



Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för inkomstskatt och socialavgifter
103 33 Stockholm

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Stockholm 18 april 2019

Rapporteringspliktiga arrangemang (SOU 2018:91) (Fi2019/00102/S3)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över betänkandet *Rapporteringspliktiga arrangemang (SOU 2018:91) (Fi2019/00102/S3)*. FAR får med anledning av detta framföra följande.

FAR:s remissvar är långt. Frågan är viktig. Det är strukturerat så att först kommer en sammanfattning med bakgrund till ärendet och övergripande och principiella frågor. Därefter kommenteras utredningens förslag mer i detalj i den ordning de behandlas i betänkandet.

Sammanfattning av FAR:s remissvar

Hållbarhet och regelefterlevnad genomsyrar rådgivningen idag

FAR ser idag skatt som en hållbarhetsfråga för företag. Med det avses att företag bör ha en skattepolicy som redovisas öppet med full transparens. FAR verkar för att en sådan policy ska ingå i företags hållbarhetsredovisningar. FAR följer nära och stödjer de initiativ till olika standards och rekommendationer som nu snabbt under de senaste två åren vuxit fram inom t.ex. GRI, Global Reporting Initiative och CSR Europe.

Vikten av etiska överväganden har under senare år ökat både i utbildning och vid kontroll. Detta har skett mot bakgrund av samhällets ökade fokus och krav på korrekt regelefterlevnad. Trenden inom skatterådgivningen idag och sedan några år tillbaka, är att denna går från traditionell rådgivning tillökad rådgivning om regelefterlevnad/compliance. Bilden är densamma i centrala delar inom EU och i USA.

FAR har inget att erinra mot ambitionerna att begränsa internationell aggressiv skatteplanering och har förståelse för behovet av nya regler för att hantera aggressiv skatteplanering vid gränsöverskridande arrangemang. Beskattning är en nationell fråga inom EU och länder inför löpande både olika incitament och undantagsregler, har olika skattesatser och har olika ordningar för tolkning av skatteregler. Syftet med de olika nationella reglerna som även kan användas för skatteplanering är att de ska attrahera investeringar, innovationer och talang/arbetskraft till landet i fråga. Skatteverken i

dessa länder kan därför behöva upplysningar om vissa slag av transaktioner mellan länder för att synkronisera tolkning och efterlevnad och för att reglerna inte ska utnyttjas på ett icke avsett sätt.

Syftet med förslaget är inte avsett att tillämpas nationellt och motiverar inte inhemska rapporteringsregler

Enligt Standard & Poor's 500 market value så utgjorde materiella tillgångar år 1975 83 procent till att 2015 ha minskat till 16 procent. Följaktligen utgörs nu över 80 procent av diverse immateriella tillgångar. Bland dessa ryms renommé och varumärkes styrka. I samma takt har skatterådgivarens roll i större företag gått från traditionell rådgivning till regelefterlevnad, compliance. Samhället och omvärlden accepterar idag inte att företag missbrukar och överträder skattelagstiftningen. När rådgivningen nu snabbt förändras och vi lever i en ny tid, närmast ett paradigmskifte, då bygger förslaget om Rapporteringspliktiga arrangemang på felaktigt och förlegat tänk.

När det gäller den gränsöverskridande delen bör politiskt fokus ligga på att minska olika nationella undantagsregler inom Europa för att locka investeringar, forskning och utveckling och talang till sig. När det gäller inhemska arrangemang pekas inte i utredningen på något som under senare år skulle varit rapporteringspliktigt. Det saknas därmed skäl att genomföra den inhemska delen av förslaget.

I Sverige föreslås nu Mandatory Disclosure Rules även för inhemska transaktioner. Syftet hos OECD och EU är helt klart att dessa inte är avsedda att tillämpas nationellt. I betänkandet redovisas, kap. 6, att det svenska skatteverket redan har omfattande kontrollmöjligheter för inhemska transaktioner.

FAR avstyrker förslaget vad avser nationella upplysningsregler. När det gäller den gränsöverskridande delen bör reglerna införas i enlighet med direktivet. De svenska reglerna kan enligt FAR:s mening inte vara mer omfattande än i andra EU-länder. Detta skulle för en internationell koncern ge olika upplysningskyldigheter i olika länder. Det i sig komplicerar lagstiftningen och kan uppfattas påverka konkurrensen mellan företag i olika länder.

Dessutom kan tilläggas att riksdagen den 3 april 2019 beslutade, efter förslag från näringsutskottet, att EU-direktiv som utgångspunkt ska införas på miniminivå i den nationella lagstiftningen.¹ Eftersom medlemsländerna själva bestämmer hur direktiv ska genomföras i nationell lagstiftning ansågs att utgångspunkten i Sverige bör vara att EU-direktiv ska införas på miniminivå för att skydda de svenska företagens konkurrenskraft. Direktiv ska inte införas på sätt som försämrar de svenska företagens konkurrenskraft. Av denna anledning bör inte de nationella upplysningsreglerna införas.

Skattskyldigas kostnad för att följa skatteregler ökar med 5–10 procent genom förslaget

Regelkrångel och ambitionen att minska företagens administrativa bördor och kostnader är högt prioriterade näringspolitiska frågor både inom EU och i Sverige. Enligt utredningens egen konsekvensanalys beräknas genom förslaget totalt ca 165 000 upplysningar komma att lämnas till Skatteverket årligen. FAR uppskattar att upp till ca 110 000 stycken av dessa kommer att avse

¹ http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/arende/betankande/naringspolitik_H601NU7.

inhemska arrangemang och 55 000 gränsöverskridande arrangemang. Den närmare fördelningen beskrivs inte i utredningen. Den sammanlagda kostnaden för dessa upplysningar beräknas, lågt räknat, till drygt 400 mkr. Av detta faller 225 mkr på rådgivare och kunder och 170 mkr på behov av ökade anslag till Skatteverket, dvs. skattebetalarna betalar. FAR vill i detta sammanhang påpeka att det sannolikt inte är kostnaderna för själva rapporteringen som kommer att vara den mest betungande utan det är uppbyggnaden av och kontrollen av de processer och rutiner som såväl rådgivningsföretag som svensk industri i övrigt tvingas bygga upp som kommer bli den mest omfattande och kostnadsdrivande.

Denna kostnadsökning är orimlig. Särskilt som inga exempel ges på arrangemang som ska lämnas uppgift om och endast gissningar görs av intäktssidan av upplysningarna. Väntade ökade skatteintäkter ”antas” enligt utredningen överstiga kostnaderna. Så ingripande regler som det nu är fråga om kan inte införas med gissningar och antaganden som grund. Med en så bristfällig analys av potentiellt ökade skatteintäkter gentemot den kostnadsökning som befaras saknas den proportionalitet som måste vara drivande och avgörande för ett så här genomgripande förslag.

Den väntade kostnaden kan även ställas i relation till företagens nuvarande kostnader för att fullgöra alla dagens skatteregler. Enligt NUTEK uppskattas de årliga administrativa kostnaderna för företagens skatteadministration till 6,8 miljarder kronor.² Dessa beräkningar är enligt antagen EU norm för kostnadsberäkningar. Genomförs förslaget i sin helhet ökar företagens kostnader för skatteadministration och regelefterlevnad med närmare 5–10 procent. Över en natt och i ett steg! Denna relation nämns inte i konsekvensanalysen. Däremot beskrivs förhållandet som ”en tung administrativ börda för uppgiftslämnarna.” FAR delar den uppfattningen.

De som berörs av förslagen och kommer att bära denna kraftigt ökade kostnad är aktiebolag, ägare till fåmansföretag, enskilda näringsidkare och privatpersoner med pensioner eller fastigheter kring vilka skatteråd ofta ges. Tillsammans gott och väl 1,5 miljoner juridiska och fysiska personer berörs av förslaget. Dessa måste förstå reglerna och tvingas att bära kostnaden för dessa nya regler. Detta antal personer nämns inte uttryckligen i utredningen men reglernas incidens beskrivs väl, dvs. vilka som träffas. Konkret kommer upplysningsskyldigheten, enligt utredningens konsekvensanalys, att hanteras av cirka 25 000 rådgivare av olika slag, t.ex. 20 000 redovisnings- och bokföringsbyråer som idag ger skatteråd berörs.

Det är en avgörande rättssäkerhetsfråga att dessa rådgivare förstår vad rapporteringsskyldigheten omfattar – och inte omfattar. Det är därför en betydande brist i förslaget att skattearrangemang inte definieras i lagtext utan överläts till Skatteverket att lämna föreskrifter kring. Enligt utredningen är lagtexten ”medvetet vagt utformad och ger därmed en rättsosäkerhet, vilket är helt oacceptabelt ur FAR:s perspektiv.

² Tillväxtverket. Utvecklingen av företagens administrativa kostnader 2010–2013. Redovisning av regeringsuppdrag i regleringsbrevet för 2013.

Skattskyldigas tillit till skattesystemet riskeras – är det värt det?

Allvaret ställs på sin spets när det därtill föreslås ett uttag av en sanktionsavgift på upp till 500 000 kronor som ska kunna tas ut av den rådgivare eller skattskyldige som inte fullgör sin uppgiftsskyldighet. Vilka dessa är, är heller inte helt klart i förslaget, liksom vad som är ett uppgiftspliktigt råd och vad som inte är det. Först klarhet, sedan sanktion, bör istället vara ordningen.

Skatteverket tvingas med förslaget bygga upp nya administrativa rutiner för att ta emot upplysningarna och i de gränsöverskridande fallen sända dessa vidare till andra länder. Detta kräver ökade anslag av skattemedel. Konsekvensen för verket kan därtill lätt och snabbt bli att det höga anseende och förtroende som Skatteverket idag åtnjuter bland FAR:s medlemmar och allmänheten eroderas och förloras.

För företag och andra skattskyldiga kommer konsekvensen av vaga och samtidigt kraftigt ingripande regler bli att färre kommer att efterfråga råd i olika situationer som berör skattefrågor. Många rådgivare kommer heller inte att våga ge råd. Det kommer därmed att bli svårare att på lagliga sätt betala rätt skatt. Lägg därtill att upplysningarna uttryckligen, enligt utredningen, även ska användas av Skatteverket för kontroll av de personer som rådet gäller.

De yrkesgrupper som kommer att få svårast att ta ställning till uppgiftsskyldigheten i förslaget är inte ”renodlade” skattekonsulter utan de 20 000 redovisnings- och bokföringsbyråer vilka, enligt utredningen arbetar med skatterådgivning, liksom de knappa 2 000 revisionsfirmor som också nämns. Samtliga anställda i dessa företag har inte den mycket gedigna kunskap inom juridik och skatterätt som förslaget kräver av rådgivarna. De kommer omöjligen att i praktiken kunna ta ställning till de gränsdragningar som förslaget medför, råd eller inte liksom rapporteringsplikt eller inte. Antingen tvingas de stämma av med någon skattekonsult, med den kostnad detta medför eller så kommer slutsatsen att bli binär, inget råd alls eller ingen rapportering. En sådan utveckling är inte önskad av någon och kan i förlängningen medföra mer arbete för Skatteverket och ett ökat skattefel, något som både Skatteverket och regeringen vill ska minska.

Sverige inför först och utvärderar sedan - en oacceptabel ordning

För att få lite perspektiv på det svenska förslaget är följande hämtat ur utredningens internationella utblick. I frågan om reglernas omfattning i olika länder kan noteras att, enligt utredningen, bland de länder som tidigare infört denna typ av regler så har i Irland sedan 2011, 11 upplysningar lämnats och i UK sedan 2004, 2 500 stycken. Utvärderingar i UK har heller inte kunnat visa på några positiva effekter. Inte heller finns redovisat i utredningen att MDR-regler införts för nationella transaktioner i något annat land eller att så kommer att ske i de EU-länder som ännu inte infört MDR-regler och som nu är på väg att implementera DAC 6.

Sammantaget välkomnar FAR i princip regler som främjar hållbarhet och som motverkar aggressiv skatteplanering. Men det svenska förslaget till implementering av DAC 6 går alldeles för långt. Det saknas en djupare konsekvensanalys över kostnaderna och det administrativa merarbetet för såväl

traditionella rådgivare som för näringslivet i stort. Risken för överskådliga konsekvenser är därför stor. Direktivet bör därför endast införas för gränsöverskridande transaktioner, för vilket det är avsett och inte mer omfattande än vad direktivet föreskriver. Då främjas både konkurrens och hållbarhet.

FAR noterar även att reglerna i den inhemska delen ska utvärderas och prövas på nytt efter viss tid. Det borde vara ett betydligt bättre alternativ att först avvakta effekten av den gränsöverskridande uppgiftsskyldigheten och därefter ta ställning till om regler ska införas även för inhemska arrangemang. Under tiden kan Skatteverket i stället arbeta mer aktivt med sin svarta lista. Så sker i USA med god effekt, vilket refereras till i utredningen. I takt med BEPS-arbetet har de problem som DAC 6 adresserar kraftigt minskat. I Sverige har aggressiva upplägg tidigare varit mycket begränsade och har nu minskat än mer i takt med införandet av regler i kölvattnet av BEPS. Dessa utvecklingstrender har förbisatts av utredningen.

Sammantaget brister förslaget i följande avseenden.

- Behovet finns inte längre i Sverige och är till del överspelat internationellt.
- Medför kraftigt ökat krångel och dramatiskt ökade kostnader för regelefterlevnad.
- Stor rättsosäkerhet. Reglerna är medvetet vagt utformade och sanktionerade av avgifter på upp mot 500 000 kronor om upplysning inte lämnas. Vagheten gäller vad upplysning ska lämnas om, vem som ska lämna denna och vad ett råd är.
- Begreppet arrangemang måste tydligt definieras i lagtexten så att det träffar aggressiva skatteupplägg och inget annat. Detta är både en rättsäkerhets- och en regelbördefråga. Antalet rapporteringskyldiga arrangemang måste begränsas så långt det är möjligt.
- Konkurrensneutralitet måste råda mellan rådgivare av olika slag.
- FAR instämmer vidare i det särskilda yttrande som lämnats av experter i utredningen. Det är sällan en utredning får så kraftig kritik av sina egna experter. På denna måste regeringen ta fasta i den fortsatta beredningen av förslaget.

Nedan kommenteras förslaget mer i detalj och i den ordning olika frågor behandlas i betänkandet. Siffrorna i rubrikerna syftar på respektive kapitel i betänkandet.

Allmänt. Utgångspunkter för en ny lagstiftning om rapporteringsplikt och upplysningsskyldighet

FAR har förståelse för att en rapporteringsplikt införs för gränsöverskridande arrangemang men avstyrker bestämt att en sådan plikt införs för inhemska arrangemang. Regleringen av den gränsöverskridande delen bör inte av konkurrensskäl gå utöver direktivets minimikrav.

Svensk lagstiftning bygger på en omfattande transparens och uppgiftsskyldighet. Frågor och andra kontakter med Skatteverket är vanliga i svensk skatterådgivning. Även FAR:s medlemmar använder

sig i stor utsträckning av möjligheten till dialog med Skatteverket. FAR anser att detta behöver beaktas vid det svenska införlivandet av DAC 6.

Förslaget innebär på flera punkter att administrativa pålagor med synnerligen kraftiga sanktioner införs för uppgifter som Skatteverket i många fall ändå kommer att få. Det gäller i synnerhet arrangemang som inte är gränsöverskridande. Enligt FAR bör förslaget utformas så att det är proportionellt mot att syftet i princip är begränsat till en tidsmässig vinst för Skatteverket att så tidigt som möjligt få informationer om nya aggressiva skatteupplag och i andra hand för verket att få en uppfattning om hur vanliga vissa arrangemang är.

Förslaget innebär mycket kraftiga pålagor för skatterådgivare och företag. Trots det saknas en konkret beskrivning av hur informationen ska användas. FAR anser att det först bör bestämmas hur informationen ska användas och därefter utforma hur rapporteringen ska göras.

I kap. 8 och på s. 166 ff. beskrivs de sätt som Skatteverket för närvarande har till förfogande för att få uppgifter om skatteplanering. Dessa är framför allt information i inlämnade deklarerationer (och i begränsad utsträckning kontrolluppgifter), förhandsbesked, frågor från skattskyldiga, uppgifter från kontrollverksamheten, internationell samverkan, omvärldsanalys, information via lagstiftningen om penningtvätt, land-för-land-rapporter, det automatiska informationsutbytet inom EU – som inkluderar utländska förhandsavgöranden med internationell anknytning – och prissättningsbesked.

Skatteverket framförde i utredningen att myndigheten behöver genomföra utredningar för att få ett fullständigt bedömningsunderlag och att det är svårt för myndigheten att på ett tidigt stadium uppskatta utbredningen av ett upplägg för att kunna vidta lämpliga motåtgärder.

FAR anser att Skatteverket redan för närvarande är väl försett med resurser och lagstiftning som ger möjligheter att få fram omfattande information. FAR anser att de administrativa bördor och sanktioner som förslaget innebär inte är proportionella i förhållande till Skatteverkets intresse av ytterligare information. Det är vidare tveksamt om de uppgifter som kommer att lämnas kan innebära att åtgärder sätts in med den snabbhet som Skatteverket antyder.

Avgifterna är att betrakta som en sanktion för brott. Det gör att rättssäkerheten är mycket viktig. Utredningen har inte lyckats i denna del. Konflikter mellan den föreslagna upplysningsskyldigheten och den informationsskyldighet som redan finns måste undanröjas. Definitioner av centrala begrepp och andra gränsdragningar måste vara klart beskrivna i lagtext och kan inte överlämnas till rättstillämpning eller tillämpningsinformation på Skatteverkets hemsida.

Direktivet och lagförslagen är medvetet vagt skrivna och öppnar därför för olika tolkningar.

FAR redogör nedan för hur förslagets olika delar bör tolkas snarare än hur de bör formuleras.

Särskilt om upplysningsskyldighet för arrangemang som inte är gränsöverskridande

Experterna Katarina Bartels, Richard Hellenius, Magnus Larsson och Börje Leidhammar har i ett särskilt yttrande motiverat varför en upplysningsskyldighet inte bör införas för arrangemang som inte är gränsöverskridande. FAR delar de synpunkter som framförs i det särskilda yttrandet.

Utöver de möjligheter Skatteverket redan har att få information, se ovan, pekar experterna också på att skatteflyktlagen och möjligheten till stopplagstiftning ger Skatteverket och lagstiftaren kraftfulla verktyg att snabbt ändra på skatteregler som möjliggör oönskad skatteplanering. Även BEPS-projektet i övrigt ger sådana möjligheter.

Utredningen uppskattar (s. 87) att skattebortfallet till följd av aggressiv skatteplanering uppgår till fyra procent av skatten på företagsvinster. Enligt statens årsredovisning för 2017 uppgick den skatten till 122 miljarder kronor. 4 procent av detta är knappt 5 miljarder kronor eller 0,46 procent av statens totala intäkter. Uppskattningen är gjord utifrån internationell aggressiv skatteplanering, läs amerikanska storbolag särskilt inom tech. industrin, Irland, Karibien m.m. som hemvistländer i olika internationella koncernstrukturer. Sambanden med och relevansen för Sverige är tveksam.

Även om procentsatsen för skattebortfallet är korrekt, vilket FAR är mycket tveksam till, är de ökade skatteintäkter som utredningen vill uppnå med förslaget relativt små i statsfinansiellt hänseende. Till detta kommer att den absoluta merparten av det som utredningen benämner aggressiv skatteplanering torde vara av gränsöverskridande karaktär. Utredningen (s. 340) gör inte själv någon uppskattning av om förslaget leder till ökade skatteintäkter. Den skriver, närmast friskrivande, att siffrorna endast är en uppskattning och att beloppet kan vara både högre och lägre. Det är oacceptabelt att en så omfattande och ingripande lagstiftning sätts igång på så lös grund.

FAR gör bedömningen att kostnaden för företagen, skattskyldiga och Skatteverket sannolikt vida kommer att överstiga den statsfinansiella nyttan. Redan på denna grund saknas anledning att införliva direktivet utöver den tvingande miniminivån.

Utredningens motivering (s. 169 ff.) om behovet av uppgiftsskyldighet för svenska arrangemang är inte övertygande. Den tidsmässiga fördelen för Skatteverket påpekas på flera ställen, men som experterna påpekar, får denna i stort sett anses vara en chimär då det i själva verket är fråga om en tidsvinst på några månader som högst, vilket är en kort tid i skattesammanhang.

Beträffande möjligheten till förbättrad skattekontroll anser utredningen att Skatteverket alltjämt kommer att behöva lägga ned ett betydande arbete på att identifiera ”intressanta upplägg”. Förslaget löser alltså inte de angivna problemen.

Utredningen pekar också på möjligheten till tidigare lagändringar om information kommer in tidigare. FAR är ytterst tveksam till att anmälningar ensamt kan utgöra underlag för lagändringar. FAR anser inte heller att regleringen ska vara avsedd att utgöra statistiskt underlag för Skatteverket. Vad avser inhemska upplysningar devalveras Skatteverkets roll om man inte klarar sin kontrolluppgift utan upplysningar från skattskyldiga.

Utredningen (s. 342) pekar på att vissa revisionsbyråer, främst mindre, kan komma att undantas från rapporteringsplikt eftersom de skattemässiga effekterna av arrangemangen bedöms vara en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen enligt 14 § i föreslagna RAL. Samtidigt kan utredningen inte peka på ett enda arrangemang (s. 242 ff. och 372 f) där den föreslagna regeln skulle kunna bli tillämplig.

FAR befarar att den föreslagna regeln utan ytterligare förtydliganden inte kommer att få något genomslag utan att revisorer, redovisningskonsulter och liknande rådgivare för säkerhets skull kommer att behöva lämna in ett stort antal anmälningar som kommer att sakna intresse utifrån lagstiftningens syfte.

Det framgår på flera ställen att Skatteverket inte bara vill få reda på existensen av aggressiva arrangemang utan även att få reda på hur vanliga vissa typer av arrangemang är. FAR konstaterar att DAC 6 inte har ett sådant syfte utan är inriktat på arrangemangen som sådana och hur de är konstruerade. Föreslagna 33b:2 SFL nämner inte heller statistik. Det är inte heller lätt att förstå hur intresset av att få statistik kan förenas med sanktioner på upp till en halv miljon kronor.

Skatteverket publicerar sedan 2006 så kallade skatteupplägg på sin hemsida. Detta har resulterat i att man har beskrivit sex olika förfaranden under tretton års tid. Några av dessa har resulterat i lagändringar, några har förklarats utgöra skatteflykt enligt skatteflyktslagen och något har godtagits efter domstolsprövning. Det är osäkert om samtliga dessa ”upplägg” faller in under de föreslagna kännetecknen för vad som utgör ett arrangemang. Det ringa antalet fall pekar enligt FAR med styrka för att någon upplysningsskyldighet för svenska arrangemang inte är nödvändig ur fiskal synpunkt.

Under alla omständigheter anser FAR att man kan börja med att införa regler för gränsöverskridande arrangemang och efter ett par år utvärdera om det kan vara motiverat att utöka dessa.

Lagstiftningstekniken

FAR anser att lagstiftningen i sin helhet bör införas i SFL. Dessutom bör terminologin göras enhetlig.

Utredningen föreslår en särskild lag med definitioner (RAL) samtidigt som reglerna om förfarandet och sanktionerna ska ligga i SFL. Dessutom används begreppet rapporteringsplikt i RAL medan begreppet upplysningsskyldighet används i de föreslagna ändringarna i SFL. FAR anser att detta angreppssätt är onödigt komplicerat och gör det rörigt. Hela lagstiftningen borde istället ligga i SFL.

Kap. 11.1. Ett nytt regelverk införs.

FAR noterar att här refereras konsekvensanalysen i kap. 20 vad avser kostnader, se nedan, och osäkra effekter. Därtill framgår att regelverket kommer att upplevas som vagt och oklart och träffa situationer utan intresse för Skatteverket. Det bör i den inhemska delen prövas på nytt när viss tid har gått.

FAR får intrycket av att utredningen inte tror på sitt förslag, att utredningen menar att det inte bör införas i de delar detta inte föreskrivs av EU-direktivet.

Kap. 11.5. Vilka personer som ska lämna vilka uppgifter

FAR anser att regeringen i den fortsatta beredningen bör analysera huruvida tystnadsplikten för advokater kan få en skadlig inverkan på konkurrensen mellan olika rådgivare.

Advokater föreslås inte behöva lämna uppgift i den mån detta står i strid mot tystnadsplikten. Det innebär att en advokat i vissa fall endast behöver rapportera vilket kännetecken som är tillämpligt på ett arrangemang. FAR anser att det ur konkurrenssynpunkt är viktigt att reglerna så långt möjligt är neutrala för samtliga kategorier av rådgivare. Utredningen tar inte upp konkurrensneutraliteten i konsekvensanalysen, vilket är en brist. FAR:s etiska regler innebär att ett rådgivningsuppdrag endast får antas om kunskapen om uppdragsförhållandet indikerar att tillämpliga lagar och regler samt relevanta yrkesetiska krav kommer att kunna uppfyllas.

Med tanke på sanktionssystemet är det mycket viktigt att ordningen mellan de upplysningsskyldiga är fullt klarlagd, vilka som ska redovisa vad när olika personer och rådgivare är inblandade.

Kap. 11.5.2. Definition av rådgivare, svensk rådgivare och användare

FAR anser att den subsidiära definitionen av rådgivare behöver förtydligas och snävas in.

Definitionen av den som är rådgivare i ett arrangemang är en av de mest centrala punkterna i förslaget. Enligt föreslagna 33b:8 andra punkten SFL avses med rådgivare enligt andra punkten även den som vet eller skäligen kan förväntas veta att denne har åtagit sig att, direkt eller genom andra personer, bidra till att utforma, marknadsföra, tillhandahålla eller organisera ett rapporteringspliktigt arrangemang. FAR anser att bestämmelsen behöver förtydligas för att inte riskera att i stort alla som befattar sig med ett arrangemang ska riskera att bli upplysningsskyldiga.

Paragrafen innehåller ett subjektivt rekvisit, ”vet eller skäligen kan förväntas veta”. Detta får enligt DAC 6 avgöras utifrån relevanta fakta och omständigheter och på grundval av de upplysningar som finns att tillgå och den relevanta sakkunskap och förståelse som krävs för att tillhandahålla sådana tjänster. Direktivet synes vidare innehålla en tanke som tangerar en omvänd bevisbörd genom formuleringen om att rådgivaren får förebringa motbevisning mot att denne ska ha känt till eller bort ha känt till.

I specialmotiveringen (s. 396) sägs att bestämmelserna inte blir tillämpliga enbart för att någon har diskuterat en fråga med någon annan, eller för att någon har tillfrågats om vad gällande rätt innebär i ett visst avseende. Inte heller är en konsult som enbart svarar på en fråga om gällande rätt utan att känna till i vilket syfte svaret ska användas att se som rådgivare. Detta antyder något om hur omfattande upplysningsskyldigheten kan tänkas vara. Det kan vidare konstateras att rådgivaren inte har någon utredningsskyldighet om en ställd fråga är en del i ett rapporteringspliktigt arrangemang, vilket framgår motsatsvis av föreslagna 33b:20 SFL. Det samma sade EU-kommissionen vid möte i Working Party IV – Direct Taxation den 24 september 2018.

I specialmotiveringen s. 405 sägs dock att i vart fall rådgivare enligt föreslagna 33b:8 första punkten SFL ska vidta ”rimliga åtgärder”. Enligt FAR saknar skrivningen täckning i lagtexten.

FAR konstaterar att utredningen vill avgränsa begreppet rådgivare på flera punkter, men befarar att dessa avgränsningar inte kommer att få genomslag i tillämpningen. FAR anser att lagtexten 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 har en aktiv roll i att det tillhandahålls.

Kap. 11.6.2. Begreppet arrangemang

FAR anser att begreppet arrangemang måste definieras i lagtexten.

Utredningen förslår ingen definition av begreppet arrangemang. FAR anser att detta är en mycket allvarlig brist. Begreppet är helt okänt i svenskt skattesammanhang. Utredningen åberopar Europeiska kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering (2012/772/EU) där man definierar ”arrangemang” som de transaktionerna m.m. (s. 209) som den skattskyldige vidtar för att komma i åtnjutande av skattefördelar. Utredningens slutsats är att tröskeln för vad som kan anses som ett arrangemang är mycket låg. Begreppet arrangemang torde dock vara bredare och mer vagt än begreppet transaktioner. Även muntliga råd bör enligt utredningen kunna omfattas av begreppet. Vidare måste klargöras när ett arrangemang ska anses gränsöverskridande. Ett av många delar i ett arrangemang kan vara internationellt utan att den delen på något sätt påverkar skatteutfallet av arrangemanget. Det bör då inte anses vara gränsöverskridande. En rimlig tolkning av begreppet arrangemang torde enligt utredningens mening dock kräva att någon viss grad av konkretion måste uppnås för att det ska röra sig om ett arrangemang.

I OECD:s modellregler av den 8 mars 2018 för obligatoriskt lämnande av upplysningar för att ta itu med arrangemang för att undvika att omfattas av OECD:s Common Reporting Standards, CRS för automatiskt utbyte om upplysningar om finansiella konton och för att skapa icke-transparenta utländska ägarstrukturer sägs att begreppet ”includes an agreement, scheme, plan or understanding..., and includes *all the steps and transactions* (FAR:s kurs.) that bring it into effect.” Vad gäller anpassade arrangemang anser FAR att detta innebär att samtliga steg ska framgå och att dessa steg ska vara anpassade till det aktuella fallet vad avser tidpunkter, belopp osv.

Utredningen drar på s. 210 slutsatsen att tröskeln för vad som kan anses som ett arrangemang är mycket låg. Begreppet torde vara bredare och mer vagt än begreppet transaktioner. Det torde inte heller krävas någon viss ”verkshöjd” eller grad av komplexitet för att ett arrangemang ska vara för handen. Även muntliga råd bör kunna omfattas av begreppet. Denna slutsats är inte i linje med OECD:s uppfattning.

I specialmotiveringen (s. 394) sägs däremot att det ska finnas ett i princip fullständigt beslutsunderlag för att ett arrangemang ska anses ha tillhandahållits. Detta är i linje med OECD:s regler 8 mars 2018.

Uttalandena är till synes motsägelsefulla vilket beror på att utredningen, enligt FAR:s uppfattning, varken definierar begreppen ”arrangemang” och ”tillhandahållande” eller deras förhållande till varandra på ett begripligt sätt. Begreppet arrangemang måste uttryckligen i lagtext tolkas i linje med OECD:s uppfattning.

FAR tolkar utredningens uttalanden som att man ska göra en skillnad mellan arrangemanget som sådant och den rådgivning som gör att arrangemanget blir rapporteringspliktigt. FAR finner det anmärkningsvärt att denna mycket viktiga distinktion endast framgår indirekt och bara om man jämför allmänmotiveringen och författningskommentaren.

Begreppet ”arrangemang” avser en skatteplaneringsteknik eller koncept som uppfyller något av kännetecknen i DAC 6 alt. 16–26 §§ i föreslagna RAL. FAR kan principiellt dela uppfattningen att ett sådant arrangemang kan beskrivas muntligen. Som exempel kan nämnas att en skattekonsult på ett möte nämner att Nederländerna har en innovation box-regim, något som faller in under föreslagna 22 § RAL. Ett sådant omnämnande kan dock inte i sig innebära att någon rapporteringsplikt uppkommit. En rapport som endast innehåller att en skattekonsult nämnt den nederländska patent box-regimen skulle med rätta anses meningslös.

För att rapporteringsplikt ska uppstå krävs, utöver att det är fråga om ett arrangemang, att en rådgivare tillhandahåller arrangemanget eller att det implementeras av en användare. Som nämns ovan krävs ett i princip fullständigt beslutsunderlag för att så ska ske. Rapporteringsplikt uppstår när rådgivaren tillhandahåller ett sådant underlag. Först när användaren har tillhandahållits en stegplan eller motsvarande beskrivning med de steg som behövs (bolagsbildning, registreringar, osv.) för att kunna sätta upp exempelvis en innovation box i Nederländerna kan rapporteringsplikt uppstå.

Med tanke på att sanktionerna är av straffrättslig karaktär är det oerhört viktigt att det redan av lagtexten klart framgår vilka omständigheter som utlöser rapporteringsplikt. Att hänvisa till att Skatteverket kan publicera information på sin webbplats (s. 211) är oacceptabelt ur rättssäkerhetssynpunkt.

Utredningen anför på samma sida att en svensk definition kan komma att stå i strid med direktivet. Risken för att en klarläggande definition i svensk rätt skulle stå i strid med direktivet får dock ses som närmast försumbar. Vikten av ett förutsebart och rättssäkert regelverk väger dessutom betydligt tyngre än denna närmast teoretiska risk.

Avsaknaden av definitioner i ett EU-direktiv kan inte heller ses som ett förbud mot att införa sådana i den nationella rätten, givetvis förutsatt att de inte strider mot direktivets ordalydelse eller syfte. Tvärtom följer det av EU-rätten att den nationella rätten ska fylla ut eventuella luckor i direktivet. FAR vill i detta sammanhang hänvisa till att EU-kommissionen vid möte i Working Party IV – Direct Taxation den 24 september 2018 framhöll att medlemsstaterna är fria att definiera begreppet arrangemang så länge det inte begränsar direktivets omfattning. FAR anser att Sverige ska utnyttja denna möjlighet.

Den föreslagna lagtexten och direktivet synes vidare utgå från standardiserade arrangemang, något som är mycket ovanligt i Sverige. Bestämmandet av den kritiska tidpunkten för rapporteringsskyldighetens uppkomst borde istället utgå från icke standardiserade arrangemang.

Bestämmandet av tidpunkten för rapporteringsskyldighetens inträde 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. Den behöver vidare kopplas till hur icke standardiserade arrangemang arbetas fram i praktiken.

Normalt sett ser gången för ett arrangemang som kan föranleda rapporteringsskyldighet ut som följer.

Från början finns en transaktion eller annat förhållande som ligger till grund för att det uppstått ett behov av arrangemanget, t.ex. vid förvärv av en verksamhet.

Inledningsvis görs en utredning av målet med arrangemanget och de alternativ som står till buds. Beskrivningarna i detta skede är alltid översiktliga och kan inte ligga till grund för ett genomförande.

I nästa skede bestäms vilket eller vilka alternativ man vill gå vidare med. Då görs en ”feasibility study” eller förstudie för att utröna om det finns praktiska möjligheter till ett genomförande och om det finns möjlighet att uppnå skattefördelar. Även om det kan förekomma, torde det tillhöra undantagen att rådgivningen i detta skede kan sägas vara tillgänglig för genomförande i direktivets mening.

Först därefter görs en konkret handlingsplan för genomförandet. Vid gränsöverskridande arrangemang inhämtas därefter rättsutlåtanden, förhandsavgöranden och liknande från berörda jurisdiktioner.

Enligt FAR:s uppfattning är det först efter detta skede som det går att hävda att arrangemanget kan anses tillhandahållit i den mening som avses i direktivet. En sådan tolkning står i överensstämmelse med utredningens uttalande i specialmotiveringen om att ett i princip fullständigt beslutsunderlag ska föreligga. I den mån skattefördelen är beroende av ett positivt förhandsavgörande eller liknande förfarande som vinner laga kraft bör 30-dagarsfristen börja löpa först efter den tidpunkten.

FAR anser att lagtexten vidare bör klargöra på ett tydligare sätt att det är arrangemanget som helhet som ska rapporteras och inte enskilda transaktioner och betalningar. Om vad som ska rapporteras får inte råda någon som helst osäkerhet. Notera att syftet är att få in upplysningar om aggressiva upplägg, inte kring enskildheter.

Kap. 11.6.5. Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang

En skatteförmån ska vara en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget för att detta ska vara rapporteringspliktigt.

Enligt utredningen föreslås att detta kriterium ska tolkas och tillämpas så att det avser huvudsaklig skattenytta. Med huvudsaklig anses i praxis omkring 30 procent. Detta stämmer inte med ordalydelsen. Med huvudsaklig bör avses minst 75 procent.

Kap. 11.6.6. Omvandling av inkomst

FAR anser att kännetecknet omvandling av inkomst måste avgränsas och förtydligas om en rapporteringsplikt för svenska förhållanden trots allt införs.

FAR anser att koncernbidrag och liknande dispositioner i bolagssektorn inte torde kunna medföra att kännetecknet blir tillämpligt då inkomsten inte omvandlas utan endast flyttas mellan olika subjekt. Så kallade paketeringar måste enligt FAR:s uppfattning anses utgöra ett sådant arrangemang som inte är rapporteringspliktigt enligt 14 § i föreslagna RAL. Vad gäller inhemska arrangemang torde kännetecknet i praktiken endast bli tillämpligt på mer avancerade former av 3:12-planering.

Om svensk rapporteringsplikt införs är det mycket viktigt att all sedvanlig 3:12-planering såsom löneuttag och så kallade trädabolag undantas från rapportering, se vidare FAR:s kommentarer till avsnitt 11.6.15.

Kap. 11.6.7. Användning av ett förvärvat bolags underskott

FAR anser att kännetecknet endast ska tillämpas på bolag som har förluster från tidigare år, dvs. i enlighet med definitionen i nationell rätt.

Detta är i överensstämmelse med hur begrepp brukar införlivas i nationell rätt. Eftersom underskott fastställs på årsbasis är detta också i överensstämmelse med direktivets lokution om att förlusterna ska vara hänförliga till tid före förvärvet.

FAR anser att regelverket kring förlustbolag (beloppsspärr, koncernbidragsspärr, skalbolag) redan är så strikt att det inte behövs rapporteringsplikt för svenska förhållanden.

17 § 1 p. i föreslagna RAL bör kompletteras med att företaget som förvärvas ska ha underskott.

Kap. 11.6.8-10. Standardiserade arrangemang, konfidentialitetsvillkor och ersättning kopplad till skatteförmånen

FAR har inga synpunkter på detta kännetecken.

Denna typ av arrangemang förekommer endast i begränsad utsträckning i Sverige. Ersättning kopplad till skatteförmånen är generellt sett tveksam från yrkesetisk synpunkt och får inte förekomma vid rådgivning till revisionskunder.

Kap. 11.6.11 Cirkulära transaktioner

Dessa arrangemang torde inte förekomma i Sverige. FAR har därför inga synpunkter.

Kap. 11.6.12. Gränsöverskridande betalningar m.m.

FAR anser att kännetecknet endast ska tillämpas vid direkta betalningar till en mottagare som uppfyller definitionen. Vid slussning uppstår därmed ingen rapporteringsplikt hos den svenska betalaren utan hos den som slussar betalningen vidare till det lågbeskattade subjektet.

Som framgår av FAR:s synpunkter på 11.6.2 ovan ska enskilda betalningar inte bli föremål för rapporteringsplikt.

FAR delar utredningens bedömning i författningskommentaren s. 382 att rapporteringsskyldighet inte uppstår om ett bolag med fast driftställe i ett land där dubbelbeskattning undanröjs genom avräkning gör värdeminskingsavdrag såväl i huvudkontorets som det fasta driftställets deklaration. EU-kommissionen hade samma uppfattning vid mötet i Working Party IV – Direct Taxation.

Kap. 11.6.13. Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton och verkligt huvudmannaskap

FAR har inga synpunkter i sak på detta kännetecken.

De förfaranden som kännetecknet omfattar torde till stor del vara otillåtna redan enligt gällande rätt. Det torde inte vara förenligt med de etiska riktlinjerna hos vare sig FAR eller andra svenska rådgivarorganisationer med rådgivning som direkt avser att minska transparens och undvika upplysningsskyldighet. De stora revisionsbyrånätverken har även egna etiska regler som förbjuder sådan rådgivning.

Föreslagna 25 § p. 2 RAL verkar ha blivit felformulerad. Föreslagen lydelse innebär rapporteringsskyldighet om inte såväl bolaget som samtliga huvudmän är hemmahörande i samma stat, vilket inte stämmer med direktivet och dessutom är opåkallat ur materiell synvinkel. Punkten borde istället utformas enligt följande:

2. 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.

Kap. 11.6.14. Internprissättning

FAR anser att kännetecknets räckvidd bör avgränsas och förtydligas i den fortsatta beredningen.

Rapporteringsplikten omfattar tre typer av arrangemang:

- Användning av unilaterala safe harbour-regler
- Överlåtelse av svårvärderade immateriella tillgångar
- Överföring av funktioner m.m. som innebär att överlåtarens vinst minskar med mer än 50 procent.

Reglerna har inga trösklar vilket innebär att även små transaktioner måste rapporteras. FAR ifrågasätter om det inte finns möjlighet enligt direktivet att sänka sanktionerna när den potentiella skattefordelen är blygsam. Detta torde i synnerhet gälla vid användning av safe harbour-regler.

Utredningen anser att det är svårt att ge vägledning och hänvisar till Skatteverket (s. 241). FAR anser inte att detta är acceptabelt då Skatteverket endast kan och får ge vägledning avseende gällande lagstiftning. Om Skatteverket får ge vägledning i en fråga där lagstiftaren inte vill ge besked innebär det att Skatteverket i praktiken ges lagstiftningsmakt, vilket inte är förenligt med legalitetsprincipen. Istället behöver oklara punkter analyseras och motiveras djupare i den fortsatta beredningen.

För att reglerna ska vara ändamålsenliga och någorlunda proportionerliga bör kännetecknet tillämpas restriktivt så att rapporteringsplikt endast uppkommer om det står klart att någon av de tre situationerna ovan är för handen.

FAR anser inte att rapporteringsplikt ska uppstå för transaktioner som görs i enlighet med en interpris-sättningspolicy enbart på den grunden att motparten finns i ett land som har safe harbour-regler och transaktionen faller in under safe harbour-regelns tillämpningsområde. Som exempel kan tas att koncernens globala internprissättningspolicy föreskriver en cost plus 5 procent för vissa koncerninterna tjänster och motpartslandet har en safe harbour-regel som har samma nivå. Rapportering ska då inte behöva ske.

FAR anser att kännetecknet istället ska förstås så att rapporteringsplikt endast uppstår i det fallet att företagen *avviker* från sina sedvanliga internprissättningsprinciper och istället tillämpar safe harbour-regeln. Detta följer också indirekt av att användningen av regeln ska ingå i ett arrangemang.

FAR konstaterar att OECD i Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations Unilaterala s. 205 anser att lätnader och undantag från dokumentationskrav och andra administrativa förenklingar inte utgör safe harbour-regler.

Vad gäller rapportering av svårvärderade immateriella tillgångar är det viktigt att det framgår att enbart immateriella tillgångar med ett potentiellt värde för den faktiska näringsverksamheten ska omfattas. Flyttningar av interna funktioner fångas upp av det tredje kännetecknet.

FAR konstaterar att den tredje situationen är beroende av om överlåtaren har en eller flera verksamhetsgrenar och genererar vinst. Om överlåtaren har en verksamhetsgren och denna överläts utomlands uppkommer rapporteringsplikt men om det finns vinstgivande verksamhetsgrenar som ligger kvar efter överlåtelsen behöver vinsten inte nödvändigtvis minska så mycket att rapporteringsplikt uppstår.

FAR önskar ett förtydligande om att årliga avstämningar och internprisjusteringar som görs i enlighet med en i materiellt hänseende oförändrad internprissättningspolicy inte omfattas av rapporteringsplikt.

Kap. 11.6.15. Undantag från rapporteringsplikt för vissa arrangemang som inte är gränsöverskridande

FAR anser att rapporteringsplikt för svenska arrangemang inte bör införas. I sådant fall behövs inte en undantagsregel. Förslaget visar i sig att det inte är nödvändigt att införa svensk rapporteringsplikt.

Om en svensk rapporteringsplikt ändå införs kommer denna bestämmelse att bli mycket viktig för FAR:s medlemmar.

Enligt FAR ska all sedvanlig rådgivning av det slag som medlemmarna tillhandahåller sina kunder i sitt dagliga arbete, dvs. okontroversiell och icke aggressiv skatteplanering, inte omfattas av rapporteringsplikt.

Utredningen hyser en ”förhoppning” att undantagsbestämmelsen får till följd att en stor del av annars rapporteringspliktiga arrangemang undantas från regelverkets tillämpningsområde. Det gör FAR också. Utredningen sätter sin tilltro till Skatteverket och olika näringsliv- och branschorganisationer att bistå Skatteverket med förslag på arrangemang som bör undantas. Detta framstår som mycket olämpligt, en lagstiftare bör ta sitt ansvar för en föreslagen reglering. Detta ansvar kan inte delegeras till kontrollmyndigheten och företagen själva.

FAR tillstyrker dock i sammanhanget att Skatteverket får utfärda föreskrifter om undantag och utgår från att arbetet med att ta fram dessa görs i samarbete med rådgivare och övrigt näringsliv. FAR förutsätter dock att undantaget ska kunna återopas även om Skatteverket inte har undantagit arrangemanget.

Det är en brist att utredningen inte tar upp några exempel på förfaranden som bör undantas. Detta är en allvarlig brist som behöver åtgärdas. FAR anser att det är viktigt att ge Skatteverkets vägledning i fråga om vilka typer av arrangemang som ska undantas. Trots allt väntas uppskattningsvis upp till 110 000 inhemska rapporter behöva lämnas årligen. Den närmare fördelningen av de totalt 165 000 rapporterna anges i utredningen. Detta antal visar hur orimlig den svenska implementeringen av DAC 6 föreslås bli.

Som framgår ovan är FAR:s bedömning att kännetecknen ska tillämpas restriktivt. Målet kan inte vara att åtgärder som ingår i den årliga planeringen för företag och företagare i samband med bokslut eller vinstdispositioner ska bli föremål för rapporteringsplikt. Inte heller bör vedertagen skatteplanering omfattas. Exempel på sådana åtgärder är:

- Planering av löneuttag och utdelningar för delägare i fåmansföretag
- Så kallade träda-bolag
- Koncernbidragsplanering
- Omläggning av privat sparande till ISK eller kapitalförsäkring
- Bolagspaketeringar
- Ett konventionellt beskattat bostadsföretag (oäkta bostadsföretag) som vidtar åtgärder för att bli ett privatbostadsföretag
- Investeringar i utländska specialfonder som inte omfattas av schablonintäkt enligt 42:43 IL.

Ett alternativ till en svensk inhemsk reglering är en aktivt utvecklad ”svarta-lista-publicering” av Skatteverket efter amerikansk förebild så som redovisas i kap. 2.

Kap. 11.7. Vilka uppgifter som ska lämnas

Formuleringarna om vilka uppgifter som ska lämnas är öppna för olika tolkningar och innehållet kommer dels att fastställas i en kommande förordning, dels att påverkas av EU:s rapporteringsplattform. FAR har därför inga synpunkter för närvarande.

Kap. 11.8. Undantag från skyldigheten att lämna vissa uppgifter

FAR tillstyrker att uppgifter endast behöver lämnas i den utsträckning den uppgiftsskyldige har kännedom om eller tillgång till uppgifterna vid den tidpunkt då uppgifter lämnas.

På s. 405 sägs dock att det kan krävas att rådgivaren vidtar ”rimliga åtgärder”. Det exempel som lämnas är att rådgivaren kan ställa frågor. Ett moderbolag kan vidare förväntas ha möjlighet att inhämta nödvändiga uppgifter från sitt dotterbolag. Dessa krav framgår inte av lagtexten.

En särskild problematik uppstår för rådgivare som arbetar inom internationella nätverk. Där förekommer ofta att man får frågor från rådgivare utanför EU. sådana frågor kan hänga samman med arrangemang som den svenska rådgivaren saknar kunskap om. I enlighet med vad som sägs på s. 396 bör frågor av denna typ inte kunna bli rapporteringspliktiga.

Kap. 11.9. Formkrav

FAR anser rapporteringsavgift inte ska utgå om en materiellt korrekt rapportering inte har skett på fastställt formulär.

Kap. 11.10. När uppgifterna ska lämnas

Se kommentaren till 11.6.2.

Kap. 12.2. Förhållandet till skyldigheten att lämna uppgifter i deklARATIONEN

FAR anser att anmälningar ska utgöra avstämningsmaterial för deklARATIONEN. FAR anser vidare att särskilda hänsyn behöver tas när regelverket ska samordnas med befintliga regler om uppgiftsskyldighet.

Utredningen anser att anmälningar inte ska utgöra sådana avstämningsuppgifter bl.a. då det som regel inte är möjligt att konstatera att en oriktig uppgift har lämnats i deklARATIONEN enbart genom tillgång till uppgifter som har lämnats om ett rapporteringspliktigt arrangemang. Utredningen påpekar på s. 260 att anmälan kan integreras i deklARATIONEN genom att bifogas denna.

FAR anser att det är onödigt att på detta sätt öka den administrativa bördan för information som Skatteverket ändå har tillgång till. Anmälningarna bör redan på denna grund anses utgöra avstämningsmaterial. Om uppgifterna är tillräckliga för att kunna läka en oriktig uppgift i deklARATIONEN eller väcka Skatteverkets utredningsskyldighet är en senare fråga som får avgöras i det enskilda fallet.

Som framgår av FAR:s kommentarer till kap. 14 kan upplysningsplikten i deklARATIONEN komma i konflikt med den föreslagna upplysningskyldigheten och medföra en risk för att varken rapportering eller deklARATIONSUPPLYSNING avseende ett arrangemang lämnas.

Kap. 13. Utredning och kontroll

FAR gör bedömningen att Skatteverkets möjligheter att göra riktade granskningar av upplysningskyldigheten i praktiken kommer att vara begränsad.

Utredningen föreslår inga särskilda bestämmelser för Skatteverkets kontrollverktyg enligt SFL mer än att upplysningskyldigheten ska omfattas av dessa. Det innebär bl.a. att Skatteverket kommer att få genomföra revisioner för att kontrollera upplysningskyldigheten.

Enligt FAR är det tveksamt om en så ingripande åtgärd som skatterevision inriktad enbart på rapporteringsplikt är en proportionerlig åtgärd eftersom rapporteringen inte ska läggas till grund för några beskattningsbeslut. På grund av att kontrollavgiften får anses utgöra en påföljd för brott torde den upplysningsskyldige inte heller vara skyldig att medverka vid en sådan revision.

Det kan i detta sammanhang också påpekas att Skatteverket som regel inte har rätt att granska skatteråd vid en skatterevision.

Kap. 14. Sanktioner

FAR anser att förslagen i denna del delvis är helt oproportionerliga och går långt i förhållande till syftet att ge Skatteverket tidig information om skatteplaneringsarrangemang.

Kontrollavgiften är av straffrättslig karaktär och har stora likheter med bl.a. skattetillägg. Det innebär att särskilda hänsyn behöver tas när regelverket ska samordnas med befintliga regler om uppgiftsskyldighet. Det bör också uppmärksammas att syftet med reglerna är att Skatteverket ska få information om arrangemangen. I synnerhet rapporteringsavgiftens storlek bör påverkas av om Skatteverket får kunskap om arrangemanget på annat sätt än genom föreskriven rapportering. Det gör bl.a. att det är nödvändigt att införa särskilda befrielsegrunder utöver de allmänna reglerna i 51 kap. SFL.

Kap. 14.1. En ny särskild avgift i form av en rapporteringsavgift införs

FAR avstyrker förslaget och anser att det behöver omarbetas i grunden i enlighet med vad som sägs nedan.

I och med att direktivet föreskriver att sanktioner ska införas kan troligen sanktionsavgifter inte undvikas. FAR kan dock inte se varför dessa sanktioner delvis ska vara på en nivå som ligger långt över de som finns för andra regler på skatteområdet.

FAR vill i likhet med utredningen framhålla att advokater och medlemmar i FAR står under disciplinär tillsyn och kan komma att påföras sanktioner från sina organisationer.

FAR delar utredningens bedömning (s. 274) att rapporteringsavgiften är en anklagelse för brott enligt Europakonventionen. Utredningen har dock inte fullt ut dragit konsekvenserna av detta förhållande. Syftet med rapporteringsplikten är en annan aspekt som noga måste beaktas.

Rätten till en rättvis rättegång innefattar en rätt att inte behöva belasta sig själv. En användare som upptäcker ett rapporteringspliktigt arrangemang vid upprättandet av sin inkomstdeklaration kan hamna i ett läge där ett öppet yrkande eller upplysning om arrangemanget kan utlösa en utredning om rapporteringsavgift. En rådgivare som upprättar en deklaration kan hamna i en liknande situation.

FAR anser att en särskild grund för nedsättning eller befrielse bör införas i de fall tillräckliga upplysningar om arrangemanget lämnas i inkomstdeklarationen för det år då arrangemanget genomförs.

Med hänsyn till syftet med regelverket bör ett arrangemang som blir föremål för en ansökan om förhandsbesked inte kunna utlösa rapporteringsplikt om ansökan innehåller samma information som en rapportering. Skatteverket får i sådant fall kunskap om arrangemanget och kan vidta lämpliga åtgärder.

FAR delar delvis utredningens slutsats att risken för dubbelbestraffning i regel torde vara begränsad. Frågan bör dock noga följas i den praktiska tillämpningen.

När ska rapporteringsavgift tas ut?

FAR avstyrker förslaget i nuvarande utformning. Så som förslaget ser ut nu skapar det incitament för att inte rapportera över huvud taget. Särskilt uppseendeväckande är förslaget att det inte finns någon möjlighet till nedsättning av avgiften vid ett korrekt uppgiftslämnande som kommit in för sent. Även en komplettering av en bristfällig anmälan, som kanske inte ens uppmärksammas av Skatteverket, kan innebära att kontrollavgift påförs.

Rapporteringsavgiften sägs ha ett tydligare avskräckande syfte än övriga sanktioner mot sent uppgiftslämnande. Utredningen föreslår att en andra rapporteringsavgift får tas ut om förseningen överstiger 60 dagar efter den inledande fristen om 30 dagar.

Ofullständiga eller felaktiga uppgifter i en anmälan kan i sig leda till rapporteringsavgift. I de senare fallen får själv rättelse ske men genom hänvisningen enbart till föreslagna 49c:3 SFL kan bestämmelsen tolkas som att detta endast gäller om rättelsen sker inom 30-dagarsfristen.

De flesta fall av missad rapportering kommer att upptäckas i samband med bokslutet eller deklARATIONEN. I dessa fall kommer tidsfristerna att ha överskridits så att det i praktiken bara kan bli aktuellt att påföra två rapporteringsavgifter.

Som ovan påpekats innebär rapporteringsavgiften i dess föreslagna utformning att det skapas incitament till att vare sig rapportera arrangemang eller lämna upplysning i deklARATIONEN. Målsättningen verkar delvis vara att införa sanktioner som ett slags sanktion mot skatteplaneringen i sig snarare än att verka för ett korrekt uppgiftslämnande.

FAR anser att sanktionssystemet, istället för utredningens förslag, bör bygga på följande principer.

Den andra rapporteringsavgiften saknar betydelse för att motivera uppgiftslämnande i rätt tid och bör inte införas i enlighet med förslaget.

En förseningsavgift bör införas för rapportering som inte kommer in i rätt tid. Denna bör vara lägre än rapporteringsavgiften vid helt utebliven rapportering. Jämförelse kan göras med sanktionssystemet vid utebliven deklARATIONEN där såväl skönstaxering som skattetillägg kan påföras men som också kan undanröjas om den enskilde lämnar deklARATIONEN, varefter endast förseningsavgift kan påföras. Eftersom syftet är att framtvunga ett korrekt uppgiftslämnande är det rimligt att förseningsavgiften är väsentligt lägre än rapporteringsavgiften.

Utredningen (s. 280) vill inte införa någon möjlighet till själv rättelse vid uteblivet uppgiftslämnande avseende ett rapporteringspliktigt arrangemang eftersom det skulle motverka syftet att Skatteverket ska få tidig information. Enligt FAR, leder det synsättet, tvärt emot intentionerna, istället till att några uppgifter inte kommer att lämnas vare sig som en rapportering enligt DAC 6 eller ett öppet yrkande i deklARATIONEN.

Enligt FAR ska en anmälan som innehåller oriktiga uppgifter kunna själv rättas på eget initiativ utan tidsbegränsning. Rapporteringsavgift ska inte heller kunna tas ut om den rapporteringsskyldige rättar uppgiften efter uppmaning från Skatteverket. Rapporteringsavgift ska enbart tas ut i de fall anmälan har så stora brister att den inte ens kan anses utgöra en anmälan i analogi med vad som gäller för bristfälliga deklARATIONER. Avgiften ska också kunna tas ut om en rapporteringsskyldig inte efterkommer en anmaning att lämna eller komplettera en anmälan.

Eftersom den kritiska tidpunkten för uppgiftsskyldigheten är när anmälan lämnas behöver den rapporteringsskyldige inte komplettera med uppgifter som blir kända först efter informationsinlämnandet.

FAR tillstyrker att rapporteringsavgift inte ska tas ut om en rådgivare inte upplyser en användare om dennes rapporteringsskyldighet (s. 280).

Till skillnad från utredningen anser FAR att rapporteringsavgift, av rättssäkerhetsskäl, ska prövas av förvaltningsdomstol i första instans, inte av Skatteverket.

Kap. 14.2. Rapporteringsavgiftens storlek

FAR anser att någon andra rapporteringsavgift inte ska införas. Den bör i vart fall begränsas till de fall där den rapporteringsskyldige inte efterkommer ett föreläggande om att lämna in eller komplettera en anmälan.

Sanktionerna ska enligt direktivet vara effektiva, proportionella och avskräckande. Enligt FAR:s bedömning innebär detta att sanktionerna ska likna sanktioner som finns på andra håll i skattesystemet. Hit räknas bl.a. förseningsavgift och underlåtelser vad gäller bestämmelserna om kassaregister och personalliggare. Den föreslagna andra rapporteringsavgiften ligger dock på en helt annan nivå.

Som framgår ovan bedömer FAR att de flesta fall av underlåten rapportering kommer att utlösa båda rapporteringsavgifterna. Det innebär att de flesta beslut om rapporteringsavgift kommer att avse två rapporteringsavgifter.

Genom FAR:s förslag undviks problematiken kring vitesförbudet (s. 276) då sanktionen kopplas till föreläggandet som sådant och inte till de uppgifter som ska lämnas.

FAR anser att samspelet mellan sanktionssystemets uppbyggnad och handläggningen behöver förbättras. Vid förseningsavgift för inkomstdeklARATION är det klart på förhand vilken dag som

deklarationen ska lämnas. Vid rapportering enligt den föreslagna lagstiftningen är Skatteverket normalt inte medvetet om arrangemanget innan anmälan kommer in.

Förslaget innebär att Skatteverket i varje enskilt fall kommer att först behöva utreda om rapporteringsavgift ska utgå på grund av för sent uppgiftslämnande och sedan om en eller två rapporteringsavgifter ska tas ut. Stora resurser kommer att behöva läggas på att fastställa olika tidpunkter istället för innehållet i anmälan. FAR anser att en anmälan ska presumeras ha kommit in i rätt tid.

Kap. 14.3. Befrielse från rapporteringsavgift

Enligt 49:10 3 SFL får skattetillägg inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt. FAR anser att det bör införas en motsvarande bestämmelse för rapporteringsavgift som utgår från värdet på arrangemanget. Eftersom bestämmelsen inte finns i 51 kap. SFL behöver utredningens förslag kompletteras.

Om det finns flera rådgivare behöver endast en av dem göra en anmälan, föreslagna 33b:13 SFL. Motsvarande regel gäller för användare. Enligt FAR ska inte heller någon rådgivare behöva anmäla om en användare har gjort det och vice versa.

Kap. 14.4. Förfarandefrågor

FAR anser att överklagandefristen för rapporteringsavgift bör uppgå till sex år då det kan komma fram omständigheter i exempelvis ett skattemål som gör att rapporteringsavgiften behöver omprövas. Rent principiellt bör tidsfrister i största möjliga utsträckning vara desamma för enskilda och myndigheter.

Kap. 20.4. Offentligfinansiella effekter

Som påpekats redan i inledningen kan utredningen inte peka på några konkreta öknings av skatteintäkterna genom förslaget. Redan av detta skäl saknas skäl att införa rapporteringsplikt för inhemska arrangemang.

Kap. 20. Konsekvensanalys.

Kapitlet visar på ett tydligt och väl beskrivet sätt att förslaget skjuter över målet. Utredningens förslag ska dock förstås mot bakgrund av direktiven 2017:38 av vilka framgår att utredningen ”ska analysera och redogöra för olika alternativ men lämna ett förslag på hur regler om informationsskyldighet skulle kunna utformas. Dessa ska utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas”.

För att inte komplicera reglerna föreslås ingen skillnad mellan inhemska och gränsöverskridande transaktioner. Detta leder till en kraftig överreglering vad avser inhemska transaktioner som inte kan anses motiverad. Detta beskrivs väl i konsekvensanalysen.

Omfattningen och räckvidden av förslaget måste noteras.

- Omkring 25 000 rådgivare av olika slag berörs.

- Skattskyldiga, juridiska personer, ägare, enskilda näringsidkare och privatpersoner. Så nämns t.ex. ägare till fåmansföretag och uttryckligen 132 000 svenska High Net Worth Individuals, dollarmiljonärer 2017. Utredningen anser det ”viktigt att lyfta fram att förslagen särskilt bedöms beröra dessa individer”.
- I konsekvensanalysen nämns även att förslagen kan bidra till ökad ekonomisk jämlikhet mellan män och kvinnor genom minskade möjligheter till aggressiv skatteplanering och skattefusk. FAR noterar detta utan vidare kommentar.
- 165 000 upplysningar väntas lämnas årligen varav 110 000 avseende inhemska transaktioner.
- Kostnaden uppgår till i vart fall 400 miljoner varav Skatteverket behöver ökade anslag med 170 mkr. Till detta kommer initiala kostnader för information om de nya reglerna.
- Vad avser inhemska upplägg är det främst kring inkomstomvandling som uppgifter ska lämnas.

Kap. 20.5.1. Rådgivare.

Utredningen beräknar att 12 700 företag av de drygt 23 000 som finns i aktuella branscher kommer att beröras av förslaget. FAR delar inte utredningens bedömning. I själva verket kommer samtliga företag att beröras. Anledningen till detta är för det första den sekundära definitionen av vem som är rådgivare. Även en liten advokat- eller redovisningsbyrå och liknande affärsrådgivare kan komma att bli rapporteringspliktiga om de skäligen kan förväntas veta att de medverkar till ett rapporteringspliktigt arrangemang. Samtliga företag kommer att behöva förhålla sig till regelverket och skapa processer för att fånga upp aktiviteter som kan föranleda upplysningsskyldighet.

Tidsåtgången om två timmar är sannolikt för lågt beräknad i och med att rapporteringsavgiften utlöses så snart anmälan innehåller brister i något hänseende. Dessutom kommer tidsåtgången att bli väsentligt högre för mindre byråer som endast måste rapportera vid enstaka tillfällen och därför inte har infört särskilda processer för inrapportering.

Vad gäller sättet kostnaden beräknats enbart utifrån rådgivarens lönekostnad är detta mycket missvisande. Tillväxtverkets Info 0696 avser beräkning av företagets interna lönekostnader och inte köp av främmande tjänster. Timarvodena för en skattekonsult eller annan rådgivare är betydligt högre än 1,84 gånger lönekostnaden. Kostnaden för företagen borde utgå från en genomsnittlig timkostnad för skatterådgivning, som kan beräknas till 2 000 kr i genomsnitt. Företagen kommer att stå för denna kostnad, antingen som en del i arvodet eller som en separat tjänst. Endast för det fåtal företag som kommer att rapportera helt på egen hand kan lönekostnaden vara relevant. En beräkning utifrån ett timarvode om 2 000 kr blir kostnaden 440 mkr istället för utredningens 150 mkr.

Utredningen uppskattar inte de initiala kostnaderna för företagen. Skatteverket beräknar sina engångskostnader till 110 mkr. Rådgivarnas kostnader kommer att uppgå till mångdubbelt större belopp.

FAR befarar att ett en inhemsk rapporteringsplikt kommer att innebära att många mindre rådgivare inte längre kommer att våga lämna någon skatterådgivning över huvud taget. Detta kommer att drabba särskilt de mindre företagen mycket negativt. Detta kommer i sin tur att leda till att kvaliteten i deklARATIONERNA kommer att försämrans, vilket kommer att påverka skatteintäkterna negativt. Det kommer också att bli svårare att rekrytera och behålla personal i denna för företagen så viktiga bransch. Det är särskilt allvarligt då det inte är avsikten att denna kategori ska drabbas av den nya regleringen.

Rapporteringsplikten är tänkt att drabba större företag och stora rådgivare men utredningens förslag innebär att det i själva verket är de mindre rådgivarna kommer att drabbas hårdast. För utredningen är det dock viktigare att rapporteringsplikten är densamma för stora och små företag, s. 351 f.

FAR kan inte annat än att kraftigt invända mot denna både orimliga och märkliga hållning.

FAR anser att de flesta av dessa mycket allvarliga effekter skulle kunna undanröjas om Sverige begränsar sig till att låta förslaget omfatta enbart gränsöverskridande arrangemang.

Sammantaget uppfattar FAR den utförliga konsekvensanalysen som ett sätt för utredningen att peka på att direktiven föreskriver att en inhemsk rapporteringsskyldighet ska föreslås men att utredaren själv är mycket tveksam därtill.

Konsekvenserna av det svenska förslaget ska även jämföras och ställas i relation till den internationella utblick som görs i kap. 5 i utredningen. Det gäller både antal lämnade upplysningar och att det inte på något ställe i utredningen framgår att något annat land infört, eller avser att införa, reglerna på nationell nivå.

Kap. 20.6. Påverkan på konkurrensförhållanden

Utredningen tar i detta avsnitt inte upp frågan huruvida den föreslagna lättningen i rapporteringsplikten för advokater kan påverka konkurrensen. FAR anser att detta är en brist som dock kan repareras i den fortsatta beredningen.

FAR

Karin Apelman, Generalsekreterare och VD, FAR

Johan Rippe, Ordförande FAR

Ärendet har beretts av FAR:s specialistgrupp för skatt med ordförande Markus Thaler, Auktoriserad Skatterådgivare FAR, och FAR:s styrgrupp för skatt med ordförande Joachim Agrell, Auktoriserad Skatterådgivare FAR.