

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm
fi.remissvar@regeringskansliet.se

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

Förvaltningsrättens inställning till förslagen i betänkandet

Förvaltningsrätten tillstyrker en reglering som grundar sig i 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 (DAC 6) införs, men avstyrker förslaget i de delar det går utöver vad som krävs enligt DAC 6.

Utgångspunkter m.m.

Förvaltningsrätten upplever att skattemålens sammansättning över tid har förändrats. Målen blir alltmer komplexa och mångfacetterade, bland annat som en spegling av samhällsutvecklingen men också beroende på att skattesystemet blir alltmer avancerat. I denna utveckling ligger en möjlighet för aktörer med tillräckliga ekonomiska resurser och kompetens att utnyttja effekter som kanske inte var avsedda under lagstiftningsarbetet och samtidigt undergräva statens indrivning av skatter. Svårigheterna för beskattningsmyndigheterna, utifrån förvaltningsrättens begränsade perspektiv, att freda skattebasen om utvecklingen fortsätter förefaller vara betydande, särskilt när det gäller gränsöverskridande transaktioner.

Sett i det ljuset finns det säkert ett behov av en sådan reglering som kommer till uttryck i DAC 6. Det kan inte heller uteslutas att en motsvarande reglering också behövs för rent inhemska arrangemang. Givetvis måste det dock vid införandet av en sådan reglering analyseras om utvidgningen av rapporteringsskyldigheten till att gälla även inhemska arrangemang är motiverad vid en jämförelse mellan skattebortfall och kostnader. Likaså måste regleringen uppfylla elementära krav bland annat vad gäller avgränsning så att tillämpningen kan bli rättssäker.

Såvitt kan utläsas har utredningen inte genomfört en tillräckligt noggrann analys av relationen mellan bortfallna skatteintäkter på grund av aktuella arrangemang

och kostnader för regleringen. Det behöver åtgärdas innan en lagstiftning, med den utformning utredningen förordar, kan bli aktuell.

Det vaga begreppet ”arrangemang” och den otydliga utformningen av kännetecknen leder till att regleringen kommer att träffa annat än det som vanligtvis karaktäriseras som ”aggressiv” skatteplanering. Låt vara att detta även gäller DAC 6 (s. 209 i betänkandet) men där finns begränsningen till gränsöverskridande transaktioner vilket innebär att den övervägande mängden av transaktioner eller ”arrangemang” inte kommer att träffas av rapporteringsskyldigheten. När tillämpningsområdet vidgas till inhemska arrangemang med de föreslagna kännetecknen riskerar nästan varje form av skatteplanering att omfattas. Det kan ifrågasättas om det är rimligt.

Förvaltningsrätten anser att rapporteringsskyldigheten bör begränsas till omfattningen av DAC 6. En fördjupad analys bör genomföras om rapporteringsskyldigheten ska utvidgas till att även gälla rent inhemska arrangemang, antingen nu eller i ett senare skede när rapporteringsskyldigheten för de gränsöverskridande transaktionerna tillämpats en tid. Det är bristerna i den föreslagna regleringen vad gäller de inhemska arrangemangen och avsaknaden av egentlig analys om det är proportionerligt att införa regleringen som medför att förvaltningsrätten på det föreliggande underlaget inte kan tillstyrka införandet av en sådan reglering i enlighet med utredningens förslag.

Vid remissarbetet har ett mycket stort antal frågetecken aktualiserats som inte besvaras i betänkandet. Det saknas utrymme att inom ramen för remissarbetet redogöra för alla frågeställningar som uppkommit. Förvaltningsrätten väljer att kommentera några frågeställningar nedan.

Avgränsningsproblematik

Förvaltningsrättens uppfattning att den föreslagna regleringen är behäftad med brister grundar sig främst i att många av de begrepp som används ska ges en vid tolkning och saknar konkret definition. Här lyfter förvaltningsrätten några exempel på sådana svårtolkade begrepp.

Begreppet ”arrangemang” har ingen ”verkshöjd” vilket innebär att även muntliga råd och förberedelser får uppfattas som rapporteringspliktiga. Genom att tröskeln föreslås vara så låg kommer tidpunkten för rapporteringsskyldighetens inträdande att ligga tidigt i processen. När den exakt inträder framstår som mycket svårt att säga. Även bevissvårigheterna torde bli betydande när rapporteringsskyldigheten förefaller inträda redan på ett intellektuellt stadium.

Begreppet har vidare ingen begränsning vad gäller graden av ”aggressivitet”. Begreppet ska tolkas så att det omfattar hela skalan från sådana upplägg som godtagits i praxis via det som kallas aggressiv skatteplanering till rent skattefusk.

Flera av de kännetecken som anges i 16–28 §§ den föreslagna lagen om rapporteringspliktiga arrangemang är generellt vaga och kan ges en mycket vid tolkning. Förvaltningsrätten väljer här att lyfta fram ett par exempel.

- Uttrycket ”omvandling av inkomst” i 16 §. I sin vidaste betydelse kan uttrycket avse något som är mycket vanligt och som i viss utsträckning också är accepterat av lagstiftaren. All den skatteplanering som omfattas av kännetecknet så som det är utformat kan inte vara avsedd för, eller vara av intresse för, rapportering. Kännetecknet behöver begränsas.
- Uttrycket ”i samband med förvärvet” i 17 §. Förvärv av företag kan innebära väldigt långa ledtider. Det kan röra sig om transaktioner som tar flera år, och uttrycket ”i samband med” kan leda till omfattande gränsdragningsproblem. Vilken koppling som krävs mellan förvärvet och den avvecklade verksamheten måste tydliggöras.
- Uttrycket ”standardiserade arrangemang” i 18 §. 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 accepterad av lagstiftaren. Kännetecknet behöver därför förtydligas.

Undantaget för inhemska arrangemang vars skattemässiga effekter är ”en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen” är avsett att begränsa tillämpningsområdet för inhemska arrangemang. Detta begrepp framstår dock i sig som svårtolkat och riskerar att leda till omfattande gränsdragningsfrågor.

Förvisso är även regelverket i DAC 6 vagt utformat, bland annat med syftet att fånga in så många upplägg som möjligt för att myndigheterna ska få kännedom om tidigare okända upplägg. Skillnaden mot de föreslagna reglerna om inhemska arrangemang är emellertid att DAC 6 endast gäller gränsöverskridande arrangemang, ett i sig själv avgränsat område. När även inhemska arrangemang ska omfattas har det vidgade tillämpningsområdet däremot ingen naturlig begränsning. Det kan därför ifrågasättas om samma skäl verkligen gör sig gällande i det förslag som utredningen förordar som DAC 6.

När det gäller de gränsöverskridande arrangemangen saknas det anledning, trots att förvaltningsrätten ser ett stort behov av tydliga definitioner i den föreslagna lagstiftningen, att införa en definition. Det finns ingen definition i den underliggande rättsakten och som utredningen påpekar vore det olyckligt om en definition kom att begränsa tillämpningsområdet för DAC 6 på ett otillåtet sätt. Det säger sig själv att det blir problematiskt att ha en definition på ett område som inte gäller på ett annat, avseende samma begrepp. Detta talar enligt

förvaltningsrättens mening för att endast rapporteringsskyldighet för gränsöverskridande arrangemang bör övervägas i nuläget.

Utredningen anger också att begreppen kan komma att fyllas ut genom tolkning och exempelvis vägledning på Skatteverkets hemsida. Enligt förvaltningsrättens mening är det mindre lämpligt att den myndighet som ska tillämpa reglerna också – indirekt – ges makten att definiera dem. Begreppen behöver, enligt förvaltningsrättens mening, definieras i lag eller att de i vart fall konkretiseras under lagstiftningsprocessen.

Rapporteringsavgiften

Med hänsyn till de frågeställningar som förvaltningsrätten lyfter nedan, bör utformningen av regler om rapporteringsavgift ses över innan sådana regler införs. Detta gäller rapporteringsavgift som hänför sig till både gränsöverskridande och inhemska arrangemang.

Konsekvenserna av rapporteringsavgiften är för enskilda större än vad som gäller för andra särskilda avgifter. De föreslagna reglerna om rapporteringspliktiga arrangemang medför, med den utformning utredningen förordar, omfattande avgränsningsproblematik. De föreslagna reglerna om rapporteringsavgift medför ytterligare gränsdragningsfrågor. Beslut om rapporteringsavgift bör därför fattas av domstol.

När det gäller beslut om skattetillägg eller förseningsavgift är utgångspunkten för bedömningen uppgifter som lämnats eller inte lämnats i en deklaration. Besluten fattas också som regel i ett sammanhang med beslut om beskattningen. Rapporteringsavgiften är till skillnad från skattetillägg och förseningsavgift ett skilt förfarande från deklaraionsinlämningen. Effektivitetsvinsterna bör inte vara lika betydande som är fallet med skattetillägg och förseningsavgift. Effektivitet är därför inte ett hållbart argument för att beslut inte ska fattas av domstol som första instans.

Utredningen anger bland annat att Skatteverket måste kunna göra det mycket sannolikt att en överträdelse skett för att en avgift ska kunna påföras. I det föreslagna kapitlet 49 c SFL saknas dock någon bestämmelse som anger att ett högre beviskrav gäller än det som brukar anses som det normala för skatteprocessen, ”sannolikt”. Detta är anmärkningsvärt särskilt vad gäller bestämmelsen om att avgift ska tas ut för uppgifter som lämnats men som är ofullständiga eller felaktiga. När det gäller skattetillägg vid oriktig uppgift anges att det ska ”klart framgå” att en uppgift är felaktig. Avsaknaden av någon liknande formulering i det föreslagna 49 c kap. SFL riskerar att leda till att beviskravet ”sannolikt” kommer att tillämpas, vilket framstår som mindre lämpligt med tanke på konsekvenserna av ofullständig rapportering. Om ett förhöjt beviskrav ska gälla bör detta förtydligas genom att en formulering

motsvarande det som gäller för skattetillägg, jfr 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), tillförs de föreslagna reglerna.

Effektivitet och proportionalitet

Förvaltningsrätten upplever att det saknas en tillräckligt noggrann analys av den förväntade effektiviteten och proportionaliteten av de föreslagna reglerna. Bland annat saknas det i utredningen en relevant analys av vilken effekt liknande regelverk som det föreslagna haft på skattebortfallet i de länder som tidigare infört någon form av rapporteringsskyldighet. Reglernas effektivitet mäts i stället utifrån hur antalet rapporter minskat eller ökat över tid, något som kan ha flera tänkbara orsaker, och kan ifrågasättas som ett relevant mått på de utländska regelverkens effektivitet.

Utredningen analyserar vilka aktörer som kommer att få ökade kostnader på grund av förslaget, vilken typ av kostnader det kommer att röra sig om och hur troliga de är. Någon egentlig beräkning görs dock inte, vare sig vad avser det allmänna eller användarna.

Anledningen till att någon beräkning inte görs för statsfinanserna anges vara att de skatteintäkter som årligen går förlorade är så svåra att uppskatta. Det är en självklarhet att en exakt beräkning knappast låter sig göras. Utredningen har valt att uppskatta skattebortfallet till fyra procent med utgångspunkt i det intervall om 4–10 procentenheter av bolagsskatterna som angetts i det s.k. BEPS-projektet (s. 87). Det ska understrykas att det är ett intervall, vilket utredningen själv anger, som gäller globalt och intervallet är behäftat med osäkerhet. Det kan enligt förvaltningsrättens mening inte anses vara acceptabelt att använda en så grov uppskattning som underlag för den omfattande och betungande reglering som utredningen föreslår. En närmare analys med utgångspunkt i svenska förhållanden behöver göras för att ställning ska kunna tas till om regleringen är proportionerlig. Bland annat måste det beaktas att Sverige har en förhållandevis låg bolagsbeskattning jämfört med de länder som tas upp i utredningen. Det ska i det sammanhanget också framhållas att Sverige, i ett globalt perspektiv, kännetecknas av en förhållandevis sofistikerad skattelagstiftning och en effektiv beskattningsmyndighet.

När det gäller beräkningen av de administrativa kostnaderna för rapportering hos skatterådgivningsföretagen finns vidare anledning att misstänka att den är underskattad. Den vaga utformningen av begrepp den förslagna regleringen i förening med den strikta sanktionsavgiften kan mycket väl leda till att ett större antal rapporter kommer att lämnas än vad utredningen räknar med. Det finns en överhängande risk att de rapporteringsskyldiga överrapporterar inför risken att drabbas av en tämligen allvarlig rapporteringsavgift.

Övriga effekter

En positiv effekt av de föreslagna reglerna som utredningen antar är att de kommer att minska de stora företagens incitament till aggressiv skatteplanering vilket i sin tur kommer att leda till bättre konkurrensvillkor för de små och medelstora företagen. Detta är dock inte givet. En annan utveckling man skulle kunna tänka sig är att marknaden för aggressiv skatteplanering flyttar över i det dolda och att konkurrensen snedvrids ytterligare.

Det finns därtill en risk att råd som kan tolkas som rapporteringspliktiga söks hos oseriösa aktörer i stället för hos kvalificerade skatterådgivare. Särskilt som de seriösa aktörerna inte kommer att vilja ta risken att underlåta rapportering med anledning av sanktionsavgiften. De föreslagna reglerna skulle därför kunna gynna skatterådgivare som agerar i det dolda eller som har en lägre kompetens. Det behöver utredas ytterligare vad de föreslagna reglerna innebär för konkurrensen och kvaliteten i skatterådgivningsbranschen.

Detta yttrande har beslutats av chefsrådmannen Ann-Louise Björnsson och rådmannen Henric Dunnington. Föredragande har varit föredragande juristen Ingrid Drottz.

Ann-Louise Björnsson

/ Ingrid Drottz