

Finansdepartementet  
Skatte- och tullavdelningen  
103 33 Stockholm

Dnr: Fi 2019/00102/S3

Stockholm, 2019-04-10

## Remissyttrande

### **Remiss av betänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang SOU 2018:91**

#### Sammanfattande inställning

Näringslivets Skattedelegations (NSD) inställning till förslagen i betänkandet kan i korthet sammanfattas på följande sätt:

- Förslaget att införa en ny uppgiftsskyldighet avseende inhemska arrangemang avstyrks. Sverige bör genomföra direktiv (EU) 2018/822 (DAC 6) med beaktande av grundläggande krav på tydlighet och förutsebarhet i lagstiftningen.
- Lagförslaget strider mot proportionalitetsprincipen och legalitetsprincipen. Förslagen är vaga och ger upphov till betydande rättsosäkerhet och administrativ börda. I den del en ny uppgiftsskyldighet måste införas till följd av DAC 6 behövs en tydligare reglering, utformad med beaktande av svenska förhållanden, skattesystemets särart och de i Sverige redan långtgående uppgiftsskyldigheterna för skattskyldiga och andra.
- Det föreslagna regelverket är alltför otydligt och vagt för att kunna ligga till grund för sanktioner. Det saknas dessutom skäl att införa sanktionsavgifter i den storleksordning utredningen föreslår.
- Sanktionsavgifterna i kombination med osäkerhet om rapporteringspliktens omfattning kommer att leda till en omfattande överrapportering. Begreppet arrangemang avgränsas inte av utredningen vilket gör det omöjligt att utläsa när rapportering förväntas ske på transaktionsbasis. En stor gränsöverskridande koncern kan ha upp emot tre miljoner koncerninterna transaktioner årligen varav de flesta involverar något EU-land. Det kan ställas i relation till utredningens uppskattning av det totala antalet inrapporterade arrangemang per år på 110 000 stycken.

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare \* Föreningen Svenskt Näringsliv \* Svensk Industriförening  
Svenska Bankföreningen \* Svensk Försäkring \* Fastighetsägarna Sverige**

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S

### S K A T T E -

### D E L E G A T I O N

- I konsekvensanalysen är i synnerhet konsekvenserna för användare och interna rådgivare inte tillräckligt belysta. Kostnaderna för uppgiftsskyldiga att efterleva ett regelverk vars innebörd är föremål för betydande osäkerhet är underskattade. Något stöd för att kostnaderna kan motiveras av ökade skatteintäkter i motsvarande utsträckning redovisas inte.

NSD ansluter sig därutöver till vad som anförs i det särskilda yttrande som bilagts betänkandet. Vår inställning och synpunkter på utredningens förslag och bedömningar utvecklas vidare nedan.

#### Kort bakgrund och sammanfattning av utredningens förslag

Utredningen har haft i uppdrag att se över möjligheten att införa en skyldighet för bl.a. skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg. Syftet är att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande. Enligt direktiven skulle utredningen bl.a. analysera om en informationsskyldighet för skatterådgivare skulle kunna utgöra ett komplement till den befintliga uppgiftsskyldigheten och Skatteverkets kontrollverksamhet. Utredningen fick i uppdrag att titta på olika alternativ samt lämna förslag på författningsreglering. Reglerna skulle utformas så att även gränsöverskridande skatteupplägg träffas.

Uppdraget baserades i stor utsträckning på rekommendationerna i OECD:s rapport "Mandatory Disclosure Rules ACTION 12:2015 Final Report", som även innehåller en modell för hur en informationsskyldighet för skatterådgivare kan utformas. Sedermera, efter det att utredningens arbete påbörjats, antogs rådets direktiv (EU) 2018/822 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang (DAC 6). Direktivet innebär en skyldighet för medlemsstaterna att införa regler om informationsskyldighet avseende vissa gränsöverskridande arrangemang.

Utredningen föreslår att en uppgiftsskyldighet ska införas avseende sådana gränsöverskridande arrangemang som uppvisar något av de kännetecken som anges i DAC 6. I fråga om några av dessa kännetecken krävs att en skatteförmån ska vara den viktigaste eller en av de viktigaste fördelarna med arrangemanget. Utredningen föreslår därutöver att det införs en uppgiftsskyldighet även för icke-gränsöverskridande arrangemang. Den uppgiftsskyldigheten ska inte omfatta arrangemang som är en direkt och förutsebar följd av lagstiftningen.

Uppgiftsskyldigheten föreslås i första hand omfatta svenska rådgivare. Om det inte finns någon rådgivare, eller om rådgivaren omfattas av tystnadsplikten för advokater eller motsvarande i en annan medlemsstat, ska användaren vara uppgiftsskyldig. Uppgifterna ska lämnas till Skatteverket. Uppgifter behöver i vissa fall inte lämnas till Skatteverket om de redan har lämnats till en behörig myndighet i en annan medlemsstat. Rapportering ska ske senast 30 dagar efter det att arrangemanget gjordes tillgängligt eller att det första steget i genomförandet av arrangemanget togs. Om uppgifterna inte lämnas i rätt tid eller om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs föreslår utredningen att en rapporteringsavgift ska tas ut. Den högsta avgiften föreslås uppgå till 250 000 för användare och 500 000 för rådgivare.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2020. Uppgifter om gränsöverskridande arrangemang där det första steget genomförts mellan den 25 juni 2018 och den 30 juni 2020 ska lämnas senast den 31 augusti 2020.

Förslagen är oproportionerliga med hänsyn till regleringsbehovet

Syftet med regleringen är att skattemyndigheterna på ett tidigt stadium ska få kännedom om det som utredningen benämner aggressiv skatteplanering. NSD anser inte att utredningen har visat att problemet med sådan aggressiv skatteplanering i Sverige är av en sådan omfattning att regleringen är motiverad. Redan tidigt i betänkandet konstaterar utredningen att skattebortfallet pga. aggressiv skatteplanering inte går att beräkna. Trots det uppskattar utredningen skattebortfallet till följd av gränsöverskridande arrangemang till fyra procent av skatten på företagsvinster. Uppskattningen baseras på de internationella beräkningar som gjorts av OECD inom ramen för BEPS-projektet och saknar koppling till svenska förhållanden. Mycket tyder på att siffran är grovt överskattad, bl.a. eftersom den inte är beräknad med beaktande av de långtgående förändringar i det internationella regelverket som skett under senare år. Även OECD konstaterar att dessa siffror är osäkra och bör användas med stor försiktighet.

Utredningen gör inte någon uppskattning av det skattebortfall som kan antas följa av inhemsk (ej gränsöverskridande) skatteplanering utan nöjer sig med att konstatera att det är "betydande" utan att redogöra för några skäl för påståendet. Uppskattningen på fyra procent av skatten på företagsvinster kan inte appliceras på inhemska arrangemang och kan därför inte heller användas som motiv för införande av informationsskyldighet för sådana arrangemang.

Den uppskattning av problemets omfattning som utredningen gör tar inte hänsyn till de redan långtgående skyldigheterna för skattskyldiga och andra att lämna uppgifter till Skatteverket. Inte heller presenteras någon egentlig analys av hur Skatteverkets kontrollverksamhet skulle förbättras av att den nuvarande uppgiftsskyldigheten utökas på det sätt som utredningen föreslår. Utredningen har inte hittat någon oberoende utvärdering som påvisar att införande av uppgiftsskyldighet i något av de länder utanför Sverige som genomfört ett liknande regelverk har lett till avsedda effekter. Den enda studie som det refereras till, genomförd av forskare på Oxforduniversitetet, drar slutsatsen att orsaken till observerbara effekter i form av minskat antal rapporterade arrangemang inte går att fastställa.

Enligt NSD:s uppfattning är den omfattande uppgiftsskyldighet som föreslås oproportionerlig mot bakgrund av de svaga motiv som framförts av utredningen. Problemet med att definiera vad som utgör aggressiv skatteplanering gör att den föreslagna uppgiftsskyldigheten i praktiken kommer att träffa väsentligt mycket bredare än vad regelverket ursprungligen syftar till. Erfarenheten av genomförandet av liknande regelverk i andra länder är dessutom oklar. Som utredningen själv konstaterar skulle kostnaderna för rapportering reduceras betydligt om uppgiftsskyldigheten begränsas till att endast omfatta gränsöverskridande arrangemang. NSD anser mot den bakgrunden att det är orimligt att utöka de krav som följer av DAC 6 till att även omfatta rent nationella arrangemang och ålägga rådgivare och skattskyldiga den ytterligare administrativa börda som detta innebär. Uppgiftsskyldigheten för vilka arrangemang som ska omfattas av rapporteringsplikt bör därför avgränsas till det som följer av direktivet.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Förslagen ger upphov till betydande rättsosäkerhet

Utredningen har bl.a. haft i uppdrag att analysera och redogöra för om informationsskyldigheten skulle kunna bidra till en ökad rättssäkerhet för skattskyldiga. Av betänkandet framgår att uppgiftsskyldigheten kan bidra till ökad rättssäkerhet på så sätt att förutsättningarna för ett tidigt agerande från Skatteverket genom tex. rättsliga ställningstaganden förbättras och därmed ökar även förutsebarheten. Med det konstaterandet upphör utredningens analys. De nya problem för rättssäkerheten som införandet av ett vagt oförutsägbart regelverk med oklara förutsättningar för sanktioner innebär är inte tillräckligt belysta av utredningen.

### *Begreppet arrangemang*

I den föreslagna lagen är det för rapporteringsplikten helt centrala begreppet arrangemang inte definierat. Redan här uppstår således en stor osäkerhet. I allmänmotivering ges en vägledning till begreppets innebörd genom bl.a. en beskrivning av den betydelse i vilket begreppet har använts i andra relevanta sammanhang. Utredningen nämner exempelvis "transaktioner, system, insatser, verksamheter, avtal, bidrag, överenskommelser, löften, åtaganden eller händelser" som begreppsmässig illustration. I kombination med den mycket vaga begreppsbeskrivningen drar utredningen dessutom slutsatsen att tröskeln för vad som kan anses som ett arrangemang är mycket låg. Hur begreppet ska avgränsas, dvs. vad som ska betraktas som ett enskilt arrangemang och därmed rapporteras separat och vad som ingår som en del i en större struktur, framgår inte heller. Sammantaget innebär detta att ett mycket stort antal transaktioner, beslut, händelser m.m. kan komma att definieras som ett arrangemang. Att i en stor gränsöverskridande organisation skapa rutiner och processer för att fånga upp, dokumentera och rapportera något som är så löst beskrivet framstår som en svår utmaning och kommer att bli mycket kostnadskrävande.

### *Kännetecken för rapporteringsplikt*

Utöver avsaknaden av definition av begreppet arrangemang är utredningens beskrivning av de kännetecken som ska utlösa rapporteringsplikt endast översiktlig. Utredaren konstaterar att direktivet är svårtolkat och att mycket kommer att överlämnas åt praxis. Bland utredningens exempel på arrangemang som kan omfattas av rapporteringsplikten ingår vanligt förekommande företeelser som beskattning av utdelningar och kapitalvinster i fåmansföretag samt aktier som läggs in i en kapitalförsäkring. I kombination med den vaga beskrivningen av kännetecknen signalerar detta att gränsen för rapporteringsplikt är lättpasserad. Den allmänt hållna framställningen av de kännetecken som rör internprissättning är särskilt problematisk med hänsyn till att detta kännetecken träffar ett mycket stort antal transaktioner, se vidare nedan. För större gränsöverskridande koncerner, där olika koncernfunktioner förlagts till dotterbolag i olika länder som utbyter tjänster med varandra, ger kännetecknet cirkulära transaktioner upphov till flera frågetecken. NSD anser att det är orimligt att företag i Sverige ska behöva bära kostnaden för att direktivet är svårtolkat och tvingas bygga system för inrapportering av uppgifter som praxis senare kan komma fram till inte behöver rapporteras. Att utredaren väljer att ta med även inhemska arrangemang förstärker orimligheten genom att det leder till ännu högre kostnader för företagen och deras kunder.

Den inskränkning av informationsskyldigheten som omfattar arrangemang med vissa kännetecken och som innebär att arrangemanget bara omfattas av rapporteringsplikt om en skatteförmån är en av de viktigaste fördelarna som kan förväntas av arrangemanget (kriteriet

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

om huvudsaklig nytta), tolkas av utredningen "inte som en särskilt hög tröskel". Det påpekas att kriteriet kan vara uppfyllt även om skatt bara är en av flera fördelar med ett arrangemang. Med den beskrivningen av kriteriet om huvudsaklig nytta kommer inskränkningen i praktiken få liten begränsande inverkan. Skatt är en faktor som tas med i avvägningen av många sådana affärsbeslut som involverar företeelser som faller inom utredningens beskrivning av vad som kan utgöra ett arrangemang. Den potentiellt uppgiftsskyldige ställs här inför oacceptabla gränsdragningsproblem.

### *Internprissättning*

NSD befarar att regelverket blir särskilt svårt och administrativt betungande att tillämpa i frågor som rör internprissättning. Här gäller inte heller kriteriet om huvudsaklig nytta. Utredningens beskrivning av de kännetecken för rapporteringsplikt som ska gälla på internprissättningsområdet är mycket generellt hållen och träffar många situationer som kan beskrivas som normala affärstransaktioner som inte är skattemässigt motiverade.

Många av de frågor som uppstått i diskussioner med NSD:s ledamöter rör tillämpningen av den s.k. safe harbour-regeln. Med hänsyn till att schablonprissättning är vanligt förekommande i många länder, exempelvis i fråga om räntor, kan rapporteringspliktens omfattning potentiellt bli mycket stor. Detta gäller särskilt om tillämpning av OECD:s Low Value Added Services och EUs Joint Transfer Pricing Forums s.k. 5%-regler ska anses utgöra safe harbour och föranleda rapportering. Även det kännetecken som beskriver svårvärderade immateriella tillgångar ger upphov till tolkningsproblem. Vad ska exempelvis anses vara tillförlitligt vid en bedömning av jämförbara transaktioner som använts som benchmark för prissättning av IP-relaterade licenser? Det kännetecken som träffar överföringar av funktioner, risker eller tillgångar tar av allt att döma sikte på omstruktureringar av verksamhet. Vad som utgör funktioner, risker och tillgångar är dock inte närmare beskrivet. Fråga om rapporteringsplikt kan exempelvis uppkomma vid flytt av personal eller försäljning av lager (tillgångar) via ett utländskt säljbolag. Ett kännetecken som baseras på förväntat resultat innan en omstrukturering är dessutom tveksamt, bl.a. eftersom det ställer höga krav på potentiellt uppgiftsskyldiga att dokumentera prognoser av resultateffekter av alla omstruktureringar på nivån legal enhet, för att fullgörandet av uppgiftsskyldigheten inte ska kunna ifrågasättas i efterhand.

Av betänkandet framgår inte vad som ska anses vara ett enskilt arrangemang i frågor om internprissättning eller om rapportering ska ske på transaktionsbasis eller inte. Utredningen anser att dessa bedömningar är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. De uppgiftsskyldiga lämnas därmed utan vägledning. Osäkerheten kan förväntas leda till en omfattande rapportering – en stor gränsöverskridande svensk koncern kan ha upp emot tre miljoner koncerninterna transaktioner årligen varav de flesta involverar något EU-land. Det kan ställas i relation till den uppskattning av det totala antalet inrapporterade arrangemang per år på 110 000 stycken som utredningen gör i konsekvensanalysen. För att inte Skatteverket ska bli överhopade med information och den administrativa bördan bli fullständigt ohållbar för de uppgiftsskyldiga behövs avgränsningar och förtydliganden. NSD anser att den transferprisdokumentation som finns tillgänglig, med information om både principer för prissättning och transaktioner, borde ge tillräcklig åtkomst för Skatteverket till de uppgifter det behöver. Transaktioner som prissätts med tillämpning av de principer och riktlinjer som framgår av OECD:s Transfer Pricing Guidelines borde inte omfattas av rapporteringsplikt.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

### *Cirkulära transaktioner*

Kännetecknet cirkulära transaktioner ger också upphov till frågetecknen om vilka koncerninterna transaktioner som är rapporteringspliktiga. I koncerner med verksamhet och funktioner i flera länder förekommer ofta att funktioner som IT och redovisning förläggs till koncerngemensamma servicebolag. Underlaget för fakturering från ett företag som utför redovisningstjänster till ett företag som utför IT-tjänster kan exempelvis innehålla kostnader för IT-tjänster från IT-företaget till redovisningsföretaget och tvärtom. In- och utfakturering neutraliserar varandra. Är detta att betrakta som cirkulära transaktioner? Ett liknande exempel är IT-tjänster som faktureras från flera koncernföretag till ett företag vars uppdrag är att samordna IT-funktionen i en koncern. IT-företaget fakturerar sedan ut samtliga underliggande kostnader till koncernföretagen utifrån användning, bland de företag som faktureras ingår de företag som levererat de underliggande IT-tjänsterna. I alla fallen rör det sig om koncerninterna fakturor till armlängdsmässiga priser som utfärdas av legala skäl och för att uppfylla internprissättningskrav. Trots detta finns det i utredningens förslag inget som uttryckligen undantar dessa fullt normala transaktioner från rapporteringsplikt. Även i fråga om cirkulära transaktioner skulle det underlätta med ett tydliggörande om att koncerninterna transaktioner som prissätts i enlighet med principerna i OECD:s Transfer Pricing Guidelines inte är rapporteringspliktiga arrangemang.

### *Överrapportering*

Sammantaget pekar både framställningen av vad som kan utgöra ett arrangemang och framställningen av kännetecknen för rapporteringsplikt på att utredningens syn på vad som omfattas av rapporteringsplikt är mycket vid och att även vanligt förekommande företeelser som inte på något sätt kan betecknas som aggressiv skatteplanering ska rapporteras. NSD befarar att den oklara och vida framställningen av vilka arrangemang som omfattas i kombination med de kännbara rapporteringsavgifter som utredningen föreslår kommer att leda till en omfattande överrapportering. Mycket av den information som kommer lämnas kan förväntas vara av begränsat intresse för Skatteverket. Överrapporteringen motsäger dessutom den inställning till insamlande av data som Skatteverket uttryckt i andra sammanhang, exempelvis inom ramen för Skatteverkets digitaliseringsprojekt. Risken för överrapportering skulle sannolikt minska betydligt om regelverket preciserades ytterligare och det infördes beloppsgränser för vad som ska rapporteras och inte.

### *Förutsebar följd av lagstiftningen?*

Vad gäller rent inhemska arrangemang föreslår utredningen ytterligare en inskränkning som innebär att arrangemang som är en direkt och förutsebar följd av lagstiftningen inte ska omfattas. NSD ställer sig dock frågande till hur detta kriterium ska tillämpas i praktiken. Hur ska den uppgiftsskyldige kunna förväntas skilja mellan vad som är en förutsebar följd av lagen och vad som inte är det om det inte på något sätt uttryckligen framgår? Frågetecknen indikerar att även detta villkor kan förväntas få begränsad betydelse.

### *Begreppet rådgivare*

Osäkerhet uppstår även vid identifieringen av vem eller vilka som ska anses vara rådgivare i fråga om ett specifikt arrangemang och därmed potentiellt vara uppgiftsskyldiga. Utredningen konstaterar att definitionen av begreppet förmedlare i DAC 6 är mycket vid och föreslår att begreppet rådgivare definieras på motsvarande sätt i svensk lag. I korthet föreslås en rådgivare definieras som någon som "utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang" eller någon som vet eller skäligen kan förväntas veta att den direkt eller indirekt *bidragit till* att göra detta. I praktiken är det vanligt

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

förekommande att flera parter bidrar till utformning av sådana företeelser (transaktioner, system, insatser, verksamheter, avtal, bidrag, överenskommelser, löften, åtaganden, händelser m.m.) som kan komma att uppfylla definitionen av rapporteringspliktigt arrangemang. I gränsöverskridande koncerner kommer centrala koncernfunktioner (exempelvis skatteavdelningar, bolagsjurister, treasuryfunktioner) som involveras i frågor som har skattemässiga konsekvenser för koncernföretag i andra länder i många fall betraktas som rådgivare i förhållande till koncernföretagen och därmed bli uppgiftsskyldiga till Skatteverket. För att säkerställa korrekt hantering och undgå rapporteringsavgift kommer sådana större gränsöverskridande koncerner behöva införa system och processer för att kunna hantera regelverket, fånga upp den information som behövs, göra bedömningar och dokumentera arrangemang – oavsett om dessa i slutändan rapporteras av företaget eller inte.

Den vida definitionen kan även i många fall komma att omfatta banker, försäkringsföretag och andra aktörer på finansmarknaden som kan hävdas agera rådgivare genom att bidra till att utforma ett arrangemang genom exempelvis finansiering eller tillhandahållande av konton. NSD anser att frågan om eventuell uppgiftsskyldighet för banker måste förtydligas. Ska en bank som inom ramen för sedvanligt tillhandahållande av finansiella tjänster på normala kommersiella villkor förväntas känna till att exempelvis en betalning är ett led i ett rapporteringspliktigt arrangemang, utan att banken vare sig varit aktiv rådgivare eller marknadsfört arrangemanget?

I fall med flera rådgivare behöver uppgifter som redan lämnats in till Skatteverket, eller till skattemyndigheten i någon annan medlemsstat, inte lämnas. För att en rådgivare ska befrias från uppgiftsskyldigheten krävs dock enligt utredningens förslag att de uppgifter som lämnats av den uppgiftslämnande rådgivaren är korrekta och fullständiga. För att säkerställa att uppgiftsskyldigheten fullgjorts behöver därför samtliga inblandade rådgivare i praktiken antingen genomföra noggranna kontroller av de uppgifter som rapporterats eller, om hinder för detta föreligger pga. exempelvis sekretess, rapportera uppgifterna själv. Befrielsen från uppgiftsskyldighet kommer därmed de facto ha liten effekt på den administrativa bördan av regelverket.

### *Regelverket måste förtydligas och begränsas till det som följer av DAC 6*

NSD anser sammanfattningsvis att de negativa konsekvenser för rättssäkerheten som införandet av ett otydligt regelverk innebär överväger de eventuella fördelar i form av ökad förutsebarhet som motiverar införandet av regelverket. Vid en samlad prövning kommer därmed rättssäkerheten för såväl skattskyldiga som rådgivare försämrats om förslagen införs. I den fortsatta beredningen bör detta beaktas genom att dels avgränsa uppgiftsskyldigheten till att endast omfatta sådana arrangemang som regleras i DAC 6, dels i möjligaste mån tydliggöra uppgiftsskyldighetens omfattning. Detta kan förslagsvis ske både genom tydligare beskrivningar i förarbeten, och i faktisk lagtext. Utredningens lösning att Skatteverket genom föreskrifter och ställningstaganden i efterhand ska tydliggöra regelverket är inte acceptabel. Det är vare sig rimligt eller samhällsekonomiskt lönsamt att rådgivare och användare först bygger upp kostsamma system för rapportering och att Skatteverket, i efterhand, ska ange vad som ska rapporteras och inte. Skatteverket bör dessutom åläggas att ge besked till en uppgiftslämnare om ett rapporterat arrangemang omfattas av rapporteringsplikt eller inte.

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Sanktionerna är omotiverat höga

Utredningen föreslår att en rapporteringsavgift ska tas ut om den som ska lämna uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang inte har gjort det i rätt tid, eller om felaktiga eller ofullständiga uppgifter har lämnats. Avgifterna föreslås kunna uppgå till ansevärda belopp, som mest 500 000 kronor, vilket för Sverige är historiskt högt. Avgiftsskyldigheten föreslås bygga på strikt ansvar. En förutsättning för detta är enligt utredningen att överträdelse normalt inte kan förekomma annat än som följd av den uppgiftsskyldiges uppsåt eller oaktsamhet. Med tanke på det föreslagna regelverkets vaga natur och bristen på distinkta definitioner av både vem som är uppgiftsskyldig och vad som är rapporteringspliktigt, befäras NSD att osäkerhet i fråga om regelverkets tillämpning kommer att vara en vanlig orsak till överträdelse. Denna risk har grovt underskattats av utredningen.

Vid utformningen och tillämpningen av sanktioner måste syftet med regleringen – att ge Skatteverket tidig kännedom om arrangemang – beaktas. Risken är annars att Skatteverkets kontrollverksamhet riktas mot uppgiftsskyldigheten i sig och rena formaliafel. En jämförelse med Skatteverkets kontroller av personalliggare, där det ofta förekommer att kontrollavgifter tas ut på grund av enkla misstag, ligger nära till hands som avskräckande exempel. Kontrollerna riktas mot personalliggaren i sig utan hänsyn till hur det kontrollerade företaget sköter redovisning och inbetalning av skatt för personalen i övrigt. Kontrollavgifterna liknar förevarande rapporteringsavgift på så sätt att det i båda fallen rör sig om en avgift som beslutas för brister i hanterandet av uppgifter som ska användas av Skatteverket som underlag för en specifik kontrollmetod, inte för oriktig uppgift i samband med själva beskattningen. Mot bakgrund av att syftet med den nu föreslagna uppgiftsskyldigheten är att utgöra ett verktyg för Skatteverkets kontrollverksamhet anser NSD att de föreslagna rapporteringsavgifterna är orimligt höga.

Med hänsyn till hur restriktivt Skatteverket tillämpar nuvarande befrielseregler finns dessutom all anledning till oro i fråga om hur sanktionerna kommer att tillämpas. I samband med införandet av kravet på personalliggare varnade lagrådet för konsekvenserna av de föreslagna kontrollavgifterna och konstaterade att de kan bli allvarliga för företagare med små vinstmarginaler. Lagrådet underströk därför att det är angeläget att kontrollavgifter inte åläggs företagare slentrianmässigt, utan att befrielse från dessa avgifter tillämpas generöst i fall då det saknas skäl att anta brottsliga avsikter bakom bristerna i förande av personalliggare (se prop. 2005/06:169, s. 217). När kravet på personalliggare senare utökades till byggbranschen uttalade regeringen i fråga om kontrollavgiften att "Bedömningen av om skäl för befrielse föreligger ska, i dessa frågor, vara nyanserad och inte alltför restriktiv", (prop. 2014/15:6, s. 68). Skatteverkets tillämpning av kontrollavgifterna har dock inte visat sig återspegla dessa avsikter. Hanteringen av skattetillägg visar också på en restriktiv hantering från Skatteverkets sida.<sup>1</sup>

Otydligheten i regelverket gör dessutom att det är mycket lätt att förutse situationer där Skatteverket och en potentiellt uppgiftsskyldig person kan komma till olika slutsatser i fråga

---

<sup>1</sup> Se rapporten Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri, Roger Persson Österman och Andreas Hansson, 2018.  
[https://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/Rapporter\\_och\\_opinionsmaterial/Rapporter/skattetillagg-i-mal-om-interprissattning-gallande-ratt-och-empiri\\_714415.html/BINARY/Skattetill%C3%A4gg%20i%20m%C3%A5l%20om%20interpris s%C3%A4ttning-%20g%C3%A4llande%20r%C3%A4tt%20och%20empiri.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/skattetillagg-i-mal-om-interprissattning-gallande-ratt-och-empiri_714415.html/BINARY/Skattetill%C3%A4gg%20i%20m%C3%A5l%20om%20interpris s%C3%A4ttning-%20g%C3%A4llande%20r%C3%A4tt%20och%20empiri.pdf)



# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

om både vad som är ett rapporteringspliktigt arrangemang och vem som är uppgiftsskyldig. Det faktum att en arrangemangstyp en gång rapporterats gör att det kan ligga nära till hands för Skatteverket att vid efterföljande bedömningar kategorisera alla arrangemang av samma typ som rapporteringspliktiga och påföra rapporteringsavgifter i enlighet därmed. Beslut om rapporteringsavgift ska enligt utredningens lagförslag meddelas senast sex år efter det kalenderår då uppgiftsskyldigheten fullgjorts. Den föreslagna tidsutdräkten är orimligt lång i förhållande till allvaret i överträdelsen och i förhållande till de tidsfrister som gäller för andra liknande avgifter i skatteförfarandelagen. Den långa tidsutdräkten i kombination med osäkerhet i fråga om vad som är rapporteringspliktigt gör att Skatteverket i deklarerationer och inom ramen för sin kontrollverksamhet kommer att påträffa arrangemang som överensstämmer med sådant som tidigare rapporterats. Utredningen anser att det åtminstone under en övergångsperiod finns anledning att beakta den osäkerhet som kan finnas avseende tolkningen av det nya regelverket vid en bedömning om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från rapporteringsavgift och att det finns skäl för Skatteverket att hålla en mjuk linje under en inledande period. NSD befarar att problem med regelverkets otydlighet och den tillhörande risken att Skatteverket sätter praxis för rapporteringsplikt i enlighet med vad som rapporteras in, inte bara kommer att gälla under en övergångsperiod. Det främsta syftet med uppgiftsskyldigheten är att skattemyndigheten ska få tidig information om nya arrangemang. Tolkningsfrågor i fråga om nya arrangemang torde därmed kunna uppstå på kontinuerlig basis. Parallellt med att Skatteverket föreslås få sex år på sig att besluta om rapporteringsavgift efter det att uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts, föreslås att möjligheten för en uppgiftsskyldig att lämna in en rättelse efter det att tidsfristen på 90 dagar har löpt ut ska vara begränsad. NSD anser inte att detta är proportionerligt. Hur en begränsad möjlighet att göra rättelse kan inverka på fullgörandet av uppgiftsskyldigheten i inkomstdeklarationen bör övervägas i den fortsatta beredningen.

NSD anser att det borde ankomma på Skatteverket att i varje enskilt fall göra en bedömning av om ett arrangemang som rapporterats in de facto är rapporteringspliktigt eller inte, och i det fall arrangemanget inte är rapporteringspliktigt, ge uppgiftslämnaren tydliga besked härom. Ställningstaganden baserade på sådana besked bör sedan publiceras löpande av Skatteverket, i syfte att tydliggöra uppgiftsskyldighetens omfattning för rådgivare och skattskyldiga.

Övriga frågor som behöver tydliggöras i den fortsatta beredningen

### *Uppgiftsskyldighetens förhållande till insiderregleringen*

Frågan om hur uppgiftsskyldigheten förhåller sig till spridning av insiderinformation behandlas inte av utredningen. Enligt direktivet och utredningens förslag ska uppgifter om ett rapporteringspliktigt arrangemang ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från och med dagen efter den dag då arrangemanget blev tillgängligt/tillhandahölls eller från och med dagen efter den dag då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först. I praktiken kommer detta i vissa fall innebära att ett arrangemang är rapporteringspliktigt innan det genomförts och innan information om arrangemanget har offentliggjorts till marknaden.

Ett bolag som emitterat värdepapper som är upptagna till handel på en reglerad marknad (börsbolag) är enligt EU:s marknadsmissbruksförordning (596/2014/EU) skyldigt att föra en insiderförteckning över alla personer som har tillgång till insiderinformation, 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

# NSD

## N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

möjligheter att handla med värdepapper i det bolag som informationen rör. Det finns också bestämmelser som förbjuder personen att sprida insiderinformation vidare. 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. För det fall att utredningens förslag innebär skyldighet att lämna uppgifter också om sådant som utgör insiderinformation uppkommer frågan om och hur bolaget ska kunna säkerställa konfidentialiteten i informationen när den finns hos en eller flera skattemyndigheter. Kan bolaget inte det, och uppgiftsskyldigheten omfattar mycket insiderinformation finns risken att bolaget aldrig kan besluta om uppskjutet offentliggörande. Det skulle i så fall i praktiken omöjliggöra för ett sådant bolag att upprätthålla en börsnotering på hanterliga premisser. NSD anser det angeläget att det i den fortsatta beredningen av förslagen i betänkandet klagas att avsikten är att uppgiftsskyldigheten ska ske på sådant sätt att den inte innebär lämnande av insiderinformation. Ett uttryckligt undantag bör således göras för information som är insiderinformation. I annat fall bör övervägas om och i så fall hur en emittent förväntas föra och uppdatera en insiderförteckning som även omfattar personer på en eller flera skattemyndigheter.

### *Beskrivningen av ett arrangemang*

Enligt DAC 6 ska det automatiska utbytet av upplysningar omfatta en sammanfattning av innehållet i ett arrangemang och "en beskrivning i abstrakta termer av relevant affärsverksamhet eller relevanta arrangemang, som inte leder till att det röjs någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet, eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt, eller upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning." Utredningens förslag på hur ett rapporteringspliktigt arrangemang ska beskrivas av en uppgiftsskyldig i den information som ska lämnas till Skatteverket är betydligt mer kortfattad och innehåller inte de begränsningar i fråga om röjande av affärs-, företags- eller yrkeshemligheter som anges i direktivet. NSD anser att uppgiftskraven i den svenska lagstiftningen bör motsvara det som följer av direktivet och därmed innehålla motsvarande krav på abstraktion och skydd för affärs-, företags- eller yrkeshemligheter. Det bör i vart fall tydligt framgå om uppgiftsskyldigheten till Skatteverket går utöver den information som omfattas av det automatiska informationsutbytet och om det i så fall är meningen att Skatteverket ska abstrahera beskrivningen och identifiera vilka av de rapporterade uppgifterna som utgör affärs-, företags-, eller yrkeshemligheter och rensa bort dessa innan uppgifterna delas med andra skattemyndigheter.

### *Personligt ansvar för rådgivning som utförs inom en koncern*

Angående begreppet rådgivare framgår av författningskommentaren till 33 b kap. 8 § att en rådgivare kan vara en fysisk eller juridisk person. Om en skattskyldig har ingått avtal om skattetjänster med ett bolag är det bolaget, och inte den enskilda anställda som utför arbetet, som är rådgivare. När skatterådgivning utförs inom en koncern av en central skattefunktion är det emellertid ovanligt att det upprättas avtal om skattetjänster. En konsekvens av detta är att utredningens förslag kan tolkas som att interna skatterådgivare skulle komma att bli personligen ansvariga för att fullgöra uppgiftsskyldigheten i de fall de inom ramen för sin yrkesroll lämnat råd till bolag inom koncernen. Det faller i så fall dessutom personligen under sanktionsreglerna. Detta kan rimligtvis inte vara utredningens avsikt. NSD anser att frågan måste åtgärdas i den fortsatta beredningen.

# NSD

## NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

### Bristande konsekvensanalys

Den konsekvensanalys utredningen presenterar har flera brister.

- Kostnaderna för rapportering enligt DAC 6 och kostnaderna för rapportering av rent nationella arrangemang särskiljs inte. Den utökning av uppgiftsskyldigheten som utredningen föreslår kommer omfatta andra typer av arrangemang och delvis andra kategorier rådgivare och skattskyldiga. Detta adresseras inte i konsekvensanalysen. Konsekvensanalysen kan därför inte läggas till grund för en bedömning av i vilken utsträckning kostnaderna för en utökning av regelverket är befogade eller inte.
- Utredningen hävdar att genomförandet av den nya uppgiftsskyldigheten kommer att ha en betydande inverkan på skatteintäkternas storlek och att ökningen kraftigt kommer att överstiga de ökade kostnaderna som införandet av regelverket kommer att medföra för Skatteverket. Något stöd för detta redovisas inte.
- Utredningen uppskattar det totala antalet inrapporteringar till 110 000 per år. Otydligheten i det föreslagna regelverket, i kombination med de höga rapporteringsavgifterna, innebär att antalet kan komma att bli betydligt fler.
- I beräkningen av företagens kostnader för inrapportering har utredningen utgått från tidsåtgången för själva inrapporteringen till Skatteverket. Konsekvensanalysen bortser från effekterna av det otydliga regelverket för interna rådgivare och användare och kostnaderna för processen att fånga in och fastställa om ett arrangemang är rapporteringspliktigt eller inte, dvs. den generella kostnaden för regelefterlevnaden. NSD:s bedömning är att denna kostnad, som även uppstår i fråga om sådana arrangemang som i slutändan inte bedöms omfattas av rapporteringsplikt, i många fall kommer att överstiga själva rapporteringskostnaden.
- Effekten av befrielse från uppgiftsskyldighet är överskattad. I synnerhet större gränsöverskridande koncerner kommer att behöva utforma omfattande system och processer för att göra långtgående analyser av vilka aktiviteter som sker inom koncernen som kan komma att omfattas av definitionen av arrangemang, köpa in ny teknologi för att med hjälp av denna fånga upp och dokumentera det som är rapporteringspliktigt (och även det som inte är det för att i efterhand kunna säkerställa korrekt hantering). För dessa större koncerner kommer det i princip sakna betydelse om de själva eller en extern rådgivare i slutändan levererar uppgifterna till en skattemyndighet – kostnaden för att fånga upp och processa data kommer vara densamma.

# NSD

## NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

### Avslutning

Skatteplanering är inte olagligt utan ingår tvärtom som en naturlig del av styrningen av en verksamhet, exempelvis för att jämna ut olika faser av en konjunkturcykel, för att möjliggöra investeringar och för att agera långsiktigt. I företag övervägs skattekonsekvenser, tillsammans med alla andra konsekvenser, av olika affärsbeslut kontinuerligt. Det breda tillämpningsområdet för den föreslagna uppgiftsskyldigheten riskerar dock leda till att även vanligt förekommande åtgärder som är affärsmässigt motiverade misstänkliggörs som skatteundandragande.

Osäkerheten om vad som föranleder rapporteringsplikt kommer inte bara drabba traditionella externa skatterådgivare, utan även skattskyldiga och aktörer som omfattas av den utvidgade definitionen av rådgivarbegreppet och som i regel saknar etablerade verktyg och rutiner för dokumentation av rådgivningen. Kostnaderna för rapporteringen kommer att bli ansemliga och en stor del av dem kommer tyvärr sannolikt övervältras på andra än de uppgiftsskyldiga. NSD anser att det är orimligt att företag i Sverige ska behöva bära kostnaden för att direktivet är svårtolkat och tvingas bygga system för inrapportering av uppgifter som praxis senare kan komma fram till inte behöver rapporteras. Att utredaren väljer att ta med även inhemska arrangemang förstärker orimligheten genom att det leder till ännu högre kostnader för företagen och deras kunder. De argument som utredningen använder för att motivera en utökning av tillämpningsområdet till att omfatta inhemska arrangemang är mycket dåligt underbyggda. Det handlar i vissa fall av rena spekulationer. Om rapporteringsplikten begränsades till att endast omfatta gränsöverskridande arrangemang skulle en stor del av de negativa konsekvenserna för mindre rådgivare och småföretag, vars resurser och möjligheter att anpassa sig till regelverket i många fall är begränsade, kunna undvikas. Tillgången till information och Skatteverkets kontrollmöjligheter för denna typ av företag är redan goda. Utredningen har inte lyckats påvisa att nyttan med en utökning av tillämpningsområdet i form av potentiellt ökade skatteintäkter, överväger de administrativa kostnader och den försämring av rättssäkerheten som regleringen innebär.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Sofia Bildstein-Hagberg