

Regeringskansliet
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om tvistlösningsmekanism inom EU i fall av dubbelbeskattning KOM(2016)686

Fi2016/03916/S3

1 Sammanfattning

EU:s skiljemannakonvention har gentemot Sverige varit i kraft under cirka 15 år och bara lett till skiljeförfarande vid två tillfällen. Av detta skulle kunna dras slutsatsen att nuvarande ordning fungerar bra och att enskilda fall av dubbelbeskattning faktiskt löses utan att man behöver ta till skiljeförfarande. Mot denna bakgrund skulle man kunna anta att detta direktiv, om det genomförs, inte skulle innebära någon dramatisk ökning av antalet fall. Det bör dock understrykas att ett skäl varför kommissionen lägger fram detta förslag är att det ofta påstås att nuvarande ordning innebär att medlemsstater undandrar sig skiljeförfarande genom diverse undanflykter. Genom att införa en tvingande ordning där kommissionen och slutligen EU-domstolen kommer att spela en roll hoppas kommissionen dels att staterna kommer att bli mer benägna att komma överens, dels kommer att tvingas till skiljeförfarande om de inte lyckas komma överens.

Skatteverket anser att det är av största vikt att det finns system för att på ett effektivt sätt lösa fall av internationell dubbelbeskattning. Skatteverket tillstyrker förslaget då det syftar till att förbättra de existerande tvistlösningsmekanismerna på området.

Skatteverket har dock synpunkter på innehållet i några av artiklarna i förslaget till direktiv och anser att vissa bestämmelser behöver klargöras. Skatteverket anser även att om förslaget genomförs måste det kompletteras med interna förfaranderegler.

2 Skatteverkets synpunkter

Nedan följer Skatteverkets synpunkter och kommentarer redovisade för varje särskild artikel för sig. Då hänvisningar görs till ”artiklar i tillämpliga skatteavtal” avser hänvisningen motsvarande bestämmelse i OECDs modellavtal.

2.1 Artikel 1

I artikelns andra stycke anges att direktivet är tillämpligt på skattskyldiga som har att erlagga någon av de uppräknade skatterna (för svensk del den statliga inkomstskatten) på ”income from business”. Då det inte är helt klart vad som avses med ”income from business” bör

detta begrepp klargöras under det fortsatta arbetet. För svensk del anges i bilagan till direktivet att det bara är den statliga inkomstskatten som omfattas, vilket tyder på att enskild näringsverksamhet inte skulle omfattas.

Som Skatteverket uppfattar bestämmelsen synes dock direktivet vara tillämpligt på all inkomst av näringsverksamhet, dvs. även enskild näringsverksamhet. Om Skatteverket har tolkat bestämmelsen rätt så ska också den kommunala inkomstskatten tas med i den i bilagan intagna uppräknningen av svenska skatter som omfattas av direktivet. Ett klargörande av vad som omfattas av begreppet "income from business" är således nödvändig och eventuellt också en komplettering av de svenska inkomstskatter som ska omfattas av direktivet. Skatteverket vill i detta sammanhang peka på att i fall då ett bolag t.ex. avyttrar sådan lös egendom som är en rörelsetillgång i ett fast driftställe ska beskattningsrätten till vinsten fördelas med stöd av artikel 13.2 rörande realisationsvinster i tillämpligt skatteavtal. Denna fördelning sker med stöd av artikel 13 men fördelningen görs på motsvarande sätt som gäller för inkomst/vinst enligt artikel 7 i tillämpligt skatteavtal avseende inkomst av rörelse (se artikel 7.4).

En annan fråga som behöver klargöras är om klassificeringsfrågor, dvs. om en viss inkomst är att hänföra till inkomst av näringsverksamhet eller till t.ex. inkomst av tjänst, omfattas av direktivet. Skatteverket uppfattar direktivet på så sätt att sådana frågor inte omfattas.

Av tredje stycket framgår att direktivet inte är tillämpligt på "income or capital within the scope of a tax exemption or to which a zero tax rate applies under national rules". En närmare redogörelse för denna bestämmelse skulle behövas och varför inte direktivet ska kunna åberopas av någon för att erhålla en enligt ett skatteavtal föreskriven skattefrihet (t.ex. på utdelning). Vidare bör här klargöras vad som avses med "national rules", omfattas t.ex. skatteavtal som har implementerats med svensk rätt och som innehåller en exemptregel.

I fjärde stycket sägs att direktivet inte ska hindra tillämpningen av bestämmelser som syftar till att förhindra "tax evasion, tax fraud or abuse". Vad som omfattas av dessa begrepp kan variera från stat till stat och det är därför av stor vikt att deras innebörd klargörs.

2.2 Artikel 2

Punkten 2 innehåller en definition av "competent court". Som framgår av avsnitt 2.5, 2.7 och 2.10 nedan har det i Sverige inte utsetts någon "behörig domstol" för nu aktuella ärenden. Hur detta är tänkt att fungera framstår som oklart. Ska denna ordning – med en "competent court" enligt artikel 7 – fungera på svensk sida måste denna fråga noggrant utredas och lagstiftningsåtgärder måste i så fall vidtas. Det bör vidare övervägas om de eventuella fördelarna med att införa en ordning med "competent court" är sådana att de gör det befogat att tynga det redan tungrodda systemet med skiljemannaförfarande.

I punkten 3 anges att med begreppet dubbelbeskattning avses "the imposition of taxes ... by two (or more) tax jurisdictions in respect of the same taxable income or capital by their national or judicial authorities when it gives rise to either (i) additional tax, (ii) increase in tax liabilities or ... De valda formuleringarna är vaga och behöver förtydligas t.ex. vad gäller fall då en skattskyldig medgetts avräkning för den utländska skatten. Om skattesatserna är olika i

de berörda staterna kommer den sammantagna beskattningen av inkomsten att medföra i vart fall ”additional tax”. En närmare redogörelse för när dubbelbeskattning ska föreligga enligt direktivet bör lämnas.

2.3 Artikel 3

Enligt artikel 3.3 ska ansökan prövas om den skattskyldige förser de behöriga myndigheterna med viss närmare angiven information och uppgifter. I denna uppräknings – punkten (f) – talas om ”andra ytterligare uppgifter som begärts av de behöriga myndigheterna”. Av punkten 4 följer vidare att de behöriga myndigheterna kan begära in (may request) sådan information i punkt 3 (f) inom en period om 2 månader från det att klagomålet kom in.

Den närmare innebörden av punkt 4 måste belysas, varvid det bör klargöras om det överhuvudtaget ska vara möjligt att begära in ytterligare information av det slag som anges i punkten 3 (f) efter den aktuella tvåmånadersperiodens utgång. Ska det t.ex. vara möjligt att begära in ytterligare information i de fall den skattskyldige efter en månad och 29 dagar kommer in med ett omfattande svar på en förfrågan och detta svar väcker nya frågor. Skatteverket utgår dock ifrån att de behöriga myndigheterna löpande under ett ärendes handläggning kan begära in ytterligare uppgifter från den skattskyldige.

2.4 Artikel 4

I punkten 2 (b) anges att dubbelbeskattning ska anses vara undanröjd bl. a. om “the tax chargeable on this income in one Member State is reduced by an amount equal to the tax chargeable on it in any other Member State concerned”.

Inledningsvis kan här konstateras att hänvisningen till “this income” i punkten 2 (b) syftar tillbaka på vad som sägs i punkten 2 (a). Skatteverket föreslår att bestämmelsen formuleras om och att ”the income subject to double taxation” flyttas upp till inledningen av bestämmelsen.

Av punkten framgår vidare att dubbelbeskattning inte föreligger om skatten på inkomsten i en medlemsstat minskas med ett belopp motsvarande skatten på inkomsten i någon annan berörd medlemsstat. Den nu aktuella bestämmelsen är oklar på ett antal punkter.

För det första bör det klargöras om det krävs s.k. full avräkning eller om det är tillräckligt att medge avräkning med ett belopp motsvarande den svenska skatten på inkomsten. Skatteverket utgår ifrån att dubbelbeskattning ska anses undanröjd om en av staterna satt ner skatten till noll. Detta bör klargöras i texten.

I bestämmelsen talas vidare om att avräkning ska medges med ett belopp motsvarande skatten på inkomsten ”in any other Member State”. Såsom bestämmelsen är skriven antyds att den är tillämplig även på fall då en inkomst beskattats i fler än två stater, se även punkt 1 i slutet och artikel 3.1 där det talas om ”each of the competent authorities” inte ”both”. Detta är något som behöver klargöras. I ett fall då en inkomst beskattats i t.ex. tre stater uppkommer frågan om när en sådan ”trippelbeskattning” ska anses vara undanröjd. Formuleringen ”in any other Member State” tolkar Skatteverkets som att den föreliggande

trippelbeskattningen skulle vara undanröjd om avräkning medges för skatten i en (1) av de berörda staterna, oavsett vilken. Även i denna del behöver bestämmelsen kommenteras och eventuellt också ändras.

I punkten 3 sägs bl.a. att när de behöriga myndigheterna har träffat en överenskommelse så är överenskommelsen bindande för myndigheterna "subject to the taxpayer renouncing the right to any domestic remedy". Den här beskrivna ordningen är vanlig i många medlemsländer, svensk behörig myndighet ställer dock inga sådana krav på de skattskyldiga utan brukar i stället avvakta att lagakraft vunnit dom/beslut föreligger i eventuell process. Hur denna bestämmelse ska hanteras av svensk behörig myndighet bör belysas och det bör även övervägas om frågan ska lagregleras i syfte att klargöra hur ärenden ska hanteras och även korta handläggningstiden av ärenden rörande internationell dubbelbeskattning.

2.5 Artikel 5

Av punkten 2 framgår att om de behöriga myndigheterna "have not taken a decision on the complaint within six months following receipt of a complaint by a taxpayer, the complaint shall be deemed to be rejected". Av rubriken till artikeln kan man dra slutsatsen att det beslut (decision) som avses i punkten är ett beslut att godta ansökan, detta bör skrivas ut i texten då denna f.n. är så generell att den omfattar alla former av beslut.

I "Explanatory memorandum" punkt 3 "Fundamental rights" anges att direktivet syftar till att garantera full respekt för rätten till en rättvis rättegång, genom att, under tvistlösnings-skedet, ge skattebetalarna tillgång till en behörig nationell domstol i fall då de nekas tillträde till skiljemannaförfarandet.

Av artikel 5 punkt 3 framgår vidare att den skattskyldige ska kunna överklaga behörig myndighets beslut att avvisa eller avslå dennes ansökan och att detta överklagande ska ske i enlighet med interna regler.

Någon ordning för överklaganden av ärenden som handläggs av behörig myndighet existerar inte i Sverige idag. I stället gäller att behörig myndighets beslut inte får överklagas, se 67 kap. 39 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och 5 § förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal.

För att det ska vara möjligt för den skattskyldige att överklaga behörig myndighets beslut att vägra denne tillträde till skiljemannaförfarandet krävs således både ändring av lag och förordning. Även på denna punkt anser Skatteverket att det framstår som onödigt att införa sådana regler eftersom de komplicerar ett redan komplext system för tvistlösning i fall av dubbelbeskattning. Ur svensk synvinkel kan Skatteverket inte heller se något behov av att en särskilt ordning med överklagande till domstol. Om emellertid en dylik ordning ändå infördes vore det lämpligt om dessa ärenden och de under avsnitt 2.2, 2.6 och 2.10 angivna samlas på ett gemensamt ställe och då lämpligen i förvaltningsrätten, med överklagande till kammarrätten, i Stockholm.

2.6 Artikel 6

I punkten 2 talas om ”the date of notification of the last decision rejecting the complaint”. Bestämmelsen bör förklaras varvid det bör anges vad som avses med ”the last decision”, detta framförallt som en Advisory Commission” bara ska bildas i de fall då en (1) av de behöriga myndigheterna har avvisat den skattskyldiges ansökan.

2.7 Artikel 7

I ”Explanatory memorandum” punkt 3 ”Fundamental rights” anges att direktivet syftar till att garantera full respekt för rätten till en rättvis rättegång, genom att, under tvistlösnings-skedet, ge skattebetalarna tillgång till en behörig nationell domstol i fall då medlemsstaterna misslyckas med att inrätta en rådgivande kommission.

Som nämnts ovan under 2.5 finns i dag ingen ordning med domstolsprövning av ärenden som handläggs av behörig myndighet.

För att det ska vara möjligt för den skattskyldige att begära att en svensk domstol ska utse person som ska ingå i skiljenämnden krävs att särskilda regler om detta tillskapas. Även på denna punkt anser Skatteverket att det framstår som onödigt att införa sådana regler eftersom de komplicerar ett redan komplext system för tvistlösning i fall av dubbelbeskattning. Ur svensk synvinkel kan Skatteverket inte heller se något behov av att en särskilt ordning med överklagande till domstol. Genomförs förslaget ändå vore det enligt Skatteverkets uppfattning lämpligt att dessa ärenden och de under avsnitt 2.2, 2.5 och 2.10 samlas på ett gemensamt ställe och då förslagsvis i förvaltningsrätten, och kammarrätten, i Stockholm.

I punkt 3 talas om en rätt för medlemsstaten respektive den skattskyldige – under förutsättning att detta är möjligt enligt intern rätt – att överklaga domstolsbeslut rörande tillsättning av skiljemän. Såvitt Skatteverket känner till innehåller svensk intern rätt inga sådana regler. Skatteverket kan inte heller se något behov av att sådana regler införs, detta allra helst som de skulle medföra att handläggningstiden av ärendet förlängs ytterligare.

2.8 Artikel 12

Enligt artikel 12.1 får behörig myndighet vägra att lämna över viss information till skiljemännen. Detta gäller bl.a. information som rör ”trade, business, industrial or professional secret”. Det är ofrånkomligt att skiljemännen får insyn i material som inte är allmänt tillgängligt och att skiljemännen i princip ska omfattas av samma sekretessregler som gäller för skattemyndigheterna. Skatteverket ifrågasätter hur skiljemännen – som skriver under sekretessavtal – ska kunna fullgöra sina åtaganden om de inte får full insyn i det aktuella ärendet. En närmare redogörelse för hur bestämmelsen är tänkt att tillämpas är behövlig.

2.9 Artikel 13

I punkt 2 anges att skiljenämnden vid utformandet av sitt yttrande ska beakta såväl tillämpliga interna regler som skatteavtal. Skatteverket ifrågasätter det lämpliga i att införa ytterligare en instans som har att pröva tillämpningen av de interna svenska skattereglerna

(exklusive skatteavtalen), detta allra helst som svensk behörig myndighet inte har den behörigheten. Bestämmelsen bör kommenteras och syftet klargöras.

I punktens andra mening regleras det fallet då det saknas skatteavtal eller överenskommelse mellan medlemsstaterna. Även om tillämpningsområdet för detta direktiv är något vidare än skiljemannakonventionen ställer sig Skatteverket frågande till behovet av denna bestämmelse.

2.10 Artikel 14

I punkten 4 har tagits in en bestämmelse enligt vilken den skattskyldige kan vända sig till nationell domstol om ett slutligt beslut inte implementeras. Av bestämmelsen framgår inte inom vilken tidsram implementering ska ha skett. Detta bör anges. Även på denna punkt anser Skatteverket att det framstår som onödigt att införa sådana regler eftersom de komplicerar ett redan komplext system för tvistlösning i fall av dubbelbeskattning. Ur svensk synvinkel kan Skatteverket inte heller se något behov av att en särskilt ordning med överklagande till domstol. Genomförs förslaget ändå vore det enligt Skatteverkets uppfattning lämpligt att dessa ärenden och de under avsnitt 2.2, 2.5 och 2.7 samlas på ett gemensamt ställe och då förslagsvis i förvaltningsrätten, och kammarrätten, i Stockholm.

2.11 Artikel 15

Enligt punkten 6 får en medlemsstat vägra den skattskyldige tillträde till skiljemannaförfarandet i fall då fråga är om "tax fraud, wilful default and gross negligence". Vad som omfattas av dessa begrepp kan variera från stat till stat och det är därför av stor vikt att deras innebörd klargörs.

2.12 Artikel 16

I punkten 2 anges att de behöriga myndigheterna – om berörda skattskyldiga godkänner det – ska publicera i artikel 14 angivna slutliga beslut. En närmare redogörelse för var och hur denna publicering ska ske bör lämnas. Vidare bör klargöras om det ankommer på de behöriga myndigheterna att efterfråga sådana godkännanden eller om detta bara behöver ske i fall som kan anses vara av "allmänt intresse".

Av punkten 3 framgår att utdrag av slutliga beslut ska publiceras i fall de skattskyldiga inte godtar en publicering av beslutet i dess helhet. Skatteverket anser att den nu föreslagna ordningen är olycklig då den kan komma att medföra att skattskyldiga avstår från att utnyttja möjligheten till skiljemannaförfarande för att undvika att deras ärende publiceras. Med hänsyn till att dessa ärenden – såvitt Skatteverket förstår – inte ska ha någon prejudicerande verkan framstår en publicering inte heller av den anledningen som nödvändig.

2.13 Artikel 17

Enligt artikel 17.1 ska kommissionen på internet lägga ut och kontinuerligt uppdatera en lista över de oberoende personer som kan bli aktuella som skiljemän samt ange vilka av dessa personer som kan utses till ordförande. I denna lista ska bara personernas namn anges. För

att kunna utse en ordförande är det av vikt att kunna se vilka meriter etc. som de olika personerna har. Skatteverket efterlyser närmare kommentar om hur detta system är tänkt att fungera och om ytterligare uppgifter rörande de på internet listade personerna kommer att finnas tillgängliga på annat sätt.

3 Konsekvenser för Skatteverket

EU:s skiljemannakonvention har gentemot Sverige varit i kraft under cirka 15 år och bara lett till skiljeförfarande vid två tillfällen. Av detta skulle kunna dras slutsatsen att nuvarande ordning fungerar bra och att enskilda fall av dubbelbeskattning faktiskt löses utan att man behöver ta till skiljeförfarande. Mot denna bakgrund skulle man kunna anta att detta direktiv, om det genomförs, inte skulle innebära någon dramatisk ökning av antalet fall. Det bör dock understrykas att ett skäl varför kommissionen lägger fram detta förslag är att det ofta påstås att nuvarande ordning innebär att medlemsstater undandrar dig skiljeförfarande genom diverse undanflykter. Genom att införa en tvingande ordning där kommissionen och slutligen EU-domstolen kommer att spela en roll hoppas kommissionen dels att staterna kommer att bli mer benägna att komma överens, dels kommer att tvingas till skiljeförfarande om de inte lyckas komma överens. Det kan därför inte uteslutas att antalet fall av skiljeförfarande kan komma att öka.

Som ovan nämnts har svensk behörig myndighet har sedan EU:s skiljemannakonvention började gälla bara haft två ärenden som avgjorts via skiljemannaförfarande (båda med Finland). Det föreslagna direktivet omfattar – jämfört med EU:s skiljemannakonvention – inte bara ärenden rörande internprissättning utan sannolikt all näringsbeskattning och oavsett om den bedrivs av fysiska eller juridiska personer. Parallellt med att kommissionen föreslår detta direktiv håller också det s.k. BEPS-projektet på att genomföras, vilket i sig kommer att medföra fler ärenden och en ökad arbetsbelastning för Skatteverkets behöriga myndighet. Sammantaget torde BEPS-projektet och det föreslagna direktivet medföra att antalet ärenden som går till skiljemannaförfarande kommer att öka. Skatteverket kan dock inte bedöma hur stor denna ökning kommer att bli.