

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Promemorian – Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

Fi2016/01353/S3

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till ändringar i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och i förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Skatteverket tillstyrker samtliga förslag i promemorian, men anser att det behövs vissa ändringar i förslagen. Dessa ändringar syftar mestadels till att förtydliga lagtexten och/eller författningskommentarerna i förhållande till direktivet.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Allmänt

Skatteverket tillstyrker samtliga förslag i promemorian. Samtidigt lämnar verket nedan synpunkter på den faktiska utformningen samt förslag till ändringar.

2.2 Författningstext

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

6 a - 7 §§

Skatteverket anser att det är av vikt att nuvarande struktur i lagen behålls när nya definitioner och förklaringar ska läggas till vid infogande av rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 (nedan ändringsdirektivet). Skatteverket föreslår därför att de definitioner och förklaringar som ska införas till följd av ändringsdirektivet i första hand ska placeras i 7 § av lagen eftersom detta lagrum redan idag innehåller definitioner. Detta underlättar tillgängligheten, speciellt med tanke på att de föreslagna definitionerna även behandlar en del av det automatiska utbytet av uppgifter. Här ska även poängteras att de definitioner och förklaringar som ska införas till följd av ändringsdirektivet är en mindre del av det totala antalet definitioner och förklaringar som behövs i svensk rätt för att EU:s bestämmelser om administrativt samarbete ska vara korrekt infogade och kunna tillämpas.

Om det är så att 7 § uppfattas bli alltför omfattande föreslår Skatteverket i andra hand att rubriken före 7 § ska ändras från ”Definitioner” till ”Definitioner och förklaringar”. De

föreslagna 6 a-c §§ ska därefter placeras som 7 a-c §§ med tillhörande underrubriker på det sätt som föreslagits i promemorian.

6 a §

Punkt 1

Av den i ändringsdirektivets föreslagna artikel 3.14a till rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari (nedan direktivet) följer att definitionen gäller oavsett om förhandsbeskedet faktiskt används eller inte. Detta bör framgå av lagtexten i 6 a § 1 i lagen om administrativt samarbetet inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (eller alternativt av författningskommentaren till denna punkt).

Punkt 5

I punkten regleras när i tiden transaktioner som regleras i ett förhandsbesked ska ha inträffat. Den språkliga utformningen av lagtexten är dock inte optimal när det gäller den situationen att transaktionen redan har inträffat men deklarationen som täcker den period under vilken transaktionen eller serien av transaktioner ägde rum ännu inte har lämnats.

Förslag till alternativ skrivning:

- 5) *”avser framtida transaktioner eller transaktioner som inträffat under en period för vilken deklaration ännu inte har lämnats”*

Vidare anser Skatteverket att skrivningen ”framtida transaktioner” inte täcker situationen då förhandsbeskedet avser uppkomsten av ett fast driftställe - se direktivtexten artikel 3.14e), ”eller den verksamhet i en annan jurisdiktion som eventuellt ger upphov till ett fast driftsställe”. Ett tillägg i lagtexten bör göras angående detta.

6 c §

Av paragrafen framgår vad som avses med gränsöverskridande transaktion. I direktivet (artikel 3.14 andra stycket) framgår att en gränsöverskridande transaktion inte direkt behöver beröra den person som mottar förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor. Detta bör komma till uttryck direkt i lagen förslagsvis i ett andra stycke. Skatteverket anser inte att det är tillräckligt att det endast framgår av författningskommentaren.

Punkt 1

Texten i punkten motsvaras av artikel 3.16a i direktivet. Där framgår att med gränsöverskridande transaktion avses en transaktion eller serie av transaktioner där inte samtliga parter har sin skatterättsliga hemvist i den medlemsstat som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor. I förslaget till lagtext i punkten anges som villkor att samtliga parter inte har sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Formuleringen är olycklig eftersom den kan läsas som att det inte får vara någon part som har sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Innebörden i punkten blir densamma som den i direktivet om ordet *inte* i stället inleder punkten.

Förslag till alternativ skrivning:

1) *"inte samtliga parter har sin skatterättsliga hemvist i Sverige"*

Punkt 4

Innehållet i den här punkten och innehållet i 6 c § 3 regleras i direktivet gemensamt i artikel 3.16c. Det är svårt att förstå innebörden i punkten och "det gränsöverskridande" momentet. Frågan är om artikel 3.16c i direktivet ska läsas som att inledningen av punkten dvs. "en av parterna" även gäller den andra situationen som regleras i punkten. I så fall är uppdelningen i lagtexten ett problem, vilket kan åtgärdas genom att inledningsvis lägga till "en av parterna" i denna punkt.

12 a §

Av första stycket andra meningen framgår att Skatteverket inte ska överföra upplysningar som uteslutande avser och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden. Såvitt Skatteverket kan se är det artikel 8a.4. i direktivet som reglerar innehållet i denna mening. Punkten 4 i artikeln reglerar dock endast förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och inte förhandsbesked om prissättning. Paragraf 12 a § omfattar dock båda typerna av förhandsbesked. Detta innebär att föreslagen lagtext utvidgar punktens tillämpningsområde till att gälla även prissättningsbeskeden.

Förslag till alternativ skrivning:

"Detta gäller dock inte förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som uteslutande avser och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden."

12 b §

Meningen i första stycket går att läsa som att det framgår av 12 a § att upplysningar om förhandbesked om prissättning som ingåtts med ett land utanför Europeiska Unionen inte ska utbytas om skatteavtalet enligt vilket beskedet förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man.

Förslag till alternativ skrivning:

"Upplysningar om förhandsbesked om prissättning som ingåtts med ett land utanför Europeiska unionen och som ska utbytas enligt 12 a § ska inte utbytas om skatteavtalet som låg till grund för beskedet förhindrar att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man."

12 c § första stycket

Punkt 1

Av punkten framgår att identiteten på personen som erhållit förhandbeskedet ska anges. I direktivet regleras detta i artikel 8a.6a. Där framgår att upplysningar ska lämnas om identiteten på personen med undantag av fysiska personer, och när det är lämpligt, den grupp av personer som den tillhör. Av direktivet framgår alltså att fysiska personer är undantagna. Eftersom lagens (nu gällande) definition i 7 § innefattar även fysisk person bör det av 12 c § första stycket 1 i klartext framgå att fysiska personer är undantagna (anges inte heller i författningskommentaren). Jfr skrivningen i 12 c § första stycket 8.

Av lagtexten bör även framgå att upplysning ska lämnas, när det är lämpligt, om den grupp av personer som personen som erhållit förhandsbeskedet tillhör. Detta framgår endast av författningskommentaren.

Vidare anser Skatteverket att ”erhållit” med fördel kan bytas ut mot ”är mottagare av förhandsbeskedet” i 12 c § första stycket 1.

Punkterna 4 och 6

I punkterna regleras giltighetsperiod för förhandsbeskedet respektive transaktionens eller transaktionernas beloppsmässiga omfattning. I direktivet regleras detta i artikel 8a.6d, 6e och 6g och där framgår det att dessa upplysningar endast ska lämnas ”om detta anges” respektive ”om det hänvisas till detta belopp i förhandsbeskedet”. Att uppgifterna endast ska utbytas om det framgår av förhandsbeskedet framgår inte av föreslagen lagtext, utan endast i författningskommentaren. Skatteverket anser att detta bör komma till uttryck i lagtexten. Med en sådan skrivning i lagtexten framgår det även indirekt att andra uppgifter som ska lämnas enligt paragrafen är obligatoriska.

Punkterna 7 och 8

I punkterna regleras uppgiftsskyldigheten avseende vilka medlemsstater som kan anses berörda av förhandsbeskedet och vilka personer som kan anses berörda av förhandsbeskedet i andra medlemsstater. I direktivet regleras detta i 8a.6j och 6k. Där anges att medlemsstater samt personer som *sannolikt* kommer att beröras ska anges. Frågan är om uttrycket ”kan anses” kan likställas med ”sannolikt”. Detta är inte självklart. Skatteverket anser att det är bättre att utforma lagtexten så att den motsvarar direktivtexten.

13 §

Skatteverket anser att den nya meningen är lång och svårläst.

Förslag till alternativ skrivning:

”Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 c § första stycket 2 som kan leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet eller ett förfaringsätt som används i näringsverksamhet röjs. Inte heller ska sådana upplysningar lämnas som det skulle strida mot allmän ordning att lämna.”

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I punkten 2 anges att bestämmelsen i 12 a § tillämpas även avseende förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016 (framgår av direktivet artikel 8a.2). Frågan är om hänvisning inte också bör göras till 12 b § (jfr hänvisningen som görs i 12 c §). Frågan är också om det inte bör finnas en hänvisning till 12 c § om avsikten är att samma information ska lämnas avseende dessa förhandsbesked som de som utfärdats, ändrats eller förnyats fr.o.m. 1 januari 2017.

Vidare framgår av punkten 2 att medlemsstaterna får undanta vissa förhandsbesked som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016. Undantaget avser upplysningar om förhandsbesked som avser en person eller grupp av personer som bedriver näringsverksamhet, som inte huvudsakligen utgörs av finansiell verksamhet eller

investeringsverksamhet, och har en årlig nettoomsättning på mindre än 40 miljoner euro, för hela gruppen under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdande, ändring eller förnyelse. Nettoomsättningen ska bestämmas utifrån definitionen av nettoomsättning i artikel 2.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU. Dock framgår inte vad som avses med ”grupp av personer”. Är det summan av nettoomsättningen avseende alla de personer som ingår i en grupp (enligt koncernbegreppet i ÅRL) eller är det endast de personer i gruppen som direkt är involverade i den gränsöverskridande transaktionen som ska medräknas? Eller avses någon annan grupp av företag?

2.2.2 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

10 a §

Skatteverket anser att uttrycket ”bekräfta mottagande” är ålderdomligt.

Förslag till alternativ skrivning:

”Skatteverket ska bekräfta att upplysningar om förbandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förbandsbesked om prissättning, som ansetts kunna beröra Sverige, har mottagits.”

2.3 Allmänmotivering

2.3.1 Direktivet och ändringsdirektivet

Orden ”direktiv”/”direktivet” och ”ändringsdirektiv”/”ändringsdirektivet” används på ett sätt som ibland gör texten svårläst. Detta bör åtgärdas i en kommande proposition. Nedan lämnas några exempel för att belysa vad som avses.

Jfr exempelvis första meningen i avsnitt 5.1.3 där det uppfattas vara en inkonsekvent användning av begreppen jämfört med en mer konsekvent användning i första meningen under skälen för förslagen och bedömningen i avsnitt 5.2. I det senare avsnittet tas först upp innebörden av ändringsdirektivet och sedan var detta återfinns i direktivet i dess lydelse efter det att ändringarna införts. Andra varianter som förekommer är formuleringar som beskriver att en ny artikel införs i direktivet genom ändringsdirektivet.

2.3.2 EU-domstolens uppgift

Promemorian innehåller upprepane kommentarer om att det ytterst endast är EU-domstolen som kan tolka direktivtexten. Det sägs vidare att det därför bör överlämnas till EU-domstolen att närmare bestämma innebörden av bestämmelserna (avsnitt 4), definitioner (avsnitt 5.1.2) och att bestämmelser överensstämmer med direktivet (avsnitt 5.1.3). Det förefaller överflödigt att upprepa faktumet att det ytterst är EU-domstolen som tolkar direktivtexten och om den är rätt infogad i svensk rätt.

Skatteverket föreslår därför för att underlätta tillgängligheten att denna fråga behandlas i ett sammanhang i kommande proposition. Detta kan lämpligen göras i ett inledande avsnitt som behandlar utgångspunkter för genomförandet av direktivet.

2.3.3 Svårläst mening

Sista meningen i sista stycket i avsnitt 5.2 är enligt Skatteverkets uppfattning mycket svårläst. Skatteverket föreslår därför att meningen delas upp i flera meningar.

Förslag till alternativ skrivning:

”I promemorian föreslås att Skatteverket, som behörig myndighet, genom automatiskt utbyte ska överföra upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning till andra medlemsstaters behöriga myndigheter och till kommissionen. I och med denna bestämmelse hindrar inte sekretessen att upplysningar från Skatterättsnämndens förhandsbesked eller upplysningar från förhandsbesked om prissättning lämnas till andra medlemsstater eller till kommissionen.”

2.3.4 Förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor

I sista stycket i delavsnitt ”Skriftliga svar på externa frågor” i avsnitt 5.1.1 (s. 20) framgår att det krävs att ytterligare rekvisit är uppfyllda för att ett skriftligt svar på en extern fråga ska omfattas av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. En hänvisning görs till avsnitt 5.2. Skatteverket anser dock att hänvisningen bör preciseras till avsnitt 5.2.1 (delavsnitt ”Skriftliga svar på externa frågor”), eftersom detta avsnitt handlar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor avseende Skatteverkets skriftliga svar på externa frågor.

Även i avsnitt 5.2.1 (andra stycket av delavsnitt ”Skriftliga svar på externa frågor”, s. 29) finns en hänvisning till avsnitt 5.2. Skatteverket anser att det i stället för en hänvisning till avsnitt 5.2 vore mer naturligt att i avsnitt 5.2.1 redogöra för de rekvisit som måste uppfyllas för att Skatteverkets skriftliga svar på externa frågor ska omfattas av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor.

2.4 Begäran enligt artikel 5

I den kommande propositionen bör innebörden av direktivets artikel 5 om utlämnande av upplysningar på begäran belysas tydligare och mer konkret. Artikel 5 kommer att ha stor betydelse för utbytet av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning och därmed hur artikeln ska tillämpas vid dessa utbyten. Det kommer att påverka Skatteverket, och även indirekt företagen, på ett sätt som till viss del skiljer sig mot vad som gällt hittills eftersom Sverige systematiskt kommer motta information som ska värderas, analyseras, bearbetas och därefter kompletteras med ytterligare information från annan medlemsstat. Därtill ska läggas att Sverige kommer att få motta begäran enligt artikel 5 i en helt annan omfattning och mot andra bakgrunder än vad som gäller i dag. Skatteverket anser därför att det i en kommande proposition exempelvis bör kommenteras betydelsen av punkt 16 i preambeln av ändringsdirektivet i detta sammanhang.

Det bör ytterligare tydliggöras vad som regleras i svensk rätt avseende utlämnande av upplysningar på begäran med hänsyn till syftet med det automatiska utbytet och de därefter följande möjligheterna till att ta del av ytterligare uppgifter från annat land genom åberopande av artikel 5 i direktivet, men även när en begäran kommer till Sverige från annan medlemsstat. Det behövs således ytterligare kommentarer utöver de som lämnats i prop. 2012/13:4 avseende utbyte av uppgifter på begäran enligt artikel 5. Skatteverket anser att det är nödvändigt med en utveckling av tidigare uttalanden när något kan anses vara relevant och att det samtidigt finns ett syfte att i vidast möjliga omfattning utbyta information. Därtill ska läggas den begränsning i artikel 17.1 i direktivet om att vanliga informationskällor ska ha uttömts. Detta kan uppfattas tala mot syftet om utbyte av upplysningar i vidast möjliga omfattning och att medlemsstaterna ska kunna förlita sig på artikel 5. Det är dock inte sannolikt att bestämmelsen ska begränsa utbytet mellan medlemsstaterna varför ett uttalande i propositionen är önskvärt i detta sammanhang.

2.5 Författningskommentarer

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

6 a §

Andra stycket i författningskommentaren till paragraf 6 a § inleds med att ”[i] första stycket framgår ...”. Försättningsvis i texten används också *första stycket* genomgående. Bestämmelsen innehåller dock endast ett stycke.

Punkt 1

Av direktivet (artikel 3.14a) följer att definitionen gäller oavsett om förhandsbeskedet faktiskt används eller inte. Detta bör framgå av författningskommentaren till den här punkten och inte som ett separat stycke sist i kommentaren (såvida det inte anges direkt i lagtexten – se avsnitt 2.2.1 ovan).

Punkt 5

I punkten anges att förhandsbeskedet ska avse en framtida transaktion eller kommande deklarationstillfällen. Skrivningen ”en framtida transaktion” täcker inte situationen då förhandsbeskedet avser uppkomsten av ett fast driftställe. I kommentaren till punkten bör därför ett tillägg göras avseende denna situation (om det inte görs ett tillägg i lagtexten – se avsnitt 2.2.1 ovan).

6 b §

Skatteverket anser att begreppet ”intressegemenskap” i andra meningen bör ersättas med ”ekonomisk intressegemenskap”, eftersom det är detta begrepp som används i lagtexten. Vidare anser verket att det i förtydligande syfte bör kommenteras att begreppet ”ekonomisk intressegemenskap” används i lagtexten eftersom det är detta begrepp som finns i lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Begreppet skiljer sig i viss mån från begreppet ”intressegemenskap” som används i direktivet.

6 c §

I första stycket i kommentaren angående punkt 1 bör det stå ”inte samtliga parter har sin skatterättsliga hemvist i Sverige” i stället för ”samtliga parter inte har sin skatterättsliga hemvist i Sverige”. Se synpunkt angående lagtexten, avsnitt 2.2.1 ovan.

7 §

I författningskommentaren till 7 § anges att ändring görs i *stycke åtta*. Bestämmelsen är inte indelad i stycken utan innehåller ett enda stycke med olika strecksatser.

12 b §

Skatteverket anser att meningen i tredje stycket avseende andra stycket bör ändras så att skrivningen blir tydligare och stämmer bättre överens med vad som skrivs om detta i avsnitt 5.2.2 (sist på s. 31).

Förslag till alternativ skrivning:

”Av andra stycket framgår att om prissättningsbeskedet undantas från utbytet enligt första stycket så ska upplysningar från ansökan som legat till grund för förhandsbeskedet om prissättning utbytas istället.”

12 c §

I första stycket (näst sista meningen) anges att upplysningar bl.a. när det gäller första stycket 3 endast ska utbytas om det framgår av förhandsbeskedet. Lagtexten i 12 c § första stycket 3 motsvaras av artikel 8a.6c i direktivet. Såvitt Skatteverket kan se framgår det inte av direktivet att dessa upplysningar endast ska lämnas om det framgår av förhandsbeskedet. Skatteverket föreslår därför att skrivningen i författningskommentaren i denna del tas bort.

Vidare anser Skatteverket att sista meningen i första stycket till kommentar 12 c § inte är tillräckligt tydlig. Lagreglernas utformning tillsammans med ordet ”omfattas” kan medföra en lagtolkning som innebär att upplysningar överhuvudtaget inte kommer att lämnas eller att det tolkas som att uppgifter inte endast ska hämtas från uppgifter i förhandsbeskedet eller ansökan, utan även ska eftersöks på annat håll. Skatteverket anser således att ordet ”omfattas” av tydlighetsskäl bör ersättas med ordet ”framgår”.

Förslag till alternativ skrivning:

”Eftersom det avser upplysningar från förhandsbesked eller ansökan om prissättningsbesked ligger det i saken natur att uppgifter som inte framgår av förhandsbeskedet eller ansökan om prissättning inte behöver lämnas.”

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av punkten 2 framgår att medlemsstaterna får undanta vissa förhandsbesked som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016. Detta undantag nämns inte i författningskommentaren. Av kommentaren bör framgå att nettoomsättningen bör bestämmas utifrån definitionen i artikel 2.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket delar den beskrivning som finns i konsekvensanalysen i promemorian avseende konsekvenser för Skatteverket.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson och föredragits av rättsliga utredaren Anna Sävenstrand. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Helena Dyrssen, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Pia Gustafsson, rättsliga experten Britt-Marie Hallberg Eriksson samt verksamhetsutvecklaren Margareta Nyström.

Ingemar Hansson

Anna Sävenstrand