varje enskilt ärende utreda i vilken utsträckning han eller hon är förhindrad att lämna uppgifterna och att advokaterna därför i stället helt bör undantas från uppgiftsskyldigheten. Advokatsamfundet understryker att det inte enbart är uppgifter som rör klienters identitet som omfattas av tystnadsplikten för advokater, utan allt som anförtröts av advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om. Advokatsamfundet anför att ingivandet av en rapport från advokaten till Skatteverket förutsätter samtycke från klienten. Om klienten motsätter sig att advokaten inger rapporten föreligger hinder för advokaten att inge densamma till Skatteverket. I sådana fall har advokaten att ta ställning till huruvida han eller hon ska åta sig uppdraget eller ej. *FAR* m.fl. anför att det ur konkurrenssynpunkt är viktigt att reglerna så långt som möjligt är neutrala för samtliga kategorier av rådgivare. *Skatteverket* menar att det inte bör införas något undantag från att lämna vissa uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater.

Skälen för regeringens förslag

Av DAC 6 framgår att rådgivaren som är skyldig att lämna upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämna de upplysningar som de har kännedom om, äger eller kontrollerar (jfr artikel 8ab.1 i DAC). Även om artikeln uttryckligen nämner rådgivaren gör regeringen bedömningen att detsamma gäller för användaren.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att det saknas täckning i förslaget för att rådgivare ska vidta rimliga åtgärder för att inhämta uppgifterna som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Utredningen anför att det i vart fall bör åligga den första kategorin av rådgivare att vidta rimliga åtgärder för att inhämta uppgifterna, t.ex. genom att ställa en fråga till den som innehar informationen. *Svenska Bankföreningen* (med instämmande av *Ikano Bank AB*) anför att de uppgifter som förväntas lämnas i många fall inte finns tillgängliga hos bankerna

och att det därför bör framgå av lagstiftningen att uppgifter endast ska lämnas om de finns tillgängliga hos den uppgiftsskyldige. Med anledning av vad FAR och Svenska Bankföreningen framför vill regeringen anföra följande. Det är inte säkert att den som är uppgiftsskyldig har kännedom om alla förhållanden som rör ett arrangemang vid tidpunkten för uppgiftslämnandet, t.ex. vid vilken tidpunkt ett arrangemang ska genomföras. Av kommissionens mötesanteckningar, den 24 september 2018, från arbetsgrupp IV framgår att direktivet inte föreskriver någon uttalande skyldighet för rådgivaren att aktivt efterfråga information som inte rådgivaren har tillgång till (se Summary Record – prepared by the Commission Services, Working Party IV, Direct Taxation, 24 September 2018). Av kommentaren till OECD:s modellregler om CRS Avoidance Arrangements framgår att modellreglerna inte medför ytterligare skyldigheter avseende due diligence eller skyldighet att efterfråga information (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, punkt 50). Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang behöver därför lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till de föreskrivna uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifter lämnas. När det gäller arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare ska en rådgivare, vid utgången av varje kalenderkvartal, lämna en sammanställning över vissa uppgifter som har tillkommit efter det att uppgifter senast lämnades (se avsnitt 5.9).

Att en uppgiftsskyldig har kännedom om eller tillgång till information kan dock innebära att den uppgiftsskyldige indirekt har tillgång till informationen, såsom genom bolag inom samma koncern, genom åtkomst till vissa datasystem eller på liknande sätt. Regeringen bedömer att det inte föreligger någon skyldighet att efterfråga uppgifter eller informationen för att uppfylla uppgiftsskyldigheten. Uppgifter bör lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till de föreskrivna uppgifterna.

Begränsning av uppgiftsskyldigheten på grund av tystnadsplikten för advokater

Som anges i avsnitt 5.3.2 ger artikel 8ab.5 i DAC Sverige en möjlighet att ge advokater rätt att avstå från att lämna uppgifter avseende rapporteringspliktiga arrangemang om uppgiftsskyldigheten skulle strida mot tystnadsplikten för advokater. Utredningen föreslår att advokater alltid ska lämna uppgift om vilket kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Övriga uppgifter föreslår utredningen att en advokat inte behöver lämna i den utsträckning denne är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater.

Sveriges advokatsamfund understryker bl.a. att det inte enbart är uppgifter som rör klienters identitet som omfattas av tystnadsplikten för advokater, utan allt som anförtröts av advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om. Advokatsamfundet anför också att ingivandet av en rapport från advokaten till Skatteverket förutsätter samtycke från klienten. FAR m.fl. anför att det ur konkurrenssynpunkt är viktigt att reglerna så långt som möjligt är neutrala för samtliga kategorier av rådgivare. *Skatteverket* menar att undantaget från att lämna vissa uppgifter på grund av advokaters tystnadsplikt bör tas bort.

Regeringen konstaterar att advokater har en särskild ställning och ett särskilt ansvar i det svenska rättssamhället. Denna ställning motiveras bl.a. av den lojalitetsplikt som råder mellan advokater och deras klienter och genom att de står under tillsyn av advokatsamfundet. Det förtroendefulla förhållandet mellan en advokat och en klient omgärdas av skyddsregler. För att såväl rättsutredningar som rättskipning ska kunna bygga på ett riktigt material är det av yttersta vikt att advokaten får fullständiga uppgifter från klienten. Reglerna om en advokats tystnadsplikt grundar sig ytterst på den enskildes behov av skydd för sin integritet och andra grundläggande mänskliga värden. En advokats tystnadsplikt är därmed en skyddsregel av avgörande betydelse för att upprätthålla förtroendet mellan en advokat och dennes klienter (se Sveriges advokatsamfunds cirkulär 15/2012).

Av 8 kap. 4 § rättegångsbalken följer att en advokat är skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkesutövning när god advokatsed kräver detta. I Sveriges advokatsamfunds vägledande regler om god advokatsed anges att en advokat har tystnadsplikt avseende det som anförtrots advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om. Undantag från tystnadsplikten gäller bl.a. om klienten samtyckt därtill eller laglig skyldighet att lämna upplysning föreligger.

Utredningen föreslår att advokater alltid ska lämna uppgift om vilket kännetecken som gör arrangemanget rapporteringspliktigt. Det handlar i det fallet om en uppgift som har direkt samband med den rådgivning avseende arrangemanget som advokaten gett och den kommunikation som ägt rum mellan advokaten och klienten i samband med det. Även om uppgiften om kännetecknet är på en mer övergripande nivå, bör den uppgiften, vilket även *Sveriges advokatsamfund* är inne på, kunna komma att omfattas av tystnadsplikten. Eftersom DAC 6 tillåter att advokater ges rätt att inte lämna uppgifter om det skulle strida mot tystnadsplikten för advokater och med hänsyn till det syfte som uppgifterna ska lämnas för, finns det enligt regeringens mening inte tillräckliga skäl att i detta sammanhang inskränka tystnadsplikten för advokater. Advokater eller advokatbyråer som är rådgivare avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang bör därför endast vara skyldiga att lämna uppgifter i den utsträckning de inte är förhindrade att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater. Den rådgivande advokaten eller advokatbyrån måste således i det enskilda fallet bedöma om det skulle strida mot tystnadsplikten att lämna uppgifter.

Sveriges advokatsamfund framför att det är ogörligt för en advokat att i varje enskilt ärende utreda i vilken utsträckning han eller hon är förhindrad att lämna uppgifterna och att advokaterna därför i stället helt bör undantas från uppgiftsskyldigheten. Regeringen bedömer dock att advokater bör kunna göra bedömningen om en uppgift omfattas av tystnadsplikten. Av denna anledning och med hänsyn till intresset av att i möjligaste mån upprätthålla konkurrensneutralitet mellan olika rådgivare, anser regeringen att det inte är lämpligt att gå så långt att fastslå att advokater aldrig behöver lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Rådgivaren kan vara förhindrad att lämna uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater för att rådgivaren är en advokat och uppgifterna omfattas av dennes tystnadsplikt. Om rådgivaren är en juridisk person, i detta fall en advokatbyrå, kan rådgivaren vara förhindrad att lämna uppgifter på grund av att uppgifterna

omfattas av den tystnadsplikt för advokater som gäller för en anställd eller en företrädare för advokatbyrån.

Det tydligaste exemplet på när tystnadsplikten för advokater inte hindrar att en advokat eller advokatbyrå lämnar uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang är när klienten samtycker till att advokaten eller advokatbyrån lämnar uppgifterna. Om ett sådant samtycke finns är advokaten eller advokatbyrån således inte förhindrad att lämna uppgifterna. Skyldigheten att lämna uppgifterna ligger då kvar på advokaten eller advokatbyrån i stället för att övergå på andra rådgivare eller användaren (dvs. klienten), jfr föreslagna 33 b kap. 12 § SFL. Det är därmed advokaten eller advokatbyrån som kan påföras rapporteringsavgift om föreskrivna uppgifter inte lämnas.

Lagförslag

Bestämmelser om undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter tas in i två nya paragrafer, 33 b kap. 16 och 17 §§ SFL.

5.8 Formkrav

Regeringens förslag: Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon bestämmelse om att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang behöver undertecknas.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter har lämnats som har anknytning till dessa frågor.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Eftersom uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang ska utbytas mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter genom registrering i det centrala registret för administrativt samarbete i fråga om beskattning, är det viktigt att de lämnade uppgifterna lämnas på ett enhetligt sätt (jfr artikel 20.5 och 21.5 i DAC). Uppgifterna bör därför lämnas på fastställt formulär.

Regeringen 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.

5.9 När ska uppgifterna lämnas?

Regeringens förslag: De föreskrivna uppgifter som en rådgivare ska lämna om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den av följande dagar som inträffar först,

1. den dag rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt,
2. den dag arrangemanget blev redo för genomförande, eller
3. den dag rådgivaren påbörjade genomförandet av arrangemanget.

Om uppgifter 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 denna rådgivare tillhandahöll sina tjänster avseende arrangemanget.

Om uppgifterna ska lämnas av en användare räknas tiden från och med dagen efter den av följande dagar som inträffar först,

1. den dag arrangemanget tillhandahölls användaren,
2. den dag arrangemanget blev redo att genomföras av användaren, eller
3. den dag användaren påbörjade genomförandet av arrangemanget.

En rådgivare ska vid utgången av varje kalenderkvartal lämna en sammanställning av vissa uppgifter som har tillkommit sedan uppgifter senast lämnades. Detta gäller endast i fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I utredningens förslag anges att uppgifter ska lämnas inom 30 dagar från och med den dagen då det första steget i arrangemanget genomfördes. Av utredningens förslag framgår inte att tiden för uppgiftslämnandet ska börja räknas från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget redo för genomförande eller då arrangemanget är redo att genomföras av användaren. I utredningens förslag ska även uppgifter om värdet av det rapporteringspliktiga arrangemanget lämnas i sammanställningen som i vissa fall ska lämnas av en rådgivare, vid utgången av varje kalenderkvartal.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att tidpunkten för uppgiftsskyldighetens uppkomst borde utgå från icke standardiserade arrangemang, vilket inte synes vara fallet. *Förvaltningsrätten i Göteborg*, *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Lantbrukarnas Riksförbund* anför att den exakta tidpunkten för uppgiftsskyldigheten är svår att avgöra. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det bör framgå av lagtexten att uppgifterna ska lämnas senast en viss tidpunkt. Vidare har förslaget en vidare innebörd än vad som föreskrivs i direktivet när det gäller uppgifter om värdet vid uppgiftslämnning varje kalenderkvartal. *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Kammarrätten i Göteborg* anför att det undantag från huvudregeln för tidpunkt för kvartalsvis uppgiftslämnning som utredningen redogör för i författningskommentaren bör regleras i lag. *Skatteverket* anför att förslaget inte överensstämmer med direktivet när det gäller om arrangemanget är redo för genomförande. *Näringslivets skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svensk Sjöfart*,

Ikano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv och Sveriges Bygginstrumenter) anför att det är angeläget att det klargörs hur förslaget förhåller sig till insiderregleringen och EU:s marknadsmissbruksförordning (596/2014/EU).

Skälen för regeringens förslag

Det överordnade syftet med det föreslagna regelverket är att skattemyndigheterna inom EU ska få tidig information om potentiellt aggressiva skatteupplägg och vilka som förmedlar och använder dessa upplägg. En fråga som är av betydelse för att uppnå detta syfte är när de uppgifter som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang ska ha inkommit till Skatteverket. Den primära uppgiftsskyldigheten för rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang ligger på rådgivaren (se avsnitt 5.3.2). I vissa fall ska uppgifterna i stället lämnas av användaren (se avsnitt 5.3.3).

Tidpunkt för rådgivares uppgiftsskyldighet

Genom DAC 6 regleras tidpunkten för uppgiftslämning för rådgivare avseende rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang i artikel 8ab.1 i DAC. Artikeln är uppdelad i två stycken där första stycket avser den första kategorin rådgivare (jfr artikel 3.21 första stycket i DAC) och där det andra stycket avser den andra kategorin rådgivare (jfr artikel 3.21 andra stycket i DAC).

Av artikel 8ab.1 första stycket i DAC framgår att en rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang inom 30 dagar räknat från a) dagen efter det att det rapporteringspliktiga arrangemanget tillgängliggörs för genomförande, eller b) från dagen efter det att arrangemanget är redo för genomförande, eller c) när det första steget i genomförandet av arrangemanget har tagits, beroende på vilket som inträffar först. Tiden räknas alltså från dagen efter den av situationerna (a–c) som inträffar först.

Eftersom det kan finnas flera rådgivare för samma arrangemang och då samtliga rådgivare som deltar i ett rapporteringspliktigt arrangemang är skyldiga att lämna uppgifter om arrangemanget är utgångspunkten i direktivet vilka omständigheter (a–c) som träffar den enskilde rådgivaren, och som medför att denne rådgivares 30-dagarsfrist påbörjas.

Skatteverket anför att förslaget inte överensstämmer med direktivet när det gäller att arrangemanget är ”redo” för genomförande. Skatteverket delar inte utredningens bedömning att denna utlösande omständighet för uppgiftsskyldigheten inte behöver framgå av lagtexten. Med anledning av vad Skatteverket framför vill regeringen anföra följande. I DAC 6 finns tre olika omständigheter som påbörjar beräkningen av 30-dagarsfristen för uppgiftsskyldigheten för den första kategorin rådgivare. Dessa är när arrangemanget tillgängliggörs för genomförande, är redo för genomförande och när det första steget i genomförandet har gjorts. Utredningen gör bedömningen att det i svenskt språkbruk är svårt att se någon stor skillnad mellan när ett arrangemang tillgängliggörs eller är redo för genomförande. I utredningens förslag sammanfogas därför dessa båda tidpunkter i en enda utlösande tidpunkt, dvs. när en rådgivare gör arrangemanget tillgängligt. Regeringen har förståelse för utredningens bedömning att det torde vara svårt att

fastslå en tidsskillnad mellan när ett arrangemang tillgängliggörs och när det är redo för genomförande. Enligt regeringen kan det dock inte uteslutas att det i vissa fall kan föreligga en tidsskillnad mellan de olika situationerna, som inte är obetydlig. Eftersom uppgifterna ska lämnas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater kan det därför var en fördel att använda sig av direktivets ordalydelse i denna del. Utredningen har till synes inte avsett att göra någon skillnad i sak mellan ordalydelsen i DAC 6 och den föreslagna bestämmelsen. För att undvika att det uppstår en tidsskillnad i uppgiftsskyldigheten mellan svensk rätt och direktivet, anser regeringen att regleringen bör utformas så att den bättre överensstämmer med ordalydelsen i direktivet. Regeringen gör därför bedömningen att omständigheten ”tillgängliggör” (punkt a) och ”redo för genomförande” (punkt b) bör utgöra två skilda tidpunkter som utlöser uppgiftsskyldighet (jfr avsnitt 5.3.3).

Den tredje omständigheten som medför att tidsfristen på 30 dagar börjar löpa är när det första steget i genomförandet av det rapporteringspliktiga arrangemanget har tagits (artikel 8ab.1 c i DAC). För att underlätta förståelsen av att en person ”genomfört det första steget” i ett rapporteringspliktigt arrangemang gör regeringen i avsnitt 5.3.1 bedömningen att det av lagtexten i stället bör framgå att en person har påbörjat genomförandet av arrangemanget. I detta fall bör påpekas att det är den aktuella rådgivaren som ska ha påbörjat genomförandet, av den aktuella rådgivarens del, av arrangemanget. Det saknar således betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget. Som framgår ovan kan flera rådgivare vara inblandade i ett arrangemang och samtliga rådgivare är uppgiftsskyldiga för arrangemanget, om de inte kan visa att någon annan lämnat de föreskrivna uppgifterna (se avsnitt 5.3.5). Dessa rådgivares tidsfrist kan med andra ord påbörjas vid olika tidpunkter då de olika rådgivarna kan träffas av olika omständigheter som påbörjar tidsfristen. Exempelvis kan en rådgivare vara den som tillhandahåller arrangemanget medan en annan rådgivare är den som påbörjar genomförandet av arrangemanget. Detta leder till att de två rådgivarna har olika tidpunkter inom vilket de ska lämna uppgifterna om det rapporteringspliktiga arrangemanget som de har kännedom om, äger eller kontrollerar till Skatteverket.

Av artikel 3.1 andra stycket Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1182/71 av den 3 juni 1971 om regler för bestämning av perioder, datum och frister framgår att om en tidsfrist uttryckt i dagar ska räknas från det ögonblick då en händelse eller handling äger rum, ska den dag då händelsen eller handlingen äger rum inte ingå i tidsfristen. Eftersom artikel 8ab.1 c i DAC anger att tidpunkten ska börja beräknas från ”det första steget” medför förordningen att tidsfristen ska börja beräknas från dagen efter dagen då rådgivaren påbörjade genomförandet.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att tidpunkten för uppgiftsskyldighetens uppkomst borde utgå från icke standardiserade arrangemang, vilket inte synes vara fallet. Tidpunkten för inträdet av uppgiftsskyldigheten måste utgå från den skattskyldiges perspektiv och dennes möjlighet att kunna genomföra arrangemanget på grundval av den lämnade rådgivningen och utsikterna för att kunna åtnjuta en skattefördel. Enligt *FAR*:s uppfattning är det först efter detta skede som det går att hävda att arrangemanget kan anses tillhandahålllet i den mening som avses i direktivet. En

sådan tolkning står även i överrensstämmelse med utredningens uttalande att ett i princip fullständigt beslutsunderlag ska föreligga. Med anledning av vad FAR m.fl. framför vill regeringen förtydliga följande. Det överordnade syftet med det föreslagna regelverket är att skattemyndigheterna inom EU ska få så tidig information som möjligt om potentiellt aggressiva skatteupplägg. För att uppnå en avskräckande verkan bör informationen nå skattemyndigheterna i ett tidigt skede, dvs. innan sådana arrangemang genomförs i praktiken (se skäl 7 i DAC 6). För att uppnå dessa syften kan både marknadsförbara och anpassade arrangemang bli föremål för rapportering (jfr artikel 3.24 och 25 i DAC och avsnitt 5.4.4). Detta medför att uppgiftsskyldigheten för rapporteringspliktiga arrangemang, i vissa fall, inträffar i ett skede när ännu ingen användare finns till arrangemanget. För att ett arrangemang ska anses ha tillhandahållits krävs att det finns en i det närmaste 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 personen har tillhandahållit samtliga tre arrangemang (se avsnitt 5.3.1). Regeringen bedömer att förslaget överensstämmer med direktivet i denna del.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför att det bör framgå av lagtexten att uppgifterna ska lämnas senast en viss tidpunkt. Av utredningens förslag framgår att uppgifter ska lämnas inom 30 dagar. I skatteförfarandelagen används både uttrycket inom och senast när det gäller tidpunkter för uppgiftsskyldigheter av olika slag. Vanligtvis används dock uttrycket senast när uppgifter eller liknande ska lämnas ett visst datum (jfr 32 kap. 1 och 2 §§ SFL) medan uttrycket inom används när uppgifter ska lämnas inom en viss period (jfr 33 a kap. 11 och 12 §§ SFL). Regeringen gör bedömningen att begreppet inom bör användas i detta sammanhang.

I artikel 8ab.1 andra stycket i DAC regleras tidpunkten för uppgiftsskyldigheten avseende den andra kategorin rådgivare (se avsnitt 5.3.1). Av det andra stycket framgår att en rådgivare som endast bidrar till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang, ska lämna uppgifter om arrangemanget inom 30 dagar räknat från dagen efter det att denne tillhandahöll hjälp, bistånd eller rådgivning.

Tidpunkt för användares uppgiftsskyldighet

Om det inte finns någon rådgivare, rådgivaren finns i en stat utanför EU eller rådgivaren inte kan lämna vissa uppgifter med anledning av tystnadsplikt för advokater, åvilar uppgiftsskyldigheten användaren (se avsnitt 5.3.3). Av artikel 8ab.7 i DAC 6 framgår att om uppgiftsskyldigheten åvilar användaren ska användaren lämna upplysningar inom 30 dagar med början dagen efter det att det rapporteringspliktiga arrangemanget gjorts tillgängligt för genomförande, är redo för genomförande eller när det första steget av genomförandet har tagits. Tidpunkten beräknas utifrån den av situationerna som inträffar först.

Som framgår ovan, under tidpunkt för rådgivares uppgiftsskyldighet, har regeringen förståelse för utredningens bedömning att det torde vara svårt att fastslå en tidsskillnad mellan att arrangemanget görs tillgängligt för genomförande och när det är redo för genomförande. Det kan det dock inte uteslutas att det i vissa fall kan föreligga en tidsskillnad mellan de olika situationerna, som inte är obetydlig.

Eftersom uppgifterna ska lämnas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater kan det därför var en fördel att använda sig av direktivets ordalydelse i denna del. Utredningen har till synes inte avsett att göra någon skillnad i sak mellan ordalydelsen i DAC 6 och den föreslagna bestämmelsen. För att undvika att det uppstår en tidsskillnad i uppgiftsskyldigheten mellan svensk rätt och direktivet, anser regeringen att regleringen bör utformas så att den bättre överensstämmer med ordalydelsen i direktivet. Regeringen gör därför bedömningen att omständigheten ”görs tillgängligt för genomförande” och ”redo för genomförande” bör utgöra två skilda tidpunkter som utlöser uppgiftsskyldigheten för en användare (se även avsnitt 5.3.3).

Som framgår ovan under tidpunkten för rådgivares uppgiftsskyldighet bedömer regeringen att en person som ”genomfört det första steget” i ett rapporteringspliktigt arrangemang bör motsvaras av att personen påbörjat genomförandet av arrangemanget (jfr även avsnitt 5.3.1).

Kvartalsvis sammanställning av tillkommande uppgifter i vissa fall

Förutom de ovan redovisade tidpunkterna för uppgiftslämnande framgår av DAC 6 att vissa uppgifter ska rådgivare även lämna var tredje månad. Uppgifterna som ska lämnas avser endast uppgifter som avser s.k. marknadsförbara arrangemang (se artikel 3.24 i DAC). Uppgiftslämnandet avser uppdatering av uppgifter som inte var tillgängliga vid den första rapporteringen.

Av artikel 8ab.2 i DAC följer att vad gäller marknadsförbara arrangemang ska rådgivaren var tredje månad upprätta en rapport med en uppdatering som innehåller vissa nya rapporteringspliktiga uppgifter 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 (enligt regeringens förslag, datumet då genomförandet påbörjades) eller ska genomföras, uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 (se artikel 8ab.14 a, d, g och h i DAC).

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.

Rådgivaren ska enligt DAC 6 var tredje månad upprätta en rapport över nytillkomna uppgifter. Detta bör 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).

I utredningens förslag framgår att utöver vad som följer av direktivet bör även uppgifter om värdet på de arrangemang som har tillhandahållits lämnas kvartalsvis. Förvaltningsrätten i Stockholm anför att utredningens förslag har en vidare innebörd än vad som föreskrivs i direktivet och att detta medför komplikationer både för de uppgiftsskyldiga och för Skatteverket. Regeringen gör bedömningen att det inte finns någon anledning att gå längre än vad direktivet anger i denna del. Värdet av ett rapporteringspliktigt arrangemang ska därför inte ingå i den kvartalsvisa redovisningen.

Förvaltningsrätten i Stockholm och *Kammarrätten i Göteborg* anför att det undantag från huvudregeln för tidpunkt för kvartalsvis uppgiftslämning som utredningen redogör för i bl.a. författningskommentaren bör regleras i lag. Detta särskilt med tanke på att uteblivet uppgiftslämnande medför sanktioner. Med anledning av vad Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Göteborg framför vill regeringen anföra följande. Utredningen framför att i de 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 anger vidare att detta inte behöver framgå uttryckligen i lagtext. Regeringen gör bedömningen att en sådan tolkning av direktivet kan medföra att det automatiska utbytet av upplysningar försenas. Regeringen gör därför bedömningen att något sådan generellt uttalande inte kan göras.

I utredningens förslag framgår inte att uppgifter om referensnummer ska lämnas. Med anledning av vad som framgår om referensnummer i avsnitt 5.6 gör regeringen bedömningen att de uppgifter som ska lämnas i en sammanställning vid utgången av varje kalenderkvartal och som avser uppdaterade uppgifter även ska omfatta referensnummer. Vanligtvis har rådgivaren erhållit ett referensnummer av Skatteverket eller en annan medlemsstats behöriga myndigheter när sammanställningen ska lämnas. Referensnumret är bl.a. till för att kunna härleda vilket rapporteringspliktigt arrangemang som de uppdaterade uppgifterna i sammanställningen är hänförliga till.

Skyldigheten att lämna kvartalsvisa uppdateringar i fråga om marknadsförbara arrangemang gäller enbart rådgivare enligt direktivet. När det gäller marknadsförbara arrangemang sker rådgivarens rapportering vanligtvis i två (eller flera) steg. I det första steget när arrangemanget t.ex. utformats eller marknadsförs torde uppgifter om bl.a. rådgivarens identitet, uppgifter om det kännetecken som träffas av arrangemanget, en sammanfattning av innehållet och de nationella bestämmelserna som ligger till grund för det rapporteringspliktiga arrangemanget lämnas till Skatteverket. I detta skede ska även rådgivaren eller användaren tilldelas ett referensnummer. I det andra steget, när t.ex. arrangemanget tillhandahålls en användare, ska en uppdatering av tidigare uppgifter ske genom en sammanställning av tillkommande uppgifter. Dessa tillkommande uppgifter kan bl.a. innehålla identiteten på användaren och den berörda användarens hemvist.

För rådgivare som är advokater kan advokaters tystnadsplikt innebära ett hinder mot att lämna ytterligare föreskrivna uppgifter i uppdateringarna. I sådana fall blir även användaren uppgiftsskyldig, jfr avsnitt 5.3.3. Eftersom användaren inte är skyldig att lämna någon kvartalsvis sammanställning medför advokaters tystnadsplikt i dessa fall att användaren ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet genom att göra

en helt ny inrapportering av det arrangemang som har tillhandahållits denne. Detta förfarande medför en viss dubbelrapportering men är i enlighet med direktivets utformning.

Uppgiftsskyldighetens förhållande till regler om insiderinformation och marknadsmissbruk

Näringslivets skattedelegation (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Föreningen Svensk Sjöfart*, *Ikan Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) anför att det är angeläget att det klargörs hur förslaget förhåller sig till insiderregleringen och EU:s marknadsmissbruksförordning (596/2014/EU), förkortad MAR. Eftersom förslaget medför att uppgiftsskyldigheten i vissa fall inträder innan det rapporteringspliktiga arrangemanget genomförs och innan information om arrangemanget offentliggörs till marknaden är det viktigt att veta hur uppgiftsskyldigheten förhåller sig till spridning av insiderinformation. Ett bolag som emitterat värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en handelsplattform är enligt EU:s marknadsmissbruksförordning skyldigt att föra en insiderförteckning över alla personer som har tillgång till insiderinformationen, och som arbetar för dem eller på annat vis utför uppgifter genom vilka de har tillgång till insiderinformation. För alla personer som förfogar över insiderinformation finns regler som begränsar deras möjligheter att handla med värdepapper i det bolag som informationen rör. En bärande tanke i regelsystemet är att bolagen ska offentliggöra insiderinformation så snart som möjligt och på ett samlat sätt så att alla på marknaden får informationen samtidigt. Bolag har dock möjlighet att besluta att skjuta upp offentliggörandet av insiderinformation om vissa villkor är uppfyllda. Ett sådant villkor är att bolaget kan säkerställa att informationen förblir konfidentiell. Näringslivets skattedelegation anför vidare att den fråga som uppkommer är hur ett bolag ska kunna säkerställa konfidentialiteten i informationen när den finns hos en eller flera skattemyndigheter. Ett uttryckligt undantag bör göras för information som är insiderinformation. Om något undantag inte införs bör det utvecklas hur en emittent förväntas föra och uppdatera en insiderförteckning som även omfattar personer på en eller flera skattemyndigheter.

Med anledning av vad vissa remissinstanser framför avseende uppgiftsskyldighetens förhållande till reglerna om insiderinformation och marknadsmissbruk vill regeringen anföra följande. I korthet avses med insiderinformation icke offentliggjord information av specifik natur som hänför sig till en emittent eller ett finansiellt instrument och som, om den blev offentlig, sannolikt skulle ha en väsentlig inverkan på priset på instrumentet eller ett relaterat derivatinstrument (se artikel 7.1 a MAR). Information ska anses ha väsentlig prispåverkan om en förnuftig investerare sannolikt skulle utnyttja sådan information som en del av grunden för sitt investeringsbeslut (artikel 7.4 första stycket MAR). Enligt regeringen kan det inte uteslutas att information om ett sådant rapporteringspliktigt arrangemang som avses i detta lagstiftningsärende kan utgöra insiderinformation.

Enligt marknadsmissbruksförordningen är olagligt röjande av insiderinformation förbjudet (artikel 14 MAR). Ett olagligt röjande föreligger när en

person förfogar över insiderinformation och röjer den informationen till en annan person, utom i fall då röjandet sker som ett normalt led i fullgörande av tjänst, verksamhet eller åligganden (artikel 10.1 första stycket MAR). Bestämmelser i nationell lagstiftning om skyldighet för företag att lämna uppgifter till t.ex. en tillsynsmyndighet är inte unika för skatteområdet. Sådant uppgiftslämnande omfattas enligt regeringens bedömning av undantaget för fullgörande av tjänst, verksamhet eller åliggande. Fullgörande av lagstadgad uppgiftsskyldighet såsom överlämnande av information om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket får därmed anses förenligt med marknadsmissbruksregelverket.

Enligt marknadsmissbruksförordningen ska en emittent så snart som möjligt informera allmänheten om insiderinformation som direkt berör den emittenten (artikel 17.1 MAR). En emittent kan dock, på eget ansvar, skjuta upp ett offentliggörande av insiderinformation om vissa villkor är uppfyllda (artikel 17.4 MAR). Ett sådant villkor är att emittenten kan säkerställa att informationen förblir konfidentiell. I 9 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), OSL, anges att bestämmelser om förbud att röja eller utnyttja vissa uppgifter som sannolikt har en väsentlig inverkan på priset på finansiella instrument finns i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 596/2014 av den 16 april 2014 om marknadsmissbruk. De myndigheter som omfattas av offentlighets- och sekretesslagen, t.ex. Skatteverket, har således en skyldighet att tillämpa bestämmelserna om tystnadsplikt i marknadsmissbruksförordningen. Som framgår av avsnitt 8 omfattas vidare de uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang av skattesekretessen i 27 kap. OSL. Av 27 kap. 10 § OSL framgår vidare att tystnadsplikten som följer av 1 §, 2 § första stycket och 3–5 §§ och den tystnadsplikt som följer av ett förbehåll som gjorts med stöd av 8 § tredje stycket inskränker rätten enligt 1 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 2 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifterna. Det kan även noteras att marknadsmissbruksförordningen är direkt tillämplig i sig och att den som förfogar över insiderinformation, och inser eller borde inse att det är insiderinformation, är förbjuden att olagligen röja denna (artikel 10 MAR). Mot denna bakgrund får en emittent som överlämnar information i enlighet med förslaget i denna lagrådsremiss som utgångspunkt inte i sig anses hindrad att kunna säkerställa sådan konfidentialitet som krävs för ett uppskjutet offentliggörande av insiderinformation (jfr artikel 17.4 c MAR).

Vad gäller förandet av s.k. insiderförteckningar ska en emittent och den som agerar på uppdrag av emittenten, föra en insiderförteckning över vilka anställda och uppdragstagare som har tillgång till insiderinformation (artikel 18 MAR). Av artikeln framgår att emittenter eller personer som handlar på deras vägnar eller för deras räkning ska upprätta en förteckning över alla personer som har tillgång till insiderinformation, och som arbetar för dem, genom anställningskontrakt eller på annat vis utför uppgifter genom vilka de har tillgång till insiderinformation, såsom rådgivare, revisorer eller kreditvärderingsinstitut (insiderförteckning). Skatteverket, dess medarbetare och andra i liknande ställning är inte sådana som arbetar för de aktuella emittenterna. Enligt regeringens bedömning har de inte heller i övrigt i den situation som avses i detta lagstiftningsärende sådan anknytning till emittenten som krävs för att de ska antecknas på emittentens insiderförteckning.

Regeringen gör sammanfattningsvis bedömningen att uppgifter som är att betrakta som insiderinformation inte behöver undantas från uppgiftsskyldigheten.

Lagförslag

En bestämmelse om när uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska lämnas till Skatteverket tas in i de nya paragraferna 33 b kap. 18 och 19 §§ SFL. En bestämmelse om att rådgivare ska lämna en kvartalsvis sammanställning över vissa tillkommande uppgifter i fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare tas in i en ny paragraf, 33 b kap. 20 § SFL.

5.10 Ingen skyldighet för användare att lämna uppgifter årsvis

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon skyldighet för användare av rapporteringspliktiga arrangemang att lämna upplysningar till Skatteverket varje år som arrangemanget används.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att direktivet medför en valmöjlighet för medlemsstaterna att införa en skyldighet till årsvis uppgiftslämning och att avstå från denna möjlighet är tveksam.

Skälen för regeringens bedömning: 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 arrangemanget används (se artikel 8ab.11 i DAC). Detta skulle kunna ske t.ex. genom att upplysningar lämnas i inkomstdeklarationen det år då arrangemanget används.

Den som är deklARATIONSSKYLDIG ska redan i dag, utöver uppgifterna i inkomstdeklarationen, lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst (31 kap. 3 § SFL).

Regeringen anser att nyttan med att införa en skyldighet för användarna att upplysa Skatteverket de år de använder sig av arrangemanget inte uppväger den administrativa börda detta skulle medföra för användaren. Regeringen gör därför, i likhet med utredningen, bedömningen att det inte bör införas någon skyldighet för användare att årsvis lämna uppgifter om användningen av rapporteringspliktiga arrangemang.

6 Sanktioner

6.1 En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs

Regeringens förslag: Rapporteringsavgift ska införas i form av en ny särskild avgift i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Lantbrukarnas Riksförbund, FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Förvaltningsrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Stockholm, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Ikano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*), *Srf konsulternas förbund* och *Sveriges advokatsamfund* avstyrker eller är kritiska till utformningen av förslaget att införa en rapporteringsavgift. *Skatteverket* tillstyrker förslaget.

FAR m.fl., *Lantbrukarnas Riksförbund, Sparbankernas Riksförbund, Svenska Bankföreningen, Sveriges advokatsamfund* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* menar att det strider mot legalitetsprincipen och är tveksamt ur rättssäkerhetssynpunkt att påföra rapporteringsavgifter när det är så oklart vilka skyldigheterna är. De menar bl.a. annat att det behöver förtydligas vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang och vid vilken tidpunkt uppgiftsskyldigheten uppstår.

Skälen för regeringens förslag: 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) föreskriver att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits avseende skyldighet att rapportera rapporteringspliktiga arrangemang och att medlemsstaterna ska vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att sanktionerna tillämpas. Sanktionerna ska vara verkningsfulla, proportionella och avskräckande. Det finns således en skyldighet för Sverige att ha sanktioner för de som inte uppfyller den uppgiftsskyldighet som föreslås i denna lagrådsremiss.

Den första frågan är om det redan finns sanktioner i befintlig lagstiftning som blir tillämpliga på underlåtenhet att i tid lämna de aktuella uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang. Så är fallet om denna underlåtenhet skulle innebära att den uppgiftsskyldige gör sig skyldig till ett brott enligt svensk lagstiftning. 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 i Sverige. Det överordnade syftet med uppgifterna är att de ska lämnas till andra medlemsstater i EU genom automatiskt utbyte av upplysningar. De enda brott som kan övervägas 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. Regeringen delar dock utredningens bedömning att det förhållandet att en uppgiftsskyldig inte lämnar uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang inte bör betraktas som en underlåtelse att lämna uppgift som rör förhållande som har betydelse för honom eller någon annan att betala skatt, i den mening som avses i 7 och 8 §§ skattebrottslagen. Regeringen delar därför utredningens uppfattning att underlåtenhet att lämna de uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som krävs inte bör innebära att den uppgiftsskyldige gör sig skyldig till ett brott enligt svensk lagstiftning. Det finns inte heller några andra befintliga sanktioner som är tillämpliga på sådan underlåtenhet. Det behöver därför införas nya sanktioner på detta område.

Flera remissinstanser menar att det strider mot legalitetsprincipen och är tveksamt ur rättssäkerhetssynpunkt att införa sanktioner när det är så oklart vilka skyldigheter som ska uppfyllas för att undvika sanktioner. Regeringen konstaterar att denna lagrådsremiss begränsar sig till genomförande av DAC 6. Till följd av detta begränsas de slag av arrangemang som omfattas av förslagen. Av DAC 6 följer, som nämnts, en skyldighet att införa sanktioner. DAC 6 föreskriver även skyldigheterna för de som ska lämna uppgifter. Någon möjlighet för Sverige att helt frångå direktivets bestämmelser finns inte. Regeringens avsikt är dock att i denna lagrådsremiss, så långt det är möjligt utifrån vad som föreskrivs i DAC 6, förklara och förtydliga vad skyldigheterna innebär. Enligt regeringens bedömning är oklarheten inte så stor att den förhindrar införandet av sanktioner.

Straffrättslig sanktion eller en ny särskild avgift?

Nästa fråga är vilken typ av sanktioner som bör införas. Syftet med en sanktion är primärt att avskräcka från överträdelser 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. Regeringen instämmer i utredningens bedömning att straffrättsliga sanktioner inte skulle vara önskvärda eller effektiva för att avhålla från överträdelser av regelverket. Detta särskilt med anledning av att de flesta av de eventuella överträdelserna kommer att ske 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 jämfört med en straffrättslig sanktion 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. På skatteområdet torde sanktionsavgifter 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 efterlevnad av regelverket.

I likhet med utredningen gör regeringen 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. Mot denna bakgrund bör, såsom utredningen föreslår, en ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift tas ut vid överträdelser av regelverket. Bestämmelser om rapporteringsavgift bör tas in i ett nytt kapitel i skatteförfarandelagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 1 kap. 1 § och 3 kap. 17 § SFL samt att ett nytt kapitel, 49 c kap. SFL, införs.

6.2 Förutsättningar för att ta ut rapporteringsavgift

Regeringens förslag: En rapporteringsavgift ska tas ut om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter i rätt tid.

Om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter inom 60 dagar från den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts, ska en andra rapporteringsavgift tas ut.

Under samma förutsättningar som gäller för att ta ut den andra rapporteringsavgiften ska även en tredje rapporteringsavgift kunna tas ut. Det gäller dock inte om föreskrivna uppgifter har lämnats innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift.

Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska inte anses ha lämnats om de är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som uppgifterna lämnas för.

Rapporteringsavgift får dock inte tas ut om uppgifter lämnats inom respektive angiven tidsfrist och uppgifterna har brister som endast är av mindre betydelse. Rapporteringsavgift får inte heller tas ut om uppgifter lämnats i rätt tid och den uppgiftsskyldige på eget initiativ därefter har rättat de tidigare uppgifterna så att de uppfyller kraven.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. I utredningens förslag anges det inte uttryckligen att en förutsättning för att påföra rapporteringsavgift är att det ”klart framgår” att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det i rätt tid. Utredningen föreslår att den uppgiftsskyldige kan påföras två rapporteringsavgifter för uteblivet uppgiftslämnande, i stället för tre. Utredningen föreslår en separat rapporteringsavgift när felaktiga eller ofullständiga uppgifter lämnas. Utredningens förslag innehåller inte någon uttrycklig bestämmelse om att uppgifter inte ska anses ha lämnats om de är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som uppgifterna lämnas för.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Stockholm, Kammarrätten i Sundsvall och Lantbrukarnas riksförbund* menar att det bör framgå direkt av lagtexten att kravet på bevisning för att det föreligger förutsättningar för att ta ut rapporteringsavgift är högre än att det är sannolikt att så är fallet.

Förvaltningsrätten i Stockholm anför vidare att det kan ifrågasättas om en andra rapporteringsavgift kommer att fungera som ett påtryckningsmedel och att det kommer att bli svårt att fastställa den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) framför att avgift inte bör tas ut bara för att rapportering inte har skett på fastställt formulär. *Skatteverket* anser att det bör förtydligas att en blankett med sådant bristfälligt innehåll att den inte kan läggas till grund för syftena med uppgifterna inte kan anses innebära att den uppgiftsskyldige fullgjort sin skyldighet.

FAR m.fl., *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo, Fastighetsägarna Sverige, Finansbolagens Förening, Ikano Bank AB, Industrins Finansförening IFF, Skanska AB, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) framhåller att det bör finnas, eller att det bör övervägas om det ska finnas, en mer obegränsad möjlighet till rättelse utan att rapporteringsavgift tas ut. Det nämns t.ex. att avsaknaden av en sådan möjlighet kan inverka negativt på viljan att lämna uppgifter om ett arrangemang i inkomstdeklarationen när uppgifter om arrangemanget inte tidigare lämnats inom 90-dagarsfristen.

FAR m.fl. menar att en lägre förseningsavgift i stället bör tas ut om uppgifterna lämnas för sent och att någon andra rapporteringsavgift inte bör införas. I vart fall bör den andra rapporteringsavgiften tas ut endast om ett föreläggande från *Skatteverket* att lämna uppgifterna inte följs. De menar vidare att det bör presumeras att uppgifterna har kommit in i rätt tid.

AB Volvo menar att avgift bör kunna tas ut bara om underlåtenheten att rapportera sker med uppsåt eller på grund av grov oaktsamhet.

Skälen för regeringens förslag

Avgiftsskyldigheten ska grundas på ett strikt ansvar

AB Volvo menar att rapporteringsavgift bör kunna tas ut bara om underlåtenheten att rapportera sker med uppsåt eller på grund av grov oaktsamhet.

I propositionen om ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet) anges att det, beroende på det aktuella rättsområdets natur, särskilt bör prövas om uppsåt eller oaktsamhet ska förutsättas för avgiftsskyldighet eller om skyldigheten kan bygga på strikt ansvar. Det anges vidare att för att en konstruktion med strikt ansvar ska vara försvarbar från rättssäkerhetssynpunkt bör det förutsättas att det finns starkt stöd för en presumtion om att överträdelser på området inte kan förekomma annat än som en följd av uppsåt eller oaktsamhet (jfr prop. 1981/82:142 s. 24).

De befintliga särskilda avgifterna i skatteförfarandelagen bygger alla på strikt ansvar, dvs. att det varken krävs uppsåt eller oaktsamhet för att avgift ska kunna tas ut. 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. 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).

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.

Det är inte okomplicerat att utforma regler som ska tillämpas när en juridisk person genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåter att lämna uppgifter. Huruvida underlåtenheten beror på uppsåt eller grov oaktsamhet behöver bedömas utifrån de subjektiva omständigheterna för en fysisk person, såsom t.ex. vilka omständigheter som var kända för honom eller henne. Dessa varierar naturligtvis mellan olika personer som deltar i den juridiska personens verksamhet. Reglerna om företagsbot i 36 kap. brottsbalken är ett exempel på fall där en juridisk person kan åläggas en ekonomisk påлага till följd av en anställds eller företrädares uppsåt eller oaktsamhet (i det fallet ett brottsligt handlande). Företagsbot kan endast bli aktuell om det har begåtts ett brott i näringsverksamheten. Samtliga objektiva och subjektiva rekvisit i en straffbestämmelse måste vara uppfyllda. Det finns inte något krav på att gärningsmannen åtalas för brottet eller ens identifieras men det måste stå klart att ett brott har blivit begånget (jfr prop. 1985/86:23 s. 62 f.). När det gäller påförande av rapporteringsavgift är det bakomliggande agerandet som kan utlösa avgiften genomgående en underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter, vilket enligt regeringens mening ytterligare komplicerar bedömningen av om uppsåt eller oaktsamhet förelegat. Om en juridisk person inte lämnat några uppgifter är sannolikt alla som är anställda hos eller företrädare för den juridiska personen var och en för sig medvetna om det faktumet att de själva inte lämnat de föreskrivna uppgifterna. Vissa kanske känner till att det finns en skyldighet att lämna sådana uppgifter, medan andra inte gör det. Även om någon person har utsetts som ansvarig för rapporteringen, uppkommer frågan om någon eller några andra personer, t.ex. en person i ledande ställning, har brustit i fråga om

kommunikation eller tillsyn. Samma resonemang kan föras även i situationer då uppgifter har lämnats men är ofullständiga eller felaktiga. Även om det skulle införas ett uppsåts- eller oaktsamhetsrekvisit rör det sig därför, i fråga om rapporteringsavgift för en juridisk person, om en gråzon mellan strikt ansvar och ett ansvar grundat på uppsåt eller oaktsamhet.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till att möjligheten till befrielse från särskild avgift även kommer att bli tillämplig avseende den föreslagna rapporteringsavgiften (se nedan avsnitt 6.4), anser regeringen, i likhet med utredningen, att det finns förutsättningar att grunda avgiftsskyldigheten på ett strikt ansvar.

Beviskravet

Utredningen anger att det är Skatteverket som har bevisbördan när det gäller särskilda avgifter och att Skatteverket måste kunna göra mycket sannolikt att en överträdelse har begåtts för att myndigheten ska kunna påföra en rapporteringsavgift. *Förvaltningsrätten i Stockholm, Kammarrätten i Sundsvall* och *Lantbrukarnas riksförbund* menar att det bör framgå direkt av lagtexten att kravet på bevisning för att det föreligger förutsättningar för att ta ut rapporteringsavgift är högre än att det är sannolikt att så är fallet. Enligt regeringens mening bör den nivå av bevisning som ska krävas för att påföra en rapporteringsavgift vara densamma som kravet på bevisning när det gäller att en oriktig uppgift har lämnats och därmed att skattetillägg kan påföras. I propositionen Skatteförordningen (prop. 2010/11:165, bet. 2011/12:SkU3, rskr. 2011/12:28) anges följande i fråga om vilken bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg och att uttrycket som används för att markera beviskravet ändrades genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 2003. Genom att ange att det ”klart” ska framgå att en uppgift är oriktig anges vilken bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg. Tidigare angavs det genom uttrycket ”uppgiften befinns oriktig”. Den nya formuleringen infördes av språkliga skäl och markerar inte någon skärpning av bevisningens nivå (prop. 2002/03:106 s. 120). Beviskravet ”befinns” anses på den gängse sannolikhetsskalan – antagligt, sannolikt, visat/styrkt och uppenbart – motsvara visat/styrkt. Beviskravet bör kunna beskrivas på det sättet även i fortsättningen (s. 439).

Regeringen delar remissinstansernas uppfattning att detta beviskrav bör framgå av lagtexten även när det gäller påförande av rapporteringsavgift. Bestämmelserna bör därför utformas på så sätt att en rapporteringsavgift ska tas ut om det ”klart framgår” att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter i rätt tid. Därigenom tydliggörs det att det krävs att Skatteverket visar att så är fallet för att en avgift ska kunna tas ut.

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 syftet med regelverket är att medlemsstaternas skattemyndigheter i ett så tidigt skede som möjligt ska få uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang

föreslås att en rapporteringsavgift ska tas ut om de föreskrivna uppgifterna inte lämnas i tid, dvs. om de uppgifter som ska lämnas enligt 33 b kap. SFL inte lämnas inom den tidsfrist som anges i samma kapitel.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) framför att avgift inte bör tas ut bara för att rapportering inte har skett på fastställt formulär. Regeringen delar emellertid inte denna uppfattning. Förslaget i avsnitt 5.8 är att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas enligt ett fastställt formulär. Detta gäller exempelvis redan för kontrolluppgifter och deklarationer (38 kap. 1 § SFL). Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ska alltså inte anses ha lämnats om ett fastställt formulär för detta ändamål inte har lämnats. Utan detta krav skulle Skatteverket enligt regeringens mening få en orimlig börda att genomsöka samtliga inlagor och formulär som avser helt andra områden från en person för att hitta de uppgifter som avser ett rapporteringspliktigt arrangemang.

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 föreskrivna uppgifter inte har lämnats inom 60 dagar från det att uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. *FAR* m.fl. menar att en lägre förseningsavgift i stället bör tas ut om uppgifterna lämnas för sent och att någon andra rapporteringsavgift inte bör införas. I vart fall bör den andra rapporteringsavgiften tas ut endast om ett föreläggande från Skatteverket att lämna uppgifterna inte följs. Regeringen delar dock utredningens uppfattning att en andra rapporteringsavgift behöver kunna tas ut. I avsaknad av en andra rapporteringsavgift skulle det annars inte finnas något incitament för en uppgiftsskyldig att på eget initiativ lämna uppgifterna efter den tidpunkt då skyldigheten skulle ha fullgjorts. En sådan ordning vore inte tillfredsställande. Förvaltningsrätten i Stockholm anför att det kan ifrågasättas om en andra rapporteringsavgift kommer att fungera som ett påtryckningsmedel och att det kommer att bli svårt att fastställa den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Regeringen konstaterar att förslagen i denna lagrådsremiss endast syftar till att genomföra DAC 6 och att direktivet föreskriver när uppgiftsskyldigheten uppstår. Även om det i vissa fall kan vara svårt att fastställa vad direktivet innebär i praktiken, finns det inte utrymme att helt frånga direktivets bestämmelser. Det kan också påminnas om att rapporteringsavgift kan tas ut bara när det klart framgår att uppgifterna inte lämnats i rätt tid och att det är Skatteverket som har bevisbördan för detta. Det innebär enligt regeringens mening att det i praktiken finns en sådan presumption för att uppgifterna har kommit in i rätt tid som *FAR* m.fl. förespråkar. Vidare kan sägas att även om det är så att både den första och den andra rapporteringsavgiften i praktiken kan komma att tas ut samtidigt i efterhand, bör den andra avgiften enligt regeringens bedömning ändå fungera som ett påtryckningsmedel för en uppgiftsskyldig att på eget initiativ lämna uppgifterna även efter att tidpunkten då uppgifterna egentligen skulle ha lämnats har löpt ut, eftersom det sammanlagda beloppet av rapporteringsavgifter blir mindre om uppgifterna lämnas inom 60 dagar från att uppgifterna skulle ha lämnats jämfört med om de lämnas ännu senare. Flera remissinstanser framhåller att det bör finnas, eller att det bör övervägas om det ska finnas, en mer obegränsad möjlighet till rättelse utan att rapporteringsavgift tas ut. Det nämns t.ex. att avsaknaden av en sådan möjlighet

kan inverka negativt på viljan att lämna uppgifter om ett arrangemang i inkomstdeklarationen när uppgifter om arrangemanget inte tidigare lämnats inom 90-dagarsfristen. Enligt regeringens mening saknas det skäl att införa en obegränsad möjlighet till rättelse utan att rapporteringsavgift tas ut. Regeringen instämmer emellertid i att det bör finnas ett incitament att lämna de efterfrågade uppgifterna även efter att 60 dagar passerat sedan uppgifterna skulle ha lämnats enligt 33 b kap. SFL. Till skillnad från vad som föreslås av utredningen finner regeringen därför att det bör tas ut även en tredje rapporteringsavgift. Den tredje rapporteringsavgiften bör tas ut under samma förutsättningar som gäller för att ta ut den andra rapporteringsavgiften. Den tredje rapporteringsavgiften bör dock inte kunna tas ut om föreskrivna uppgifter har lämnats innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift. Det innebär alltså att den uppgiftsskyldige har möjlighet att rätta redan lämnade uppgifter eller lämna uppgifter som skulle ha lämnats tidigare fram till dess att Skatteverket inleder en utredning om en andra rapporteringsavgift. Därigenom kan den uppgiftsskyldige undgå att påföras en tredje rapporteringsavgift. Med hänsyn till att den andra rapporteringsavgiften föreslås halveras jämfört med utredningens förslag och den tredje rapporteringsavgiften föreslås uppgå till samma belopp (avsnitt 6.3), innebär detta en möjlighet till ett betydligt lägre sammanlagt belopp av rapporteringsavgifter för en uppgiftsskyldig som i efterhand lämnar eller rättar uppgifter, fram till dess att Skatteverket kontakter den uppgiftsskyldige med anledning av en utredning om andra rapporteringsavgift. Skatteverket ska besluta om rapporteringsavgift senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts (avsnitt 6.5).

Utredningen gör bedömningen att en rapporteringsavgift även bör tas ut om den uppgiftsskyldige lämnar uppgifter men dessa är felaktiga eller ofullständiga. Detta skulle kunna tolkas som att många avgifter kan tas ut om den uppgiftsskyldige lämnar oriktiga eller ofullständiga uppgifter flera gånger, t.ex. i samband med rättelser. Under sådana omständigheter skulle det kunna vara till nackdel för den uppgiftsskyldige att lämna uppgifter sent eller att rätta redan lämnade uppgifter, eftersom den uppgiftsskyldige kan påföras rapporteringsavgift både för att inte ha lämnat uppgifter i tid och sedan ytterligare en gång om uppgifterna är felaktiga eller ofullständiga. Enligt regeringens mening är detta inte ett önskvärt utfall. Det kan konstateras att de uppgifter som ska lämnas är de som föreskrivs i 33 b kap. SFL. Uppgifterna ska även lämnas vid den tidpunkt som anges i det kapitlet. Om de föreskrivna uppgifterna inte lämnas i tid finns grund för att påföra rapporteringsavgift. Detta gäller oavsett om den uppgiftsskyldige inte har lämnat några uppgifter alls eller om denne har lämnat uppgifter som inte uppfyller kraven i 33 b kap. SFL. Detsamma gäller vid tidpunkterna för påförande av den andra och tredje rapporteringsavgiften. En uppgiftsskyldig kan således påföras maximalt tre rapporteringsavgifter för att ha underlåtit att lämna föreskrivna uppgifter om ett och samma rapporteringspliktiga arrangemang avseende samma tidsperiod.

Eftersom det, i fall då uppgifter har lämnats i tid men inte fullt ut uppfyller kraven i 33 b kap. SFL, kan vara fråga om endast mindre brister, såsom skrivfel eller rena misstag, anser regeringen i likhet med utredningen att någon rapporteringsavgift i dessa fall inte ska tas ut om uppgifterna har brister som endast är av mindre betydelse. Detsamma bör gälla om den uppgiftsskyldige på eget

initiativ har rättat uppgifter som lämnats i tid och uppgifterna därefter uppfyller kraven i 33 b kap. SFL.

Regeringen instämmer med *Skatteverkets* synpunkt att uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte kan anses ha lämnats i varje fall då ett formulär som avser sådant uppgiftslämnande har kommit in till Skatteverket, oavsett hur felaktiga eller ofullständiga uppgifterna i formuläret är. Om uppgifter alltid skulle anses ha lämnats finns det nämligen en risk för att det öppnas en möjlighet att i princip sätta tidsfristen ur spel genom att lämna formulär som nästan är tomma eller som innehåller uppenbart felaktiga uppgifter till Skatteverket och sedan rätta uppgifterna på eget initiativ. En bestämmelse bör därför tas in om att uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte ska anses ha lämnats om de uppgifter som lämnats uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i 33 b kap. 2 § SFL.

Denna lösning medför att systemet med rapporteringsavgifter blir mer proportionerligt eftersom överträdelser av mindre betydelse då inte leder till någon sanktion. 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. Det finns även den möjlighet som behandlats ovan att undgå den tredje rapporteringsavgiften genom att den uppgiftsskyldige lämnar de uppgifter som föreskrivs innan Skatteverket tagit kontakt med denne med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift.

Lagförslag

Förslagen innebär att det införs fyra nya paragrafer, 49 c kap. 1–4 §§ SFL.

6.3 Rapporteringsavgiftens storlek

Regeringens förslag: Rapporteringsavgiften som tas ut när föreskrivna uppgifter inte lämnas i tid ska vara 7 500 kronor för användare och 15 000 kronor för rådgivare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje kvartalsvis sammanställning som ska lämnas.

Den andra rapporteringsavgiften respektive den tredje rapporteringsavgiften ska vara 10 000 kronor för användare och 20 000 kronor för rådgivare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje kvartalsvis sammanställning som ska lämnas. Om överträdelserna sker i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet och omsättningen under närmast föregående räkenskapsår är minst 15 miljoner kronor, är den andra respektive tredje avgiften i stället

- 15 000 kronor för användare och 30 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor,
- 30 000 kronor för användare och 60 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor, eller

– 75 000 kronor för användare och 150 000 kronor för rådgivare, 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.

Utredningens förslag överensstämmer delvis med regeringens förslag. Utredningen föreslår inte någon tredje rapporteringsavgift. Utredningen föreslår att den andra rapporteringsavgiften ska vara 50 000 kronor för rådgivare och 25 000 kronor för användare. Om överträdelsen begås i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet föreslår utredningen att avgiften ska uppgå till 25 000 kronor till 500 000 kronor beroende på omsättningen och om det är en rådgivare eller en användare som ska lämna uppgifter. Utredningen föreslår olika rapporteringsavgifter för om uppgifter inte lämnas eller kommer in för sent respektive för om oriktiga eller ofullständiga uppgifter lämnas.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Ikano Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) och *Srf konsulternas förbund* anser att de föreslagna avgifterna är oproportionerligt höga i förhållande till syftet med uppgiftsskyldigheten. *Skatteverket* menar däremot att det är motiverat att avgifterna sätts till höga belopp, eftersom det kommer att vara svårt att identifiera de uppgiftsskyldiga och att det därför kommer att kunna ske först i efterhand. FAR m.fl., *Företagarna* och *Srf konsulternas förbund* anför att rapporteringsavgifterna bör sättas till en nivå som överensstämmer med andra särskilda avgifter i skatteförfarandelagen, t.ex. kontrollavgiften. FAR m.fl. påpekar även att rådgivare också kan få sanktioner från sina respektive organisationer. *Förvaltningsrätten i Stockholm* framför att kraven på ett effektivt sanktionssystem bör kunna uppfyllas även med lägre rapporteringsavgifter, eftersom det i vissa fall också kan bli aktuellt med t.ex. skattetillägg. *Srf konsulternas förbund* menar även att det finns en risk för att avgifter i huvudsak kommer att tas ut för rena formaliafel.

Föreningen Svensk Sjöfart, *Näringslivets Skattedelegation* m.fl. och *Sveriges advokatsamfund* påpekar att de höga avgifterna kommer att leda till att en mängd uppgifter som saknar intresse för skattemyndigheterna kommer att rapporteras.

Skatteverket menar att rapporteringsavgiften ska beräknas utifrån rådgivarens och användarens sammanlagda omsättning, om dessa är i intressegemenskap. Skälet för detta är att förhindra konstgjorda koncernstrukturer där rådgivande företag har mycket låg omsättning.

AB Volvo framhåller att reglerna måste ändras så att en multinationell koncern som missat att rapportera inte kan påföras sanktioner för varje inblandat bolag i varje land.

Skälen för regeringens förslag

Allmänna utgångspunkter

DAC 6 föreskriver att sanktionerna ska vara verkningfulla, proportionella och avskräckande. För att ett sanktionsavgiftssystem ska vara effektivt bör en sanktionsavgift kunna påföras kort tid efter det att överträdelsen har ägt rum. Det är också 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.

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 skatteförordningen. 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. 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 skatteförordningen är kontrollavgift (50 kap. SFL), som bl.a. tas ut av den som inte fullgör 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, 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. 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, 15 kap. 8 a § lagen om bank- och finansieringsrörelse, 25 kap. 9 a § lagen om värdepappersmarknaden och 12 kap. 8 a § lagen om värdepappersfonder.

Närmare om rapporteringsavgiftens storlek

Ett alternativ är att koppla rapporteringsavgiftens storlek till värdet på det rapporteringspliktiga arrangemanget. En uppgift om värdet på arrangemanget kommer 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. Det är inte heller säkert att de arrangemang som det är viktigast för skattemyndigheterna att få uppgifter om är de arrangemang som i det enskilda fallet har innefattat de högsta transaktionsbeloppen. Regeringen bedömer därför att rapporteringsavgiftens storlek inte bör kopplas till arrangemangets värde.

Ett annat alternativ är att i lagen ange ett spann inom vilket en avgift kan bestämmas samt vilka omständigheter som ska beaktas vid bestämmande av rapporteringsavgiftens storlek i det enskilda fallet. Regeringen bedömer dock att en sådan lösning lämnar ett alltför stort bedömningsutrymme till Skatteverket och minskar sanktionssystemets förutsägbarhet och tydlighet.

Regeringen har, i likhet med utredningen, i stället som utgångspunkt att rapporteringsavgifternas storlek ska anges med bestämda belopp.

De föreslagna reglerna innebär att det främst är rådgivare som ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. Högre krav kan ställas på att dessa ska ha kännedom om de regler som gäller för rapporteringspliktiga arrangemang. En överträdelse får därför anses allvarligare om den sker i rollen som rådgivare. Detta i kombination med rapporteringsavgiftens avskräckande syfte gör att rapporteringsavgiften bör vara högre om det är en rådgivare som inte lämnar föreskrivna uppgifter än om det är en användare. Regeringen föreslår därför, liksom utredningen, att rapporteringsavgiften för en rådgivare ska uppgå till två gånger det belopp som gäller för användare.

En första rapporteringsavgift föreslås tas ut om det klart framgår att den uppgiftsskyldige inte har lämnat föreskrivna uppgifter i tid. Denna avgift har karaktären av en förseningsavgift och bör uppgå till ett lägre belopp än avgiften vid ytterligare förseningar att lämna föreskrivna uppgifter. Regeringen föreslår, i likhet med utredningen, att denna första rapporteringsavgift ska uppgå till 7 500 kronor för användare och 15 000 kronor för rådgivare. 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 föreslagna 33 b kap. 20 § SFL.

Om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter 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 eller felaktigt uppgiftslämnande är det viktigt att avgiften är kännbar för den uppgiftsskyldige som överträtt regelverket.

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 bör storleken på den andra rapporteringsavgiften, såsom utredningen föreslår, göras beroende av om överträdelsen sker inom ramen för den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet eller inte. Med hänsyn till att regeringen, till skillnad från utredningen, även föreslår en tredje rapporteringsavgift, bör den andra rapporteringsavgiften enligt regeringens mening dock uppgå till lägre belopp än vad utredningen föreslår. I de fall där överträdelsen inte sker inom ramen för den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet eller då omsättningen i näringsverksamheten är mindre än 15 miljoner kronor, bör den andra rapporteringsavgiften uppgå till 10 000 kronor för användare och 20 000 kronor för rådgivare. För att regelverket ska vara förutsägbart och tydligt bör detta gälla generellt när överträdelsen inte sker i näringsverksamhet, trots att det i vissa fall kan röra sig om mycket förmögna privatpersoner som är uppgiftsskyldiga. Dessa belopp bedöms dock vara alltför låga när det gäller överträdelser som sker inom ramen för de uppgiftsskyldigas näringsverksamhet och omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor. De uppgiftsskyldiga företagen har skilda ekonomiska förutsättningar. Vissa har en mycket liten omsättning, medan andra kan omsätta miljardbelopp. Rapporteringsavgiften bör sättas till en nivå som är tillräckligt avskräckande samtidigt som den inte bör få orimligt stora ekonomiska konsekvenser för företaget i fråga. Det är därför lämpligt att den andra rapporteringsavgiften differentieras i dessa fall.

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 rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion. 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). 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 regeringen, i likhet med utredningen, bedömningen att rapporteringsavgiftens storlek bör relateras till företagets årsomsättning i de fall överträdelsen sker i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet.

Trots det som *Skatteverket* anför om rådgivare och användare i intressegemenskap, bedömer regeringen, i likhet med utredningen, att det alltid bör vara den uppgiftsskyldiges egen omsättning som avgör storleken på 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.

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. Avgiften bör relateras till omsättningens storlek.

Med anledning av det som *AB Volvo* framhåller om en multinationell koncern som missat att rapportera, kan, som redan berörts, sägas att bedömningen av om ett företag är en uppgiftsskyldig rådgivare eller användare måste göras utifrån varje företag för sig, även om de ingår i en koncern. Det kan därför exempelvis finnas flera uppgiftsskyldiga användare för ett rapporteringspliktigt arrangemang inom en och samma koncern. Därmed kan även flera användare påföras rapporteringsavgift om någon rapportering inte sker. En annan användare är dock inte uppgiftsskyldig om den kan visa att en användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare redan har lämnat uppgifterna till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Om det inte finns någon sådan användare kan den förstnämnda användaren undgå uppgiftsskyldighet om användaren kan visa att en användare som förvaltar genomförandet av det rapporteringspliktiga arrangemanget har lämnat uppgifter på motsvarande sätt (33 b kap. 14 § SFL). Detta hjälper emellertid inte om ingen av användarna har lämnat uppgifter. Bestämmelserna motsvarar vad som anges i artikel 8ab.10 i DAC. Inte minst med hänsyn till att rapporteringsavgifterna enligt svensk lagstiftning föreslås beräknas utifrån varje enskilt företags omsättning och inte utifrån koncernens omsättning, att flera användare kan vara uppgiftsskyldiga även när de inte ingår i samma koncern och att det finns möjlighet till befrielse från avgifterna, finner regeringen inte skäl att frångå direktivets bestämmelser i detta avseende. Hur andra medlemsstater genomför direktivet i sina nationella rättsordningar ligger utanför området för denna lagrådsremiss.

Regeringen finner, liksom utredningen, att avgiften bör differentieras 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. Genom denna differentiering anser regeringen att risken för att rapporteringsavgiften blir

oproportionerligt hög med hänsyn till den uppgiftsskyldiges ekonomiska förmåga minskas så långt som möjligt.

Till skillnad från utredningen föreslår regeringen att även en tredje rapporteringsavgift ska kunna tas ut. Den tredje avgiften ska tas ut under samma förutsättningar som den andra avgiften, men inte om den uppgiftsskyldige har lämnat föreskrivna uppgifter innan Skatteverket tagit kontakt med den uppgiftsskyldige med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift. Den tredje rapporteringsavgiften bör beräknas på samma grunder och till samma belopp som den andra avgiften. Beloppen för den andra respektive den tredje avgiften bör bestämmas till lägre sammanlagda belopp än vad utredningen föreslår att den andra rapporteringsavgiften ska uppgå till. Den andra respektive den tredje rapporteringsavgiften, när överträdelsen sker i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet och omsättningen under närmast föregående räkenskapsår är minst 15 miljoner kronor bör uppgå till:

- 15 000 kronor för användare och 30 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 15 miljoner kronor men understiger 75 miljoner kronor,

- 30 000 kronor för användare och 60 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 75 miljoner kronor men understiger 500 miljoner kronor, eller

- 75 000 kronor för användare och 150 000 kronor för rådgivare, om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till minst 500 miljoner kronor.

Enligt regeringens bedömning innebär dessa belopp, som sammantaget är lägre än de belopp som utredningen föreslår, att direktivets krav på att sanktionerna ska vara verkningfulla, proportionella och avskräckande uppfylls.

Vissa näringsidkare har förkortade eller förlängda räkenskapsår och omsättningens storlek kan då vara missvisande. Omsättningen bör därför justeras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader. Omsättningen ska då divideras med 12 och multipliceras med det antal månader som räkenskapsåret består av. Resultatet utgör sedan den omsättning som ska vara grunden för beräkningen enligt ovan.

I vissa fall finns det 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 bör omsättningen få uppskattas.

Med anledning av att *Srf konsulternas förbund* menar att det finns en risk för att avgifter i huvudsak kommer att tas ut för rena formaliafel, kan det påminnas om att rapporteringsavgift, enligt förslagen i avsnitt 6.2, inte får tas ut om uppgifter lämnats i tid och uppgifterna har brister som endast är av mindre betydelse. Regeringen uppfattar den typ av fel som förbundet syftar på som sådana som normalt torde vara av mindre betydelse. Rapporteringsavgift får inte heller tas ut om uppgifter lämnats i rätt tid och den uppgiftsskyldige på eget initiativ därefter har rättat de tidigare uppgifterna så att de uppfyller kraven.

Flera remissinstanser anser att de av utredningen föreslagna avgifterna är oproportionerligt höga i förhållande till syftet med uppgiftsskyldigheten. Skatteverket menar däremot att det är motiverat att avgifterna sätts till höga belopp. Flera remissinstanser menar att rapporteringsavgifterna bör sättas till en lägre nivå, t.ex.

en nivå som ligger närmare den som gäller för övriga särskilda avgifter i skatteförfarandelagen. FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) påpekar i detta sammanhang att rådgivare också kan få sanktioner från sina respektive organisationer. *Förvaltningsrätten i Stockholm* framför att det i vissa fall också kan bli aktuellt med t.ex. skattetillägg. Flera remissinstanser bedömer också att de höga avgifterna kommer att leda till att en mängd uppgifter som saknar intresse för skattemyndigheterna kommer att rapporteras.

Det kan därför uppmärksammas att syftet med uppgiftsskyldigheten har begränsats i denna lagrådsremiss. Eftersom förslagen endast syftar till att genomföra DAC 6, är det överordnade syftet med uppgifterna att de ska lämnas till andra medlemsstater i EU genom automatiskt utbyte av upplysningar. Eftersom DAC 6 endast föreskriver att uppgiftsskyldigheten ska omfatta gränsöverskridande arrangemang, har uppgiftsskyldigheten i lagrådsremissen begränsats till sådana arrangemang. Med hänsyn till att det därför är färre fall då rapporteringsavgift kan tas ut, att rapporteringsavgift inte ska tas ut för fel som är av mindre betydelse, de möjligheter till rättelse som finns samt att rapporteringsavgifterna i denna lagrådsremiss föreslås uppgå till lägre belopp än vad utredningen föreslår, bedömer regeringen att rapporteringsavgifterna är väl avvägda och står i proportion till syftet med uppgiftsskyldigheten.

Mot bakgrund av vad som anförs tidigare i detta avsnitt är det regeringens bedömning att avgifter som motsvarar t.ex. kontrollavgifter inte skulle leda upp till kraven i DAC 6 på att avgifterna ska vara verkningfulla och avskräckande. Skattetillägg kan tas ut om någon lämnar oriktig uppgift till ledning för beskattningen, t.ex. i sin inkomstdeklaration, och inte vid underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang (jfr t.ex. vad som anges om rätten att inte behöva belasta sig själv och dubbelprövningsförbudet i avsnitt 6.6). Den omständigheten att rådgivare också kan få sanktioner från sina respektive organisationer är enligt regeringens mening inte heller tillräckligt för att kunna bestämma avgifterna till lägre belopp. Det kan exempelvis nämnas att maxbeloppet för motsvarande sanktionsavgifter i Nederländerna föreslås uppgå till 830 000 euro och att motsvarande avgift för uppgiftsskyldiga rådgivare i Förenade kungariket föreslås uppgå till 600 brittiska pund per dag av försening.

Eftersom rapporteringsavgifterna sätts till relativt höga belopp kan det inte uteslutas att rådgivare och användare, för att vara på den säkra sidan, kommer att lämna uppgifter om arrangemang som i själva verket inte är rapporteringspliktiga. Mot bakgrund av kravet i DAC 6 på att sanktionerna måste vara avskräckande och att regeringen i denna lagrådsremiss i möjligaste mån försöker klargöra vad som är rapporteringspliktigt och inte, får denna risk enligt regeringens mening anses acceptabel. Risken för överrapportering torde också vara som störst under en inledande period. Risken minskar därefter sannolikt över tid.

Lagförslag

Förslagen innebär att det införs tre nya paragrafer, 49 c kap. 5–7 §§ SFL.

6.4 Befrielse från rapporteringsavgift

Regeringens bedömning: Det saknas skäl att införa ytterligare grunder för befrielse från rapporteringsavgift, vid sidan om de som finns i fråga om samtliga särskilda avgifter i skatteförarandelagen.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Föreningen Svensk Sjöfart*, *AB Volvo* och *Srf konsulternas förbund* anför att rapporteringsavgifterna kan bli oproportionerligt höga i förhållande till den förmån som uppnås genom arrangemanget, eftersom det saknas koppling mellan beloppet och resultatet av arrangemanget.

FAR m.fl. anser att det bör vara en särskild grund för hel eller delvis befrielse från avgift om Skatteverket får information om arrangemanget på annat sätt. Avgift bör t.ex. inte tas ut om arrangemanget omfattas av en ansökan om förhandsbesked eller om uppgifter om arrangemanget lämnas i en inkomstdeklaration.

Lantbrukarnas Riksförbund och *Näringslivets Skattedelegation* (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Ikan Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) framhåller att tillämpningen av befrielsegrunderna måste ske nyanserat och inte alltför restriktivt. De menar att Skatteverket tillämpar befrielsegrunderna mer restriktivt när det gäller t.ex. kontrollavgifter än vad lagstiftaren avsett.

Skälen för regeringens bedömning: Rapporteringsavgift föreslås, såsom förseningsavgift, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift, utgöra en särskild avgift i skatteförarandelagens mening. 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.

Förslaget till utformning av sanktionssystemet innebär, som framgår 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. Uppgiftsskyldiga som är rådgivare påförs 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.

Flera remissinstanser framhåller att tillämpningen av befrielsegrunderna måste ske nyanserat och inte alltför restriktivt. Regeringen delar denna uppfattning. Det nya regelverket är komplicerat och ett förbiseende eller en feltolkning av reglerna

kan resultera i en 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 5.9), 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 ska visa att uppgifter inte har inkommit i rätt tid för att en rapporteringsavgift ska kunna tas ut på den grunden. En oklarhet i frågan om de faktiska omständigheter som innebär att en överträdelse har begåtts torde således normalt inte drabba den uppgiftsskyldige. Vid bedömningen av om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från rapporteringsavgift finns det, enligt regeringens mening, dock anledning att beakta den osäkerhet som kan finnas avseende tolkningen av det nya regelverket, särskilt under en inledande övergångsperiod. Utöver det som redan nämnts gäller det t.ex. tillämpningen av de olika kännetecknen.

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. I fråga om rapporteringspliktiga arrangemang som gäller gränsöverskridande betalningar som avses i 20 § 2 b lagen om rapporteringspliktiga arrangemang, kan ett arrangemang plötsligt bli rapporteringspliktigt till följd av att en stat eller jurisdiktion tillkommer i förteckningarna över sådana som bedömts vara icke-samarbetsvilliga. Det skulle då kunna uppstå en situation där det inte kan anses stå i rimlig proportion till överträdelsen att påföra rapporteringsavgift med fullt belopp om uppgifterna om arrangemanget lämnas för sent och detta beror på att en stat eller jurisdiktion tillkommit i förteckningarna i ett sent skede.

Även om bestämmelserna ska tillämpas nyanserat och inte alltför restriktivt i fråga om samtliga uppgiftsskyldiga, är det enligt regeringens mening rimligt att anta att de situationer då det kan anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp kan komma att bli fler, i förhållande till antalet uppgiftsskyldiga, när det är fråga om användare som blir uppgiftsskyldiga i stället för rådgivaren. Detta eftersom användarna kan vara privatpersoner som inte kan förväntas ha lika stor kännedom om regelverket som en rådgivare. En användare kan t.ex. bli uppgiftsskyldig om rådgivaren är förhindrad att lämna uppgifter med anledning av tystnadsplikten för advokater och det inte finns någon annan rådgivare som ska lämna föreskrivna uppgifter. Rådgivaren ska då informera användaren om dennes skyldighet att lämna uppgifter. Om användaren får denna information sent från rådgivaren och det leder till att användaren lämnar uppgifterna för sent, bör även detta enligt

regeringens mening kunna vägas in vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

Flera remissinstanser anför att rapporteringsavgifterna kan bli oproportionerligt höga i förhållande till den förmån som uppnås genom arrangemanget. Ovan gör regeringen bedömningen att rapporteringsavgiftens storlek inte bör kopplas till arrangemangets värde (avsnitt 6.3). Detta motiveras bl.a. med att det inte är säkert att de arrangemang som det är viktigast för skattemyndigheterna att få uppgifter om är de som i det enskilda fallet har innefattat de högsta transaktionsbeloppen. På motsvarande sätt kan det enligt regeringens mening inte heller generellt anses att en underlåtenhet att lämna föreskrivna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang är allvarligare om arrangemangets värde är högre. Frågan om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten måste i stället bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Om det exempelvis skulle uppstå situationer då åtgärder av samma slag inom en verksamhet bedöms vara rapporteringspliktiga arrangemang men den uppgiftsskyldige missuppfattat att det är fråga om ett sådant arrangemang och därför underlåtit att lämna uppgifter, bör de sammanlagda rapporteringsavgifterna för flera sådana åtgärder av samma slag kunna anses inte stå i rimlig proportion till underlåtenheten att lämna uppgifter om arrangemangen. I ett sådant fall bör det enligt regeringens mening även vägas in om arrangemangen har låga värden.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anser att det bör vara en särskild grund för hel eller delvis befrielse från avgift om Skatteverket får information om arrangemanget på annat sätt. Det överordnade syftet med uppgiftslämnandet är dock att uppgifterna ska lämnas till andra stater och jurisdiktioner genom automatiskt utbyte av upplysningar. Skatteverket ska lämna uppgifterna inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter ska lämnas till Skatteverket. Eftersom inkomstdeklaration avseende det beskattningsår som påverkas av ett arrangemang normalt ska lämnas först senare, är det normalt för sent för att Skatteverket ska kunna lämna upplysningarna i tid. När det gäller uppgifter om ett arrangemang i såväl ett ärende om förhandsbesked i skatteärenden som en inkomstdeklaration torde det vidare sällan vara så att samtliga uppgifter inkluderas som Skatteverket ska lämna om det rapporteringspliktiga arrangemanget enligt 12 d § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (förkortad lagen om administrativt samarbete). Kompletterande uppgifter skulle således ändå behöva lämnas till Skatteverket. Eftersom de uppgifter som eventuellt lämnas om arrangemanget i andra sammanhang således inte torde vara tillräckliga för syftet med de föreslagna bestämmelserna om skyldighet att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang, finner regeringen inte att det finns anledning att införa en sådan särskild befrielsegrund som *FAR* m.fl. förespråkar.

Flera remissinstanser framhåller att Skatteverket tillämpar befrielsereglerna mer restriktivt och onyanserat än vad lagstiftaren avsett när det gäller befintliga särskilda avgifter. Hur befrielsegrunderna tillämpas i fråga om andra särskilda avgifter ligger emellertid utanför ramen för detta lagstiftningsärende. När det gäller befrielse från rapporteringsavgift vill regeringen dock uppmärksamma att ett beslut om rapporteringsavgift kan överklagas (avsnitt 6.5).

Sammanfattningsvis anser regeringen, i likhet med utredningen, att befintliga befrielsegrunder ska tillämpas i varje enskilt fall och att det måste göras en prövning av om avgiften verkligen står i rimlig proportion till överträdelsen. Regeringen bedömer att det saknas skäl att införa ytterligare grunder för befrielse från rapporteringsavgift.

6.5 Förfarandefrågor

Regeringens förslag: Skatteverket fattar beslut om rapporteringsavgift. Ett beslut om rapporteringsavgift ska meddelas 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) och *Förvaltningsrätten i Göteborg* anför att beslut om rapporteringsavgift bör fattas av domstol eftersom konsekvenserna av rapporteringsavgiften för de enskilda är större än vad som gäller för andra särskilda avgifter och att regelverket medför omfattande gränsdragningsproblematik. *Förvaltningsrätten i Stockholm* menar däremot att det enligt de grundläggande principerna inom beskattningsförfarandet är ändamålsenligt att Skatteverket beslutar om rapporteringsavgift som första instans.

FAR m.fl. anser att överklagandefristen för en avgift bör vara sex år.

Näringslivets Skattedelegation (med instämmande av *AB Volvo*, *Fastighetsägarna Sverige*, *Finansbolagens Förening*, *Ikan Bank AB*, *Industrins Finansförening IFF*, *Skanska AB*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Försäkring*, *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges Byggindustrier*) menar att sex år är en orimligt lång tid för Skatteverket att besluta om avgift. De anser även att Skatteverket bör meddela den uppgiftsskyldige i varje enskilt fall om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte och sedan löpande publicera ställningstaganden om vilka typer av arrangemang som bedömts vara rapporteringspliktiga.

Skälen för regeringens förslag

Rapporteringsavgifterna bör prövas av Skatteverket

Rapporteringsavgiften föreslås införas som en särskild avgift i skatteförfarandelagen, vilket som utgångspunkt innebär att det är Skatteverket som kommer att fatta beslut om denna avgift. Detta eftersom det inom beskattningsförfarandet 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 skatteförfarandelagen. I lagen görs dock vissa avsteg från denna princip, t.ex. när det gäller beslut om betalnings-säkring (46 kap. 5 § SFL) och företrädaransvar (59 kap. 16 § SFL) där i stället förvaltningsrätten fattar beslut på ansökan av Skatteverket.

Flera remissinstanser anför att beslut om rapporteringsavgift bör fattas av domstol medan *Förvaltningsrätten i Stockholm* däremot menar att det är ändamålsenligt att Skatteverket beslutar om rapporteringsavgift som första instans.

Såsom vissa remissinstanser anför är det ett alternativ att beslut om rapporteringsavgift ska fattas av domstol i stället för av Skatteverket. Detta är också en beslutsordning som tillämpas av såväl Förenade kungariket som Irland, vilka redan har infört regelverk om informationsskyldighet. Denna lösning skulle innebära att rapporteringsavgift påförs av domstol, och då lämpligen allmän förvaltningsdomstol, på ansökan av Skatteverket. Det skulle dock skilja sig från den beslutsordning som gäller för övriga särskilda avgifter där beslut fattas av Skatteverket. I svensk rätt beslutas också de allra flesta sanktionsavgifter av en förvaltningsmyndighet, 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 än den kontrollerande myndigheten. Regeringen delar utredningens mening att intresset av opartiskhet och objektivitet dock tillgodoses i tillräcklig utsträckning genom möjligheten att överklaga Skatteverkets beslut till förvaltningsrätten. Regeringen gör därför, trots det som remissinstanserna anför, i likhet med utredningen, bedömningen att det saknas tillräckliga skäl att frångå huvudprincipen att Skatteverket fattar beslut om särskilda avgifter enligt skatteförfarandelagen i första instans.

Beslut om rapporteringsavgift ska meddelas inom sex år

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). Ett beslut om dokumentationsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då den kontrolluppgift som dokumentationen avser ska lämnas eller skulle ha lämnats om det finansiella kontot hade varit rapporteringspliktigt (52 kap. 8 c §).

Skatteverket kan på olika sätt få kännedom om att en rådgivare eller användare har underlåtit att lämna föreskrivna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det kan t.ex. framgå av en skattskyldigs deklaration att ett rapporteringspliktigt arrangemang har genomförts. Det kan också framkomma först vid kontroll av en skattskyldig. Befintliga regler i skatteförfarandelagen om kontrollverktyg och tvångsåtgärder blir 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 lämnas av användaren, inklusive uppgift om vem som är rådgivare.

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt krävs att det uppvisar minst ett s.k. kännetecken. En överträdelse av regelverket kommer 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. Flera remissinstanser menar att sex år är en orimligt lång tid för Skatteverket att besluta om avgift. 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 (66 kap. 27 § SFL).

Om det inte har lämnats några uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang torde det ofta vara svårt för Skatteverket att upptäcka detta kort tid efter att uppgifterna skulle ha lämnats. I många fall torde det som nämnts komma att uppdragas först efter att en deklaration lämnas eller vid en efterföljande kontroll av en skattskyldig. Enligt regeringens bedömning är en kortare tid än sex år, t.ex. två år, därför en alltför kort tidsfrist för Skatteverket att besluta om rapporteringsavgift. Regeringen anser mot denna bakgrund, i likhet med utredningen och med beaktande av vad remissinstanserna anför, 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.

Vägledning från Skatteverket

Flera remissinstanser anser att Skatteverket bör meddela den uppgiftsskyldige i varje enskilt fall om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte och sedan löpande publicera ställningstaganden om vilka typer av arrangemang som bedömts vara rapporteringspliktiga. Enligt regeringens mening bör det ligga i såväl Skatteverkets som de uppgiftsskyldigas intresse att Skatteverket när det är möjligt ger ytterligare vägledning i fråga om vad som utgör rapporteringspliktiga arrangemang, t.ex. genom ställningstaganden eller uttalanden i myndighetens rättsliga vägledning. På så sätt kan risken för överrapportering minska. Med hänsyn till den omfattande administrativa börda som det skulle medföra för Skatteverket, är det enligt regeringens mening dock inte rimligt att kräva att Skatteverket i varje enskilt fall måste bedöma och meddela den som lämnat uppgifter om huruvida arrangemanget är rapporteringspliktigt.

Betalningsdag, anstånd, tidsfrist för att begära omprövning eller överklaga samt kvalificerad beslutsfattare

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 medför en 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 i avsnitt 6.6 anser regeringen att det är mycket som talar för 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 antingen senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut eller, i fråga om särskilt angivna beslut, senast inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det (66 kap. 7 § och 67 kap. 12 § SFL). De typer av beslut där tvåmånadersfristen gäller är sådana där en sexårig omprövnings- och överklagandefrist skulle vara meningslös eller mindre lämplig (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). FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*) anför att överklagandefristen för en rapporteringsavgift i stället bör vara sex år. Regeringen konstaterar att tvåmånadersfristen gäller för samtliga befintliga särskilda avgifter utom förseningsavgift och skattetillägg. Sexårsfristen gäller för begäran om omprövning och överklagande av beskattningsbeslut. Det faller sig därför naturligt att samma frist gäller även i fråga om beslut om skattetillägg, eftersom beskattningsbeslutet har avgörande betydelse för skattetillägget. Även beslut om förseningsavgift har ett nära samband med beskattningsbeslut eftersom den tas ut t.ex. om skattekunde deklarerar eller inkomstdeklarerar med uppgifter till ledning för beskattningen inte lämnas i tid. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang lämnas däremot inte till ledning för beskattningen och beslut om rapporteringsavgift har inte någon direkt och nära koppling till ett beskattningsbeslut. Regeringen finner därför inte skäl att frånga den omprövnings- och överklagandefrist som gäller för övriga särskilda avgifter, dvs. för återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift. En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om rapporteringsavgift bör därför ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av beslutet.

Tvistiga 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. Regeringen anser att detsamma bör gälla i fråga om rapporteringsavgift.

Lagförslag

Förslagen föranleder ändringar i 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.

6.6 Europakonventionens tillämpning

Regeringens förslag: 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.

Utredningens förslag överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förvaltningsrätten i Stockholm och Helsingborgs tingsrätt efterlyser ytterligare överväganden i fråga om dubbelprövningsförbudet. Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet och Sveriges advokatsamfund anser att rapporteringsavgifterna riskerar att strida mot dubbelprövningsförbudet när det gäller uppgiftsskyldiga användare.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), Företagarna, Förvaltningsrätten i Stockholm och Sveriges advokatsamfund menar också att avgifterna riskerar att strida mot rätten att inte behöva belasta sig själv.

Skälen för regeringens förslag

Anklagelse för brott enligt Europakonventionen

I den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), som gäller som lag, finns civila och politiska rättigheter reglerade. I artikel 6 i Europakonventionen finns bestämmelser om rätten till rättvis rättegång. I fråga om tolkningen av begreppet ”anklagelse för brott” enligt artikel 6.1 har Europadomstolen genom avgörande i målet *Engel m.fl. mot Nederländerna*, no 5100/71 m.fl., den 8 juni 1976, etablerat tre kriterier (de s.k. ”Engelkriterierna”) som ska tillämpas vid en prövning av om en sanktion är att bedöma som anklagelse för brott i Europakonventionens mening. De tre kriterierna är:

1. klassificering i inhemsk rätt,
2. gärningens art, och
3. den påföljd som kan komma i fråga.

Rapporteringsavgifterna är inte att anse som straffrättsliga enligt nationell rätt, utan utgör en administrativ sanktion. Syftet med de föreslagna rapporteringsavgifterna är främst att utgöra ett påtryckningsmedel för att få de uppgiftsskyldiga att följa regelverket och därmed säkerställa att Skatteverket erhåller nödvändiga uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang. För de som trots detta inte uppfyller sin uppgiftsskyldighet får avgifterna dock i praktiken även en bestraffande effekt. 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.

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. Regeringen finner dock, i likhet med utredningen, att det är 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 6.3. Denna omständighet kan vara av betydelse vid bedömningen av om det rör sig om en anklagelse om brott eller inte.

Regeringen delar, liksom flera remissinstanser, utredningens slutsats att det är mycket som talar för att påförande av rapporteringsavgift är att betrakta som en anklagelse om brott i Europakonventionens mening. 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 om rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger.

Rätten att inte behöva belasta sig själv

Artikel 6 om rätten till 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. Såsom utredningen konstaterar är avsikten med regelverket 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. Utredningen bedömer därför som utgångspunkt att uppgiftsskyldigheten inte kommer i konflikt med rätten att inte belasta sig själv. Det anges dock även att det kan uppkomma situationer där så är fallet. Utredningen bedömer att sådana konflikter emellertid torde bli mycket sällsynta och konstaterar att Europakonventionens regler i så fall givetvis måste tillämpas, vilket innebär att den uppgiftsskyldige inte måste lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang om det innebär att denne avslöjar att en brottslig gärning har begåtts.

FAR (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*), *Företagarna*, *Förvaltningsrätten i Stockholm* och *Sveriges advokatsamfund* menar att avgifterna riskerar att strida mot rätten att inte behöva belasta sig själv.

Huvudregeln enligt förslagen i denna lagrådsremiss är att det är en eller flera rådgivare som är uppgiftsskyldiga avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang som ska användas av någon annan. Regeringen bedömer att rätten att inte behöva belasta sig själv, i fråga om uppgifter som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang i förhållande till uppgifter som ska lämnas i en inkomstdeklARATION, endast kan bli aktuell i de undantagsfall då det i stället är användaren själv som är uppgiftsskyldig. Detta eftersom arrangemangets genomförande bara då kan påverka den uppgiftsskyldiges egna beskattning och därmed vilka uppgifter denne kan behöva lämna till ledning för sin beskattning. För att inte riskera skattetillägg eller åtal för skattebrott kan användaren då även behöva lämna helt eller delvis överlappande uppgifter om arrangemanget när denne deklarerar sin inkomst.

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas i ett tidigt skede, dvs. i normalfallet långt innan det kan bli aktuellt att lämna uppgifter om arrangemanget till ledning för beskattningen. Det torde därför inte finnas någon risk för att uppgiftsskyldigheten avseende ett arrangemang uppstår efter det att användaren deklarerat en inkomst som påverkas av samma arrangemang. Den handling som kan ligga till grund för skattetillägg eller åtal för skattebrott är att det lämnas oriktig uppgift till ledning för beskattningen, såvitt nu är aktuellt, vid deklARATIONSTIDPUNKTEN. Rätten att inte behöva belasta sig själv blir tillämplig när någon är "anklagad för brott", dvs. i allmänhet när någon delges misstanke för brott. Rätten kan dock överträdas även när tvångsmedel används i ett tidigare skede för att inhämta uppgifter från någon och uppgifterna senare används mot denne i en brottmålsprocess (*Saunders mot Förenade kungariket*, no 19187/91, den 17 december 1996). Enligt regeringens mening kan rätten att inte behöva belasta sig själv dock inte tolkas som så långtgående att den skulle anses tillämplig även innan brottet har begåtts, i detta fall innan oriktig uppgift har lämnats i inkomstdeklARATIONEN.

Frågan är då om den eventuella skyldigheten, för att undvika risk för skattetillägg eller åtal för skattebrott, att lämna uppgifter som rör ett rapporteringspliktigt arrangemang i inkomstdeklARATIONEN kan innebära att rätten att inte behöva belasta sig själv i förhållande till en utredning om rapporteringsavgift överträdas.

Rätten att inte behöva belasta sig själv innebär i sig inget hinder mot att uppgifter inhämtas med tvångsmedel (se t.ex. *Allen mot Förenade kungariket*, no 76574/01). De uppgifter som lämnas i en inkomstdeklaration lämnas till ledning för beskattningen och inte i syfte att utreda om en rapporteringsavgift ska påföras. Uppgifterna lämnas alltså inte inom ramen för en utredning om rapporteringsavgift. Rätten att inte behöva belasta sig själv bedöms därför i sig inte utgöra något hinder mot att uppgifter, med risk för att annars påföras skattetillägg eller åtalas för skattebrott, måste lämnas i en inkomstdeklaration, även om de uppgifter som måste lämnas inkluderar sådana om ett rapporteringspliktigt arrangemang som skulle kunna avslöja att det finns grund för att påföra rapporteringsavgift (se t.ex. *Weh mot Österrike*, no 38544/97, den 8 april 2004).

Det finns emellertid även fall där det bedömts som en överträdelse av rätten att inte behöva belasta sig själv att uppgifter som inhämtats med tvångsmedel utanför ramen för en brottmålsprocess används som bevisning i en efterföljande brottmålsprocess mot den som lämnat uppgifterna. *Saunders mot Förenade kungariket* är ett exempel på ett sådant fall. Det kan inte uteslutas att det kommer att uppstå situationer där Europakonventionen blir tillämplig på så sätt att den förhindrar att uppgifter som en användare lämnar om ett rapporteringspliktigt arrangemang i en inkomstdeklaration används som bevisning mot denne i ett ärende om rapporteringsavgift. Huruvida så är fallet måste dock bedömas utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet. En sådan tillämpning av Europakonventionen skulle inte innebära något hinder mot att ta ut en rapporteringsavgift utan endast mot att användarens uppgifter i inkomstdeklarationen används som bevisning för att sådana omständigheter föreligger som innebär att rapporteringsavgift kan tas ut.

Skatteverket har enligt 44 kap. 1 § SFL en möjlighet att förelägga en person att vid vite lämna uppgifter. Exempelvis kan ett föreläggande enligt 37 kap. 6 § SFL för den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som Skatteverket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten som huvudregel förenas med vite. Om inget undantag görs från möjligheten att förena ett föreläggande med vite skulle Skatteverket således med hjälp av vite kunna tvinga den uppgiftsskyldige för ett rapporteringspliktigt arrangemang att lämna uppgifter som ger Skatteverket möjlighet att bedöma om en uppgiftsskyldig har underlåtit att lämna de uppgifter som krävs och därmed kunna påföras en rapporteringsavgift. Skyldigheten att lämna uppgifter enligt ett sådant föreläggande skiljer sig i fråga om rätten att inte behöva belasta sig själv på ett avgörande sätt från de situationer som behandlats ovan. Här rör det sig nämligen om en möjlighet att kräva in uppgifter med användning av tvångsmedel just i ett ärende om påförande av rapporteringsavgift när Skatteverket misstänker att en rapporteringsavgift kan tas ut (se t.ex. *Funke mot Frankrike*, no 10828/84, den 24 februari 1993). Det finns därför anledning att, såsom även utredningen föreslår, begränsa möjligheten att i en sådan situation förelägga den uppgiftsskyldige vid vite.

I fråga om vissa andra särskilda avgifter har det av motsvarande anledning gjorts undantag från möjligheten att förena ett föreläggande med vite. I 44 kap. 3 § SFL finns det därför 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 (se t.ex. prop. 2015/16:127, bet. 2016/17:SkU6, rskr. 2016/17:6 och prop. 2018/19:9, bet. 2018/19:SkU5, rskr. 2018/19:60). Ett tillägg bör i detta fall göras i 44 kap. 3 § SFL om att ett föreläggande inte heller får förenas med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som kan leda till rapporteringsavgift. Såsom utredningen påpekar finns det däremot inget som hindrar att Skatteverket använder sig av förelägganden som inte är förenade med vite eftersom sådana förelägganden inte betraktas som tvångsmedel i Europakonventionens mening.

Dubbelprövningsförbudet

I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen finns bestämmelser om rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. Rättigheten eller förbudet har många benämningar. I denna lagrådsremiss används uttrycket dubbelprövningsförbudet. I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet anges bl.a. 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.

En motsvarande bestämmelse finns i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (EU:s rättighetsstadga). Enligt artikel 50 får ingen lagföras eller straffas på nytt för en lagöverträdelse för vilken han eller hon redan har blivit frikänd eller dömd i unionen genom en lagkraftvunnen brottmålsdom i enlighet med lagen. Bestämmelsen har alltså genom sin koppling till unionen ett mer vidsträckt geografiskt tillämpningsområde än artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen, där det talas om ett andra förfarande i samma stat.

Enligt Europadomstolen måste begreppen ”lagföring” och ”straff” i artikel 4.1 tolkas med utgångspunkt i begreppen ”anklagelse för brott” och ”straff” i artikel 6 om rätten till rättvis rättegång, punkt 1, och artikel 7 om inget straff utan lag, punkt 1, i Europakonventionen (*Zolotukhin mot Ryssland*, no 14939/03, den 10 februari 2009).

Ovan har konstaterats att underlåtenheten att lämna fullständiga och korrekta uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang inte torde utgöra något brott i skattebrottslagens mening. 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 eller åtalas för skattebrott för att ha lämnat oriktig uppgift om arrangemanget, t.ex. i deklARATIONEN, kan anses innebära en risk för dubbelprövning i Europakonventionens mening. När en uppgiftsskyldig rådgivare lämnar uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang är detta inte aktuellt eftersom den uppgiftsskyldige rådgivaren och användaren, vars beskattning kan påverkas av arrangemanget, är olika rättssubjekt. Frågan gäller således endast de undantagsfall där det är användaren själv som är uppgiftsskyldig avseende det rapporteringspliktiga arrangemanget. Frågan om dubbelprövning kan vidare endast bli aktuell i situationer då uppgifter om arrangemanget har betydelse för beskattningen.

Förvaltningsrätten i Stockholm och Helsingborgs tingsrätt efterlyser ytterligare överväganden i fråga om dubbelprövningsförbudet. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* och *Sveriges advokatsamfund* anser att rapporteringsavgifterna riskerar att strida mot dubbelprövningsförbudet.

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 i första hand lämnas för att ge medlemsstaternas skattemyndigheter tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning dessa används. Även om uppgifterna också får användas av Skatteverket för kontroll av andra uppgifter som lämnats är uppgiftslämnandets primära syften således olika. 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 användaren efter att uppgifterna skulle ha lämnats enligt de i denna lagrådsremiss föreslagna reglerna fullgör sin skyldighet att i deklarationen lämna uppgifter om arrangemanget, under förutsättning att dessa är av betydelse för beskattningen, och därigenom undgår risken för att påföras skattetillägg eller dömas för skattebrott. Det kan även noteras att det specifikt anges vilka uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang som ska lämnas och att de ska lämnas i ett separat fastställt formulär som inte är inkomstdeklarationen. Även om uppgifter om arrangemanget skulle ha betydelse för beskattningen och vissa uppgifter om det därför kan behöva lämnas i inkomstdeklarationen, så är det inte sannolikt att samtliga de uppgifter som ska lämnas enligt förslagen i denna lagrådsremiss har betydelse för beskattningen.

Med hänsyn till det som anförts ovan om skillnaderna mellan det agerande som kan leda till rapporteringsavgift och det agerande som kan leda till skattetillägg eller åtal för skattebrott, bedömer regeringen att en underlåtenhet att lämna korrekta uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang och ett lämnande av oriktig uppgift till ledning för beskattningen inte ska anses utgöra fakta som är oupplösligt förbundna med varandra till tid och rum och att det därför rör sig om olika gärningar (jfr *Zolotukhin mot Ryssland* § 82–84). Någon risk för dubbelprövning för en och samma gärning föreligger då inte vad gäller de föreslagna rapporteringsavgifterna och skattetillägg eller åtal för skattebrott.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 44 kap. 3 § SFL.

7 Utbyte av upplysningar

7.1 Automatiskt utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang

Regeringens förslag: Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt bestämmelserna om uppgiftsskyldighet i 33 b kap. skatteförfarandelagen.

Skatteverket ska dock inte lämna upplysningar i de fall uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som uppgifterna lämnas för.

Upplysningarna ska lämnas inom en månad efter utgången av det kalenderkvartal då uppgifter lämnades till Skatteverket i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår att uppgifter om arrangemang som avser användning av ett förvärvat företags underskott bara ska 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. I utredningens förslag anges inte att Skatteverket inte ska lämna upplysningar i de fall uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som uppgifterna lämnas för.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter lämnas som har anknytning till förslagen.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 8ab i DAC framgår tillämpningsområde och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang. Av artikel 8ab.13 framgår att den behöriga myndigheten i en medlemsstat i vilken upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang har lämnats ska lämna vissa specificerade upplysningar om sådana arrangemang till de behöriga myndigheterna i alla andra medlemsstater genom automatiskt utbyte.

I artikel 8ab.13 i DAC anges inte uttryckligen att upplysningarna även ska lämnas till Europeiska kommissionen. Av artikel 8ab.17 jämförd med artikel 21.5 tredje stycket i DAC, följer dock att upplysningarna ska lämnas i en säker central medlemsstatskatalog och att de behöriga myndigheterna i alla medlemsstater ska ha tillgång till dessa upplysningar samt att även kommissionen, med vissa undantag, ska ha tillgång till dessa upplysningar.

Enligt 27 kap. 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. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som har lämnats till Skatteverket omfattas av denna sekretess, se avsnitt 8. 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 behöriga myndigheter i andra medlemsstater och kommissionen ska kunna få tillgång till uppgifterna bör en sekretessbrytande regel tas in i svensk lag.

En bestämmelse bör 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 Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte ska lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt föreslagna 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Det skulle dock knappast innebära någon nytta för de behöriga myndigheterna i andra medlemsstater om Skatteverket lämnar upplysningar i de fall då uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som uppgifterna lämnas för. Vid bedömningen av om rapporteringsavgift ska tas ut ska uppgifter i dessa fall inte anses ha lämnats överhuvudtaget (se avsnitt 6.1). En bestämmelse bör därför tas in om att Skatteverket inte ska lämna upplysningar i de fall uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i 33 b kap. 2 § SFL.

Utredningen föreslår en vidare utformning av det kännetecknen som avser användning av ett förvärvat företags underskott än vad som följer av 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). Enligt regeringens mening har denna bestämmelse i sin nu föreslagna lydelse inte ett vidare tillämpningsområde än vad direktivet anger (se avsnitt 5.5.2). Något sådant undantag som utredningen föreslår i detta avseende när det gäller vilka uppgifter som Skatteverket ska lämna till andra medlemsstater och kommissionen behövs därför inte.

Av artikel 8ab.18 i DAC framgår att utbyte av upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang ska äga rum inom en månad efter utgången av det kvartal under vilket upplysningarna lämnades. En bestämmelse om detta bör tas in i lagen om administrativt samarbete.

Lagförslag

Förslaget innebär att en ny paragraf, 12 d §, tas in i lagen om administrativt samarbete.

7.2 Upplysningar som ska omfattas av utbytet

<p>Regeringens förslag: De upplysningar som Skatteverket ska lämna är de uppgifter som Skatteverket fått om det rapporteringspliktiga arrangemanget i enlighet med bestämmelserna om uppgiftsskyldighet för sådana arrangemang i 33 b kap. skatteförfarandelagen. Vissa uppgifter ska dock inte lämnas till</p>
--

Europeiska kommissionen. Skatteverket ska även lämna upplysningar om det referensnummer som tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget.

Skatteverket ska inte lämna upplysningar i form av en sammanfattning av ett rapporteringspliktigt arrangemang om utlämnandet kan leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs eller om utlämnandet skulle strida mot allmänna hänsyn.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utredningen föreslår en särskild bestämmelse om när en person ska anses vara hemmahörande i en stat eller jurisdiktion. Utredningen föreslår att det i en lista räknas upp vilka upplysningar som ska lämnas och att det anges att vissa begrepp har samma betydelse som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang. Utredningen föreslår inte att utbytet ska innehålla upplysningar om det referensnummer som tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget av Skatteverket eller en annan medlemsstats behöriga myndighet.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför att lagtexten så nära som möjligt bör följa texten i DAC 6 när det gäller vilka uppgifter som ska lämnas.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 8ab.14 i DAC framgår vilka upplysningar som den behöriga myndigheten i en medlemsstat ska lämna om rapporteringspliktiga arrangemang. Dessa är desamma som de uppgifter som ska lämnas till den behöriga myndigheten av uppgiftsskyldiga rådgivare och användare. Dessa uppgifter behandlas närmare i avsnitt 5.6. En bestämmelse bör därför tas in i lagen om administrativt samarbete om att de upplysningar som Skatteverket ska lämna är de uppgifter som Skatteverket fått om det rapporteringspliktiga arrangemanget i enlighet med bestämmelserna om uppgiftsskyldighet för sådana arrangemang i skatteförfarandelagen. Av bestämmelsen bör även framgå att upplysningar ska lämnas om det referensnummer som tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget (se avsnitt 5.6).

Eftersom de upplysningar som Skatteverket ska lämna här föreslås pekade ut genom en hänvisning till 33 b kap. skatteförfarandelagen, saknas det skäl att på det sätt som utredningen föreslår, ange att vissa begrepp ska ha samma innebörd som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang och att ta in en särskild bestämmelse om när en person ska anses vara hemmahörande i en stat eller jurisdiktion.

Det automatiska utbytet av upplysningar ska, som nämnts, 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, men med vissa begränsningar (se artikel 21.5 tredje stycket och artikel 8ab.17 i DAC). De upplysningar om rapporteringspliktiga arrangemang som kommissionen inte kommer att ha tillgång till är följande.

- Nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare och användare och för personer som är anknutna till användaren, samt uppgift om var samtliga dessa personer har hemvist,

- nödvändiga identifikationsuppgifter för varje annan person i en medlemsstat som sannolikt kommer att beröras av arrangemanget, samt uppgift om var varje sådan person har hemvist,
- en sammanfattning av arrangemanget och en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang.

I lagen om administrativt samarbete bör det tas in en bestämmelse om att dessa upplysningar inte ska lämnas till Europeiska kommissionen.

Av 13 § tredje stycket lagen om administrativt samarbete följer att Skatteverket inte ska lämna vissa upplysningar 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 om utlämnandet skulle strida mot allmänna hänsyn. Samma begränsning gäller enligt artikel 8ab.14 c i DAC när det gäller sammanfattning av ett rapporteringspliktigt arrangemang och relevant affärsverksamhet m.m. Detta bör regleras genom ett tillägg i 13 § tredje stycket.

När det gäller det som *Skatteverket* anför hänvisas till avsnitt 5.6, där de uppgifter som ska lämnas enligt artikel 8ab.14 i DAC behandlas närmare.

Lagförslag

Förslaget innebär att en ny paragraf, 12 e §, tas in i lagen om administrativt samarbete och att en ändring görs i 13 § samma lag.

7.3 Praktisk hantering och utvärdering av utbytet av upplysningar

Regeringens bedömning: Några bestämmelser som rör den praktiska hanteringen och utvärdering av utbytet av upplysningar behöver inte införas i lag.

Utredningens bedömning överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Inga remissynpunkter lämnas som har anknytning till bedömningen.

Skälen för regeringens bedömning: Genom DAC 6 görs en ändring i artikel 20.5 i DAC så att även det automatiska utbytet av upplysningar om rapporteringspliktiga 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. I dessa delar finns inte något behov av reglering i lag.

De ändringar som görs i artikel 21.5 i DAC rör den praktiska hanteringen av samarbetsärendena. Inte heller i dessa delar finns det något behov av reglering i lag.

De ändringar som görs i artikel 23.3 i DAC 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). Ändringarna föranleder inte något behov av reglering i lag.

I den nya artikel 27.2 som införs i DAC föreskrivs att medlemsstaterna och kommissionen varannat år efter den 1 juli 2020 ska utvärdera relevansen av bilaga IV och att kommissionen ska lägga fram en rapport för rådet. De befintliga bestämmelserna i förordningen om administrativt samarbete reglerar inte uttryckligen Skatteverkets specifika skyldigheter inom ramen för detta förfarande. Det kan därför övervägas om ett tillägg bör göras i denna förordning.

8 Skattesekretess

Regeringens bedömning: Skattesekretessen omfattar de uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang.

Regeringens förslag: Skattesekretessen ska även omfatta ärenden avseende den rapporteringsavgift som införs.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer med regeringens förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att det kan ifrågasättas om uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang som ska lämnas till Skatteverket omfattas av 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL. *Skatteverket* anser inte att det är tillräckligt säkerställt att uppgifterna omfattas av sekretess enligt befintliga bestämmelser i offentlighets- och sekretesslagen och menar att förslaget i stället tyder på att uppgifterna avser en ny verksamhet. Skatteverket föreslår därför att det införs nya bestämmelser i 27 kap. OSL.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Befintliga bestämmelser

I 27 kap. 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 (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Utöver vad som följer av 27 kap. 1 § första stycket OSL, framgår det av andra stycket samma paragraf att sekretess 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.

Vad som avses med skatt i det aktuella kapitlet framgår av 27 kap. 1 § tredje stycket OSL. Där framgår också att med skatt jämställs vissa avgifter, bl.a. skattetillägg och vissa andra s.k. särskilda avgifter som kan tas ut enligt skatteförfarandelagen.

I 27 kap. 2 § OSL finns 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 (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).

Sekretessen enligt 27 kap. 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 (27 kap. 5 § första stycket OSL). Ett exempel på ett sådant avtal är rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (förkortat DAC). 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.

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang omfattas av sekretess

De uppgifter som enligt förslagen i denna lagrådsremiss ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang kommer att få behandlas i Skatteverkets beskattningsdatabas (se avsnitt 9). Det innebär att sekretess gäller enligt 27 kap. 1 § andra stycket 1 OSL för uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang när de tillförs beskattningsdatabasen och fram till dess att de tas ut ur beskattningsdatabasen. När uppgifterna tas ut ur beskattningsdatabasen tillförs de en annan verksamhet och uppgifterna behöver då täckas av sekretessbestämmelser som gäller i den verksamheten (jfr prop. 2016/17:58 s. 108). Om uppgifterna inte tillförs beskattningsdatabasen tillförs de i stället direkt en annan verksamhet.

Det överordnade syftet med att uppgifterna lämnas till Skatteverket är att de ska överföras till andra medlemsstater inom EU och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte av upplysningar. Bestämmelser om Skatteverkets skyldigheter i detta avseende föreslås i denna lagrådsremiss tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Bestämmelserna syftar till att genomföra de krav som ställs 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). I den medlemsstat som tar emot uppgifterna får de användas för administration och verkställighet av den medlemsstatens lagstiftning avseende de skatter som omfattas av direktivet. Det förutsätts därför att uppgifterna används i den mottagande medlemsstaten i flera olika verksamheter och ärenden som motsvarar de där sekretess gäller i Sverige enligt 27 kap. 1, 2 och 4 §§ OSL. Sekretess råder därför enligt regeringens bedömning enligt 27 kap. 5 § första stycket för uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang i ärende om överföring av uppgifterna genom automatiskt utbyte av upplysningar. Detta eftersom det är fråga om ett 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. För de uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket tar emot från andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar gäller sekretess enligt 27 kap. 5 § andra stycket OSL, i den utsträckning sekretess inte gäller direkt med stöd av 27 kap. 1 eller 2 § OSL (se nedan).

Skatteverket ska emellertid också kunna använda uppgifterna om rapporteringspliktiga arrangemang för skattekontroll, t.ex. för att göra riskbaserade urval för skatterevisorer eller andra utredningsåtgärder för kontroll eller för att kontrollera att andra uppgifter som ska lämnas till ledning för beskattningen faktiskt lämnats och är korrekta. I sådan verksamhet gäller sekretess för uppgifterna antingen enligt 27 kap. 1 § första stycket eller enligt 27 kap. 2 § 1 OSL, beroende på om åtgärderna ingår som ett led i ett ärende om t.ex. bestämmande av skatt eller om det är ett fristående förfarande. Detta gäller både i fråga om uppgifter som Skatteverket får direkt från uppgiftsskyldiga i Sverige och uppgifter som Skatteverket får från andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar.

Skatteverket ska slutligen kunna använda uppgifterna för analys av risker i skattesystemet, dvs. mer allmänna analyser av skattesystemet som kan leda t.ex. till rättsliga ställningstaganden från myndigheten eller att myndigheten uppmärksammar lagstiftaren på att det kan behöva göras en viss ändring. *Skatteverket* menar att utredningens förslag i stället tyder på att uppgifterna avser en ny verksamhet och att det saknas bestämmelser om sekretess för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden i sådan verksamhet. Uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden kan ha relevans i inledningsfasen av denna analysverksamhet. Som redan nämnts kommer Skatteverket att få behandla de uppgifter som lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang i beskattningsdatabasen. Om uppgifterna lämnas elektroniskt får de enligt regeringens mening anses omedelbart tillföras ett ärende om förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen. Enligt uppgift från Skatteverket kommer den nu

aktuella analysen att ske i beskattningsdatabasen. Det innebär att sekretess alltså kommer att råda för uppgifterna enligt 27 kap. 1 § andra stycket OSL när analysarbetet utförs. Det kan emellertid inte uteslutas att uppgifterna i något fall kommer att lämnas i ett annat format än elektroniskt. Även om uppgifterna därefter kommer att tillföras beskattningsdatabasen är det tveksamt om uppgifterna i dessa fall redan från början kan anses ingå i verksamheten som består i förande av och uttag ur beskattningsdatabasen. Även om DAC 6 tillåter att Skatteverket använder uppgifterna som inhämtas enligt de föreslagna bestämmelserna i 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL även för andra syften, är det överordnade syftet, som nämnts, att de ska lämnas till andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar. Enligt regeringens bedömning omfattas de uppgifter som ska lämnas om rapporteringspliktiga arrangemang enligt 33 b kap. SFL därför även av sekretess enligt 27 kap. 5 § OSL.

Skatteverket får i enskilda fall även inhämta uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna kontrollera uppgiftsskyldigheten (se t.ex. 37 kap. 6 § första stycket SFL). I verksamhet som avser sådan kontroll gäller sekretess enligt 27 kap. 2 § första stycket 1.

Lagrådsremissens förslag innebär bl.a. att en ny särskild avgift, en rapporteringsavgift, införs (se avsnitt 6). Enligt 27 kap. 1 § tredje stycket OSL jämställs 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. Regeringen föreslår därför, i likhet med utredningen, att 27 kap. 1 § tredje stycket OSL kompletteras så att skattesekretessen även omfattar rapporteringsavgift. Tystnadsplikten avseende rapporteringsavgift inskränker därmed rätten enligt 1 kap. 1 och 7 §§ tryckfrihetsförordningen och 1 kap. 1 och 10 §§ yttrandefrihetsgrundlagen att meddela och offentliggöra uppgifter (27 kap. 10 § OSL). Regeringen bedömer att den inskränkningen av rätten att meddela och offentliggöra uppgifter är motiverad också avseende rapporteringsavgiften. Av 27 kap. 6 § OSL följer emellertid bl.a. att sekretessen enligt 1 § inte gäller beslut varigenom skatt bestäms. Det innebär att sekretessen alltså inte kommer att gälla beslut om rapporteringsavgift.

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 27 kap. 1 § OSL.

9 Personuppgiftsbehandlingen

Regeringens bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslagen ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Utöver den ändring som föreslås i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behöver det inte införas någon ytterligare reglering om personuppgiftsbehandling.

Regeringens förslag: Skatteverket ska i beskattningsdatabasen få behandla uppgifter som behövs för handläggning enligt det föreslagna 33 b kap. skatteförfarandelagen om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang.

Utredningens förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att utredningen inte redovisar den rättsliga grunden för Skatteverkets behandling av personuppgifterna eller i övrigt tydliggör hur uppgifterna får behandlas.

Skälen för regeringens förslag och bedömning: Förslagen i denna lagrådsremiss innebär att ytterligare en uppgiftsskyldighet införs i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Uppgiftsskyldigheten, som regleras i det föreslagna 33 b kap. SFL, innebär att rådgivare eller användare av rapporteringspliktiga arrangemang ska lämna vissa angivna uppgifter avseende dessa arrangemang till Skatteverket. Dessa uppgifter ska sedan 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 (33 b kap. 15 § första stycket 1 och 8 SFL). Det står därför klart att förslagen kan ge upphov till en sådan personuppgiftsbehandling, först av de uppgiftsskyldiga (rådgivare eller användare) för att de ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och sedan av Skatteverket i beskattningsdatabasen, som omfattas av 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), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning. Dataskyddsförordningen är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsstater. Förordningen, som utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU, tillåter och förutsätter ibland att medlemsstaterna kompletterar förordningen med nationell lagstiftning. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten finns lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar EU:s dataskyddsförordning. Förutom vid behandling av personuppgifter om enskilda personer gäller vissa bestämmelser i lagen även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se 1 kap. 1 § andra stycket).

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 EU:s dataskyddsförordning. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. Den rättsliga grunden är fastställd i 33 b kap. SFL.

När de uppgiftsskyldiga har lämnat de uppgifter till Skatteverket som anges i föreslagna 33 b kap. 15 § SFL behöver myndigheten behandla personuppgifterna i beskattningsdatabasen. Med anledning av det som *Skatteverket* anför kan följande nämnas. Skatteverket åläggs enligt förslaget till 12 d § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

(förkortad lagen om administrativt samarbete) en skyldighet att överföra uppgifterna till behöriga myndigheter i andra medlemsstater och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte av upplysningar. Den rättsliga grunden för personuppgiftsbehandlingen i denna del är således att den är nödvändig för att Skatteverket ska fullgöra en rättslig förpliktelse (artikel 6.1 c i dataskyddsförordningen). Vidare behöver Skatteverket kunna behandla uppgifterna för att genomföra adekvata analyser av risker i skattesystemet (jfr 33 b kap. 2 § SFL). Behandlingen är även nödvändig för att Skatteverket ska kunna genomföra riskbaserade urval för skatterevisioner eller andra utredningsåtgärder för kontroll (se t.ex. 41 kap. 3 § och 37 kap. 6 § SFL). Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är således också att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e i dataskyddsförordningen. De aktuella grunderna för behandlingen är vidare fastställda i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i dataskyddsförordningen. De rättsliga grunderna är fastställda såväl i lagen om administrativt samarbete som i skatteförfarandelagen. De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra relevanta bestämmelser finns i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Av 1 kap. 4 § 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för revision och annan analys- eller kontrollverksamhet. Av 1 kap. 4 § 7 samma lag framgår att uppgifter även får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fullgörande av ett åliggande som följer av ett för Sverige bindande internationellt åtagande (i detta fall åtagandet enligt 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) att överföra uppgifterna genom automatiskt utbyte av upplysningar. Det kan ifrågasättas om inte den behandling av uppgifter som den föreslagna regleringen i 33 b kap. SFL ger upphov till hos Skatteverket i sin helhet omfattas av berörda ändamål. Den eventuella behandling av personuppgifter som kan komma att ske initialt i samband med analyser av risker i skattesystemet skulle exempelvis kunna omfattas av ändamålet annan analysverksamhet (se avsnitt 8). För att säkerställa att uppgifterna får behandlas för berörda ändamål anser regeringen dock att det bör införas en ny ändamålsbestämelse i 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som uttryckligen anger att uppgifter även får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för handläggning enligt 33 b kap. SFL.

Av 2 kap. 2 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. Av bestämmelsen framgår också att uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende. I 2 kap. 3 § samma lag och i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Av 2 § förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter som behövs bl.a. för handläggning av ärenden enligt skatteförfarandelagen och lagen om administrativt samarbete får behandlas i beskattningsdatabasen. De uppgifter som Skatteverket kommer att behöva behandla med anledning av förslagen täcks av de ovan angivna bestämmelserna.

Sammanfattningsvis bedömer regeringen att den personuppgiftsbehandling som förslagen ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Bortsett från den ändring som föreslås i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet utgör den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet en tillräcklig reglering för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske med anledning av förslagen. I övrigt behöver det således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Lagförslag

Förslaget innebär en ändring i 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Samtliga lagar träder i kraft den 1 juli 2020.

För rådgivare som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang tillämpas ändringarna i skatteförfarandelagen på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillgängliggjort, som har blivit redo att genomföras, eller där genomförandet av arrangemanget påbörjats, efter ikraftträdandet.

För rådgivare som åtagit sig att bidra till att utforma, marknadsföra, organisera, tillhandahålla eller förvalta genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang tillämpas ändringarna i skatteförfarandelagen på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillhandahållit sina tjänster inom ramen för, efter ikraftträdandet.

För användare tillämpas ändringarna i skatteförfarandelagen på rapporteringspliktiga arrangemang som har tillhandahållits användaren, som har blivit redo att genomföras av användaren eller där användaren har påbörjat genomförandet av arrangemanget, efter ikraftträdandet.

Ändringarna i skatteförfarandelagen tillämpas även på rapporteringspliktiga arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om rapporteringsavgift tillämpas dock inte på sådana arrangemang. Uppgifter om sådana arrangemang ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020.

Skatteverket ska lämna upplysningar enligt lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning om rapporteringspliktiga arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet, senast den 31 oktober 2020.

Utredningens förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. I fråga om arrangemang som innefattar användning av ett förvärvat företags underskott föreslår utredningen vissa begränsningar i fråga om uppgiftsskyldighet där det första steget i arrangemanget har genomförts efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet. Samma begränsningar föreslår utredningen också ska gälla i fråga om vilka uppgifter Skatteverket ska lämna till andra medlemsstater och Europeiska kommissionen.

Remissinstanserna: *Skatteverket* uppfattar förslaget som att tillämpningen på arrangemang där det första steget i arrangemanget har genomförts efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet inte gäller i fråga om arrangemang som har påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Detta eftersom direktivet i denna del motsvarar OECD:s Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures och att medlemsstaterna kan använda OECD:s modellregler som en källa till illustration eller tolkning av rådets direktiv (EU) 2018/822 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (förkortat DAC 6) i denna del. OECD:s modellregel 2.7 föreskriver att uppgifter ska lämnas om arrangemang som genomförts efter den 28 oktober 2014.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 2 i 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, bör därför träda i kraft den 1 juli 2020.

Det är först efter ikraftträdandet av den nya lagen om rapporteringspliktiga arrangemang och ändringarna i skatteförfarandelagen som det kan bli aktuellt för Skatteverket att behandla uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang i beskattningsdatabasen eller att inleda ett ärende om rapporteringsavgift enligt 49 c kap. SFL. Eftersom ändringarna i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) avser dessa förfaranden bör även de träda i kraft 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.18 i rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, förkortat DAC). Regeringen finner dock inte skäl att bestämma ett senare ikraftträdandedatum för bestämmelserna om Skatteverkets skyldigheter att lämna uppgifterna till andra medlemsstater och Europeiska kommissionen än det som gäller för övriga bestämmelser. Även

ändringarna i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning bör således träda i kraft den 1 juli 2020.

Eftersom bestämmelserna ska tillämpas i medlemsstaterna från den 1 juli 2020, bör utgångspunkten vara att den uppgiftsskyldighet som följer av ändringarna i skatteförfarandelagen 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 33 b kap. 18 § SFL framgår att uppgiftsskyldighet för en rådgivare bl.a. kan utlösas av att ett arrangemang görs tillgängligt eller att genomförandet av arrangemanget påbörjas.

För rådgivare som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang bör ändringarna i skatteförfarandelagen tillämpas på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillgängliggjort, som har blivit redo att genomföras, eller där genomförandet av arrangemanget har påbörjats, efter ikraftträdandet.

För rådgivare som åtagit sig att bidra till att utforma, marknadsföra, organisera, tillhandahålla eller förvalta genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang bör ändringarna i skatteförfarandelagen tillämpas på rapporteringspliktiga arrangemang som rådgivaren har tillhandahållit sina tjänster inom ramen för, efter ikraftträdandet.

För användare bör ändringarna i skatteförfarandelagen tillämpas på rapporteringspliktiga arrangemang som har tillhandahållits användaren, som har blivit redo att genomföras av användaren eller där användaren har påbörjat genomförandet av arrangemanget, efter ikraftträdandet.

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.

DAC 6 ställer därutöver krav på medlemsstaterna att föreskriva att uppgifter även ska lämnas om arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats från direktivets ikraftträdande den 25 juni 2018 och till och med den 30 juni 2020 (artikel 8ab.12 i DAC). Uppgifter ska i dessa fall lämnas senast den 31 augusti 2020. Ändringarna i skatteförfarandelagen bör därför även tillämpas på rapporteringspliktiga arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet.

Med anledning av det som *Skatteverket* anför konstaterar regeringen att DAC 6 inte i någon del ställer krav på att uppgifter ska lämnas avseende arrangemang som har genomförts före den 25 juni 2018. Att OECD:s modellregler delvis kan användas som en källa till illustration eller tolkning av DAC 6 förändrar enligt regeringens bedömning inte detta förhållande. För att uppgiftsskyldiga rådgivare och användare inte ska hamna i en sämre konkurrenssituation än rådgivare och användare i andra medlemsstater bedömer regeringen att den svenska lagstiftningen inte bör gå längre i detta avseende än vad DAC 6 föreskriver.

Även om uppgiftsskyldigheten avseende arrangemang som har genomförts efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet 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. För att uppgifter ska kunna lämnas om arrangemang som har börjat genomföras efter den 24 juni 2018 torde de uppgiftsskyldiga senast från och med denna tidpunkt löpande behöva dokumentera uppgifter om arrangemangen.

DAC 6 föreskriver att medlemsstaterna ska fastställa regler om sanktioner för överträdelse av nationella bestämmelser som antagits avseende skyldighet att rapportera rapporteringspliktiga arrangemang. Sanktionerna ska vara verkkningsfulla, proportionella och avskräckande (artikel 25a i DAC). Detta kan läsas som att direktivet ställer krav på att rapporteringsavgift ska kunna tas ut även när föreskrivna uppgifter inte har lämnats avseende rapporteringspliktiga arrangemang som har genomförts efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet. Eftersom de uppgiftsskyldiga i de fallen måste vidta åtgärder redan före ikraftträdandet för att senare ha möjlighet att fullgöra uppgiftsskyldigheten, bedömer regeringen dock att bestämmelserna om rapporteringsavgift inte bör tillämpas i fråga om rapporteringspliktiga arrangemang vars genomförande påbörjats före ikraftträdandet. Med hänsyn till kravet i DAC 6 på att sanktionerna ska vara proportionella, får detta enligt regeringens mening anses stå i överensstämmelse med direktivet.

Uppgifter om arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet ska enligt DAC 6 lämnas senast den 31 augusti 2020. Uppgifter om sådana arrangemang bör därför ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020. Enligt DAC 6 ska uppgifter om sådana arrangemang utbytas mellan medlemsstaterna senast den 31 oktober 2020. Skatteverket bör därför lämna upplysningar enligt lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning om sådana arrangemang senast den 31 oktober 2020.

De begränsningar i fråga om arrangemang som innefattar användning av ett förvärvat företags underskott som utredningen föreslår föranleds av att utredningens förslag har ett vidare tillämpningsområde än motsvarande bestämmelse i direktivet. Enligt regeringens mening har denna bestämmelse i sin nu föreslagna lydelse inte ett vidare tillämpningsområde än direktivets bestämmelse (se avsnitt 5.5.2). Sådana begränsningar som utredningen föreslår är därför inte aktuella i detta fall.

11 Konsekvensanalys

Regeringen föreslår att det införs en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att lämna uppgifter till Skatteverket om gränsöverskridande arrangemang. Regeringens förslag följer i huvudsak förslaget som presenteras av utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare till den del det avser gränsöverskridande arrangemang. I jämförelse med betänkandet (SOU 2018:91) begränsas således regeringens förslag så att det i allt väsentligt inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla kraven 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), vilket innebär att inhemska arrangemang inte omfattas. För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt ska det uppvisa minst ett av ett antal fastställda kännetecken (se avsnitt 5.5). De som blir uppgiftsskyldiga är rådgivare och i vissa fall även användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang (se avsnitt 5.3).

Regeringens förslag om en begränsning av uppgiftsskyldigheten till gränsöverskridande arrangemang medför att konsekvenserna inte blir lika omfattande som de hade blivit med utredningens förslag. Regeringens konsekvensanalys utgår från utredningens konsekvensanalys, men avgränsas där så är möjligt till de delar den avser gränsöverskridande arrangemang. På motsvarande sätt beaktas remissinstansernas synpunkter i den omfattning som de är relevanta för gränsöverskridande arrangemang.

När det gäller utredningens konsekvensanalys finner *Regelrådet* att den inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvenser vid regelgivning. Flera remissinstanser har generella synpunkter på utredningens konsekvensanalys. *Förvaltningsrätten i Göteborg, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Näringslivets skattedelegation (NSD), Näringslivets regelnämnd (NNR), Företagarna, Småföretagarnas riksförbund, Sveriges byggindustrier, SRF konsulternas förbund, Sveriges advokatsamfund, Wallenstam och Epiroc AB* anser att utredningen brister i redovisningen av såväl nyttan av förslaget som kostnaderna som det medför. De menar att underlaget för att bedöma storleken på de eftersträlvade effekterna av förslaget och de kostnader som det medför är så bristfälligt att det är svårt få en samlad uppfattning om värdet av förslaget.

När det gäller sammanvägningen av nyttan med och kostnaderna av regeringens förslag görs en samlad värdering i avsnitt 11.10. Övriga synpunkter från remissinstanserna som har betydelse för analysen av konsekvenserna av regeringens förslag lämnas under de olika delavsnitten nedan.

11.1 Syftet med förslaget och alternativa lösningar

Syftet med förslaget är att motverka aggressiv skatteplanering inom EU, vilket medför en mer likformig beskattning och en ökad konkurrensneutralitet mellan företag som använder sig av aggressiv skatteplanering och företag som inte gör det. I förlängningen leder detta till en stabilare företagsskattebas och en ökning av förtroendet för skattesystemet. Förslaget ska ses mot bakgrund av DAC 6. Det bakomliggande syftet är därmed att fullgöra ett åliggande som följer av Sveriges medlemskap i EU.

Syftet med DAC 6 är att möjliggöra ett automatiskt utbyte av upplysningar om gränsöverskridande arrangemang. Upplysningarna ska ge skattemyndigheterna tidig information om nya former av aggressiv skatteplanering och i vilken utsträckning de används.

Något alternativ till att implementera DAC 6 finns inte. Däremot kan det finnas olika alternativ till hur specifika artiklar i direktivet ska genomföras i svensk rätt. Hur implementeringen av dessa hanteras framgår av respektive avsnitt.

11.2 Offentligfinansiella effekter

Regeringen delar utredningens bedömning att det är svårt att beräkna storleken på de skatteintäkter som årligen går förlorade till följd av aggressiv skatteplanering. För att ändå få en uppfattning om den ungefärliga omfattningen anser regeringen att det är rimligt att använda OECDs/G20s uppskattning av de skatteintäkter som stater går miste om på grund av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering, som är det underlag som finns tillgängligt. Även om OECDs/G20s uppskattning är osäker i sig, och ännu mer osäker om den ska överföras på svenska förhållanden, anser regeringen att osäkerhetsspannet inte bör vara större än att den kan användas för att på en övergripande nivå relatera skattebortfallet till de samlade kostnaderna som förslaget medför.

OECD/G20 uppskattar att aggressiv skatteplanering medför ett skattebortfall motsvarande mellan fyra och tio procent av bolagsskatterna. Utredningen gör bedömningen att bolagsskattebortfallet i Sverige som är följden av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering motsvarar den lägsta procentsatsen i spannet, dvs. fyra procent av skatten på företagsvinster. Regeringen ser inget skäl att inte se denna bedömning som rimlig.

Regeringen delar utredningens bedömning även när det gäller svårigheterna att uppskatta effekterna av ett införande av en uppgiftsskyldighet. Någon traditionell beräkning av den offentligfinansiella effekten är inte möjlig att göra eftersom förslaget inte påverkar vare sig skattebasens storlek i sig eller någon skattesats. Den funktion som uppgiftsskyldigheten fyller är att den ger information som kan användas för att tydliggöra skattebasens gränser och de regler som bestämmer skattenivån. Det som är möjligt när det gäller att bedöma effekterna av ett införande av uppgiftsskyldighet är att föra ett resonemang om de mekanismer som den aktiverar.

Genom uppgiftsskyldigheten får Skatteverket tillgång till mer och bättre information om olika skatteupplägg. Denna information kan sedan Skatteverket använda på flera olika sätt. Den kan användas till att utföra individuella kontroller, till att formulera riktlinjer för tillämpningen av skattelagarna eller till att lämna förslag på lagändringar. Förutom de direkta effekterna på skatteuttaget, som Skatteverkets åtgärder medför, uppstår indirekta effekter. En sådan är den avhållande effekt på såväl utbud som efterfrågan på skatteupplägg som uppstår genom vetskapen att Skatteverket har tillgång till bättre kontrollmöjligheter. En annan indirekt effekt är att den enskilde skattebetalaren i högre grad kan lita på att andra skattebetalare får mindre möjligheter att utnyttja kryphål i lagstiftningen, vilket stärker förtroendet för skattesystemet som helhet.

Uppgiftsskyldigheten utlöser således en kedja av effekter. Först uppstår direkta effekter av Skatteverkets kontroller och andra åtgärder som minskar utrymmet för skatteplanering. Sedan uppstår indirekta effekter som är avhållande och normstärkande. Skatteverkets kontroller har en direkt effekt på skatteintäkterna

men storleken är svår att uppskatta på grund av att det saknas underlag för en sådan. Övriga åtgärder verkar genom att skattebasen blir mindre utsatt för risken att gradvis urholkas. Skattebasen blir därmed mer stabil långsiktigt. Detta är något som inte kan uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter, men det är ändå något som är väl så viktigt genom att det bidrar till ett ökat förtroende för skattessystemets funktions sätt i ett helhetsperspektiv. Sammantaget delar regeringen utredningens bedömning att uppgiftsskyldigheten förser Skatteverket med information av sådant värde att den samlade effekten av dess användning är stor, men att den samtidigt inte i alla delar är möjlig att uttrycka i siffror.

En sammanvägning av nyttan med förslaget och kostnaderna för det görs i avsnitt 11.10 nedan.

11.3 Konsekvenser för företag och enskilda

Regeringen delar utredningens, liksom ett stort antal remissinstansers, bedömning att gruppen företag och enskilda påverkas på flera olika sätt. En delgrupp påverkas i egenskap av uppgiftslämnare, denna delgrupp består i sin tur av rådgivare respektive användare som själva är uppgiftslämnare. En annan delgrupp påverkas i egenskap av användare. En tredje delgrupp är alla andra skattebetalare som inte använder sig av arrangemang, men ändå påverkas indirekt.

Flera remissinstanser, t.ex. *Regelrådet*, *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, *Näringslivets regelnämnd (NNR)*, *FAR* (med instämmande av *Swedish Private Equity & Venture Capital Association [SVCA]*), *Lantbrukarnas riksförbund*, *Sveriges byggindustrier*, *Industrins finansförening*, *Föreningen Svensk Sjöfart* och *AB Volvo* kritiserar utredningens förslag på grund av de konsekvenser det medför i form av administrativ börda för såväl rådgivare som användare. Kritik framförs också mot konsekvensanalysen. Flera remissinstanser menar att antalet berörda underskattas av utredningen, att de genomsnittliga löpande kostnaderna är för lågt uppskattade och att de initiala kostnaderna för att sätta sig in i regelverket och bedöma dess påverkan på den egna verksamheten inte beaktas fullt ut. Många remissinstanser menar att kriterierna för uppgiftsskyldighet är oprecisa och att detta skapar merkostnader i form av tolkning av reglerna och bedömningar av om de omfattar den egna verksamheten, något som de menar inte beaktats i tillräcklig utsträckning i konsekvensanalysen.

Regeringens förslag är begränsat till gränsöverskridande arrangemang. Det betyder att färre kommer att beröras och att de som berörs inte kommer att göra det på samma sätt, som hade varit fallet om även inhemska arrangemang hade innefattats i förslaget.

Rådgivare

Utredningen uppskattar att antalet rådgivare som berörs av förslaget uppgår till sammanlagt 12 700, med följande fördelning: 1 616 revisionsbyråer, 120 advokatbyråer, 375 skatterådgivare, 100 banker, 10 000 redovisningsbyråer och 500 övriga rådgivare.

Regeringens förslag är begränsat till gränsöverskridande arrangemang. Utredningen redovisar inte någon bedömning av om det finns skillnader mellan de olika kategorierna av rådgivare med avseende på uppgiftsskyldigheten för gränsöverskridande respektive inhemska arrangemang. Den enda uppskattning som finns har gjorts av Skatteverket, som anger att två tredjedelar av arrangemangen är gränsöverskridande. Regeringen gör bedömningen att begränsningen av uppgiftsskyldigheten till gränsöverskridande arrangemang kommer att beröra färre rådgivare än vad en uppgiftsskyldighet som även hade omfattat inhemska skulle ha gjort. Det finns dock inget underlag för att göra en mer precis uppskattning av vilken skillnaden är mellan de olika förslagen när det gäller påverkan på uppdragsgivarna. En rimlig bedömning är att en stor del av redovisningsbyråerna har en kundkrets vars verksamheter inte sträcker sig utanför Sverige och att de därför inte kommer att beröras av förslaget om uppgiftsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang. En mycket grov uppskattning är att cirka en tiondel av Sveriges cirka 20 000 redovisningsbyråer kommer att beröras av uppgiftsskyldigheten för gränsöverskridande arrangemang. Samma bedömning görs för gruppen övriga rådgivare, som enligt utredningen består av begravningsbyråer, försäkringsbolag och pensionsrådgivare. När de gäller resterande rådgivare är bedömningen att antalet som berörs inte påverkas av begränsningen till gränsöverskridande arrangemang. Sammanfattningsvis bedömer regeringen att antalet berörda rådgivare uppgår till cirka 4 300 (1 616 revisionsbyråer, 120 advokatbyråer, 375 skatterådgivare, 100 banker, 2 000 redovisningsbyråer och 50 övriga rådgivare).

Utredningen uppskattar det totala antalet arrangemang som behöver inrapporteras av rådgivare till 110 000. Skatteverket bedömer att andelen arrangemang som är gränsöverskridande uppgår till två tredjedelar. Vidare menar Skatteverket att utredningens uppskattning av antalet arrangemang är för högt beräknat. Enligt Skatteverkets bedömning bör inte det totala antalet rapporteringspliktiga arrangemang överstiga 100 000, då ingår även arrangemang som är rapporteringspliktiga av användare. Utifrån den information som lämnats av Skatteverket görs en grov justering av den antalsuppskattning som gjorts av utredningen. I denna justering antas dels att det totala antalet arrangemang överskattats med cirka 20 procent, dels att två tredjedelar av den återstående delen utgörs av gränsöverskridande arrangemang. Det totala antalet arrangemang som skulle behöva inrapporteras av rådgivare med regeringens förslag utgör därmed cirka 60 000 ($110\,000 \times 0,8 \times 2/3 \approx 60\,000$). Med samma antaganden om tidsåtgång per inrapportering och timkostnad³ som används av utredningen, två timmar respektive 684 kronor, blir den totala löpande kostnaden för rådgivare cirka 82 miljoner kronor ($60\,000 \times 2 \times 684 \approx 82$ miljoner).

³ Utredningen utgår från att det är en jurist som sköter inrapporteringen. Den genomsnittliga månadslönen för en affärs- och företagsjurist är enligt SCB (SSYK 2012) 56 100 kronor för 2017. Denna månadslön motsvarar en timkostnad om cirka 372 kronor ($56\,100 \times 12/1\,808$). Den genomsnittliga lönenivån ska enligt Tillväxtverkets publikation Ekonomiska effekter av nya regler – Så beräknar du företagets kostnader multipliceras med 1,84, som inkluderar semesterersättning, arbetsgivaravgifter och en overheadkostnad. Detta ger en timkostnad om 684 kronor ($372 \times 1,84$).

Flera remissinstanser menar att kostnaderna för uppgiftsskyldigheten underskattas genom att endast tiden för själva inrapporteringen ingår i uppskattningen, inte den tid som läggs på att bedöma om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller ej. En kostnad som de menar är stor på grund av reglernas otydlighet.

Rent principiellt delar regeringen uppfattningen att ju mer oprecisa reglerna är, desto mer tid behöver läggas på bedömningar av om enskilda arrangemang omfattas av uppgiftsskyldigheten. De samlade kostnaderna för detta bör dock avta i takt med att reglernas tillämpning blir mer etablerad. Därmed är kostnaderna för detta att betrakta som en initial kostnad. När det gäller regeringens förslag om uppgiftsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang är omfattningen densamma som i EU:s direktiv DAC 6, vilket gör att de svenska reglerna inte går utöver dem som gäller i andra EU-länder. Likväl är bedömningen att såväl rådgivare som användare under de första åren kommer att få lägga en hel del resurser på att tolka reglerna och göra analyser av i vilka delar de är tillämpliga på de verksamheter som är aktuella för dem. Därefter bör det dock ha etablerats en mer enad syn på tolkning bland EU-länderna, som medför att resurserna kan koncentreras på arrangemang som är relevanta för att kunna fastställa korrekta skatter.

När det gäller initiala kostnader för rådgivarna i övrigt bedömer utredningen att det inte är möjligt att göra en uppskattning av totalkostnaden. Ett viktigt skäl är att kostnaderna bedöms variera stort mellan olika rådgivare. Regeringen delar utredningens bedömning om möjligheterna att uppskatta totalkostnaden. De initiala kostnaderna är av många olika slag. Förutom de redan nämnda initiala kostnaderna, för tolkning av regelverket och analys av tillämpningen, uppstår kostnader för utbildning samt för skapande av system och rutiner. Hur dessa kostnader ser ut varierar dock så mycket mellan olika rådgivare att en uppskattning av den genomsnittliga kostnaden blir så osäker att den inte blir särskilt meningsfull. Därmed är det heller inte möjligt att med en rimlig grad av säkerhet uppskatta en totalkostnad. De initiala kostnaderna för rådgivarna är dock sannolikt stora.

Användare

Utredningen konstaterar att användarna av skatteupplägg påverkas på tre olika sätt. För det första kommer möjligheterna att minska den skattepliktiga inkomsten genom skatteupplägg att bli mindre. För det andra kommer kostnaderna för att köpa tjänster från rådgivare att öka. För det tredje kommer kostnaderna att öka för användare som själva är uppgiftsskyldiga.

Regeringens förslag är begränsat till gränsöverskridande arrangemang. Därmed kommer totalkostnaderna för uppgiftsskyldigheten inte att vara desamma som de hade blivit med utredningens förslag. När det gäller användare som köper rådgivningstjänster utgår regeringen, liksom utredningen, från antagandet att de ökade kostnaderna för rådgivarna vältras över på användarna. Det betyder att användarnas kostnader för rådgivningstjänster förändras lika mycket som rådgivarnas kostnader ökar på grund av uppgiftsskyldigheten. I ett längre tidsperspektiv medför uppgiftsskyldigheten att omfattningen på skatteplaneringsrådgivning kan komma att minska, vilket i sin tur skulle betyda att kostnaderna för

rådgivning också kommer att minska. Internationella exempel på en sådan minskning redovisas av OECD (jfr OECD:s rapport, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). När det gäller användare som själva är uppgiftsskyldiga bedömer utredningen att det främst är större företag som kommer att bli uppgiftsskyldiga och att det kan antas att denna grupp motsvaras av företag med en årsomsättning som överstiger 500 miljoner kronor. Enligt SCB:s företagsregister fanns år 2017 2 300 sådana företag. Regeringen bedömer att antalet uppgiftsskyldiga inte påverkas av att uppgiftsskyldigheten begränsas till gränsöverskridande arrangemang. När det gäller antalet inrapporteringar för användare uppskattar utredningen att de kommer att uppgå till 55 000 per år. Regeringen gör bedömningen att begränsningen till gränsöverskridande arrangemang kommer att medföra att antalet uppgiftspliktiga arrangemang kommer att minska. En grov uppskattning är att begränsningen kommer att medföra att antalet uppgiftspliktiga arrangemang kommer att uppgå till två tredjedelar av utredningens uppskattning, dvs. cirka 35 000 ($55\,000 \times 2/3 \approx 35\,000$). Med antagandet att den verkliga genomsnittskostnaden motsvarar den som antagits av utredningen beräknas totalkostnaden till 48 miljoner kronor ($35\,000 \times 2 \times 684 \approx 48$ miljoner).

Till de löpande kostnaderna kommer det att tillkomma initiala kostnader. De initiala kostnaderna är desamma som för rådgivare, dvs. kostnader för tolkning av regelverk och bedömningar av på vilket sätt de berör den egna verksamheten, kostnader för utbildning av personal och kostnader för skapande av system och rutiner. Liksom fallet för rådgivare bedömer regeringen att förutsättningarna mellan olika uppgiftsskyldiga är så olika att det inte är möjligt att uppskatta en genomsnittskostnad utan att osäkerheten blir orimligt stor. Även för användarna blir dock de samlade initiala kostnaderna sannolikt stora.

Övriga skattebetalare

Övriga skattebetalare som inte använder sig av gränsöverskridande arrangemang påverkas indirekt av uppgiftsskyldigheten. Genom förslaget får företag som lägger resurser på att utveckla sina verksamheter, t.ex. genom produktutveckling eller effektivisering, förbättrade villkor i förhållande till företag som väljer att lägga resurser på skatteupplägg. Effekten i detta avseende är således förändrade förutsättningar för alla företag genom att det blir relativt sett mer lönsamt att satsa resurserna på produktiv verksamhet. Den samlade effekten av detta är inte möjlig att mäta.

11.4 Konsekvenser för små företag

Utredningen gör bedömningen att förslaget inte medför att särskild hänsyn behöver tas till mindre företag. *Regelrådet* finner att utredningens redovisning av särskilda hänsyn till små företag är godtagbar.

Regeringens förslag att begränsa uppgiftsskyldigheten till gränsöverskridande arrangemang medför att det i huvudsak är större företag som kommer att beröras av uppgiftsskyldigheten i egenskap av användare. Regeringen ser därför inget skäl

att göra någon annan bedömning än utredningen i detta avseende. Mindre företag kommer att gynnas av förslaget genom att konkurrensvillkoren blir mer lika.

11.5 Påverkan på konkurrensförhållanden

Utredningen bedömer att förslaget ökar konkurrensneutraliteten genom att möjligheten att erhålla konkurrensfördelar genom skatteplanering minskar.

Regelrådet anser att redovisningen av påverkan på konkurrensförhållanden är bristfällig. Regelrådet anser att det inte framgår några tydliga uppgifter kopplat till omfattningen av den eventuella positiva konkurrenspåverkan för de företag som i mindre utsträckning bedöms använda sig av aggressiv skatteplanering. Sanktionsavgifternas storlek i förhållande till andra länder bör belysas ytterligare.

Regeringen delar utredningens bedömning när det gäller förslagets påverkan på konkurrensförhållandena. Det är inte möjligt att uttrycka effekterna på konkurrensen i monetära termer. Det bör dock vara odiskutabelt att ett minskat utrymme för skatteplanering medför en mer likformig beskattning, vilket i sin tur medför att det blir svårare att uppnå konkurrensfördelar genom att betala mindre i skatt än jämförbara företag. Konkurrensen kommer därmed i högre grad att ske genom produktutveckling, effektivare produktion etc., dvs. på ett sätt som gynnar den ekonomiska utvecklingen.

Enligt regeringens bedömning minskar förslaget utrymmet för skatteplanering, vilket enligt resonemanget ovan i sin tur medför att konkurrensneutraliteten ökar. Hur mycket är dock inte möjligt att uppskatta.

När det gäller den påverkan på konkurrensen som eventuella skillnader i nivå på sanktionsavgifter, i Sverige jämfört med övriga länder, kommer att få, är det inte möjligt att göra någon bedömning. DAC 6 ger ett stort utrymme för utformningen av och nivån på sanktionsavgifter. Eftersom implementeringen av DAC 6 sker parallellt i samtliga EU-länder är en jämförelse mellan länderna inte möjlig.

11.6 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket uppskattar kostnaderna för att utveckla it-system till 60 miljoner kronor. De uppskattade kostnaderna är högre än utredningens uppskattning, som uppgick till 40 miljoner kronor. Orsaken till detta är att den nya beräkningen avser ett mer avancerat system. Det mer avancerade systemet medför att behovet av personalresurser minskar jämfört med det tidigare planerade systemet.

Utöver kostnaderna för utveckling av it-system tillkommer engångskostnader för framtagande av information till webb-platsen och intern utbildning om sammanlagt cirka 1 miljon kronor.

Den årliga kostnaden för drift av it-systemet beräknas till 3 miljoner kronor samt avskrivningskostnader för den lånefinansierade it-utvecklingen. Vid införandet av uppgiftsskyldigheten tillkommer nya arbetsuppgifter för Skatteverket avseende:

- i. utformning av formulär och digitala tjänster för informationen som ska lämnas till Skatteverket,
- ii. översättning och kvalitetssäkring av inlämnade uppgifter,

- iii. utbyte av uppgifter till och från varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen,
- iv. riskanalys, urval och kontroll av rapporterade arrangemang, samt
- v. hantering av avgifter och kontroll av efterlevnad av uppgiftsskyldigheten, dvs. uttag av avgift vid uteblivna, försenade, ofullständiga eller bristfälliga uppgifter.

Skatteverket beräknar de samlade kostnaderna för verksamheten till 50 miljoner kronor årligen. Kostnaderna uppgår till en tredjedel av utredningens uppskattning eftersom ett mer avancerat it-system minskar behovet av manuellt arbete. Jämfört med utredningens förslag omfattas bara gränsöverskridande arrangemang. Det innebär att antalet uppgiftsskyldiga minskar med ca 30 procent. Regeringen gör därmed bedömningen att ärendevolymerna som Skatteverket behöver hantera minskar. De årliga kostnaderna för verksamheten uppskattas därför till 40 miljoner kronor.

I budgetpropositionen för 2016 (prop. 2015/16:1 utg.omr. 3) ökades Skatteverkets anslag för att skydda den svenska skattebasen och säkerställa effektivt användande av automatiskt utbyte av upplysningar. Den varaktiga förstärkningen var 25 miljoner kronor från 2018. Utgångspunkten är att Skatteverket kan hantera samtliga tillkommande kostnader inom befintliga ekonomiska ramar.

11.7 Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarna

Regeringen delar utredningens bedömning att uppgiftsskyldigheten medför ett antal olika effekter. Det är troligt att antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer att öka något. Samtidigt är det troligt att det finns en motverkande effekt genom att användningen av upplägg för aggressiv skatteplanering minskar. Bedömningen är dock att uppgiftsskyldigheten kommer att medföra en nettoökning av antalet överklaganden.

Domstolsverket uppger att det är tämligen svårt att närmare bedöma vilka följder förslagen kommer att få. Myndigheten understryker dock vikten av en fullgod finansiering av domstolarna vid en eventuell måltillströmning med anledning av förslagen. *Förvaltningsrätten i Malmö* anför att förslagen torde medföra en ökad arbetsbelastning för de allmänna förvaltningsdomstolarna. *Förvaltningsrätten i Stockholm* anför att ökade anslag förutsätts tilldelas de allmänna förvaltningsdomstolarna vid behov.

Enligt en uppskattning som gjorts av Skatteverket kommer antalet skattemål att öka med nio stycken per år. Därtill tillkommer 65 mål avseende rapporteringsavgifter. Sammantaget bedömer Skatteverket att uppgiftsskyldigheten medför att antalet överklaganden ökar med 74 stycken. Med antagandet att 10 procent av målen i förvaltningsrätt överklagas tillkommer mål i kammarrätten ($74 \times 0,1 \approx 7$). Enligt uppgifter i Årsredovisning 2018 för Sveriges Domstolar uppgår styckkostnaden i skattemål i förvaltningsrätt till 12 265 kronor och i kammarrätt till 29 294 kronor. Därmed kan den sammanlagda kostnadsökningen för de allmänna

förvaltningsdomstolarna beräknas till 1,1 miljoner kronor ($74 \times 12\,265 + 7 \times 29\,294 \approx 1\,100\,000$).

Tillkommande kostnader kan hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

11.8 Effekter för jämställdhet mellan kvinnor och män

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget om att införa uppgiftsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang riktar sig mot företag med gränsöverskridande verksamhet och rådgivare till sådana företag. Syftet är att minska utrymmet för skatteplanering.

De som berörs av förslaget i egenskap av användare är företag med gränsöverskridande verksamhet. I de allra flesta fall torde det vara fråga om större företag. Det betyder att fysiska personer inte berörs direkt i egenskap av användare. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av delägare i berörda företag. Bedömningen är dock att påverkan på företagets värde är marginell. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar marginell. När det gäller reglernas syfte så medför de att skattebasen för företagsbeskattning blir långsiktigt stabilare. Detta gynnar alla som tar del av de samhällsfunktioner som finansieras genom skatter. Kvinnor tar del av de offentligt finansierade välfärdstjänsterna i något högre utsträckning än män. Alla åtgärder som stabiliserar skattesystemet och potentiellt ökar skatteintäkterna vid oförändrat skattetryck, ger därför sammantaget förutsättningar att bidra till en bättre ekonomisk jämställdhet.

När det gäller förslagets påverkan på personer i egenskap av rådgivare konstaterar utredningen att män utgör en majoritet bland rådgivarna. Det betyder att män som grupp i högre grad påverkas i egenskap av rådgivare än kvinnor som grupp. Mot bakgrund av att antalet rådgivare som berörs av gränsöverskridande arrangemang är mycket liten i förhållande till samtliga sysselsatta bedöms den sneda könsfördelningen ha en ytterst begränsad betydelse för de jämställdhetspolitiska målen.

11.9 Övriga konsekvenser

Förslagen bedöms inte medföra några konsekvenser för miljön, för den kommunala självstyrelsen, för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet, och inte heller några konsekvenser för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen. Det föreslagna regelverket bedöms också vara förenligt med fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt (FEUF).

11.10 Sammanfattande bedömning

Regeringens bedömning är att uppgiftsskyldigheten för gränsöverskridande arrangemang kommer att medföra positiva effekter i flera avseenden, varav vissa inte är möjliga att uttrycka i monetära termer. Effekterna av åtgärder som har en direkt verkan på omfattningen av skatteplanering kan i princip uttryckas i monetära termer. Utöver sådana direkta effekter tillkommer indirekta effekter såsom ökat förtroende för skattesystemet hos skattebetalarkollektivet som helhet och ökad konkurrensneutralitet mellan företag som ger incitament att i högre grad lägga resurser på produktiv verksamhet i stället för skatteplanering. Sådan indirekt påverkan är av mer strukturell natur och uppvisar inte någon effekt som är möjlig att mäta. Inte desto mindre utgör de viktiga bidrag till det kontinuerliga arbetet med att skapa långsiktigt stabila skattebaser.

Den information som finns om omfattningen på de skatteintäkter som går förlorade till följd av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering är som nämns i avsnitt 11.2 den uppskattning som gjorts av OECD/G20, som anger att den globalt ligger i spannet 4 till 10 procent av bolagsskatten. Med antagandet att Sverige ligger vid den undre gränsen i spannet så motsvarar det cirka 5 miljarder kronor ($0,04 \times 126,1 \approx 5$). Hur stor minskning av denna skatteplanering som uppgiftsskyldigheten leder till är mycket svårt att bedöma. Ett försiktigt antagande att den minskar med 10 procent som en direkt effekt innebär en ökning av skatteintäkterna med 500 miljoner kronor. Till detta ska sedan läggas de indirekta effekterna som inte är möjliga att mäta men som också är mycket viktiga för skattesystemets långsiktiga stabilitet.

Det samlade värdet av ett införande av en uppgiftsskyldighet måste sedan jämföras med de totala kostnaderna. De löpande kostnaderna för rådgivare och uppgiftsskyldiga användare uppskattas i avsnitt 11.3 till sammanlagt 130 miljoner kronor ($82 + 48 = 130$). De löpande kostnaderna utgör således 26 procent av den uppskattade direkta effekten ovan ($130 / 500 = 0,26$), eller uttryckt på ett annat sätt: en krona som läggs på uppgiftsskyldighet ger nästan fyra kronor i ökade skatteintäkter ($500 / 130 \approx 4$). Även om de ökade skatteintäkterna skulle vara överskattade är marginalen stor till att de ökade löpande kostnaderna inte motsvaras av ökade skatteintäkter. Ökade kostnader och skatteintäkter är lika stora även om uppgiftsskyldigheten endast skulle medföra en minskning av skattebortfallet med 2,6 procent ($130 / 5\,000 = 0,026$).

När det gäller de initiala kostnaderna saknas underlag för att inkludera dem i kalkylen. Samtidigt bör dock beaktas att uppgiftsskyldigheten medför ytterligare positiva aspekter som inte heller kan inkluderas i kalkylen. Hit hör indirekta effekter i form av ökad konkurrensneutralitet, långsiktigt stabila skattebaser som i mindre grad riskerar att urholkas och ett ökat förtroende för skattesystemet. De initiala kostnaderna och de indirekta effekterna skiljer sig dessutom åt när det gäller tidsaspekten. De initiala kostnaderna avtar betydligt efter de första åren, när regeltillämpningen blivit tydligare och system och strukturer för uppgiftslämning finns på plats, medan de positiva aspekterna har en mer bestående karaktär. De positiva indirekta effekterna bedömer regeringen har ett stort bestående värde, även om de inte kan kvantifieras. Detta gör att de initiala kostnaderna kan betraktas som en investering med ett högt långsiktigt värde och därför är motiverade.

Tillkommande kostnader för Skatteverket och domstolarna hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Sammanfattningsvis anser regeringen att det samlade värdet av en uppgiftsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang kan bedömas som så stort att det med marginal överväger de kostnader som den medför, och att de osäkerheter som finns i bedömningen inte är så stora att det finns anledning att ifrågasätta att marginalen är betryggande.

Regeringen avser att följa frågan och se vilka effekter det nya regelverket kommer att ha. Det får i det sammanhanget bedömas om justeringar eller andra åtgärder behövs.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

1 §

Paragrafen anger lagens innehåll.

Av paragrafen framgår att lagen innehåller bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang. Paragrafen innehåller också en hänvisning till 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, där uppgiftsskyldigheten avseende sådana arrangemang regleras.

Lagen 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 uppgifter i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (förkortat DAC 6) införlivas i svensk rätt.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

2 §

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde.

Lagen gäller för gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av tillämpningsområdet för 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).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

3 §

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde utöver vad som följer av 2 §.

Lagen gäller, utöver vad som följer av 2 §, även för gränsöverskridande arrangemang som 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 (förkortat DAC 2), det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 (förkortat CRS MCAA), eller motsvarande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannskap.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

4 §

I paragrafen anges vilka olika typer av bestämmelser som finns i lagen och i vilka paragrafer de förekommer.

I lagen finns definitioner och förklaringar (5–12 §§), bestämmelser om vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga (13 §) och bestämmelser om kännetecken (14–26 §§).

5 §

I paragrafen definieras begreppet hemvist. Av bestämmelsen framgår att med hemvist i en stat eller jurisdiktion avses att en person har sin skatterättsliga hemvist i den staten eller jurisdiktionen i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning. Det spelar inte någon roll om personen också har sin hemvist i den staten eller jurisdiktionen enligt ett skatteavtal. För svenskt vidkommande har en person skatterättslig hemvist i Sverige om personen är obegränsat skattskyldig.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

6 §

I paragrafen definieras begreppet gränsöverskridande arrangemang. Paragrafen genomför artikel 3.18 i DAC. Med gränsöverskridande arrangemang avses ett arrangemang som berör mer än en medlemsstat i Europeiska unionen, eller en medlemsstat och ett tredjeland, och som uppfyller minst ett av sex villkor, vilka anges i paragrafens punkt 1–6.

Av *punkt 1* framgår att ett av dessa villkor är att inte samtliga deltagare i arrangemanget har hemvist i samma stat eller jurisdiktion. En användare är en deltagare i direktivets mening men en deltagare kan även vara en person som har en roll i arrangemanget men som inte behöver uppfylla definitionen av användare (jfr författningskommentaren till 33 b kap. 8 § SFL). En rådgivare är vanligtvis inte en deltagare i direktivets mening. DAC 6 är avsett att träffa gränsöverskridande situationer som rör flera medlemsstater eller en medlemsstat och ett tredjeland där det kan finnas risk för påverkan av de nationella skattebaserna. Vad som avses med att en person har hemvist i en viss stat eller jurisdiktion framgår av 5 §. I fråga om handelsbolag och andra delägarbeskattade subjekt får delägarrens skatterättsliga hemvist avgöra även handelsbolagets hemvist. Svenska handelsbolag är juridiska personer som inte själva är skattskyldiga för sina inkomster utan inkomsterna beskattas i stället hos delägarna, detsamma gäller för europeiska ekonomiska intressegrupperingar (se 5 kap. 1 och 2 §§ inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL). Att obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster framgår

vidare av 5 kap. 2 a § IL. Eftersom ett handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person inte kan ha någon skatterättslig hemvist ska i stället delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra. Om t.ex. 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 har hemvist i mer än en stat eller jurisdiktion.

I *punkt 3* anges att en eller flera av deltagarna i arrangemanget ska bedriva näringsverksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än den stat eller jurisdiktion där de har hemvist från ett fast driftställe i den andra staten eller jurisdiktionen och att arrangemanget utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället.

Punkt 4 är uppfylld om en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan stat eller jurisdiktion än där de har hemvist eller där de har ett fast driftställe. Uttrycket bedriver verksamhet omfattar all form av affärsverksamhet, utan krav på att verksamheten ska medföra skattskyldighet i den aktuella staten eller jurisdiktionen. Det kan t.ex. röra sig om fall då den verksamhet som bedrivs i den andra staten eller jurisdiktionen endast omfattar en kortare tidsperiod och således inte innebär att något fast driftställe uppkommer i staten eller jurisdiktionen. Ett exempel kan vara en plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet som utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår mer än tolv månader (artikel 5.3 i OECD:s modellavtal).

Punkt 5 omfattar fall där arrangemanget skulle kunna påverka rapporterings- skyldigheten avseende finansiella konton 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, det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller motsvarande avtal.

Punkt 6 avser fall då arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.2.

7 §

Av paragrafen framgår att verklig huvudman har samma betydelse i förevarande lag som i lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän. Med verklig huvudman avses enligt 3 § nämnda lag 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 huvudmannaskapet i stiftelser och trustar eller liknande juridiska konstruktioner finns i 6 § respektive 7 § nämnda lag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.8.

8 §

Av *första stycket* framgår att person har samma betydelse i förevarande lag som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Definitionen motsvarar definitionen av person i artikel 3.11 i DAC. Med person avses fysisk person, juridisk person, om gällande lag 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 vad som avses med företag. Med företag avses en annan person än en fysisk person.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.3.

9 §

I paragrafen definieras anknutna personer. Paragrafen motsvarar i huvudsak definitionen av anknutet företag i artikel 3.23 första stycket i DAC.

Av *första stycket* framgår att med anknutna personer avses två personer som är anknutna till varandra på något av de sätt som framgår av punkterna 1–4 nedan. I och med att begreppet person används i paragrafen medför detta att även fysiska personer kan omfattas av begreppet anknutna personer.

Av första stycket *punkt 1* 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. Det kan dock inte anses att direktivet uppställer något krav på att innehavet ska vara av en viss procentuell storlek. Vid bedömningen av om ett väsentligt inflytande föreligger är vanligtvis även andra faktorer än storleken på ägarandelen av betydelse.

Av första stycket *punkt 2* framgår att personer ska anses vara anknutna till varandra om en av personerna innehar mer än 25 procent av rösterna i den andra personen.

Av första stycket *punkt 3* framgår att personer ska anses anknutna till varandra om en person äger, direkt eller indirekt, mer än 25 procent av kapitalet i den andra personen.

Av första stycket *punkt 4* framgår att personer ska anses anknutna till varandra om personen har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen. Villkoret i punkten 4 avser s.k. ekonomisk kontroll. Villkoret syftar till att hantera kringgående av ägarkrav 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 äger mer än 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.3.

10 §

I paragrafen finns anvisningar avseende tillämpningen av 9 §. Paragrafen genomför artikel 3.23 andra–femte styckena i DAC.

I *första stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt 9 § om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapital eller röster 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 önsknings.

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 på en nivå ska anses inneha 100 procent av rösterna på den nivån.

Vid tillämpningen av 9 § ska enligt *tredje stycket* en fysisk person och dennes släktingar i rätt upp- och nedstigande led och dennes make eller maka räknas som en enda person. Detta innebär att innehavet och ägandet hos vissa närstående ska läggas samman. I och med denna utformning utesluts sambor från tillämpningsområdet. Inte heller omfattas make eller makas släktingar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.3.

11 §

Av paragrafen framgår att begreppet rådgivare har samma betydelse i förevarande lag som i 33 b kap. 6 § SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

12 §

Av paragrafen framgår att begreppet användare har samma betydelse i förevarande lag som i 33 b kap. 8 § SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

13 §

Av paragrafen framgår under vilka förutsättningar ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt. Paragrafen genomför artikel 3.19 och del I i bilaga IV till DAC.

I *första stycket* anges att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 14–26 §§. Ett gränsöverskridande arrangemang ska innehålla minst ett av de fastställda kännetecknen för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt. Som framgår av paragrafens andra stycke krävs dock avseende vissa kännetecken att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med arrangemanget.

Av *andra stycket* följer att för att ett arrangemang som avses i 14–19 §§ eller 20 § 2 a, 3 eller 4 ska vara rapporteringspliktigt krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person

rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (jfr första och andra stycket i del I i bilaga IV till DAC). Arrangemangen som avses är de som innehåller minst ett av kännetecknen i kategori A, kategori B samt kategori C punkt 1b (i), 1c och 1d. När det gäller kännetecknen i 20 § 2 a, 3 och 4 (kategori C punkt 1b (i), 1c och 1d) kan förekomsten av de förhållanden som anges i kategorin inte på egen hand utgöra ett skäl för att fastslå att ett arrangemang uppfyller kriteriet om den huvudsakliga fördelen. I dessa punkter behandlas situationer där en avdragsgill gränsöverskridande betalning mellan anknutna personer inte beskattas i den stat där mottagaren har hemvist, beskattas mycket lågt eller omfattas av en förmånlig skatteåtgärd.

Begreppet skattefördel i direktivet ska motsvara det i svensk rätt använda begreppet skatteförmån. Med begreppet avses även en skatteförmån i utlandet. Ett arrangemang kan ha flera huvudsakliga fördelar vilket medför att skatteförmånen inte behöver vara den enda eller den övervägande fördelen med arrangemanget. Kravet på att en skatteförmån ska föreligga kan med andra ord vara uppfyllt även om det finns flera betydelsefulla fördelar med arrangemanget, förutsatt att skatteförmånen är en av dessa. Om det endast finns en eller två framträdande fördelar med arrangemanget bör det dock krävas att i vart fall minst övervägande del av arrangemanget är skattedriven.

Det är inte något krav på att skatteförmånen ska avse innevarande beskattningsår. Det kan således även röra sig om en framtida skatteförmån, t.ex. underskott som kan utnyttjas vid senare beskattningsår. Begreppet skatteförmån omfattar med andra ord såväl en minskad skatt som uppskjuten beskattning. Skatteförmånen måste dock givetvis avse en skatt som omfattas av det aktuella regelverket (jfr 2 § lagen om rapporteringspliktiga arrangemang). Vidare är syftet med arrangemanget inte avgörande för om kriteriet om den huvudsakliga fördelen ska vara uppfyllt, utan en objektiv bedömning ska göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Om arrangemanget avser ett marknadsförbart arrangemang som (vid tidpunkten för uppgiftsskyldighetens inträde) saknar användare får bedömningen göras utifrån om en skatteförmån typiskt sett är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.4.

14 §

I paragrafen finns en bestämmelse om arrangemang vars verkan är att omvandla inkomst. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori B.2 i del II i bilaga IV till DAC.

Ett arrangemang är enligt paragrafen rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innebär att en inkomst omvandlas till en tillgång, gåva eller 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 huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §).

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 eller jurisdiktion. Moderbolaget skulle genom ett sådant arrangemang kunna omvandla en skattepliktig ränteinkomst till en skattefri utdelning från dotterbolaget.

Ett exempel på en situation som inte omfattas av paragrafen 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 2 §.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.1.

15 §

I paragrafen finns bestämmelser om användning av ett förvärvat företags underskott. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori B.1 i del II i bilaga IV till DAC.

I paragrafen anges att ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om 1. arrangemanget innefattar förvärv av andelar i ett företag, 2. den huvudsakliga verksamheten i företaget upphör i samband med förvärvet och 3. förvärvaren använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst. Samtliga punkter måste vara uppfyllda för att bestämmelsen ska vara tillämplig. En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig, och arrangemanget rapporteringspliktigt, är att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §).

I *punkt 1* anges att arrangemanget ska omfatta förvärv av andelar i ett företag. Det förvärvade företaget behöver inte vara ett underskotts företag enligt bestämmelserna i 40 kap. inkomstskattelagen. 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.

Av *punkt 2* framgår att den huvudsakliga verksamheten i företaget ska upphöra i samband med förvärvet. Villkoret att den huvudsakliga verksamheten ska upphöra i samband med förvärvet omfattar såväl fall där verksamheten upphör inför en förestående andelsöverlåtelse som fall där verksamheten upphör omedelbart eller inom en kortare tid efter förvärvet. Om förvärvaren driver verksamheten i företaget vidare i flera år är villkoret inte uppfyllt.

I *punkt 3* anges att det är förvärvaren av företaget som ska använda företagets underskott hänförligt till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga

inkomst. Kravet att det förvärvade företagens underskott ska användas för att minska förvärvarens skattepliktiga inkomst omfattar även fall där denna minskning sker ett senare beskattningsår. Övriga villkor måste dock vara uppfyllda för att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt. Det innebär t.ex. att skatteförmånen redan vid den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten ska fullgöras måste framstå som den huvudsakliga fördelen eller en av de huvudsakliga fördelarna med arrangemanget.

Med användning av underskott avses i paragrafen att underskottet dras av i Sverige eller används på motsvarande sätt i en annan stat eller jurisdiktion.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.2.

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om det kännetecknet som avser standardiserade arrangemang. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori A.3 i del II i bilaga IV till DAC.

Ett arrangemang är enligt paragrafen rapporteringspliktigt om det väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur (punkt 1), och det är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig utsträckning behöva anpassas för att kunna genomföras (punkt 2). Villkoren i båda punkterna ska vara uppfyllda för att kännetecknet ska vara tillämpligt. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §).

I *punkt 1* anges att arrangemanget väsentligen ska vara standardiserat till dokumentation eller struktur. Kännetecknets utmärkande drag är att arrangemanget är lätt att mångfaldiga och brukar beskrivas som ett ”plug and play-arrangemang”. 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.

I *punkt 2* anges att arrangemanget ska vara tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig utsträckning behöva anpassas för att kunna genomföras. Arrangemanget ska därmed vara tillgängligt för flera olika personer. Någon nämnvärd justering av arrangemanget ska inte behöva ske beroende av användare. Anpassas arrangemanget i något vidare utsträckning till den enskilde användaren uppfyller arrangemanget inte villkoret. Med andra ord omfattas arrangemang som innebär färdiga paketlösningar eller produkter som marknadsförs till en större krets, s.k. plug and play-arrangemang.

Bestämmelsen omfattar i princip endast s.k. marknadsförbara arrangemang (se artikel 3.24 i DAC).

Kännetecknet är endast tillämpligt då arrangemanget har tillhandahållits av en professionell rådgivare.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.3.

17 §

I paragrafen finns bestämmelser om användning av konfidentialitetsvillkor. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori A.1 i del II i bilaga IV till DAC.

I paragrafen anges att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt 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. En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig, och arrangemanget rapporteringspliktigt, är att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §). Avseende begreppet deltagare, se författningskommentaren till 6 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.4.

18 §

I paragrafen finns bestämmelser om rapporteringsplikt när rådgivares ersättning för arrangemanget är beroende av skatteförmånens storlek eller om arrangemanget medför en skatteförmån eller inte. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori A.2 i del II i bilaga IV till DAC.

Av paragrafen framgår att ett arrangemang är rapporteringspliktigt om rådgivarens ersättning fastställs med hänsyn till storleken av den skatteförmån som arrangemanget medför (*punkt 1*), eller är beroende av om arrangemanget medför en skatteförmån (*punkt 2*). Av punkt 2 följer att ersättningen är beroende av om skatteförmånen de facto uppkommer med anledning av arrangemanget eller om skatteförmånen uppkommer av annan anledning. Punkten omfattar exempelvis avtalsvillkor som innebär att rådgivaren är skyldig att helt eller delvis reducera eller återbetala ersättningen om den avsedda skatteförmånen helt eller delvis inte uppnås.

En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig, och arrangemanget rapporteringspliktigt, är att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.5.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om arrangemang som innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en stat eller jurisdiktion. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori B.3 i del II i bilaga IV till DAC.

Av paragrafen framgår att ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en stat eller jurisdiktion, genom mellanliggande företag utan annan kommersiell huvudfunktion (*punkt 1*), eller transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper (*punkt 2*).

Kännetecknet blir tillämpligt exempelvis i fall då medel förs runt mellan olika stater eller jurisdiktioner i syfte att omvandla inhemskt kapital till utländskt kapital. Exempel på situationer som kan omfattas av kännetecknet kan vara när vissa stater eller jurisdiktioner försöker attrahera 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 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.

En ytterligare förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig, och arrangemanget rapporteringspliktigt, är att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.6.

20 §

I paragrafen finns bestämmelser om arrangemang som innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer. Minst ett av de uppräknade villkoren i punkt 1–4 ska vara uppfyllda. När det gäller punkterna 2a, 3 och 4 krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (se författningskommentaren till 13 §). Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori C.1 i del II i bilaga IV till DAC.

I *punkt 1* regleras fall där mottagaren inte har hemvist i någon stat eller jurisdiktion. Ett sådant fall kan uppstå i och med skillnader i regleringen mellan stater eller jurisdiktioner när det gäller vad som krävs för att anses ha hemvist i en stat eller jurisdiktion. Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Punkt 2 avser fall där mottagaren har hemvist i en stat eller jurisdiktion som a) inte beskattar inkomst från företag eller där skattesatsen för sådana inkomster uppgår till noll eller i det närmaste noll procent eller b) är upptagen i en förteckning över stater eller jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD har bedömts vara icke-samarbetsvilliga.

I punkt 2 a) är det den nominella skattesatsen som avses. Det är vidare endast den skattesats som generellt gäller för denna typ av inkomster som avses och inte de fall där exempelvis vissa typer av bolag beskattas med en nollskattesats. 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. För att ett arrangemang som avses i punkt 2 a ska bli rapporteringspliktigt krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

Punkt 2 b) avser enbart sådana förteckningar som har antagits av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för OECD. En sådan förteckning är den förteckning över icke-samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet

som antagits av Rådet den 5 december 2017. Denna förteckning uppdateras kontinuerligt och publiceras i Europeiska unionens officiella tidning. Inom OECD finns OECD/G20:s förteckning över icke-samarbetsvilliga jurisdiktioner såvitt avser transparens dvs. de stater eller jurisdiktioner som inte uppnår den implementeringsnivå som krävs när det gäller de överenskomna internationella standarderna avseende utbyte av uppgifter på begäran och automatiskt utbyte av uppgifter. Även denna förteckning uppdateras kontinuerligt. Arrangemang som innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar som görs till mottagare i någon av dessa stater eller jurisdiktioner omfattas således av detta kännetecken. Bedömningen av om ett arrangemang är rapporteringspliktigt vid tidpunkten för uppgiftsskyldighetens inträde får göras utifrån den förteckning som är aktuell och offentliggjord vid tidpunkten för då en uppgiftsskyldig senast ska lämna uppgifter om arrangemanget till Skatteverket alternativt vid den tidpunkt då uppgiftslämningen faktiskt genomfördes, om den tidpunkten ligger före den alternativa tidpunkten. Hänvisning till EU:s och OECD/G20:s förteckning över icke-samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner på skatteområdet avser, som framgår ovan, förteckningarna i deras vid varje tidpunkt gällande lydelse, en s.k. dynamisk hänvisning.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

I *punkt 3* regleras fall där betalningen är undantagen från beskattning i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har 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. Exempelvis kan ett finansiellt instrument behandlas som ett skuldinstrument i den betalande staten eller jurisdiktionen och därmed medges avdrag för betalningen eftersom den klassificeras som en ränteutgift medan den mottagande staten eller jurisdiktionen klassificerar instrumentet som eget kapital och samma betalning som en utdelning som är skattefri. För att arrangemang ska bli rapporteringspliktigt krävs även att en skatteförmån är den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

Punkt 4 omfattar arrangemang där betalningen är föremål för en förmånlig skatteåtgärd i den stat eller jurisdiktion där mottagaren har hemvist. Med begreppet förmånlig skatteåtgärd 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 den aktuella staten eller jurisdiktionen. Det kan röra sig om t.ex. en reducerad skattesats, att beskattningsunderlaget jämkas eller schablonbeskattning av vissa typer av verksamheter. Det krävs inte att skatteåtgärden är skadlig för att omfattas av detta kännetecken. Under förutsättning att åtgärden är förmånlig i förhållande till de generella beskattningsprinciperna i det aktuella landet räcker det att förmånen är ringa för att åtgärden ska anses som förmånlig. Exempel på sådana förmånliga skatteåtgärder som omfattas av kännetecknet är den nederländska innovation box-regimen och Förenade kungarikets patent box-regim. För att arrangemanget ska vara rapporteringspliktigt krävs även att en skatteförmån är

den huvudsakliga fördelen, eller en av de huvudsakliga fördelarna, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget (13 §).

En grundläggande fråga vid tillämpningen av punkterna 2–4 är i vilken stat betalningsmottagaren har hemvist. Vad som avses med hemvist framgår av 5 §. I fråga om delägarbeskattade subjekt ska delägaren till den delägarbeskattade juridiska personens hemvist styra (se avsnitt 5.4.2). Förevarande kännetecken avser arrangemang där avdragsgilla betalningar exempelvis inte beskattas där mottagaren av betalningen har sin skatterättsliga hemvist. Kännetecknet syftar till att fånga upp avdragsgilla gränsöverskridande betalningar som inte beskattas, eller beskattas mycket lågt, hos den person som mottar betalningen. Betalningen ska i dessa fall anses gå till delägaren och den stat eller jurisdiktion där delägaren har sin skatterättsliga hemvist.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.7.

21 §

I paragrafen finns bestämmelser om arrangemang som medför avdrag för samma värdeminskning på en tillgång i flera stater eller jurisdiktioner, medför befrielse från dubbelbeskattning av samma inkomst eller tillgång i flera stater eller jurisdiktioner, eller innefattar överföringar av tillgångar och det i de berörda staterna eller jurisdiktionerna finns en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori C.2–4 i del II i bilaga IV till DAC.

Av *punkt 1* framgår att arrangemanget är rapporteringspliktigt om det medför att avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en stat eller jurisdiktion. Kännetecknet avser att träffa bl.a. fall där avskrivningar på en leasad tillgång görs i två olika stater eller jurisdiktioner på grund av att det i den ena staten eller jurisdiktionen är leasegivaren som har rätt att göra avskrivningar och i den andra staten eller jurisdiktionen leasetagaren. Situationer som inte omfattas av kännetecknet är exempelvis om båda staterna eller jurisdiktionerna, förutom att samma utgift dras av i båda staterna eller jurisdiktionerna, även beskattar samma intäkter. Detta kan exempelvis vara fallet om ett svenskt företag med ett utländskt fast driftställe förvärvar ett inventarium och avdrag för utgiften görs både i Sverige och i den andra staten eller jurisdiktionen där det fasta driftstället är beläget. Enligt inkomstskattelagen är en i Sverige obegränsat skattskyldig juridisk person skattskyldig här för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Vidare gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Såväl inkomster som utgifter hänförliga till det utländska fasta driftstället beaktas således vid den svenska beskattningen. Eventuell dubbelbeskattning undviks enligt bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Det kan i sammanhanget nämnas att vissa av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater innebär en annan behandling av inkomster och utgifter än den nyss beskrivna.

När det gäller t.ex. leasingavtal, som det som omnämns ovan, är det slutandet av leasingavtalet som utgör det rapporteringspliktiga arrangemanget eller del därav. Den omständighet att avskrivningar på tillgången görs löpande innebär således inte att det rör sig om flera separata rapporteringspliktiga arrangemang.

Med avdrag för värdeminskning avses även utgifter för anskaffning av tillgångar som får dras av omedelbart.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Av *punkt 2* framgår att arrangemanget är rapporteringspliktigt om det medför att undanröjande av dubbelbeskattning begärs för samma inkomst eller förmögenhet i mer än en stat eller jurisdiktion. Kännetecknet omfattar bl.a. hybridöverföringar. En hybridöverföring av finansiella instrument innebär att två jurisdiktioner intar olika synsätt i fråga om vilken part i ett avtal om överföring av finansiella instrument som i skattehänseende anses uppbära eventuell avkastning på de överförda instrumenten. Båda parter i avtalet kan då, var och en i den stat eller jurisdiktion där denne är hemmahörande, komma att begära avräkning för utländsk källskatt som tagits ut på en intäkt från de överförda finansiella instrumenten. Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Av *punkt 3* framgår att arrangemanget är rapporteringspliktigt om det innefattar överföring av tillgångar och det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna skiljer sig åt betydligt i de berörda staterna eller jurisdiktionerna. Kännetecknet avser att träffa fall där två eller flera stater eller jurisdiktioner 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 företag till ett annat och där anskaffningsvärdet för förvärvaren inte motsvarar det belopp som överlåtanden tar upp till beskattning. Även överföringar inom företag kan omfattas, t.ex. när ett företag för över tillgångar mellan företagets fasta driftställen i olika stater eller jurisdiktioner.

Något krav på att kriteriet om den huvudsakliga fördelen (se avsnitt 5.4.4) ska vara uppfyllt uppställs inte avseende detta kännetecken.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.7.

22 §

I paragrafen finns bestämmelser om arrangemang som kan antas leda till eller syftar till att kringgå kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 22 b kap. SFL eller motsvarande skyldighet i en utländsk stat eller jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet. Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori D.1 i del II i bilaga IV till DAC. I direktivet räknas sex olika exempel på arrangemang upp som omfattas av kännetecknet. Uppräkningen är inte uttömmande utan endast exemplifierande. Kännetecknet 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 (se OECD:s modellregler 2018 – Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Som framgår av skäl 13 i DAC 6 får dessa modellregler samt kommentaren till dessa användas som en källa till illustration eller tolkning.

Kännetecknet träffar arrangemang som är utformade för att kringgå rapportering av upplysningar om finansiella konton enligt OECD:s globala standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (inklusive Common

Reporting Standard, CRS). Denna globala standard har tagits in i DAC genom DAC 2. Vid sidan om CRS MCAA finns det även avtal mellan EU och Andorra, Lichtenstein, Monaco, San Marino respektive Schweiz om utbyte av upplysningar som motsvarar den globala standarden. Därutöver har vissa medlemsstater bilaterala avtal med vissa tredjeländer om utbyte av upplysningar som motsvarar den globala standarden. Avgörande för om ett avtal ska anses motsvara CRS MCAA är om det i allt väsentligt bygger på den modell för bilaterala avtal som ingår i den globala standarden och avser tillämpning av CRS, som också ingår i den globala standarden (se OECD:s publikation Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters). Samtliga medlemsstater har ingått s.k. FATCA-avtal med USA. Dessa avtal tar också sikte på automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, men lever inte upp till de krav som ställs i den globala standarden. Kringgående av FATCA-avtal omfattas därför inte av detta kännetecken. FATCA-avtalen kan dock i vissa fall ha betydelse vid bedömningen av om ett arrangemang ska anses innebära att DAC 2, CRS MCAA eller motsvarande avtal undergrävs eller kringgås. Om ett arrangemang får till följd att samtliga uppgifter som annars skulle ha utbytts med stöd av DAC 2, CRS MCAA eller motsvarande avtal i stället i det enskilda fallet kommer att utbytas med relevanta stater och jurisdiktioner med stöd av FATCA-avtal, kan arrangemanget inte anses undergräva eller kringgå direktivet eller avtalet.

I såväl DAC 6 som OECD:s modellregler ges exempel på arrangemang som omfattas av det aktuella kännetecknet. 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 stater eller jurisdiktioner med otillräckliga eller bristfälliga system för verkställande av lagstiftningen mot penningtvätt eller med svaga krav på transparens för juridiska personer eller juridiska konstruktioner.

Ett exempel som ges i OECD:s modellregler med kommentarer (s. 25) där arrangemanget inte ska anses träffas av kännetecknet är 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.8.

23 §

I paragrafen finns bestämmelser om arrangemang som innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer som inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar (*punkt 1*), som är registrerade i, leds från, har hemvist i, kontrolleras från eller är etablerade i en stat eller jurisdiktion där de verkliga huvudmännen inte har hemvist (*punkt 2*), och vars verkliga huvudmän inte kan identifieras (*punkt 3*). Paragrafen genomför kännetecknet som finns i kategori D.2 i del II i bilaga IV till DAC.

Villkoren i samtliga tre punkter ska vara uppfyllda för att kännetecknet ska vara tillämpligt. Kännetecknet 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 (se OECD:s modellregler 2018 – Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Som framgår av skäl 13 i DAC 6 får dessa modellregler samt kommentaren till dessa användas som en källa till illustration eller tolkning.

Kännetecknet träffar arrangemang som syftar till att tillhandahålla verkliga huvudmän skydd genom en icke-transparent kedja av personer (t.ex. juridiska personer eller andra juridiska konstruktioner) eller strukturer. Att det ska föreligga en kedja för att dölja de verkliga huvudmännen ligger i bestämmelsens utformning. Detta eftersom det krävs att minst en person, juridisk konstruktion eller struktur finns mellan exempelvis en betalning och de verkliga huvudmännen för att möjliggöra att de verkliga huvudmännen inte kan identifieras.

Med verklig huvudman avses detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän (se 7 § och författningskommentaren till nämnda paragraf).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.8.

24 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt.

Bestämmelsen genomför kännetecknet som finns i kategori E.1 i del II i bilaga IV till DAC.

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:s riktlinjer för internprissättning (se OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017). Prissättningsbesked som ingås mellan två eller flera stater eller jurisdiktioner, 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 stat eller jurisdiktion ensidigt förbinder sig till en åtgärd. Detta innebär att regler som överenskommit mellan två eller flera stater eller jurisdiktioner (dvs. bi- respektive multilaterala regler) inte omfattas av kännetecknet. Bedömningen ska göras utifrån de stater eller 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 exempelvis OECD:s riktlinjer för internprissättning, kan inte sägas vara unilateralt och omfattas därmed inte av detta kännetecken.

Kännetecknet är tillämpligt oavsett om en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget är en skatteförmån eller inte (jfr författningskommentaren till 13 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.9.

25 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt.

Bestämmelsen genomför kännetecknet som finns i kategori E.2 i del II i bilaga IV till DAC.

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:s riktlinjer för internprissättning. 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. 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 vid den tidpunkt då transaktionen inleddes, 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 författningskommentaren till 13 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.9.

26 §

I paragrafen regleras ett av de kännetecken avseende internprissättning som kan göra ett gränsöverskridande arrangemang rapporteringspliktigt.

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.

Bestämmelsen genomför kännetecknet som finns i kategori E.3 i del II i bilaga IV till DAC.

Ett exempel är om ett företag i en stat eller jurisdiktion, som en del i en koncernintern omstrukturering, säljer merparten av sina inkomstbringande tillgångar till ett närstående företag i en annan stat eller jurisdiktion. Ett annat exempel är om en multinationell företagsgrupp har varumärken och andra liknande immateriella

tillgångar i ett bolag i stat A och långsiktiga leverantörsavtal i ett bolag i stat B. Efter att koncernen förvärvat en fullfjädrad distributör, överför koncernen det förvärvade bolagets varumärke och liknande immateriella tillgångar till bolaget i stat A och dess långsiktiga leverantörsavtal till bolaget i stat 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 författningskommentaren till 13 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

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

1 kap.

4 §

I paragrafen finns bestämmelser om de ändamål för vilka personuppgifter får behandlas enligt lagen. Ändringen innebär att handläggning enligt 33 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) läggs till ändamålen för vilka personuppgifter får behandlas.

Övervägandena finns i avsnitt 9.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

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

27 kap.

1 §

I paragrafen finns bestämmelser om skattesekretess.

I *tredje stycket* görs en komplettering som innebär att rapporteringsavgift läggs till bland avgifter som jämsställs med skatt vid tillämpning av bestämmelsen. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i 49 c kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 8.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

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

1 kap.

1 §

I paragrafen anges lagens innehåll.

Ändringen är en följd av att två nya kapitel, 33 b kap. och 49 c kap., införs i lagen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

3 kap.

17 §

Paragrafen, som anger vad som avses med särskilda avgifter, kompletteras med rapporteringsavgift. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i 49 c kap.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

33 b kap.

1 §

I paragrafen, som är ny, anges kapitlets innehåll.

I *första stycket* anges att det i kapitlet finns bestämmelser om skyldighet att lämna uppgifter till Skatteverket om rapporteringspliktiga arrangemang. Stycket innehåller också en hänvisning till lagen (2020:000) om rapporteringspliktiga arrangemang, i fråga om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang.

I *andra stycket* ges en översikt över kapitlets följande bestämmelser.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

2 §

I paragrafen, som är ny, anges i vilket syfte uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska lämnas.

Av *första stycket* framgår att det överordnade syftet med att uppgifterna lämnas är att de ska användas som underlag för utbyte av upplysningar med andra medlemsstater i EU enligt vad som föreskrivs i DAC 6. Av *andra stycket* följer att uppgifterna även ska kunna användas av Skatteverket som underlag för skattekontroll och för analys av risker i skattesystemet. Med skattekontroll avses t.ex. att göra riskbaserade urval för skatterevisioner eller andra utredningsåtgärder för kontroll i enskilda fall eller att kontrollera att andra uppgifter som ska lämnas till ledning för beskattningen faktiskt lämnas och är korrekta. Med analys av risker i skattesystemet avses mer allmänna analyser av skattesystemet som kan leda t.ex.

till rättsliga ställningstaganden från myndigheten eller att myndigheten uppmärksammar lagstiftaren på att det kan behöva göras en viss ändring. Uppgifterna ska inte lämnas till ledning för beskattningen.

3 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att begreppen hemvist, gränsöverskridande arrangemang, företag och anknutna personer har samma betydelse i förevarande kapitel som i lagen om rapporteringspliktiga arrangemang.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1 och 5.4.3.

4 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att med begreppet medlemsstat avses en medlemsstat i Europeiska unionen.

5 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att begreppen person och behörig myndighet har samma betydelse i förevarande kapitel som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1 och 5.4.3.

6 §

I paragrafen, som är ny, finns definitionen av begreppet rådgivare (i DAC 6 används begreppet förmedlare). Paragrafen genomför artikel 3.21 i DAC. Definitionen inbegriper två kategorier av rådgivare. För att uppfylla definitionen av rådgivare krävs även att personen har en viss anknytning till någon medlemsstat inom den Europeiska unionen.

Med person avses i kapitlet detsamma som i 7 § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Detta medför bl.a. att en rådgivare inte begränsas till juridiska eller fysiska personer. Om en fysisk person, eller en grupp av personer, på t.ex. en revisionsbyrå tar fram det rapporteringspliktiga arrangemanget gör de detta inom ramen för sin anställning. En anställd har inte någon personlig uppgiftsskyldighet avseende ett arrangemang som han eller hon lämnat rådgivning om inom ramen för sin anställning. Skyldigheten ligger i stället hos arbetsgivaren. Det är den som klienten har ett avtalsförhållande med som omfattas av uppgiftsskyldigheten.

En person kan vidare omfattas av definitionen av rådgivare redan innan det finns någon potentiell klient. Detta är t.ex. fallet med s.k. marknadsförbart arrangemang (eng. marketable arrangement) som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning till en speciell klient (se artikel 3.24 i DAC). Om ett arrangemang inte är marknadsförbart rör det sig enligt terminologin i DAC 6 om ett s.k. anpassat arrangemang (eng. bespoke arrangement), se artikel 3.25 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.

Med rådgivare avses enligt *första stycket* en person som utformar, marknadsför, organiserar eller tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande eller som förvaltar genomförandet. 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 (s.k. in-house) är dock inte rådgivare utan är i stället att anse som användare, se 8 §.

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 det närmaste 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 personen har tillhandahållit samtliga tre arrangemang.

Även den som marknadsför eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang är att se som rådgivare enligt definitionen i första stycket. Detsamma gäller den som förvaltar genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Att marknadsföra ett arrangemang innebär bl.a. att göra reklam för ett arrangemang i syfte att öka efterfrågan av arrangemanget (jfr definitionen av marknadsföring i OECD:s Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, punkt 46).

Med rådgivare avses enligt *andra stycket* den som vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande eller som förvaltar ett genomförande. Med uttrycket bidrar till avses tillhandahåller hjälp, bistånd eller rådgivning, vilket är den formulering som används i DAC 6. Denna andra kategori av rådgivare omfattar exempelvis banker som bidrar med sina tjänster, t.ex. genom att öppna konton eller bevilja lån. För att banken ska omfattas krävs dock även att en banktjänsteman vet eller skäligen kan förväntas veta att banken har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller förvalta ett genomförande. Att banken endast bistår med att öppna ett bankkonto eller att bevilja ett lån, utan att ha tillgång till ytterligare information om arrangemanget bör således inte medföra att banken faller in under definitionen av rådgivare.

Av artikel 3.21 andra stycket i DAC framgår bl.a. att bedömningen om en person omfattas av den andra kategorin rådgivare, ska göras 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, och om denne vet eller skäligen kan förväntas veta att hon eller han har åtagit sig att vara behjälplig med ett rapporteringspliktigt arrangemang. Om banken ska anses vara rådgivare eller inte kan alltså bero på vilken kompetens och kunskap den person besitter som är behjälplig inom banken. Vidare krävs att

den som är behjälplig med att öppna bankkontot eller att bevilja lånet även vet eller skäligen kan förväntas veta att denne åtagit sig att bistå vid t.ex. organiseringen eller förvaltningen av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det föreligger inte något krav enligt direktivet att en person som är behjälplig med bistånd eller råd ska efterfråga information för att kunna göra en bedömning om personen omfattas av lagstiftningen. Däremot ska personen använda den information som finns tillgänglig hos t.ex. en bank eller ett finansiellt institut vid bedömningen. Information som kan finnas tillgänglig kan t.ex. vara information som samlats in inom ramen för kundkännedomsförfarandet enligt penningtvättsregelverket. Personen i fråga ska även ha den kunskap och kompetens för att förstå innebörden av den information personen har tillgång till för att göra bedömningen. En person som arbetar på en banks juristavdelning bör med andra ord besitta den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att veta om denne åtagit sig att vara behjälplig vid ett genomförande av ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det krävs även att denna person har tillgång till relevanta fakta och omständigheter för att göra bedömningen om hjälpen som banken bistår med avser ett rapporteringspliktigt arrangemang. Vanligtvis bör inte rutinmässiga banktransaktioner, såsom överföring av pengar, tillgängliggörande av depåkonton eller dylikt, medföra att banken ska ses som en rådgivare då dessa rutintransaktioner av sin natur vanligtvis inte innehåller sådana upplysningar som medför att banktjänstemannen vet eller skäligen borde veta att tillhandahållandet är en del av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Enligt *tredje stycket* framgår att det krävs att personen har viss anknytning till en medlemsstat inom EU för att omfattas av definitionen av rådgivare i första eller andra stycket. En sådan anknytning kan bestå antingen i att personen har hemvist i en medlemsstat (punkt 1), tillhandahåller tjänsten från ett fast driftställe i en medlemsstat (punkt 2), är registrerad i eller lyder under lagstiftningen i en medlemsstat (punkt 3), eller tillhör en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i en 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.

Punkt 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.

Definitionen av rådgivare förutsätter även att det finns en koppling till ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang (se 6 och 13 §§ lagen om rapporteringspliktiga 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 blir rådgivare i fråga om ett rapporteringspliktigt anpassat arrangemang.

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 troligen 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. Paragrafen blir således inte tillämplig 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 en person 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 är situationen annorlunda, 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. Ett utlåtande om de rättsliga effekterna av ett redan genomfört arrangemang är inte heller att se som rådgivning i paragrafens mening.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

7 §

I paragrafen, som är ny, finns definitionen av begreppet uppgiftsskyldig rådgivare.

Av *första stycket* framgår att med uppgiftsskyldig rådgivare avses i detta kapitel en rådgivare som har sådan anknytning till Sverige som avses i 6 § tredje stycket. Det ska röra sig om anknytning till Sverige genom att rådgivaren antingen ska 1) ha hemvist i Sverige, 2) tillhandahålla tjänsten från ett fast driftställe i Sverige, 3) vara registrerad i Sverige eller lyda under lagstiftningen i Sverige, eller 4) tillhöra en bransch- eller yrkesorganisation för juridiska rådgivare, skatterådgivare eller konsulter i Sverige, såsom t.ex. Sveriges advokatsamfund eller FAR.

Av *andra stycket* framgår att en rådgivare inte är en uppgiftsskyldig rådgivare enligt första stycket om rådgivaren har en starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Av samma stycke framgår även att anknytningens styrka avgörs av den ordning som följer av 6 § tredje stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

8 §

I paragrafen, som är ny, framgår definitionen av begreppet användare. Paragrafen genomför artikel 3.22 i DAC (i direktivet används begreppet berörd skattebetalare).

Med användare avses den som 1. tillhandahåller ett rapporteringspliktigt arrangemang, 2. är redo att genomföra ett rapporteringspliktigt arrangemang, eller 3. har påbörjat genomförandet av ett rapporteringspliktigt arrangemang.

Med tillhandahålls (*punkt 1*) avses när en person tillhandahållits ett arrangemang av en rådgivare. Rådgivaren behöver dock inte uppfylla kriterierna för rådgivare enligt direktivet utan kan exempelvis vara en rådgivare som verkar i en stat eller jurisdiktion utanför EU och som inte har den anknytning som krävs för en

rådgivare enligt direktivet (jfr 6 § första och tredje stycket). Att användaren är redo att genomföra ett arrangemang (*punkt 2*) avses att arrangemanget är klart för genomförande men att genomförandet ännu inte påbörjats av användaren. Med påbörjat genomförandet (*punkt 3*) avses direktivets ”genomför det första steget” i ett rapporteringspliktigt arrangemang. Det är den aktuella personen som påbörjat genomförandet, av den aktuella personens del, av arrangemanget som avses. Det saknar således betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget. Detta skulle t.ex. kunna vara fallet om flera bolag i en koncern är involverade i ett rapporteringspliktigt arrangemang och de olika bolagen genomför olika delar av arrangemanget.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.1.

9 §

I paragrafen, som är ny, regleras rådgivares uppgiftsskyldighet. Paragrafen genomför artikel 8ab.1 i DAC.

Av paragrafen framgår att den som är en uppgiftsskyldig rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket. Vad som avses med uppgiftsskyldig rådgivare framgår av 7 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.2.

10 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om rådgivares uppgiftsskyldighet om rådgivaren har en lika stark anknytning till någon annan medlemsstat som till Sverige. Paragrafen genomför artikel 8ab.3 i DAC.

Av paragrafen följer att om en uppgiftsskyldig rådgivare har lika stark anknytning till någon 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 motsvarande uppgifter redan har lämnats till den behöriga myndigheten i den andra medlemsstaten. Anknytningens styrka avgörs av den ordning som följer av 6 § tredje stycket. En rådgivare kan ha lika stark anknytning till två medlemsstater t.ex. om denne har hemvist i båda staterna.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.4.

11 §

Av paragrafen, som är ny, framgår att en uppgiftsskyldig rådgivare inte behöver lämna uppgifter till Skatteverket om ett rapporteringspliktigt arrangemang om en annan rådgivare redan har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter 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.

För att en uppgiftsskyldig rådgivare inte ska behöva lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang krävs att en annan rådgivare redan har lämnat föreskrivna uppgifter. Om den andra rådgivaren inte har lämnat föreskrivna uppgifter kvarstår uppgiftsskyldigheten för den uppgiftsskyldige rådgivaren.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.5.

12 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om användares uppgiftsskyldighet. Paragrafen genomför artikel 8ab.6 i DAC.

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 enligt 15 § på grund av tystnadsplikten för advokater, eller liknande bestämmelser i någon annan medlemsstat (punkt 2). Flera användare kan vara uppgiftsskyldiga för samma rapporteringspliktiga arrangemang (jfr dock 14 §).

Punkt 1 omfattar dels de fall då en rådgivare överhuvudtaget 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 (se 6 §).

I *punkt 2* regleras de fall då samtliga rådgivare helt eller delvis är befriade från skyldigheten att lämna uppgifter (i Sverige eller i ett annat EU-land) på grund av tystnadsplikten för advokater eller liknande utländska regler. De svenska bestämmelser om tystnadsplikt för advokater som avses är 8 kap. 4 § rättegångsbalken. Hänvisningen till utländska regler görs eftersom rådgivaren kan vara baserad i ett annat EU-land och det då är dessa lands bestämmelser avseende yrkesmässiga privilegier som ska tillämpas. Användaren ska lämna samtliga uppgifter som anges i 15 och 16 §§, även om också en rådgivare lämnar vissa av uppgifterna.

En användare ska som huvudregel endast lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang i en medlemsstat vilket kan utläsas av artikel 8ab.7 andra stycket i DAC. Av *andra stycket* framgår därför att en användare bara är skyldig att lämna uppgifter i Sverige om denne har viss angiven anknytning till Sverige och saknar en starkare anknytning till någon annan medlemsstat. Anknytningens styrka avgörs av, i fallande ordning, medlemsstat där användaren 1. har hemvist, 2. har ett fast driftställe som gynnas av arrangemanget, 3. har inkomster eller genererar vinster, eller 4. bedriver verksamhet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.3.

13 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om användares uppgiftsskyldighet när användaren är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt gränsöverskridande arrangemang både till Skatteverket och till en behörig myndighet i en annan medlemsstat. Paragrafen genomför artikel 8ab.8 i DAC.

I paragrafen anges att om en användare är skyldig att lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang både till Skatteverket och till en behörig myndighet i någon 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 (se 12 § andra stycket). Det kan t.ex. röra sig om en person som har hemvist i två medlemsstater. Genom bestämmelsen klargörs att uppgifter då inte behöver lämnas i båda stater om användaren har lämnat motsvarande uppgifter i den andra medlemsstaten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.4.

14 §

Paragrafen, som är ny, avser den situationen då det finns flera användare som är uppgiftsskyldiga enligt 12 § avseende samma rapporteringspliktiga arrangemang. I paragrafen regleras förutsättningarna för att en användare som annars skulle vara skyldig att lämna uppgifter enligt 12 och 13 §§ inte behöver lämna uppgifter. Paragrafen genomför artikel 8ab.10 i DAC.

Av *första stycket* framgår att om det finns flera användare av ett rapporteringspliktigt arrangemang behöver andra användare än den eller de som avses i punkt 1 eller 2 i stycket inte lämna uppgifter om de kan visa att en sådan användare har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Användare som avses i *punkt 1* är en användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare. Om flera användare tillsammans har ingått en sådan överenskommelse träffas de alla av punkt 1. Användare som avses i *punkt 2* är en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget. En annan användare kan dock endast undgå uppgiftsskyldighet genom att visa att en sådan användare lämnat föreskrivna uppgifter, om det inte finns någon sådan uppgiftsskyldig användare som avses i punkt 1. Om flera användare tillsammans förvaltar genomförandet av arrangemanget träffas de alla av punkt 2.

Av *andra stycket* framgår att en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget inte behöver lämna uppgifter om användaren kan visa att en användare som avses i första stycket 1 har lämnat föreskrivna uppgifter till Skatteverket eller motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i någon annan medlemsstat. Även en användare som förvaltar genomförandet av arrangemanget kan således undgå skyldigheten att lämna uppgifter om det finns användare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare och användaren som förvaltar genomförandet kan visa att en sådan användare lämnat uppgifter. Någon motsvarande möjlighet att undgå skyldigheten att lämna uppgifter finns inte för rådgivare som avses i första stycket 1, dvs. en rådgivare som har kommit överens om tillhandahållandet av arrangemanget med en rådgivare. Sådana användare är därför alltid uppgiftsskyldiga om det följer av 12 och 13 §§.

I fråga om vissa arrangemang kan en eller flera av användarna vara uppgiftsskyldiga i Sverige, men det kan också vara så att den eller de som anses uppgiftsskyldiga enligt bestämmelsen har starkare anknytning till någon annan medlemsstat. I det senare fallet ska inga uppgifter lämnas i Sverige, jfr 12 § andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.5.

15 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Paragrafen genomför, tillsammans med 12 e §§ lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, artikel 8ab.14 i DAC.

Enligt *första stycket punkt 1* ska en uppgiftsskyldig lämna nödvändiga identifikationsuppgifter, inklusive hemvist, för rådgivare, användare och, när dessa är av betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget, även för personer som är anknutna till användaren. Begreppet hemvist behandlas i avsnitt 5.3.1. Om en person har hemvist i mer än en stat eller jurisdiktion ska samtliga dessa stater och jurisdiktioner anges. Identifikationsuppgifter 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 tystnadsplikt för advokater enligt 8 kap. 4 § rättegångsbalken är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget.

Uppgifter om rådgivare respektive användare kan 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. Uppgifter om användare ska då lämnas senare, jfr författningskommentaren till 20 §.

När det gäller marknadsförbara arrangemang behöver en rådgivare 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 16 §). Detsamma gäller andra rådgivare i tidigare led som har bidragit till att den uppgiftsskyldige rådgivaren kan marknadsföra arrangemanget.

Uppgifter om personer som är anknutna till användaren ska lämnas i de fall de anknutna personerna har betydelse för det rapporteringspliktiga arrangemanget. 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.

Av första stycket *punkt 2* framgår att uppgift ska lämnas om vilken eller vilka av kännetecknen i 14–26 §§ lagen om rapporteringspliktiga arrangemang som gör arrangemanget rapporteringspliktigt.

Enligt första stycket *punkt 3* ska den uppgiftsskyldige också lämna en sammanfattning av innehållet i arrangemanget och, om ett sådant finns, det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt samt 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.

Av första stycket *punkt 4* framgår att uppgift ska lämnas om det datum då genomförandet av arrangemanget påbörjades eller då arrangemanget ska genomföras. När det gäller den tidpunkten då genomförandet av arrangemanget påbörjades är det tidpunkten för när den aktuella personen påbörjade genomförandet som är relevant. Det saknar således betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget.

Enligt första stycket *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 första stycket *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 är dock tillräckligt att uppge ett värde per enskild transaktion. Uppgifter behöver bara lämnas i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna, se kommentaren till 16 §.

Enligt första stycket *punkt 7* ska uppgift lämnas om den eller de medlemsstater i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 första stycket *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 har hemvist. Om en person har hemvist i mer än en medlemsstat ska samtliga dessa stater anges.

Av *andra stycket* framgår att uppgifter även ska lämnas om referensnummer om ett sådant tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget av Skatteverket eller en annan medlemsstats behörig myndighet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

16 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om undantag från uppgiftsskyldighet.

Av paragrafen framgår att de uppgifter som anges i 15 § 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. Uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang behöver därför lämnas endast i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till de föreskrivna uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifter lämnas. När det gäller arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare ska en rådgivare, vid utgången av varje kalenderkvartal, lämna en sammanställning över vissa uppgifter som har tillkommit efter

det att uppgifter senast lämnades (se avsnitt 5.9 och författningskommentaren till 20 §).

Att en uppgiftsskyldig har kännedom om eller tillgång till information kan dock även innebära att den uppgiftsskyldige indirekt har tillgång till informationen, såsom genom bolag inom samma koncern, genom åtkomst till vissa datasystem eller på liknande sätt. En skyldighet att efterfråga informationen föreligger däremot inte.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

17 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om undantag från uppgiftsskyldighet.

Av paragrafen följer att en rådgivare ska lämna uppgifter enligt 15 § endast i den utsträckning denne inte är förhindrad att lämna uppgifterna på grund av tystnadsplikten för advokater. Vilka uppgifter som omfattas av tystnadsplikten för advokater får avgöras från fall till fall. Rådgivaren kan vara förhindrad att lämna uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater för att rådgivaren är en advokat och uppgifterna omfattas av dennes tystnadsplikt. Om rådgivaren är en juridisk person, i detta fall en advokatbyrå, kan rådgivaren vara förhindrad att lämna uppgifter på grund av att uppgifterna omfattas av den tystnadsplikt för advokater som gäller för en anställd eller en företrädare för advokatbyrån.

Ett exempel på när undantaget i paragrafen inte är tillämpligt är om klienten samtycker till att en advokat eller advokatbyrå lämnar uppgifterna. I ett sådant fall är således advokaten eller advokatbyrån skyldig att lämna uppgifterna och ansvarar för att så sker. Det är därmed advokaten eller advokatbyrån som kan påföras rapporteringsavgift enligt bestämmelserna i 49 c kap. om föreskrivna uppgifter inte lämnas.

Av 12 § framgår bl.a. att användaren under vissa förutsättningar ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket om samtliga rådgivare är förhindrade att lämna fullständiga uppgifter om arrangemanget på grund av tystnadsplikten för advokater eller liknande bestämmelser i någon annan medlemsstat. De svenska bestämmelser om tystnadsplikt för advokater som avses är 8 kap. 4 § rättegångsbalken.

Av 22 § framgår bl.a. att en uppgiftsskyldig rådgivare som är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang på grund av tystnadsplikten för advokater snarast ska informera samtliga andra rådgivare avseende arrangemanget om deras skyldighet att lämna uppgifter. Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna uppgifter om det rapporteringspliktiga arrangemanget eller om samtliga andra rådgivare är förhindrade att lämna uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i någon annan medlemsstat, ska den uppgiftsskyldige rådgivaren i stället informera användaren av arrangemanget om användarens skyldighet att lämna uppgifter.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

18 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vid vilken tidpunkt en rådgivare ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. De uppgifter som avses är de föreskrivna uppgifterna enligt 15 §. Paragrafen genomför vissa delar av artikel 8ab.1 i DAC.

I *första stycket* anges när en rådgivare ska lämna de föreskrivna uppgifterna. Den i bestämmelsen angivna tidsfristen på 30 dagar räknas från och med dagen efter den dag då rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt (punkt 1) då arrangemanget blev redo för genomförande (punkt 2) eller då rådgivaren påbörjade genomförandet av arrangemanget (punkt 3). Det är den av dessa alternativa tidpunkter som inträffar först som är tillämplig.

Omständigheten i *punkt 1*, då arrangemanget gjordes tillgängligt, motsvarar den omständighet som anges i artikel 8ab.1 första stycket a i DAC (tillgängliggörs för genomförande). 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 behöver 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 författningskommentaren till 6 §.

När det gäller omständigheten att arrangemanget blev redo för genomförande, *punkt 2*, innebär detta att det rapporteringspliktiga arrangemanget var klart för genomförande men genomförandet ännu inte hade påbörjats.

När det gäller omständigheten att rådgivaren påbörjade genomförandet av arrangemanget, *punkt 3*, innebär detta att det är den aktuella rådgivaren som ska ha påbörjat genomförandet, av den aktuella rådgivarens del, av arrangemanget. Det saknar således betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget. Flera rådgivare kan vara inblandade i ett arrangemang och samtliga rådgivare är då uppgiftsskyldiga för arrangemanget, om de inte kan visa att någon annan lämnat de föreskrivna uppgifterna (se avsnitt 5.3.5). Dessa rådgivares tidsfrist kan påbörjas vid olika tidpunkter då de olika rådgivarna kan träffas av olika omständigheter som påbörjar tidsfristen. Exempelvis kan en rådgivare vara den som tillhandahåller arrangemanget medan en annan rådgivare är den som påbörjar genomförandet av arrangemanget. Detta leder till att de två rådgivarna har olika tidpunkter för när de ska lämna uppgifterna om det rapporteringspliktiga arrangemanget till Skatteverket.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

19 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vid vilken tidpunkt en användare ska lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. De uppgifter som avses är de föreskrivna uppgifterna enligt 15 §. Paragrafen genomför första stycket i artikel 8ab.7 i DAC.

I paragrafen anges när en användare ska lämna de föreskrivna uppgifterna. Den i bestämmelsen angivna tidsfristen på 30 dagar räknas från och med dagen efter den dag då arrangemanget gjordes tillgängligt för användaren (punkt 1), då arrangemanget blev redo att genomföras av användaren (punkt 2) eller då användaren påbörjade genomförandet av arrangemanget (punkt 3). Det är den av dessa alternativa tidpunkter som inträffar först som är tillämplig.

Den omständighet *i punkt 1*, då arrangemanget gjordes tillgängligt, motsvarar omständigheten som anges i artikel 8ab.7 första stycket i DAC (arrangemanget görs tillgängligt).

Med den andra omständigheten, då arrangemanget blev redo att genomföras av användaren, *punkt 2*, avses att arrangemanget var klart för genomförande men användaren ännu inte hade påbörjat genomförandet.

Med den dag då användaren påbörjade genomförandet av arrangemanget, *punkt 3*, avses när användaren vidtog en åtgärd som ingår i arrangemanget. Punkten motsvarar omständigheten ”när det första steget av genomförandet har tagits” i artikel 8ab.7 första stycket i DAC. Det saknar betydelse om någon annan som på något sätt medverkar i ett rapporteringspliktigt arrangemang redan har utfört en del av arrangemanget. I ett arrangemang kan t.ex. flera användare vara inblandade och tidpunkten för uppgiftsskyldigheten kan därför variera mellan de olika användarna, beroende på när de olika användarna påbörjar genomförandet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

20 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om rådgivares skyldighet att i vissa fall lämna kvartalsvisa uppdateringar när det gäller tidigare inrapporterade arrangemang. Paragrafen genomför artikel 8ab.2 i DAC.

Av paragrafen följer att en rådgivare vid utgången av varje kalenderkvartal ska lämna en sammanställning av uppgifter enligt 15 § första stycket 1, 4, 7 och 8 samt andra stycket som har tillkommit sedan uppgifter senast lämnades. Detta gäller dock endast i fråga om ett arrangemang som inte i väsentlig utsträckning behöver anpassas för att kunna genomföras av en ny användare. De arrangemang som avses är s.k. marknadsförbara arrangemang som utformas, marknadsförs, är redo för genomförande eller tillgängliggörs för genomförande utan att behöva anpassas i väsentlig omfattning, se avsnitt 5.4.4. 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 genomförandet av arrangemanget genomfördes eller ska genomföras, uppgift om den medlemsstat i vilken användaren eller användarna har hemvist 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 (se artikel 8ab.14 a, d, g och h i DAC). Paragrafen

hänvisar även till andra stycket i 15 § där det framgår att uppgifter om referensnummer ska anges om ett sådant tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget. Referensnumret är bl.a. till för att kunna koppla ihop sammanställningen med det ursprungliga uppgiftslämnandet och ska tilldelas av Skatteverket eller annan medlemsstats behöriga myndighet (se avsnitt 5.6).

Skyldigheten att lämna kvartalsvisa uppdateringar i fråga om marknadsförbara arrangemang gäller enbart rådgivare. När det gäller marknadsförbara arrangemang sker rådgivarens rapportering vanligtvis i två (eller flera) steg. I det första steget när arrangemanget t.ex. utformats eller marknadsförs torde uppgifter om bl.a. rådgivarens identitet, uppgifter om det kännetecknen som träffas av arrangemanget, en sammanfattning av innehållet och de nationella bestämmelserna som ligger till grund för det rapporteringspliktiga arrangemanget lämnas till Skatteverket. I det andra steget, när t.ex. arrangemanget tillhandahålls en användare, ska en uppdatering av tidigare uppgifter ske genom en sammanställning av tillkommande uppgifter. Dessa tillkommande uppgifter kan bl.a. innehålla identiteten på användaren och den berörda användarens hemvist.

Bestämmelsen förutsätter alltså att rådgivaren tidigare lämnat uppgifter om arrangemanget och att det vid en senare tidpunkt finns uppdaterade uppgifter eller ytterligare uppgifter hänförligt till arrangemanget. Bestämmelsen är inte tillämplig i fråga om uppgifter som felaktigt har utlämnats i en tidigare inrapportering.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

21 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om informationsskyldighet i vissa fall när en uppgiftsskyldig rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang enligt 15 §. Paragrafen genomför artikel 8ab.6 i DAC.

Av *första stycket* framgår att om en uppgiftsskyldig rådgivare är förhindrad att lämna fullständiga uppgifter enligt 15 § på grund av tystnadsplikten för advokater ska rådgivaren snarast informera samtliga andra rådgivare om rådgivarens skyldighet att lämna uppgifter. 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. Bestämmelser om tystnadsplikt för advokater finns i 8 kap. 4 § rättegångsbalken.

Av *andra stycket* framgår att om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter, eller även denne rådgivare är förhindrad att lämna föreskrivna uppgifter, ska den uppgiftsskyldige rådgivaren i stället informera användaren om dennes uppgiftsskyldighet. De andra rådgivarna kan även de vara förhindrade att lämna föreskrivna uppgifter på grund av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande regler i en annan medlemsstat. 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.

Den uppgiftsskyldighet som åligger en användare enligt 12–14 §§ är inte avhängig av att användaren får sådan information som avses i förevarande paragraf. Användaren är således uppgiftsskyldig även om sådan information inte

har lämnats. Användaren är skyldig att lämna samtliga uppgifter som anges i 15 och 16 §§, även om också rådgivaren lämnar vissa av uppgifterna.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.6.

38 kap.

1 §

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär. Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang enligt 33 b kap. läggs till som *punkt 5*, vilket medför att de hittillsvarande punkterna 5 och 6 får ny numrering.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.

49 c kap.

1 §

I paragrafen, som är ny, anges förutsättningarna för att ta ut rapporteringsavgift.

Av paragrafen följer att rapporteringsavgift ska tas ut om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter inom den tid som anges i 33 b kap. 18, 19 eller 20 §. Det är Skatteverket som har bevisbördan när det gäller särskilda avgifter. Att det klart ska framgå att den uppgiftsskyldige inte har fullgjort sin skyldighet innebär att om det är tvistigt huruvida ett arrangemang är rapporteringspliktigt måste Skatteverket kunna visa detta för att rapporteringsavgift ska kunna tas ut. Skatteverket måste t.ex. kunna visa att sådana faktiska omständigheter föreligger att det är fråga om ett gränsöverskridande arrangemang och att det uppvisar något av de kännetecken som innebär att det är rapporteringspliktigt. Vidare måste Skatteverket visa att de faktiska omständigheterna är sådana att den som påförs en rapporteringsavgift är en uppgiftsskyldig rådgivare eller en uppgiftsskyldig användare. I fråga om rådgivare kan det exempelvis innefatta den omständigheten att rådgivaren vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, organisera eller tillhandahålla ett rapporteringspliktigt arrangemang för genomförande, eller förvalta ett genomförande. Beviskravet gäller även när det är tvistigt om uppgifterna har lämnats i rätt tid, t.ex. i fråga om vid vilken tidpunkt arrangemanget gjordes tillgängligt eller när genomförandet av arrangemanget påbörjades. Beviskravet är detsamma som för att påföra skattetillägg.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

2 §

I paragrafen, som är ny, anges under vilka förutsättningar en andra och en tredje rapporteringsavgift ska tas ut.

Av paragrafens *första stycke* följer att en andra rapporteringsavgift ska tas ut om det klart framgår att den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnat föreskrivna uppgifter inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts enligt 33 b kap. 18, 19 eller 20 §. Att det klart ska framgå att den uppgiftsskyldige inte har fullgjort sin skyldighet innebär att om det är tvistigt huruvida ett arrangemang är rapporteringspliktigt måste Skatteverket kunna visa detta för att rapporteringsavgift ska kunna tas ut. Detsamma gäller om det är tvistigt om uppgifterna har lämnats inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Beviskravet är detsamma som för att påföra skattetillägg, se även författningskommentaren till 1 §.

I *andra stycket* anges att även en tredje rapporteringsavgift ska tas ut under de förutsättningar som anges i första stycket. Detta gäller dock inte om föreskrivna uppgifter har lämnats innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift. Den uppgiftsskyldige kan således undgå att påföras en tredje avgift fram till dess att Skatteverket har inlett en utredning om en andra rapporteringsavgift och kontaktat den uppgiftsskyldige med anledning av det. En sådan utredning kan i princip inledas mycket snart efter att 60 dagar gått sedan uppgifterna skulle ha lämnats, men den kan också inledas först flera år efter att uppgifterna skulle ha lämnats. Eftersom den som har lämnat uppgifter i tid eller inom 60 dagar efter att tiden löpt ut, enligt 4 §, kan undgå den första respektive den andra och tredje rapporteringsavgiften genom att därefter på eget initiativ rätta uppgifterna, torde det i praktiken främst vara aktuellt att tillämpa den möjlighet till rättelse som föreskrivs i andra stycket i de fall då den uppgiftsskyldige inte har lämnat några uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. För att undvika den tredje rapporteringsavgiften räcker det dock inte att vissa eller felaktiga uppgifter lämnas. I stället måste samtliga föreskrivna uppgifter lämnas. Det innebär att uppgifterna ska vara fullständiga och korrekta.

Möjligheten att rätta redan lämnade uppgifter på eget initiativ och därigenom undgå både den andra och tredje avgiften får antas vara utgångspunkten i fall då uppgifter har lämnats men är oriktiga eller ofullständiga. Det kan emellertid finnas fall då en rättelse inte längre kan anses göras på eget initiativ, men den görs innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om en andra rapporteringsavgift. Under sådana förhållanden kan en rättelse innebära att den första och den andra, men inte den tredje rapporteringsavgiften, kan tas ut.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

3 §

I paragrafen, som är ny, anges att uppgifter inte ska anses ha lämnats om de är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i

33 b kap. 2 §. Så är till exempel fallet om ett formulär för uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang lämnas in till Skatteverket utan eller med mycket ofullständiga uppgifter ifyllda. Detsamma gäller om uppgifterna är uppenbart oriktiga.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

4 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om när rapporteringsavgift inte får tas ut.

I paragrafen föreskrivs att rapporteringsavgift inte får tas ut om uppgifter lämnats inom den tidsfrist som anges i 1 respektive 2 §, och uppgifterna har brister som endast är av mindre betydelse (*punkt 1*) eller den uppgiftsskyldige på eget initiativ därefter har rättat uppgifterna så att de uppfyller kraven i 33 b kap. (*punkt 2*).

Med brister av mindre betydelse avses brister som har liten eller ingen betydelse för Skatteverkets bedömning av arrangemanget och utbytet av upplysningar 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 Skatteverket ska få in korrekta uppgifter.

Uttrycket ”på eget initiativ” i punkt 2 har samma betydelse som i 49 kap. 10 § första stycket 2. 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

5 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om rapporteringsavgiftens storlek.

Av paragrafen framgår storleken av den första rapporteringsavgift som tas ut när föreskrivna uppgifter inte lämnats i rätt tid. Avgiften uppgår till 7 500 kronor för användare och 15 000 kronor för rådgivare. 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 33 b kap. 20 §. I fråga om marknadsförbara arrangemang kan således flera rapporteringsavgifter tas ut för ett och samma arrangemang. Begreppen rådgivare och användare har samma innebörd som i 33 b kap. 6 och 8 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

6 §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om storleken av den andra respektive tredje rapporteringsavgiften. Den andra rapporteringsavgiften ska tas ut av en uppgiftsskyldig om föreskrivna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har lämnats inom 60 dagar från den tidpunkt då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Den tredje rapporteringsavgiften tas ut under samma förutsättningar, men inte om föreskrivna uppgifter har lämnats innan Skatteverket tagit kontakt med den som ska lämna uppgifter med anledning av en utredning om rapporteringsavgift. Den andra och tredje avgiften beräknas på samma sätt och uppgår till samma belopp.

Av *första stycket* framgår att dessa avgifter uppgår till 10 000 kronor för användare och 20 000 kronor för rådgivare för varje rapporteringspliktigt arrangemang och för varje sammanställning som avses i 33 b kap. 20 §.

Av *andra stycket* följer att om överträdelsen skett i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet och omsättningen under närmast föregående räkenskapsår är minst 15 miljoner kronor, är avgifternas storlek beroende av hur stor omsättningen i näringsverksamheten var 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. Om omsättningen närmast föregående räkenskapsår uppgår till mindre än 15 miljoner kronor gäller dock första stycket även om överträdelsen har skett i den uppgiftsskyldiges näringsverksamhet.

Bestämmelsen i andra stycket är enbart tillämplig om överträdelsen sker i den uppgiftsskyldiges egen näringsverksamhet. Om överträdelsen sker 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 30 000 kronor, 60 000 kronor eller 150 000 kronor, beroende på storleken av omsättningen. Motsvarande rapporteringsavgift för en användare uppgår till 15 000 kronor, 30 000 kronor eller 75 000 kronor.

Bestämmelsen i *tredje stycket* innebär att omsättningen ska justeras om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader. Det innebär att omsättningen i dessa fall ska divideras med tolv och multipliceras med det antal månader som räkenskapsåret omfattar.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

7 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser 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 i stället ledning tas 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

52 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Ändringen innebär att en ny paragraf, 8 d §, läggs till i kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

8 d §

I paragrafen, som är ny, regleras när beslut om rapporteringsavgift senast ska meddelas.

I paragrafen anges att ett beslut om rapporteringsavgift ska meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts. Det innebär att samtliga beslut om rapporteringsavgift med avseende på ett och samma rapporteringspliktiga arrangemang måste ha beslutats inom sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten avseende arrangemanget skulle ha fullgjorts. Bestämmelser om rapporteringsavgift finns i 49 c kap.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

62 kap.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka förfallodagar som gäller för skatter och avgifter.

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. Beroende på vilken månad det gäller finns det två eller tre datum i varje kalendermånad som är förfallodagar. Vilka dessa är i respektive kalendermånad framgår av 62 kap. 9 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

63 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll.

Innehållsförteckningen i paragrafen kompletteras med bestämmelser om anstånd med att betala rapporteringsavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

7 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om anstånd.

Ändringen i paragrafens *första stycke* innebär att bestämmelserna om automatiskt anstånd i samband med begäran om omprövning eller överklagande även gäller rapporteringsavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om säkerhet som villkor för anstånd.

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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

66 kap.

5 §

I paragrafen finns bestämmelser om omprövning av särskilt kvalificerade beslutsfattare.

Paragrafens *första stycke*, som anger i vilka fall en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska ompröva ärenden, kompletteras till att även omfatta beslut om rapporteringsavgift.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om 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 hittillsvarande punkterna 10–14 i andra stycket får en ny numrering.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

24 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller.

I paragrafen anges att ett beslut om omprövning av rapporteringsavgift till nackdel för den som beslutet gäller 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

67 kap.

12 §

I paragrafen finns bestämmelser om 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 hittillsvarande punkterna 9–13 i andra stycket får en ny numrering.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

I *punkt 2–4* 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 *punkt 5* framgår att lagen även ska tillämpas på andra rapporteringspliktiga arrangemang än som avses i punkterna 2–4, om genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet.

Av *punkt 6* framgår att bestämmelserna i 49 c kap. om rapporteringsavgift inte ska tillämpas på arrangemang som avses i femte punkten. Det innebär att rapporteringsavgift inte kan tas ut på grund av att de uppgifter som föreskrivs i 33 b kap. inte har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet.

I *punkt 7* anges att uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang som avses i punkt 5, i stället för vad som föreskrivs i 33 b kap. 18 och 19 §§, ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 augusti 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

12.5 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 arrangemang ska utbytas automatiskt enligt lagen.

Paragrafen genomför punkt 13 och punkt 18 i artikel 8ab i DAC.

I *första stycket* anges att Skatteverket till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte ska lämna upplysningar om sådana rapporteringspliktiga arrangemang som Skatteverket har fått uppgifter om enligt 33 b kap. skattefördelagen (2011:1244), SFL. Genom att det i bestämmelsen anges att upplysningarna även ska lämnas till kommissionen möjliggörs att kommissionen får tillgång till vissa upplysningar, trots att de omfattas av skattesekretessen i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

Skatteverket ska vid utbyte av upplysningar i huvudsak utgå från de uppgifter som har inkommit till myndigheten.

I *andra stycket* anges att Skatteverket dock inte ska lämna upplysningar i de fall uppgifterna är så bristfälliga att de uppenbart inte kan läggas till grund för de syften som anges i 33 b kap. 2 § SFL. Av 49 c kap. 3 § SFL följer att uppgifter, vid bedömningen av om rapporteringsavgift ska tas ut, inte ska anses ha lämnats i dessa fall.

I *tredje stycket* anges den tidsfrist inom vilken Skatteverket 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. SFL.

Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

12 e §

I paragrafen, som är ny, framgår vilka upplysningar som Skatteverket ska lämna om rapporteringspliktiga arrangemang som avses i 12 d §. Paragrafen genomför punkt 14 och artikel 8ab.17 i DAC.

Av *första stycket* framgår att de upplysningar som Skatteverket ska lämna enligt 12 d § är de uppgifter som Skatteverket fått om det rapporteringspliktiga arrangemanget i enlighet med 33 b kap. 15–17 och 20 §§ SFL. Att inte bara 33 b kap. 15 § utan även 33 b kap. 16, 17 och 20 §§ SFL anges innebär att inte heller Skatteverket har någon skyldighet att lämna upplysningar som omfattas av de begränsningar i rådgivarnas och användarnas uppgiftsskyldighet som framgår av de paragraferna.

Av *andra stycket* framgår att upplysningar även ska lämnas om referensnummer som tilldelats det rapporteringspliktiga arrangemanget av Skatteverket eller en annan medlemsstats behöriga myndighet.

Av *tredje stycket* framgår vilka upplysningar som inte ska lämnas till Europeiska kommissionen. Kommissionen ska inte få tillgång till de identifikationsuppgifter för rådgivare och användare m.fl. som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 1 och

8 SFL och inte heller till sammanfattningen av arrangemanget m.m. som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 3 SFL. Uppgifter om referensnummer som avses i 33 b kap. 15 § andra stycket SFL ska inte heller kommissionen ha tillgång till.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

13 §

I paragrafen regleras vissa förutsättningar för att Skatteverket ska överföra upplysningar via det automatiska utbytet.

Paragrafen ändras genom att en hänvisning till 12 e § läggs till i *tredje stycket* för att tillåta Skatteverket att undanta, upplysningar om ett rapporteringspliktigt arrangemang som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 3 SFL från det automatiska utbytet. Tillägget genomför artikel 8ab.14 c i DAC.

De uppgifter som avses i 33 b kap. 15 § första stycket 3 SFL är en sammanfattning av innehållet i arrangemanget och, om ett sådant finns, det namn under vilket arrangemanget är allmänt känt samt en övergripande beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang. Undantaget avser endast dessa uppgifter. Genom att denna hänvisning läggs till blir bestämmelserna i tredje stycket 1 och 2 tillämpliga även såvitt avser sammanfattningen av innehållet i arrangemanget m.m. *Första punkten* innebär att uppgift i form av en sammanfattning bara kan lämnas om den 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 att detsamma gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 juli 2020.

Av *punkt 2* framgår att Skatteverket i fråga om rapporteringspliktiga arrangemang där genomförandet av arrangemanget har påbörjats efter den 24 juni 2018 och före ikraftträdandet, i stället för vad som föreskrivs i 12 d § andra stycket, ska lämna upplysningar senast den 31 oktober 2020. Det innebär att det automatiska utbytet av upplysningar inte behöver göras förrän den 31 oktober 2020 även om uppgifter skulle komma in till Skatteverket före det tredje kvartalet 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 10.

Bilaga 1

Bilaga 1

Bilaga 1

Bilaga 1

Bilaga 1

Sammanfattning av betänkandet

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

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 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.

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 ställnings- taganden, 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. 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 skatteförfarandelagen (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.

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.

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 deras uppgiftsskyldighet. Om det inte finns någon annan rådgivare som är skyldig att lämna fullständiga uppgifter 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.

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 överträdelsen 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

Regeringen har följande förslag till lagtext.

Förslag till lag om rapporteringspliktiga arrangemang

Härigenom föreskrivs¹ 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 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.

¹ 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.

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. Bilaga 4

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.

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 rapporteringsskyldigheten 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, kontrol-leras 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

Bilaga 4

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.

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

Bilaga 4

Härmed föreskrivs¹ att 1 kap. 4 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §³

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-förland-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 §.

¹ 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.

² Senaste lydelsen av lagens rubrik 2003:670.

³ Senaste lydelse 2018:228.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

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

Bilaga 4

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

1 §¹

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 omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg, återkallelseavgift och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. Med verksamhet som avser bestämmande av skatt jämställs verksamhet som avser bestämmande av pensionsgrundande inkomst.

Med skatt avses i detta kapitel skatt på inkomst och annan direkt skatt samt omsättningsskatt, tull och annan indirekt skatt. Med skatt jämställs arbetsgivaravgift, prisregleringsavgift och liknande avgift, avgift enligt lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund, skattetillägg, återkallelseavgift, *rapporteringsavgift* och förseningsavgift samt expeditionsavgift och tilläggsavgift enligt lagen (2004:629) om trängselskatt. 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.

¹ Senaste lydelse 2016:1203.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2020.

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

Bilaga 4

Härigenom föreskrivs¹ 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 §

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. – Informationsuppgifter	34 kap. – Informationsuppgifter

AVDELNING XII. SÄRSKILDA AVGIFTER

48 kap. – Förseningsavgift

49 kap. – Skattetillägg

49 a kap. – Återkallelseavgift

49 b kap. – Dokumentationsavgift

49 c kap. – Rapporteringsavgift

50 kap. – Kontrollavgift

3 kap.

17 §

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

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

¹ 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.

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 §§),
- 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 Bilaga 4
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? Bilaga 4

Rådgivares uppgiftsskyldighet

11 §

Den som är svensk rådgivare ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang till Skatteverket. Vid gränsoverskridande 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 1 § 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 gränsoverskridande 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 arrangemanget 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 arrangemanget 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.

Vilkas 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 kännedom 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 genomförde det första steget i arrangemanget, 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 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.

38 kap.

1 §²

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 §³

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 skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, och

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

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

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 skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller kontrollavgift, och

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

49 c kap. Rapporteringsavgift

Försenade eller uteblivna uppgifter

² Senaste lydelse 2017:185.

³ Senaste lydelse 2018:2034.

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 saknats.

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 §⁴

I detta kapitel finns bestämmelser om
– beslut om förseningsavgift (2 §),

- beslut om skattetillegg (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 §).

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 §⁵

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	2. förseningsavgift och skattetillegg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,
2. förseningsavgift	och	2. förseningsavgift och skattetillegg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift, <i>rapporteringsavgift</i> 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 skattetillegg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

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

63 kap.

1 §⁶

I detta kapitel finns bestämmelser om

⁵ Senaste lydelse 2018:2034.

⁶ Senaste lydelse 2018:2034.

- 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 totalförsvarstjänstgöring (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 §⁷

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

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

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* 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.

⁷ Senaste lydelse 2018:2034.

8 §⁸

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, 3. anståndet avser skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller kontrollavgift,
4. det allmänna ombudet hos Skatteverket har ansökt om förhandsbesked, eller
5. det annars finns särskilda skäl.

66 kap.

5 §⁹

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller anstånd med betalning av skatt eller avgift ska omprövas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat frågan, om

Ett beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdes- skatt, punktskatt, slutlig skatt, skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, *rapporteringsavgift* eller anstånd med 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 §¹⁰

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,

⁸ Senaste lydelse 2018:2034.

⁹ Senaste lydelse 2018:2034.

¹⁰ Senaste lydelse 2018:2034.

5. föreläggande,
6. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
7. tvångsåtgärder,
8. återkallelseavgift,
9. dokumentationsavgift,
10. kontrollavgift,
11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
13. verkställighet, eller
14. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.
10. rapporteringsavgift,
11. kontrollavgift,
12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
- 13 betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
14. verkställighet, eller
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 §¹¹

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,

- | | | |
|---|---|--|
| 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.

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

Härigenom föreskrivs¹ 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, avbryta den huvudsakliga verksamheten i detta företag och använda dess förluster för att minska sin skattebörda.

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.

¹ 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.

12 e §

De upplysningar 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 § skatte-förfarandelagen (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 §²

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.

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

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

Följande remissinstanser har getts möjlighet att yttra sig över Utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivares betänkande Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet (SOU 2018:91). Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, FAR, Finansbolagens Förening, Finansinspektionen, Företagarna, Försäkringsorganisationen Liv (FOLIV), Förvaltningsrätten i Göteborg, Förvaltningsrätten i Malmö, Förvaltningsrätten i Stockholm, Helsingborgs tingsrätt, Justitiekanslern, Kammarkollegiet, Kammarrätten i Göteborg, Kammarrätten i Sundsvall, Konkurrensverket, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, Regelrådet, Revisorsinspektionen, Riksdagens ombudsmän (JO), Skatteverket, Srf konsulterna, Sparbankernas Riksförbund, Stockholms universitet (Juridiska fakulteten), Svea hovrätt, Svenska Bankföreningen, Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA), Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Försäkringsförmedlares förening, Svensk Försäkring, Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Umeå tingsrätt och Uppsala universitet (Juridiska fakulteten).

Bokföringsnämnden, Datainspektionen, Finansinspektionen, Försäkringsorganisationen Liv (FOLIV), Justitiekanslern, Kammarkollegiet, Konkurrensverket, Revisorsinspektionen, Riksdagens ombudsmän (JO), Svenska Fondhandlareföreningen, Svenska Försäkringsförmedlares förening och Umeå tingsrätt har inte yttrat sig, angett att de avstår från att yttra sig eller att de inte har något att redovisa.

Yttrande har också inkommit från AB Volvo, Aktiebolaget SKF, Epiroc AB, Ikano Bank AB, Fastighetsägarna, Föreningen Svensk Sjöfart, Industrins Finansförening, Niclas Virin, Skanska, Småföretagarnas Riksförbund, Sveriges Byggindustrier och Wallenstam AB.