



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johanna Nilsson

Tvingande rapportering och informationsutbyte som verktyg
mot aggressiv skatteplanering
- Att hjälpa eller stjälpa legitimiteten i skattesystemet?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	5
1.3 Frågeställningar	5
1.4 Metod och Material	5
1.5 Avgränsningar och perspektiv	7
1.6 Forskningsläge	8
1.7 Disposition	9
2 ATT SKRIVA SKATTELAGSTIFNING	10
2.1 Inledning	10
2.2 Rule of law och skattelag	11
2.2.1 Legalitet, förutsebarhet och likhet	11
2.2.2 Rätten att minimera skatt?	12
2.2.3 Inskränkning av rule of law	12
2.3 Skattelag och moral	13
2.3.1 Moralisk skyldighet att betala skatt?	13
2.3.2 Kan lagstiftningen påverka skattemoralen?	14
3 UPPGIFTER HOS SKATTEVERKET	16
3.1 Inledning	16
3.2 Skatteverkets förhållningsregler	16
3.2.1 Förvaltningslagen och skatteförfarandelagen	16
3.2.2 Utredningsskyldighet och uppgiftsskyldighet	17
3.3 Skatteverkets vägar till information	18
3.3.1 Kontrolluppgifter, deklarerationer och övriga uppgifter	18
3.3.2 Allmänna ombudet och förhandsbeskedsinstitutet	19
3.3.3 Besvara frågor, Skatteverkets ställningstagande och revision	20
3.4 Särskilda regler för skatterådgivare	21

3.4.1	Aggressiv skatteplanering och skatterådgivning	21
3.4.2	Advokater, revisorer och konsulter	22
3.5	Skattetillegg	22
3.6	Administrativt samarbeite inom EU i fråga om beskattning	23
3.6.1	DAC, DAC 2 och DAC 3	23
3.6.2	LASEU	24
3.6.3	IDKAL	25
3.7	Avslutande reflektioner	26
4	IMPLEMENTERING AV DAC 6	28
4.1	Inledning	28
4.2	BEPS-projektet och DAC 6	28
4.2.1	BEPS-projektet och BEPS action 12	28
4.2.2	DAC 6	29
4.3	SOU 2018:91	30
4.3.1	Utgångspunkter i utredningen	30
4.3.2	Vad är ett rapporteringspliktig arrangement?	31
4.3.2.1	Arrangemang	31
4.3.2.2	Kännetecken	32
4.3.3	Vem ska lämna information?	34
4.3.4	Vilka uppgifter ska lämnas in?	35
4.3.5	Hur används uppgifterna av Skatteverket?	35
4.3.6	Sanktioner och kontroll	36
4.4	Särskilt om inhemska arrangemang	38
4.4.1	Det svenska skattebortfallet	38
4.4.2	Nödändigt med regler för inhemska arrangemang?	39
4.5	Avlutande reflektioner	41
5	ANALYS	43
5.1	Inledning	43
5.2	Förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga	43
5.3	Skattesystemet och tvingande rapportering	45
BILAGA		49
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		54
	Offentligt tryck	54
	Rapporter och publikationer	57
	Litteratur	57
	Tidskrifter	58
	Elektroniska källor	60
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		62

Summary

On May 25, 2018, Council Directive (EU) 2018/882 amending Directive 2011/16 / EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements (DAC 6), was adopted. The directive is part of the EU's administrative cooperation in the field of taxation, and is largely inspired by the OECD's work against tax planning, aggressive tax planning and tax evasion. According to the DAC 6, Member States are to introduce regulations for reporting cross-border arrangements in national law. In January 2019, the proposal for the Swedish implementation was presented in SOU 2018: 91. The government inquiry proposes mandatory disclosure rules for both cross-border and domestic arrangements, and thus goes beyond the minimum requirements set out in the directive.

This paper aims to examine the proposed implementation of DAC 6 in Swedish law and how the implementation relates to the rule of law. The paper further aims to investigate how the implementation of DAC 6 affects the legitimacy of the Swedish tax system. The paper initially describes the relationship concerning information between the Swedish Tax Agency and the Swedish taxpayers, and continues with an account of how the relationship has been affected by the EU's administrative cooperation. After that, the proposed implementation of DAC 6 is discussed along with different reactions to the proposal from the Swedish Tax Agency, the business sector, universities and courts.

The Tax Agency has good opportunities to assimilate information that is relevant to their operation. Taxpayers have a far-reaching duty to inform the Tax Agency, and this is extended continuously. The increase depends, among other things, on how EU administrative cooperation has affected Swedish law. According to the rule of law, legislation must consider principles of legitimacy, predictability and equality. Good tax legislation requires taxpayers to adequately anticipate the tax consequences of their actions.

In accordance with Sweden's EU legal obligations, DAC 6 must be implemented in Swedish law. The implementation combines vague and unclear provisions with penalty charges. While the government inquiry and the Swedish Tax Agency advocate mandatory disclosure rules for domestic arrangements, the business sector and parts of the judiciary consider that the regulations are far too far-reaching. This paper concludes that the government inquiry has not justified the limitations in the predictability that the regulations for domestic arrangements entail. The future preparation of the regulations faces several challenges to prevent the mandatory disclosure rules from obstructing the legitimacy of the Swedish tax system.

Sammanfattning

Den 25 maj 2018 antogs direktiv (EU) 2018/882 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 6). Direktivet är en del av EU:s administrativa samarbete på beskattningsområdet och är till stora delar inspirerat av OECD:s arbete mot skatteplanering, aggressiv skatteplanering och skatteflykt. Enligt direktivet ska medlemsstaterna införa bestämmelser om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang i nationell rätt. I januari 2019 presenterades förslaget till den svenska implementeringen i SOU 2018:91. Utredningen föreslår ett regelverk om tvingande rapportering för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang, och går därmed utöver de minimikrav som ställs upp i direktivet.

Den här uppsatsen syftar till att undersöka den föreslagna implementeringen av DAC 6 i svensk rätt och hur implementeringen förhåller sig till *rule of law*. Uppsatsen syftar vidare till att utreda hur implementeringen av DAC 6 påverkar det svenska skattesystemets legitimitet. Uppsatsen beskriver inledningsvis informationsförhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga, och fortsätter med en redogörelse för hur förhållandet har påverkats av EU:s administrativa samarbete. Efter det diskuteras den föreslagna implementeringen av DAC 6 tillsammans med reaktioner på förslaget från Skatteverket, näringslivet, universitet och domstolar.

Skatteverket har goda möjligheter att tillgodogöra sig information som är av relevans för deras verksamhet. Skattskyldiga har en långtgående uppgiftsskyldighet som utökas kontinuerligt. Utökningen beror bland annat på hur EU:s administrativa samarbete har påverkat svensk rätt. Enligt *rule of law* ska lagstiftning beakta principer om legitimitet, förutsebarhet och likhet. En god skattelagstiftning kräver att skattskyldiga i tillräcklig omfattning ska kunna förutse skatterättsliga konsekvenser av deras handlande.

I enlighet med Sveriges EU-rättsliga förpliktelser ska DAC 6 implementeras i svensk rätt. Implementeringen medför att vaga och otydliga bestämmelser förenas med kännbara sanktionsavgifter. Medan utredningen och Skatteverket förespråkar ett regelverk för tvingande rapportering av inhemska arrangemang, anser näringslivet och delar av domstolsväsendet att regelverket är allt för långtgående. I uppsatsen dras slutsatsen att utredningen inte har kunnat motivera de inskränkningar i förutsebarheten som regelverket för inhemska arrangemang innebär. Den framtida lagberedningen står inför flera utmaningar för att förhindra att regelverket inte stjälper legitimiteten i det svenska skattesystemet.

Förkortningar

AO	Allmänna ombudet
BEPS-Projektet	Base Erosion and Profit Shifting Projekt
CRS	Common reporting standards
DAC	Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning
DAC 2	Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning
DAC 3	Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning
DAC 6	Rådets direktiv (EU) 2018(882 av den 25 maj 2018 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning
FATCA	The Foreign Account Tax Compliance Act
FL	Förvaltningslag (2017:900)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IDKAL	Lag om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (2015:911)
LASEU	Lag om administrativt samarbete inom EU på beskattningsområdet (2018:843)
LRF	Lag om rapporteringspliktiga arrangemang (2019:000)
MDR	Mandatory Disclosure rules/Tvingande regler för rapportering
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RL	Revisorslag (2001:883)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I den skattepolitiska och skattejuridiska debatten diskuteras ofta skatteundandragandets och skatteplaneringens konsekvenser.¹ Enligt många är den allvarligaste konsekvensen att förfarandet skadar rättssystemet som sådant och allmänhetens förtroende till det.² Den 15 februari 2011 antogs rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC). DAC syftar till att förhindra gränsöverskridande skattebedrägerier, skatteundandragande och aggressiv skatteplanering.³ Direktivet ålägger medlemsstaterna att samarbeta med varandra för att utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta i vissa skattefrågor.⁴ DAC har utökats flera gånger och numera omfattar direktivet bland annat utbyte av upplysningar om finansiella konton⁵ och förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och prissättning⁶.

Skatteverket är behörig myndighet för samarbete enligt DAC. Myndigheten har flera möjligheter att tillgodogöra sig information som är nödvändig i deras verksamhet. Skattskyldiga och andra aktörer har dessutom en långtgående uppgiftsskyldighet till Skatteverket. Den 6 april 2017 tillsattes en utredning för att se över ifall det bör införas en skyldighet för bland annat skatterådgivare att informera Skatteverket om olika skatteupplägg.⁷ Under utredningstiden antogs rådets direktiv (EU) 2018/822 (DAC 6) som ålägger medlemsstaterna att införa bestämmelser om tvingande rapportering för gränsöverskridande arrangemang.⁸

Utredningens förslag presenteras i SOU 2018:91. Utredningen föreslår ett regelverk som innebär rapporteringsskyldighet för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang. Förslaget genomför DAC 6 i svensk rätt. Den del av regelverket som avser tvingande rapportering för inhemska arrangemang går dock utöver de minimikrav som ställs upp i direktivet.⁹

¹ Virin (2018) SvSkT 2018-12-20, SOU 2018:91 s. 434, Ofta anges konsekvenser för statsbudgeten eller att förfarandet skada konkurrensen mellan företag.

² Skattenytt (2011) SN s. 481.

³ Jämför skäl 1-3 DAC 2.

⁴ Jämför Art. 1.1 EU DAC.

⁵ Rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 2).

⁶ Rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (DAC 3).

⁷ Dir. 2017:38 s. 1.

⁸ Reglerna brukar kategoriseras som en form av *Mandatory disclosure rules* eller tvingande regler för rapportering (MDR)

⁹ SOU 2018:91 s. 19.

1.2 Syfte

Vilka metoder stater bör använda för att effektivt motverka aggressiv skatteplanering har ett nära samband med balansen mellan skattskyldigas frivillighet och Skatteverkets kontroll. Effektiva kontrollmedel minskar skattskyldigas möjligheter att kringgå skattesystemet. Samtidigt riskerar en allt för långtgående kontroll att påverka skattskyldigas vilja att betala skatt och bidra till det allmänna.¹⁰ Syftet med uppsatsen är att undersöka den föreslagna implementeringen av DAC 6 i svensk rätt. Undersökningen sker i ljuset av *rule of law* och det svenska skattesystemets inslag av kontroll och frivillighet.

1.3 Frågeställningar

Uppsatsen har följande frågeställningar:

- Hur regleras informationsförhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga i Sverige?
- Hur har EU:s administrativa samarbete i fråga om beskattning påverkat Skatteverkets verksamhet och informationsförhållande till skattskyldiga?
- Kan den föreslagna implementeringen av DAC 6 påverka det svenska skattesystemets legitimitet, och i så fall hur?

1.4 Metod och Material

Valet av metod är beroende av den utgångspunkt eller inriktning som en rättsvetenskaplig studie har.¹¹ I juridiska studier som diskuterar innehållet i gällande rätt används ofta rättsdogmatisk metod. Komponenterna i rättsdogmatisk metod varierar men metoden brukar utgå från en rekonstruktion av rättssystemet som tar avstamp i lag, förarbeten, praxis och rättsvetenskaplig doktrin.¹² Rättsdogmatiska metoder kan delas upp i olika kategorier. Medan deskriptiv rättsdogmatik innehåller allmänna och beskrivande studier av specifika regelsystem, är konstruktiv rättsdogmatik de lege lata mer analyserade och slår fast innebörden av ett regelsystem och dess enskildheter. Konstruktiv rättsdogmatik de lege ferenda är också analyserande men ska istället ge övervägda rekommendationer om hur ett regelsystem bör ändras.¹³ Eftersom uppsatsen beskriver gällande rätt används en slags rättsdogmatisk metod för att bearbeta lagtext, förarbeten, praxis och doktrin.

¹⁰ Nordblom, Katarina (2019). *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, Svenska institutet för europapolitiska studier, januari 2019:1 Europapolitisk analys, <http://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2019/2019_1epa-sv.pdf> s. 2.

¹¹ Sandgren (1995 – Del 1) JT s. 734 ff.

¹² Jareborg (2004) SvJT s. 4 och 8.

¹³ Jämför Lambertz (2002) SvJT s. 265.

Uppsatsen behandlar dels material från svenska lagar och förarbeten, dels material från olika EU-rättsakter. Det finns en välutvecklad praxis om Skatteverkets utredningsskyldighet och skattskyldigas uppgiftsskyldighet. Därtill finns avgöranden om Skatteverkets metoder att tillgodogöra sig information. Den praxis som presenteras i uppsatsen är den mest centrala på området. Eftersom uppsatsen inte syftar till att genomföra en omfattande rättsfallsutredning saknas djupgående analyser och ställningstaganden kring domstolens slutsatser i enskilda fall. På grund av att DAC och dess ändringsdirektiv är förhållandevis unga saknas i nuläget praxis om direktivens tillämpning från EU-domstolen och HFD som är av relevans för uppsatsen.

Förutom att beskriva gällande rätt innehåller uppsatsen diskussioner kring hur gällande rätt kan komma att förändras. Uppsatsen syftar inte till att ta ställning till huruvida implementeringen av DAC 6 bör innehålla regler för tvingande rapportering av inhemska arrangemang eller inte. Istället ska uppsatsen redogöra för olika uppfattningar om förslagets förtjänster och nackdelar samt vilka utmaningar lagstiftaren eventuellt står inför i den framtida beredningen.

DAC och dess ändringsdirektiv är inspirerade av OECD och BEPS-projektet. Enligt Tjernberg är det oklart vilket rättskällevärde OECD-material har för intern rätt. Det kan däremot konstateras att Skatteverket, underrätter och i vissa fall HFD, använder OECD-glasögon för att betrakta intern skatterätt i allt större utsträckning.¹⁴ I uppsatsen används bland annat rapporter och modellregler från OECD. Materialet syftar i första hand att ge bakgrund till den EU-rättsliga utvecklingen. Eftersom en del EU-rättsligt material gör direkta hänvisningar till OECD:s arbete, syftar materialet i andra hand att bidra till tolkningen av DAC och dess ändringsdirektiv.

Uppsatsen behandlar rättsvetenskapliga artiklar och doktrin för att beskriva och diskutera innebörden av gällande rätt. Artiklarna är framför allt hämtade från Svensk skattetidning och Skattenytt. På grund av att uppsatsämnet angränsar till vissa förvaltningsrättsliga problemställningar och rättssäkerhetsfrågor används även artiklar från andra juridiska tidskrifter. Uppsatsen återger slutligen delar av innehållet i artiklar om BEPS-projektet, DAC och dess ändringsdirektiv. Artiklarna används i första hand för att beskriva internationella och EU-rättsliga aspekter av tvingande regler för rapportering. Eftersom implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv i svensk rätt huvudsakligen är trogna direktivens utformning och terminologi, används artiklarna i andra hand som underlag till diskussion om implementeringen.

Skatteverket utfärdar regelbundet synpunkter, generella rekommendationer, och tolkningsförslag. De senaste åren har de även publicerat rättslig vägledning i olika skattefrågor. Skatteverkets rättsliga vägledning innehåller information om gällande rätt och hur Skatteverket tolkar utpekade delar av skattelagstiftningen.¹⁵ I uppsatsen används material från Skatteverket för att

¹⁴ Tjernberg (2018) s. 114 f.

¹⁵ Tjernberg (2018) s. 111 f.

beskriva gällande rätt. Implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv har skapat diskussioner om lagens tolkning och tillämpning. Eftersom Skatteverket är behörig myndighet i det EU-rättsliga samarbetet är myndighetens publikationer viktiga för uppsatsen.

Regler om informationsutbyte och tvingande regler för rapportering diskuteras såväl i rättsvetenskapen som i politiken. Därmed uppstår situationer då det är svårt att urskilja skattejuridik från skattepolitik. I uppsatsen används remissyttranden till SOU 2018:91 från bland annat Skatteverket, svenska domstolar och universitet och representanter i näringslivet. Remissinstanserna representerar olika intressen och åsikter kring förslaget. I uppsatsen finns dock en strävan att balansera olika åsikter om regelverket med varandra.

1.5 Avgränsningar och perspektiv

DAC och dess implementering är komplicerade regelverk med flera beståndsdelar. De kompliceras ytterligare av förslaget om tvingande regler för rapportering av inhemska arrangemang. Vid första anblick kan uppsatsen verka spretig och dess beståndsdelar främmande för varandra. Min förhoppning är dock att uppsatsens upplägg ger en tillräcklig överblick av regler för Skatteverkets verksamhet, skattskyldiga och andra aktörer, för att förstå bakgrunden till det föreslagna regelverket i SOU 2018:91.

I uppsatsen analyseras implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv i ett *rule of law* perspektiv. Analysen fokuserar särskilt på implementeringen av DAC 6. Perspektivet används för att bedöma om den föreslagna implementeringen påverkar skattesystemets legitimitet och vilka effekter regelverket har för Skatteverket, skattskyldiga och andra aktörer. Perspektivet används vidare för att diskutera vad som utgör rättssäker lagstiftning. Rättssäkerhet har ingen entydig definition men brukar syfta till principer som är av betydelse för begreppet.¹⁶ I uppsatsen används rättssäkerhet huvudsakligen som ett samlingsbegrepp för principer om legitimitet, förutsebarhet och likhet. Det innebär nödvändigtvis inte att det föreslagna regelverket inte ger upphov till fler intressanta frågor. Det hade exempelvis varit intressant att föra en djupare diskussion om regelverkets effekter på förvaltningsrättsliga bestämmelser om partsinsyn och överklagande. En sådan diskussion ligger dock utanför uppsatsens syfte.

Eftersom uppsatsen främst handlar om implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv i svensk rätt sker ingen djupdykning i bakgrunden till OECD:s arbete eller EU:s arbete med DAC. Det hade exempelvis varit intressant att undersöka implementeringen av DAC i andra medlemsstater eller att jämföra förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga i Sverige med motsvarande förhållande i annat land. Uppsatsen syftar dock inte till att genomföra några komparativa studier.

¹⁶ Beyer (1990/91) JT s. 401.

Två av DAC:s ändringsdirektiv behandlas inte i uppsatsen.¹⁷ DAC 4 och DAC 5 innehåller bestämmelser om så kallad ”land-för-land-rapportering” och bestämmelser om bekämpning av penningtvätt. Eftersom direktivens tillämpningsområde inte anknyter till DAC 6 i samma utsträckning som DAC, DAC 2 och DAC 3 behandlas de inte i uppsatsen. Avslutningsvis innehåller DAC och dess ändringsdirektiv flera komplexa bestämmelser som inte är av intresse för uppsatsens syfte. Uppsatsen innehåller inga detaljerade redogörelser för innehållet i varenda bestämmelse. Istället ges en överskådlig bild av direktivens innebörd och svenska åtaganden som följer av direktivet.

1.6 Forskningsläge

Regeringen arbetar kontinuerligt med åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt.¹⁸ Skatteverket driver flera forskningsprojekt om exempelvis skatteundandragandets effekter och skattskyldigas skattemoral. Inom rättsvetenskapen analyseras åtgärder för att motverka skatteplanering flitigt. Hanna Filipczyk har bland annat skrivit om hur man utformar skattelagstiftning som ska motverka skatteundandragande. Anders Hultqvist, professor i finansrätt vid Karlstad universitet, har bedrivit forskning om skatterättens konstitutionella grunder och skatterättens internationalisering. Slutligen ska här nämnas Teresa Simon-Almendal, professor i finansrätt vid Stockholms universitet, som forskat kring det straffria och straffbara området inom skatterätten.

Tvingande regler för rapportering är en relativt ny företeelse på skatteområdet. Regelverkens syfte och funktion har därför inte diskuterats i samma utsträckning som exempelvis bestämmelserna i lag (1995:575) mot skatteflykt. Eftersom OECD och EU varit drivande i utvecklingen av tvingande regler om rapportering, är stora delar av den rättsvetenskapliga forskningen på området internationellt inriktad. Forskningen behandlar dels reglernas globala effekter, dels nationella effekter i länder som forskaren har någon slags anknytning till. I sammanhanget kan exempelvis Adriana De Haros artikel om BEPS-projektets action 12 i *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study* lyftas. För svenskt vidkommande är David Kleist, universitetslektor i skatterätt vid Göteborgs universitet, viktig. Han driver ett forskningsprojekt om *Mandatory Disclosure Rules for tax advisers* och har i ett antal artiklar diskuterat informationsutbyte och informationsplikt på skatteområdet.

¹⁷ Rådets direktiv (EU) 2016/881 av den 25 maj 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 4) och Rådets direktiv (EU) 2016/2588 av den 6 december 2016 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (DAC 5).

¹⁸ Jämför Regeringen (2016-04-28). *Regeringens åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt*. Uppdaterad: 2017-12-12, <
<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>.

Det föreslagna regelverket i SOU 2018:91 har gett upphov till debatt om, och i så fall på vilket sätt, tvingande regler för rapportering ska införas i nationell rätt. I den svenska debatten står vanligtvis åsikter från Skatteverket mot åsikter från näringslivet. Den 24 april 2019 publicerades remissvaren till SOU 2018:91 och i skrivande stund förbereds en lagrådsremiss. Uppsatsen syftar till att bidra till forskningen med en analys om den svenska implementeringen av DAC 6. Uppsatsen syftar vidare till att knyta samman delar av diskussionen om tvingande regler för rapportering med diskussionen kring *rule of law* och skattelagstiftning.

1.7 Disposition

Uppsatsens disposition syftar till att beskriva hur rättsläget är och hur det kan komma att bli. Kapitel 2 behandlar intressen och vanlig argumentation vid utformandet av skattelagstiftning. Kapitlet inleds med ett avsnitt om *rule of law*, legitimitet, förutsebarhet och likhet, och avslutas med ett avsnitt om skattemoral och skattelagstiftning.

Kapitel 3 handlar om uppgifter och information hos Skatteverket. Kapitlet syftar dels till att redogöra för Skatteverkets tillgång till uppgifter, dels vad myndigheten använder uppgifterna till. Kapitlet är omfattande och innehåller flera mindre avsnitt. Eftersom samtliga avsnitt handlar om uppgifter hos Skatteverket behandlas de tillsammans. Kapitlet beskriver inledningsvis vilka regler som styr Skatteverket och skattskyldiga i skatteförfarandet. Därefter följer en beskrivning av Skatteverkets metoder för att tillgodogöra sig information. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om DAC, DAC 2 och DAC 3 och en beskrivning hur direktiven har implementerats i svensk rätt.

Kapitel 4 redogör för innehållet i SOU 2018:91. Kapitlet syftar till att beskriva hur direktivet och den föreslagna implementeringen kan komma att påverka Skatteverkets verksamhet och relation till skattskyldiga. Kapitlet inleds med en kort beskrivning av BEPS-projektet och DAC 6. Därefter presenteras den föreslagna implementeringen. Kapitlet avslutas med ett särskilt avsnitt om tvingande regler för rapportering av inhemska arrangemang. Uppsatsen avslutas med en analys där frågeställningarna besvaras.

2 Att skriva skattelagstiftning

2.1 Inledning

Det finns flera definitioner av skatteundandragande och skatteplanering.¹⁹ Skatteundandragande åsyftar vanligtvis förfaranden som medför skattefördelar som lagstiftningen inte ämnat. Skatteplanering åsyftar istället förfaranden som sker inom ramen för gällande rätt och som inte står i uppenbar konflikt med lagens syfte, men som samtidigt medför den lägsta skattekostnaden av flera handlingsalternativ.²⁰ Gränsöverskridande transaktioner och investeringar har, tillsammans med avsaknad av koordinerade nationella skattelagstiftningar, skapat möjligheter att utnyttja regelverk för internationella skatteförfaranden.²¹ Det kan exempelvis äga rum genom utnyttjande av överstatliga rättigheter och bestämmelser i skatteavtal för att kringgå nationella skatteregler.²² OECD och EU benämner förfarandena som en form av aggressiv skatteplanering.²³

Aggressiv skatteplanering syftar till situationer när skattskyldiga drar nytta av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheter mellan två eller flera skattesystem för att minska skattekostnaderna.²⁴ Det finns ingen definitiv gräns som anger om ett skatteplaneringsförfarande är aggressivt eller inte. En utgångspunkt brukar vara att utnyttjandet av icke-koordinerade nationella lagstiftningar gör skatteplanering aggressiv. Genom att förlita sig på regler som omfattar internationella förhållanden, skapar skattskyldiga förutsättningar som nationella regler inte förutsett.²⁵

Nordblom menar att skattemyndigheternas kontrollmedel omöjliggör skatteundandragande för de allra flesta. Om stater vill öka skatteintäkterna bör de rimligtvis utöka kontrollapparaten. Hon menar dock att skattesystemet måste innehålla inslag av frivillighet för att stärka skattskyldigas vilja att bidra till samhället.²⁶ Det här kapitlet syftar till att diskutera skattelagstiftningens inslag av kontroll och frivillighet och om hur skattelagstiftning bör utformas. Kapitlet inleds med en beskrivning av *rule of law*, legitimitet, förutsebarhet och likhet samt principernas förhållande till skattelag. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om huruvida moral kan påverka skattelagstiftningen och rättstillämpningen vid frågor om skatteplanering.

¹⁹ Jämför Simon-Almendal (2011) SvSkT nr. 4 s. 315 f.

²⁰ SOU 2018:91 s. 79 f.

²¹ Johannesson, Johansson och Pettersson (2011) SvSkT nr. 5 s. 444.

²² Piantavigna (2017) WTJ February s. 53.

²³ SOU 2018:91 s. 79 f., (Aggressiv skatteplanering översatt från *Aggressive tax planning*)

²⁴ SOU 2018:91 a. 79 f., European Commission (2017a) *Aggressive tax planning indicators – Final report* s. 23.

²⁵ Piantavigna (2017) WTJ February s. 75 f.

²⁶ Nordblom, Katarina (2019). *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, Svenska institutet för europapolitiska studier, januari 2019:1 Europapolitisk analys, <http://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2019/2019_1epa-sv.pdf> s. 2.

2.2 Rule of law och skattelag

2.2.1 Legalitet, förutsebarhet och likhet

Rule of law beskriver vad som utgör en rättsstat och ställer krav på lagars tillkomst och tillämpning. Enligt *rule of law* ska lagar antas i den lagstiftande ordningen. Staten ska följa de antagna lagarna.²⁷ Befolkningen ska dels lyda, dels styras av lagar. Eftersom lagarna måste vara möjliga att följa ska de vara förståeliga och förutsebara i sin utformning. Lagar ska dessutom beakta principer om likhet för att förhindra godtyckliga tillämpningar.²⁸ *rule of law* innebär att ingen står ovanför eller utanför lagen. Lagstiftningen ska respektera individens värdighet och mänskliga rättigheter.²⁹ Regelefterlevnaden stärks av allmängiltiga, tillgängliga, tydliga och konsekventa lagar. Lagarna ska inte tillämpas retroaktivt och inte heller vara motsägelsefulla.³⁰

Enligt legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen (1974:152) (RF) får skatt eller statlig avgift inte tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrifter, och enligt 5 § förvaltningslagen (2017:900) (FL) får myndigheter endast vidta åtgärder som har stöd i rättsordningen. Legalitetsprincipens föreskriftskrav anger att beskattning ska ha stöd i lag och bidrar därmed till lagtextens förutsebarhet.³¹ Föreskriftskravets genomslag är dock beroende av skattelagstiftningens utformning.³² En utgångspunkt är att regler som skapar skyldigheter och kränker rättigheter ska vara så pass klara och precisa att enskilda kan ta nödvändiga och lämpliga steg för att säkra regelefterlevnaden. Förutsebara regler bidrar till ett rättvist samhälle.³³ Det är därför viktigt att skattskyldiga förstår och accepterar motiven bakom skattelagstiftningen.³⁴ En god skattelagstiftning kräver att skattskyldiga i tillräcklig omfattning kan förutse skatterättsliga konsekvenser av deras handlande.³⁵

Förutom legitimitetsprincipen och kravet på förutsebarhet ska principer om likformighet och neutralitet beaktas vid utformandet av skattelagstiftningen. Skattskyldiga med samma faktiska inkomst ska betala samma skatt. Lagstiftningen ska vara neutral inför den skattskyldiges val mellan olika handlingsalternativ.³⁶ Enligt Pålsson kan inte legalitetsprincipen och likhetsprincipen användas som typiska rättsregler utan snarare som rättsprinciper. Principerna kan dock vara till stor hjälp vid juridiska analyser

²⁷ Hilling och Ostas (2017) s. 38.

²⁸ Filipczyk (2017) s. 69 ff.

²⁹ Advokaten – Nyheter, *Rättstaten har blivit ett politiserat gummibegrepp*, Advokaten nr. 6 2007 årgång 73 <<https://www.advokaten.se/Tidningsnummer/2007/Nr-6-2007-Argang-73/Rattsstaten-har-blivit-ett-politiserat-gummibegrepp/>>.

³⁰ Filipczyk (2017) s. 72.

³¹ Tjernberg (2018) s. 23.

³² Tjernberg (2018) s. 26 f.

³³ Kleist (2018-01-29) NTJ nr. 1 s. 45 f.

³⁴ Lodin m.fl. (2015) s. 50.

³⁵ Hilling och Ostas (2017) s. 38.

³⁶ Lodin m.fl. (2015) s. 44 ff.

varför tveksamma lösningar i rättssystemet regelmässigt bör stämmas av mot principerna för att stärka rättssystemets legitimitet och trovärdighet.³⁷

2.2.2 Rätten att minimera skatt?

Axberger anser att rättigheter är ett sätt att argumentera politiskt som används allt oftare av opinionsbildare och intressegrupper. Rättigheter är inte givna av naturen eller och kan inte heller anses vara universella normer som vuxit fram med tiden. Det har skapats en rättighetsinflation som skapar förvirring kring vilka rättskällor juristerna ska förhålla sig till. Han menar vidare att politiska institutioner använder juridiska redskap vid lagstiftningen medan jurister använder politiska källor vid lagtolkning.³⁸ Skattelagstiftningens föreskriftskrav används ibland som ett argument för den så kallade rätten att minimera skatt.³⁹ Enligt rätten att minimera skatt har skattskyldiga rätt att inom ramen för skattelagstiftningen agera så de minimerar sin skattebörda. Vanistendael menar att tankesättet har utvecklats till en generellt accepterad princip i västvärlden.⁴⁰ Principen har utvecklats ur individens rätt till egendom och i dess mest extrema form beaktas skatt som en form av legal stöld.⁴¹

Det finns ingen rättslig skyldighet att bedriva och organisera sin verksamhet så att statens skatteintäkter maximeras, men staten har rättsliga möjligheter begränsa rätten till egendom.⁴² Principens förespråkare är därför särskilt måna om att skattelagstiftningen tydligt anger vilka förfaranden som är otillåtna och att rättstillämpningen tillämpar strikt lagtolkning. De som istället menar att det finns en skyldighet att inte undvika skatt förespråkar visst tolkningsutrymme i skattelagstiftningen.⁴³ Eftersom skyldigheten att inte undvika skatt prioriteras framför rätten att minimera skatt är det enligt Filipczyk problematiskt att prata om det som en faktisk rättighet. Sådana argument insinuerar att det finns en möjlighet att åsidosätta eller åtminstone begränsa skattereglens tillämplighet.⁴⁴

2.2.3 Inskränkning av rule of law

Skattelagstiftningen måste kunna ta hänsyn till andra principer och värderingar än de som härstammar från *rule of law*.⁴⁵ Kravet på förutsebarhet är inte absolut. Somliga anser att skattelagstiftning ska vara lika förutsebar som strafflagstiftning medan andra menar att det saknas anledning att ställa

³⁷ Pahlsson (2014) SN s. 568.

³⁸ Axberger (2018) SvJT s. 874.

³⁹ Hilling och Ostas (2017) s. 39.

⁴⁰ Filipczyk (2017) s. 97, jmf. C-255/02 *Halifax and others v. Commissioners of Customs & Excise* EU:C:2006:121.(Halifax-målet).

⁴¹ Filipczyk (2017) s. 100 ff.

⁴² Filipczyk (2017) s. 100 ff.

⁴³ Hilling och Ostas (2017) s. 39.

⁴⁴ Filipczyk (2017) s. 100 ff.

⁴⁵ Filipczyk (2017) s. 72.

högre krav på skattelagstiftningens förutsebarhet än på annan lag. Lagar som ska motverka olika former av skatteundandragande är ofta dynamiskt utformade. Lagstiftaren accepterar begränsningar i förutsebarheten för att skapa en effektiv och flexibel rättstillämpning.⁴⁶ Enligt Hilling och Ostas har juridiskt tolkningsutrymme i skattelagstiftning som motverkar skatteundandragande blivit allt mer förekommande. Trenden återses bland annat i OECD:s och EU:s arbete mot skatteflykt.⁴⁷ Sådan lagstiftning ökar kraven för den som tolkar lagen. Även om tolkningen ska förhålla sig till lagtextens kärnområde kan rättstillämpningen resultera i olika slutsatser.⁴⁸

Inskränkningar i förutsebarheten kan motiveras på flera sätt. Ett vanligt argument är att skattskyldiga överdriver osäkerheten inför skattelagstiftningen. De som arbetar med skatterättsliga frågor vet hur skattelagstiftningen är uppbyggd och fungerar. Ett annat argument är att förutsebarheten måste balanseras mot andra delar av skattesystemet för att tillgodose lagstiftningens andra intressen. I Halifax-målet framhöll EU-domstolen att skattesystem inte får präglas av allt för strikta tolkningar. Om viss flexibilitet inte tillåts skapas förhållanden där opportunistiska beteenden tolereras. Slutligen motiveras inskränkningar i skattelagstiftningens förutsebarhet med att inskränkningar endast används i skattelagstiftningens utkanter och gråzoner. Skattskyldiga som omfattas av lagarna tänjer medvetet på skattesystemets gränser och agerar inte i god tro. De är medvetna om riskerna och har därmed inga legitima förväntningar som ska respekteras med förutsebar lagtext.⁴⁹

Skattelagstiftningen består av komplicerade regler och ofta krävs djupgående juridiska kunskaper för att förstå reglernas tillämpning.⁵⁰ Strävanden att upprätthålla likhetsprincipen kan resultera i komplicerade och svårtillämpade regler. Skattelagstiftningens krav på likformighet åsidosätts ofta för tydligare och enklare lagstiftning med schabloninslag.⁵¹

2.3 Skattelag och moral

2.3.1 Moralisk skyldighet att betala skatt?

Nyhetsrubriker om skatteundandragande har väckt ett stort missnöje hos befolkningen.⁵² Det går inte att förneka att allmänhetens uppfattning av skatteflykt och andra former av skatteundandragande är förenat med en negativ moralisk innebörd. Det är desto svårare att förankra diskussioner om

⁴⁶ Filipczyk (2017) s. 75 ff.

⁴⁷ Hilling och Ostas (2017) s. 40.

⁴⁸ Höglund (2012) SN s. 30.

⁴⁹ Filipczyk (2017) s. 76 f., C-255/02 *Halifax and others v. Commissioners of Customs & Excise* EU:C:2006:121 Punkt 73.

⁵⁰ Tjernberg (2018) s. 26.

⁵¹ Lodin m.fl. (2015) s. 44 ff.

⁵² European Commission (2017b) *Att bekämpa aggressiv skatteplanering* s. 2.

moral i den skattejuridiska argumentationen.⁵³ Somliga menar att moral inte ska diskuteras i förhållande till skatteplanering.⁵⁴ Den allmänna moraliska skyldigheten att betala skatt för gemensamma ändamål får inte något genomslag förrän den preciseras i lag.⁵⁵ Moraliskt laddade argument uppfattas därför som orättfärdigande när skatteplanering sker inom ramen för gällande rätt.⁵⁶

Andra menar att vi är moraliskt bundna att betala skatt. Argumentet saknar enligt Filipczyk juridisk hållbarhet eftersom skatteundandragande måste förankras med ett brott mot gällande rätt.⁵⁷ Ett annat argument för en moralisk skyldighet att betala skatt är att alla måste dra sitt strå till stacken, men eftersom lagen tillåter skattskyldiga att påverka skattekostnaderna brister även detta argument.⁵⁸ Den moraliska skyldigheten att betala skatt motiveras vidare av skatteplaneringens negativa konsekvenser. Argumentet förklarar inte varför somliga ska betala mer i skatt än andra. Enligt Filipczyk måste argumentationen baseras på mer än skatteundandragandets konsekvenser. Annars pekas samtliga skattebetalare ut, oavsett attityd till skatt, eftersom de allra flesta kan betala mer än vad som föreskrivs i lag.⁵⁹

2.3.2 Kan lagstiftningen påverka skattemoralen?

Ett vanligt inslag i diskussioner om skattelagstiftning och skatteplanering är huruvida lagen och rättstillämpningen ska förhålla sig till moral. Skatteverket menar att skattemoralen och sociala normer har betydelse för efterlevnaden av skatteregler, men att det endast finns ett fåtal konkreta exempel på hur en skattemyndighet kan ändra skattskyldigas normer.⁶⁰ Hultqvist menar att svårtolkad och bristfällig lagstiftning påverkar skattemoralen negativt. Legitimiteten stärks när lagstiftarens avsikter inte är beroende av förarbeten utan kommer till uttryck direkt lag. Vaga föreskrifter och komplicerade förarbeten utmanar den demokratiska processen eftersom rättstillämpningen kan få stor betydelse i särskilda fall.⁶¹

Lagstiftaren ansvarar för att skattelagstiftningen får godtagbara effekter.⁶² Hultqvist anser att om rättstillämpningen skulle använda moralisk argumentation som inte följer av lagstiftningen kan normgivningsmakten förskjutats från lagstiftaren till den enskilda rättstillämparen.⁶³ Eftersom den politiska debatten består av flera uppfattningar om vad som är moraliskt

⁵³ Filipczyk (2017) s. 83 f.

⁵⁴ Skattenytt (2011) SN s. 481.

⁵⁵ Hultqvist (2019) s. 211.

⁵⁶ Filipczyk (2017) s. 83 ff.

⁵⁷ Filipczyk (2017) s. 83 f.

⁵⁸ Filipczyk (2017) s. 85 ff.

⁵⁹ Filipczyk (2017) s. 90.

⁶⁰ Skatteverket (2018-09-09) *Skattekontroll, moral och regelefterlevnad* s. 4 och 22.

⁶¹ Hultqvist (2019) s. 212.

⁶² Hultqvist (2019) s. 213.

⁶³ Hultqvist (2019) s. 199.

försvarbart ger moraliskt laddade argument inte en tillräcklig bild av hur skattelagstiftningen ska utformas. Istället uppstår en konflikt mellan olika uppfattningar där det är svårt att ange en uppfattning som mer moralisk än en annan.⁶⁴

⁶⁴ Hultkvist (2019) s. 210.

3 Uppgifter hos Skatteverket

3.1 Inledning

Skatteverket samlar in mängder av uppgifter om skattskyldiga varje år för att möta kraven som ställs på myndigheten. Uppgifterna används bland annat dels till att fatta beslut om slutlig skatt, dels för informationsutbyte med andra staters skattemyndigheter. Det här kapitlet handlar om hur Skatteverket får tillgång till- och använder sig av olika typer av information i deras verksamhet.

Kapitlet beskriver inledningsvis vilka svenska regler som styr Skatteverkets verksamhet. Efter det följer en beskrivning av hur Skatteverket tillgodogör information och vad som händer när skattskyldiga eller andra aktörer brister i sin uppgiftsskyldighet. Kapitlet avsluts med en översiktlig presentation av DAC, DAC 2 och DAC 3 och implementeringen av direktiven i svensk rätt. Syftet med kapitlet är dels att redogöra för hur Skatteverket påverkas av svensk lagstiftning och hur lagstiftningen reglerar förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga, dels att redogöra för vilken effekt DAC har haft på systemet.

3.2 Skatteverkets förhållningsregler

3.2.1 Förvaltningslagen och skatteförfarandelagen

Skatteverket ska tillhandahålla behovsanpassad och lättillgänglig service till allmänhet och företag.⁶⁵ I juli 2018 infördes nya FL som reglerar hur myndigheter handlägger ärenden och hur de ska förhålla sig vid kontakter med allmänheten.⁶⁶ För att enskilda ska kunna ta tillvara på deras intressen ska myndigheter erbjuda hjälp i lämplig omfattning.⁶⁷ Lagen reformerades för att stärka enskildas rättssäkerhet och säkra allmänhetens förtroende för att offentliga förvaltningsuppgifter sköts på ett ansvarsfullt sätt.⁶⁸ FL är subsidiär till annan lag och förordning och tillämpas inte när det finns bestämmelser som avviker från FL. Det måste framgå att den andra föreskriften har företräde. Den avvikande bestämmelsen kan ställa högre eller lägre krav på myndigheten att tillgodose enskildas rättssäkerhet.⁶⁹

Förfarandet vid uttag av skatter och avgifter regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL). Lagen innehåller bland annat bestämmelser om

⁶⁵ Jämför 11 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket.

⁶⁶ Jämför 1 § FL.

⁶⁷ Jämför 6 § FL.

⁶⁸ Prop. 2016/17:180 s. 1.

⁶⁹ Prop. 2016/17:180 s. 38 f. Och 288 f., Jämför 4 § FL.

kontrolluppgifter, deklARATIONER och beslut om skatter eller andra avgifter. SFL:s regler om kommunikation åsidosätter motsvarande bestämmelser i FL. Skatteverket är enbart skyldiga att kommunicera inför slutliga beslut, inte vid så kallade beredningsbeslut. Skatteverket är dock skyldiga att ge enskilda möjlighet att yttra sig vid förslag till beslut om slutlig skatt om beslutet är till nackdel för den enskilde. De måste dessutom redogöra för vilken rättslig argumentation och bedömning av materialet som ligger till grund för beslut i skatteärenden.⁷⁰

3.2.2 Utredningsskyldighet och uppgiftsskyldighet

SFL och FL innehåller bestämmelser om Skatteverkets utredningsskyldighet och skattskyldigas uppgiftsskyldighet. Enligt 23 § FL ska myndigheter se till att ett ärende blir utrett i den omfattning som dess beskaffenhet kräver. Enskilda ska medverka så långt som möjligt när denne inleder ett ärende hos myndigheten. En av grundprinciperna i taxeringsförfarandet är att ärenden ska utredas hos Skatteverket.⁷¹ Skatteverket ska se till att alla ärenden blir tillräckligt utredda. Hur omfattande utredningen ska vara avgörs från fall till fall och är bland annat beroende av vem som tagit initiativ till ärendet eller om allmänna intressen måste beaktas.⁷² Eftersom Skatteverkets handläggning ska vara effektiv måste utredningen ske med hänsyn till myndighetens resurser och vad som kan uppnås med utredningen.⁷³

Skatteverkets utredningsskyldighet balanseras mot skattskyldigas uppgiftsskyldighet. Uppgiftsskyldigheten syftar till att ge Skatteverkets verksamhet tillräckligt med underlag.⁷⁴ Uppgiftsskyldiga måste därför ha vissa kunskaper om skattelagstiftningen.⁷⁵ Enligt Simon-Almendal bör kännedomen omfatta lagstiftning och välkänd praxis, och inte allt för komplicerad skatterätt.⁷⁶ Eftersom uppgiftsskyldiga har bäst kunskap om de faktiska omständigheterna delar de ansvaret för korrekta beslut med Skatteverket.⁷⁷ Skatteverket kan begära in information från uppgiftsskyldiga trots avsaknad av pågående utredning eller revision. Skatteverket är dock förhindrade att genomföra så kallade *fishing expeditions*. Förfarandet hänvisar till fall där Skatteverket samlar in information i rent kartläggningssyfte. Det måste föreligga en rimlig möjlighet att de begärda

⁷⁰ Skatteverket – Rättslig vägledning (2019) *När används förvaltningslagen?*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/324389.html>>.

⁷¹ Prop. 2010/11:165 s. 409.

⁷² Jämför RÅ 2006 ref. 15 där Skatteverket inte uppfyllde sin uppgiftsskyldighet när de debiterade en avgift till ett registrerat trossamfund trots att den debiterade angav att hen inte var medlem i samfundet.

⁷³ Prop. 1989/90:74 s. 284.

⁷⁴ Skatteverket – Rättslig vägledning (2019), *Skyldigheten att lämna uppgifter* <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/ScurrentEditionId/341627.html>>.

⁷⁵ Prop. 1991/92:43 s. 90.

⁷⁶ Simon-Almendal (2005) s. 128.

⁷⁷ Prop. 1991/92:43 s. 90.

uppgifterna är relevanta för Skatteverkets verksamhet. Annars anses insamlandet vara av spekulativ natur och allt för långtgående.⁷⁸

Förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga påverkas av skattelagstiftning med större tolkningsutrymme. Enligt Hilling m.fl. riskerar tolkningen att ge företräde till hur omständigheterna presenteras i det enskilda fallet framför principer om likabehandling och förutsebarhet. Om Skatteverkets utredning är bristfälligt kan skattskyldiga med fördjupade kunskaper eventuellt kringgå lagstiftningens intention och få gehör för annan tolkning av lagen. Skattskyldiga utan dessa förutsättningar är istället utelämnade till Skatteverket tolkning. Skattereglerna ska uppfattas som rimliga och tillämpas likvärdigt oavsett ekonomiska resurser och social ställning. Skatteverkets misslyckanden att övertyga rättstillämparen om sakförhållanden i vissa fall kan därför väcka frågor om skattesystemets legitimitet.⁷⁹

3.3 Skatteverkets vägar till information

3.3.1 Kontrolluppgifter, deklarationer och övriga uppgifter

Det material som normalt är tillgängligt för Skatteverket vid taxeringen brukar kallas kontrollmaterial.⁸⁰ Materialet förnyas årligen och omfattar näst intill samtliga skattskyldiga som kontrollmaterialet avser att ge uppgifter om.⁸¹ Kontrolluppgifter är uppgifter som avser att kontrollera andra än den som lämnat uppgiften. Uppgifterna kan exempelvis upplysa Skatteverket om avyttring eller utdelning från delägar- eller fordringsrätter.⁸² Kontrolluppgifterna lämnas endast för fysiska personer och dödsbon, och anger inte bakgrunden till intäkterna eller transaktionerna.⁸³ Uppgifterna anger nödvändigtvis inte heller storleken av den skattepliktiga inkomsten. Däremot kan uppgiften indikera för Skatteverket att det behövs fler uppgifter.⁸⁴

Kontrolluppgifterna förenklar deklarationsförfarandet för enskilda, och granskningsverksamheten för Skatteverket. De innebär dock merarbete för uppgiftslämnarna.⁸⁵ Skatteverket får förelägga den som inte har lämnat kontrolluppgifter att fullgöra skyldigheten. Uppgiftsföreläggande kan dessutom lämnas till den som kan antas vara uppgiftsskyldig. Skatteverket kan därmed kontrollera om uppgiftsskyldighet föreligger.⁸⁶

⁷⁸ Skäl 9 DAC, C-682/15 *Berlioz investment fund* EU:C:2017:373 punkt. 66-67.

⁷⁹ Hilling m.fl. (2018) FT s. 270 ff.

⁸⁰ Prop. 1991/92:43 s. 65.

⁸¹ Prop. 2002/03:106 s. 123.

⁸² SOU 2018:91 s. 123.

⁸³ SOU 2018:91 s. 166.

⁸⁴ Prop. 2011/12:1 s. 376.

⁸⁵ Prop. 2002/03:106 s. 122.

⁸⁶ Jämför 37 kap. 2 och 6 §§ SFL.

Skyldigheten att lämna in kontrolluppgifter har bland annat utökats på grund av EU:s samarbete om informationsutbyte.⁸⁷ Trots en succesiv ökning av uppgiftsskyldigheten finns det tillfällen då den begränsats. Tidigare var exempelvis delägare i fåmansföretag tvungna att lämna vissa uppgifter för kontroll av de så kallade stoppreglernas efterlevnad. Uppgiftsskyldigheten kvarstod när stoppreglerna upphörde att gälla. Först en tid senare upphörde delägarnas uppgiftsskyldighet eftersom Skatteverkets intresse av kontrolluppgifter för regelefterlevnad hos fåmansföretagare inte motiverade delägarnas administrativa börda.⁸⁸

Förutom kontrolluppgifter använder Skatteverket deklARATIONER och avstämningsuppgifter i sin verksamhet. Det finns flera typer av deklARATIONER.⁸⁹ DeklARATIONERNA ska innehålla uppgifter Skatteverket behöver för att beräkna och kontrollera skatt och avgifter.⁹⁰ Eftersom deklARATIONER lämnas in av skattskyldiga är de särskilt betydelsefulla för myndighetens kontrollverksamhet.⁹¹ Avstämningsuppgifter är uppgifter som lämnas i äldre inkomstdeklARATIONER och har direkt koppling med framtida uppgiftslämnande. Uppgifterna upprättas i Skatteverkets register för kontroll av framtida deklARATIONER⁹² Skattskyldiga kan dessutom meddela Skatteverket om övriga uppgifter av intresse vid deklARATIONEN.⁹³ De kan exempelvis upplysa myndigheten om olika räntor och inkomster som Skatteverket saknar uppgifter om.⁹⁴

3.3.2 Allmänna ombudet och förhandsbeskedsinstitutet

Allmänna Ombudet (AO) utses av regeringen och är en särskild funktion inom Skatteverket som kan överklaga myndighetens beslut i enskilda fall. AO ska agera självständigt gentemot Skatteverket.⁹⁵ Privatpersoner, företag och AO kan begära förhandsbesked av Skatterättsnämnden i skattefrågor. Skatterättsnämnden är en fristående myndighet under finansdepartementet.⁹⁶ Förhandsbeskedsinstitutet syftar till att upplysa skattskyldiga om eventuella skattekonsekvenser av olika handlingar innan de genomförs.

⁸⁷ Se avsnitt 3.6.

⁸⁸ Prop. 2010/11:165 s. 348 f.

⁸⁹ Exempelvis SkattedeklARATIONER för den som gör skatteavdrag, deklARATIONER för skalbolag, preliminära inkomstdeklARATIONER och vanliga inkomstdeklARATIONER.

⁹⁰ SOU 2018:91 s. 124 f.

⁹¹ SOU 2018:91 s. 166.

⁹² SOU 2018:91 s. 258 ff., Det kan exempelvis handla om uppgifter för uppskov.

⁹³ SOU 2018:91 s. 167.

⁹⁴ Skatteverket (2019) *Innehållet i deklARATIONEN*

<<https://www.skatteverket.se/privat/deklARATION/innehalletideklARATIONEN.4.3810a01c150939e893f244dd.html?q=skattereduktion+för+husarbete>>.

⁹⁵ Skatteverket, *Allmänna ombudet*

<<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation/allmannaombudet.4.361dc8c15312eff6fd2d1ed.html>>.

⁹⁶ SOU 2018:91 s. 140 f.

Skatterättsnämndens förhandsbesked kan överklagas till HFD. HFD kan avslå yrkandet, upphäva förhandsbeskedet och ersätta det med ett nytt beslut. Förhandsbeskedsinstitutet bidrar därmed till utvecklingen av prejudikatsbildningen på skatteområdet. Skatteverket och AO kan överklaga förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden.⁹⁷

När enskilda ansöker om förhandsbesked får Skatterättsnämnden endast lämna besked om frågan avser den sökandes skattskyldighet och om det är av vikt för sökanden, eller om beskedet bidrar till en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning. När AO ansöker om förhandsbesked måste det finnas en tvist mellan Skatteverket och enskild. Ansökningen syftar till att skapa prejudikat i principiellt viktiga skattefrågor.⁹⁸ Anders Bengtsson, tidigare AO, anser att AO:s uppdrag är otydligt och att ansvarsfördelningen mellan Skatteverket och AO är oklar. AO saknar rutiner för hur processer ska initieras och drivas.⁹⁹

Ett förhandsbesked som inte överklagas vinner laga kraft. Om sökanden begär det, blir beskedet bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar. Giltighetstiden regleras i förhandsbeskedet. Eftersom beskedet endast är bindande för de omständigheter som framgår av beskedet bör giltigheten endast omfatta närliggande förfaranden som överensstämmer med de faktiska omständigheterna.¹⁰⁰ Bengtsson ifrågasätter hur effektivt förhandsbeskedsinstitutet egentligen är. Han menar institutet är i behov av en rekonstruktion för att stärka prejudikatbildningen på skatteområdet.¹⁰¹

3.3.3 Besvara frågor, Skatteverkets ställningstagande och revision

Skatteverket är skyldiga att besvara vissa skattefrågor från enskilda. Förvaltningsrättsliga bestämmelser om myndigheters serviceskyldighet ålägger Skatteverket att bistå med upplysningar, vägledning, råd eller annan hjälp.¹⁰² Skatteverket är inte skyldiga att vidta omfattande rättsutredningar eller att svara på frågor om avancerad skatteplanering. Svaren är inte rättsligt bindande i formell mening men felaktiga svar skulle kunna leda till skadeståndsansvar. Skatteverkets svar ska därför vara så pass underbyggda att mottagaren kan förvänta sig att det är gällande.¹⁰³ Skatteverket publicerar kontinuerligt olika ställningstaganden som redogöra hur myndigheten tolkar skattelagstiftningen i särskilda frågor. Skatteverket ställningstaganden är inte

⁹⁷ SOU 2018:91 s. 142 f., Skatteverket, *Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked*, <<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation/allmannaombudet/ansokanomforhandsbesked.4.361dc8c15312eff6fd2d273.html>>.

⁹⁸ SOU 2018:91 s. 140 f.

⁹⁹ Melbi (2019) SN s. 142 ff.

¹⁰⁰ SOU 2018:91 s. 142 f., Prop. 1997/98:65 s. 52 f., jämför. RÅ 2001 ref. 23 om ramen för regeringsrättens prövning av ett förhandsbesked vid yrkande om fastställande.

¹⁰¹ Melbi (2019) SN s. 148 ff.

¹⁰² Prop. 1985/86:80 s. 20.

¹⁰³ SOU 2018:91 s. 143 f.

bindande för skattskyldiga eller domstolar, men indikerar hur Skatteverket kan komma att bedöma särskilda förfaranden.¹⁰⁴

Skatteverket kan enligt 41 kap. SFL fatta beslut om revision av näringsidkare för att kontrollera att denne har fullgjort lagstadgade deklarations- och uppgiftsskyldigheter. Myndigheten kan dessutom besluta om tredjemansrevision för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras.¹⁰⁵ Skatteverket ska beakta proportionalitetsprincipen vid beslut om revision. Behovet av information och kontroll ska vägas mot näringsidkarens intresse av integritet och rättssäkerhet, och revisionens ändamål ska framgå av beslutet.¹⁰⁶ Skatteverket får endast inhämta handlingar som omfattas av revisionen. De är förhindrade att inhämta handlingar som omfattas av beslagsförbudet enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (1943:740) (RB) eller handlingar som har ett betydande skyddsintresse.¹⁰⁷

3.4 Särskilda regler för skatterådgivare

3.4.1 Aggressiv skatteplanering och skatterådgivning

Skatteverket publicerade en rapport år 2011 om skatterådgivare roll vid avancerad skatteplanering. I rapporten framgår det att ny lagstiftning och interna åtgärder har ökat Skatteverkets möjligheter till kontroll. Eftersom enskilda ofta upplever skattelagstiftningen som komplex blir skatterådgivare centrala för hur enskilda agerar inför olika skattefrågor. Det är i kontakt med skatterådgivare som enskilda får tillgång till modeller för avancerad skatteplanering. Enligt rapporten är skatterådgivningsverksamheten relativt oreglerad. Trots att FAR:s och Advokatsamfundets medlemmar har branschetiska regler att förhålla sig till saknas gemensamma regler för samtliga rådgivare. Det vore att föredra om lagstiftaren kan få skatterådgivare att på frivillig väg reglera branschen. Regelefterlevnaden hade stärkts samtidigt som staten sparar in kostnader för kontroll och sanktioner.¹⁰⁸

Enligt Lions och Hodayoun har ökade krav på transparens resulterat i att skatterådgivare att måste beakta fler intressen än klienternas.¹⁰⁹ FAR menar att principer om hållbarhet och regelefterlevnad är en naturlig del av dagens skatterådgivning. Samhällets krav på regelefterlevnad har gjort skattefrågor till en hållbarhetsfråga för företagen.¹¹⁰

¹⁰⁴ SOU 2018:91 s. 171.

¹⁰⁵ Prop. 2010/11:165 s. 413 f.

¹⁰⁶ Prop. 2010/11:165 s. 413 f.

¹⁰⁷ Almgren och Leidhammar (2016) s. 61.

¹⁰⁸ Johannesson, Johansson och Petersson (2011) SvSkT nr. 5 s. 444 ff.

¹⁰⁹ Lions och Hodayoun (2018) s. 200 f.

¹¹⁰ FAR (2019-04-18) s. 1 f.

3.4.2 Advokater, revisorer och konsulter

Advokaters verksamhet regleras bland annat av RB, Advokatsamfundets regler och praxis från disciplinnämnden. Advokater ska iakttä god advokatsed och tystnadsplikt i sin verksamhet. God advokatsed kräver att advokater under särskilda omständigheter ska förtiga om kännedom denne får i sin yrkesutövning.¹¹¹ Advokater ska visa lojalitet mot klienten och tillvarata klientens intresse inom ramen för gällande rätt. Advokaten ska utöva sin verksamhet med integritet och främja rättssamhället. Advokaters tystnadsplikt skyddar klienters rättsliga förhållanden och ger advokaten möjlighet att avråda olämpliga handlingar. Tystnadsplikten åsidosätts om det finns en lagstadgad skyldighet att lämna ut uppgifter eller om klienten samtycker till det. Ifall advokater bryter mot reglerna om tystnadsplikt kan de drabbas av straffrättsliga sanktioner eller bli föremål för disciplinära förfaranden.¹¹²

Revisorers verksamhet regleras i revisorslagen (2001:883) (RL). Revisorer ska beakta god revisorssed. God revisorssed syftar främst till skyldighet att beakta etiska normer för yrkesmässigt uppträdande och gäller i all verksamhet revisorn bedriver. Förutom att FAR erbjuder vägledning i frågor som rör god revisorssed ansvarar Revisorsinspektionen för att god revisorssed utvecklas på ett ändamålsenligt sätt.¹¹³ Revisorer omfattas också av särskilda regler om tystnadsplikt.¹¹⁴ Reglerna syftar dels till skydd för bolaget och klienter, dels för att främja yrkesetiska normer. Vid brott mot tystnadsplikten kan revisorn bli skyldig att betala skadestånd eller drabbas av disciplinära påföljder.¹¹⁵

FAR har slutligen utvecklat regler för auktoriserade skatterådgivare som inte omfattas av advokat- eller revisorsreglerna. FAR:s auktorisering är en kvalitetsstämpel vad gäller skatterådgivarens yrkesmässiga agerande ifråga om bland annat omdöme och etik.¹¹⁶

3.5 Skattetillägg

Skattetillägg är en ekonomisk sanktion som kan påföras när enskilda inte fullgör vissa skyldigheter enligt SFL. Skattetillägg påförs bland annat när skattskyldiga lämnar oriktiga uppgifter till ledning för beskattning. En uppgift är oriktig om det klart framgår att lämnad uppgift är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattning har utelämnats.¹¹⁷ En

¹¹¹ Jämför 8 kap. 4 § RB, SOU 2018:91 s. 92, jämför NJA 2003 s. 403 där en advokat allvarligt åsidosatt sina plikter genom att förmå en person som inte var hans klient att acceptera en uppenbart oskäligen dröjsmålsränta om 4 % i månaden på ett lån som överstigit en miljon kronor.

¹¹² SOU 2018:91 s. 92 ff.

¹¹³ SOU 2018:91 s. 96 f.

¹¹⁴ Jämför 26 § RL och 9 kap. 41 § aktiebolagslagen (2005:551).

¹¹⁵ SOU 2018:91 s. 98 f.

¹¹⁶ SOU 2018:91 s. 101 f.

¹¹⁷ Almgren och Leidhammar (2016) s. 195.

generell huvudprincip är att Skatteverket har bevisbördan för intäkter medan skattskyldiga har bevisbördan för avdrag. Vid påförande av skattetillägg har Skatteverket bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift.¹¹⁸ Förutom bestämmelser om skattetillägg innehåller SFL bestämmelser om vissa förseningsavgifter.¹¹⁹

Skattetillägg påförs inte om den oriktiga uppgiften framgår av Skatteverkets egna register eller om den enskilde rättar uppgiften på eget initiativ. Skattetillägg påförs inte heller om det skattebelopp som kunde ha undandragits var obetydligt.¹²⁰ SFL regler om befrielse från särskilda avgifter. Enligt 51 kap 1 § SFL kan skattetillägget sättas ned om det är oskäligt högt. Vid bedömningen ska särskild hänsyn tas till den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden som kan ha påverkat agerandet. Skatteverket kan inte påföra skattetillägg när det framstår som uteslutet uppgiften skulle godkännas utan närmre utredning. I RÅ 2008 ref. 51 hade en deklaratant av misstag gjort avdrag tio gånger mer än hon hade rätt till. På grund av förhållandet mellan avdragets storlek och den redovisade löneinkomsten förelåg inte förutsättningar för skattetillägg.¹²¹

I NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71 slog HD och HFD fast att förhandlingar om skattetillägg och skattebrott som grundar sig i samma omständigheter strider mot dubbelprövningsförbudet i artikel 4.1 Europakonventionens 7:e tilläggsprotokoll. Numera finns det regler som förhindrar åklagare att inleda processer om skattebrott ifall Skatteverket har fattat beslut om skattetillägg i fråga om samma felaktighet eller passivitet från samma person.¹²²

3.6 Administrativt samarbete inom EU i fråga om beskattning

3.6.1 DAC, DAC 2 och DAC 3

DAC innehåller bestämmelser om informationsutbyte och medlemsstaternas medverkan i administrativa utredningar.¹²³ Direktivet ger medlemsstaternas skattemyndigheter möjlighet att begära ut upplysningar från andra stater om sådant som kan antas vara relevant för skattemyndigheten.¹²⁴ Förutom utbyte av information på begäran kan utbytet ske automatiskt eller utan föregående begäran. Medan automatiskt utbyte innebär ett systematiskt överförande av

¹¹⁸ Lavin (2016) s. 95 f., HFD 2012 ref. 69 om osanna fakturor, mervärdeskatt, arbetsgivaravgifter och skattetillägg.

¹¹⁹ Almgren och Leidhammar (2016) s. 190 f.

¹²⁰ Lodin m.fl. (2017) s. 790 ff.

¹²¹ Lodin m.fl. (2017) s. 793.

¹²² Almgren och Leidhammar (2016) s. 192 f., Motsatta regler finns för Skatteverket.

¹²³ Prop. 2015/16:29 s. 58.

¹²⁴ Jämför 8 § lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (LASEU).

uppgifter, innebär utbyte utan föregående begäran att skattemyndigheter på eget bevåg vidarebefordrar information som antas vara av användning för andra skattemyndigheter.¹²⁵

DAC ersatte rådets förordning (EG) nr. 2073/2004 om administrativt samarbete i fråga om punktskatter. Bestämmelserna överensstämmer med den internationella standarden för informationsutbyte på skatteområdet.¹²⁶ Direktiven är en reaktion på globalisering och ökade gränsöverskridande transaktioner.¹²⁷ Tillämpningsområde utökades genom DAC 2 om automatiskt utbyte om upplysningar om finansiella konton inom EU:s medlemsstater. DAC 2 förorsakades av att flera medlemsstater redan ingått bilaterala FATCA-avtal om informationsutbyte med USA och att OECD hade utvecklat deras *Common reporting standards* (CRS).^{128 129} För att förhindra att FATCA-avtalen och CRS skulle orsaka snedvridningar på den inre marknaden samordnade EU utbytet av upplysningar mellan medlemsstaterna i DAC 2. Direktivet delar i huvudsak innehållet i CRS och har tillsammans med CRS inneburit ett globalt genombrott för automatiskt informationsutbyte i skatteärenden.¹³⁰

DAC 2 ålägger medlemsstaterna att vidta åtgärder så att rapporteringsskyldiga finansiella institut följer reglerna för rapportering.¹³¹ De finansiella instituten ska identifiera finansiella konton som innehas av utländska medborgare och rapportera vilka tillgångar och inkomster som kontona innehar.¹³² Tillämpningsområdet utökades ännu en gång genom DAC 3 till att omfatta upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och om prissättning. DAC 3 ska bistå medlemsstaterna att motverka gränsöverskridande skatteflykt, aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens.¹³³

3.6.2 LASEU

Det är upp till medlemsstaten att bestämma form och tillvägagångssätt för implementering av EU-direktiv. Implementeringen måste dock nå det resultat som direktivet åsyftar. Medlemsstaterna behöver inte använda samma terminologi som direktivet, men implementeringen ska verka för en enhetlig tolkning och tillämpning av EU-rätten.¹³⁴ DAC har framför allt implementerats genom LASEU. I Sverige är Skatteverket behörig myndighet vid samarbete enligt lagen. Lagen innehåller definitioner av centrala begrepp och redogör för situationer när Skatteverket är skyldig att lämna ut

¹²⁵ Jämför 12-15 §§ LASEU.

¹²⁶ Prop. 2012/13:4 s. 21 f.

¹²⁷ Jämför skäl 1 och 2 DAC.

¹²⁸ Jämför Skäl 5 DAC 2, *Foreign Account Tax Compliance Act*, Prop. 2015/16:29 s. 58.

¹²⁹ Fensby (2017) SN s. 487.

¹³⁰ Prop. 2015/16:29 s. 59 och 63, jämför skäl 8 DAC 2

¹³¹ Jämför Art. 1 punkt 2b DAC 2.

¹³² Prop. 2015/16:29 s. 57 ff.

¹³³ Jämför Skäl 1 och 6 DAC 3

¹³⁴ SOU 2018:91 s. 186.

upplysningar till andra medlemsstater. Lagen beskriver vidare vad upplysningarna ska innehålla.¹³⁵

En grundläggande förvaltningsrättslig princip är att parter har rätt till insyn i det material som en domstol eller en myndighet kan lägga till grund för ett avgörande.¹³⁶ Om Skatteverket lämnar ut uppgifter till en annan medlemsstat ska den som upplysningarna avser underrättas.¹³⁷ I utredningen till LASEU fastslås att enskilda inte är parter i ärenden om administrativt samarbete även om de berörs av uppgifterna och utbytet. De som är föremål för informationsutbyte saknar därmed rätt till partsinsyn och möjlighet att överklaga beslut om informationsutbyte.¹³⁸

DAC 3 har också implementerats genom LASEU.¹³⁹ Utbytet omfattar förhandsbesked från Skatteverket, Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen. Det omfattar dessutom Skatteverkets skriftliga svar på rättsliga frågor som avser vissa personer, tolkning eller tillämpning av lagstiftning om skatter och avgifter. LASEU tillämpas inte på AO:s förhandsbesked eller Skatteverkets svar på anonyma frågor.¹⁴⁰ Inför implementeringen uppstod en oro att informationsutbytet skulle avskräcka skattskyldiga att rådfråga Skatteverket och Skatterättsnämnden, och att antalet förhandsbesked därmed skulle minska.¹⁴¹ Forsman anger att implementeringen av DAC 3 ökar Skatteverkets arbetsbörda. Han instämmer vidare i åsikterna kring risken att skattskyldiga drar sig från att ansöka om förhandsbesked och påpekar att en sådan utveckling motverkar syftet med ökad transparens.¹⁴²

3.6.3 IDKAL

DAC 2 har framför allt implementerats genom lag (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton (IDKAL).¹⁴³ IDKAL innehåller, precis som LASEU, definitioner och förklaringar av centrala begrepp för lagstiftningen.¹⁴⁴ Enligt lagen ansvarar Skatteverket inte över att identifiera konton enligt lagen.¹⁴⁵ Den skyldigheten åligger istället de finansiella

¹³⁵ Jämför 4 § LASEU.

¹³⁶ Ragnemalm (2012) s. 89.

¹³⁷ Jämför 16 § LASEU.

¹³⁸ Prop. 2012/13:4 s. 74 f., Notera att skatteförfaranden faller utanför rätten till domstolsprövning i artikel 6.1 EKMR eftersom det inte handlar om en sådan civil rättighet som bestämmelsen avser, jmf *Ferrazzini v. Italy* no. 44759/89 12 juli 2001, punkt 29-31.

¹³⁹ Prop. 2016/17:19 s. 14.

¹⁴⁰ Skatteverket – Rättslig vägledning (2017), *Vilka förhandsbesked ska Skatteverket lämna upplysningar om mot bakgrund av EU:s ändringsdirektiv 2015/2376 (DAC 3)?*, Regler och ställningstaganden, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362306.html>>.

¹⁴¹ Prop. 2016/17:19 s. 50 f.

¹⁴² Forsman (2016) SN s. 39 f.

¹⁴³ Prop. 2015/16:29 s. 1.

¹⁴⁴ Jämför exempelvis bestämmelser om finansiella institut och konton 2 kap. 7-11 §§

IDKAL

¹⁴⁵ Prop. 2014/15:41 s. 156.

instituten. När kontona har identifierats ska uppgifter om dessa överlämnas till Skatteverket.¹⁴⁶ Skyldigheten att lämna uppgifter om finansiella konton kan liknas med skyldigheten att lämna kontrolluppgifter. Vilka uppgifter som ska lämnas kan variera beroende på vilken sorts rapporteringspliktigt konto det rör sig om.¹⁴⁷

Skatteverket ska besvara frågor om hur bestämmelserna i IDKAL ska tolkas och tillämpas. De ansvarar vidare för att sammanställa uppgifterna från de finansiella instituten och informationsutbytet med skattemyndigheter i andra medlemsstater.¹⁴⁸ Skatteverket har möjlighet att förelägga uppgiftsskyldiga att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att fullgöra skyldigheter enligt LASEU och IDKAL.¹⁴⁹

Vid genomförandet av DAC 2 ansåg flera remissinstanser att granskningskraven och den administrativa bördan för de finansiella instituten var mycket långtgående.¹⁵⁰ Lagrådet menade att FATCA- och CRS-lagstiftningen till och med är svårtillgänglig för specialister på området. IDKAL är omfattande, teknisk och detaljrik och vissa begrepp saknar motsvarighet i svensk rätt. Enskilda tvingas tillgodogöra sig innehållet i utländsk rätt. Lagrådet ifrågasatte om lagen lever upp till krav på överskådlighet som normalt ställs på lagstiftning och konstaterade att IDKAL kommer ge upphov till oklarheter för dem som tillämpar lagen.¹⁵¹

3.7 Avslutande reflektioner

Det finns flera regler som behandlar relationen mellan Skatteverket och skattskyldiga. Det finns grundläggande regler och rättssäkerhetsgarantier i allmänna förvaltningsregler och specifika regler som endast gäller i Skatteverkets verksamhet. Skatteverket har generellt mer kunskap än skattskyldiga om skattelagstiftningens tillämpning. Kunskapsförhållandet jämnas ut av Skatteverkets serviceskyldighet och när skattskyldiga tar hjälp av skatterådgivare. Därtill finns flera förhållningsregler för olika typer av skatterådgivare. Skatteverket menar dock att branschen inte är tillräckligt reglerad och att det behövs ett gemensamt regelverk som gäller för samtliga rådgivare. Om skatterådgivarens främsta syfte är att bidra till skatteplanering eller regelefterlevnad råder det delade meningar om. Däremot råder det inga tveksamheter om att rådgivarna i vissa fall är nödvändiga för att skattskyldiga ska kunna tillgodogöra sig komplex och invecklad skatterätt.

Skatteverket har ett omfattande utredningsansvar. Myndigheten är ansvariga för att utredningen blir så pass grundlig som ärendet kräver. Myndigheten bär dessutom bevisbördan i flera fall. För att uppfylla utredningsansvaret har

¹⁴⁶ Prop. 2014/15:41 s. 153 ff.

¹⁴⁷ Prop. 2014/15:41 s. 58.

¹⁴⁸ Prop. 2014/15:41 s. 63 ff.

¹⁴⁹ Jämför 37 kap. 11 § SFL.

¹⁵⁰ Prop. 2014/15:41 s. 56.

¹⁵¹ Prop. 2014/15:41 s. 426 ff.

Skatteverket flera metoder och medel för att tillgodogöra sig information. Skatteverkets utredningsskyldighet underlättas av skattskyldigas och andra aktörers uppgiftsskyldighet. Även om det har höjts röster för att skyldigheten är allt för långtgående finns det exempel på tillfällen när lagstiftaren valt att begränsa den.

FATCA, CRS och DAC har gjort internationella skatteförhållanden mer öppna. Rättsakterna förflyttar delar av Skatteverkets utredningsansvar och administrativa börda till enskilda och finansiella institut. Det går därmed att argumentera för en ansvarsförskjutning i det svenska skattesystemet. Direktiven är inte de första på området som får betydelse för svensk rätt. Det har funnits andra, inte lika långtgående, bestämmelser om informationsutbyte. Det går därför att argumentera för att implementeringen inte spelar så stor roll för det svenska skattesystemet.

Avslutningsvis bör det ifrågasättas om DAC:s syfte med ökad transparens och enhetlig reglering försvåras av befintliga institutioner i svensk rätt. Det svenska skattesystemet har redan väletablerad relation mellan skattskyldiga och Skatteverket. Systemet präglas till stor del av service och transparens. En del av DAC:s bestämmelser om informationsutbyte är främmande för svensk rätt och den komplicerade regleringen skiljer sig från svenska krav på förutsebarhet. Implementeringen riskerar att minska antalet förhandsbesked, försvåra regler om partsinsyn och öka antalet tillämpningsproblem. Den komplicerade regleringen kan i slutändan leda till att skattskyldiga avstår från vissa handlingar som vid en domstolsprövning skulle kunna bedömas som förenliga med gällande rätt.

4 Implementering av DAC 6

4.1 Inledning

DAC 6 är EU:s ansatts att införa regler om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang. Redan innan DAC 6 antogs av EU, hade regeringen tillsatt en särskild utredare för att se över möjligheterna att införa en skyldighet för bland annat skatterådgivare att informera Skatteverket om skatteupplägg.¹⁵² De föreslagna regelverket skulle vara så enkelt, tydligt och lätthanterligt som möjligt.¹⁵³ Resultatet redovisas i SOU 2018:91 som föreslår regler om rapporteringsplikt för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang i en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang (LRA)^{154, 155}.

Syftet med det här kapitlet är att beskriva bakgrunden till DAC 6 och hur förslaget i SOU 2018:91 kan komma att påverka Skatteverkets verksamhet och relationen mellan myndigheten och skattskyldiga. Kapitlet inleds med en kort redogörelse för Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS-projektet) och DAC 6. Efter det följer en presentation av utredningens förslag. Det föreslagna regelverket behandlas tillsammans med remissinstansernas åsikter om förslaget i syfte att belysa olika synvinklar på regelverket. Kapitlet avslutas med ett särskilt avsnitt om rapporteringsplikt för inhemska arrangemang och huruvida en sådan implementering är nödvändig.

4.2 BEPS-projektet och DAC 6

4.2.1 BEPS-projektet och BEPS action 12

BEPS-projektet är en del av OECD:s arbete för att motverka skatteplaneringsstrategier och avsaknaden av koordinerade nationella skatteregler. Projektet sker på uppdrag av G20-länderna.¹⁵⁶ BEPS-projektet har vuxit fram efter en tid av internationell skattekonkurrens och digitalisering. Idag är företag nödvändigtvis inte beroende av organisering efter nationsgränser utan anpassar sig istället till vad som är effektivt för värdeskapande.¹⁵⁷ BEPS-projektet består av 15 olika actions mot både laglig

¹⁵² Dir. 2017:38 s. 1, SOU 2018:91 s. 19.

¹⁵³ Dir. 2017:38 s. 8.

¹⁵⁴ Kopia av den föreslagna lagtexten finns i Bilaga A

¹⁵⁵ SOU 2018:91 s. 19.

¹⁵⁶ OECD (2019) *About the Inclusive Framework on BEPS*

<<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>>, Hultqvist och Wiman (2015) SvSkT nr. 4 s. 309.

¹⁵⁷ Andersson (2016) SN s. 639 och 644.

och olaglig skatteplanering.¹⁵⁸ Det finns bland annat åtgärder som behandlar digitaliseringen av ekonomin och regler för beskattning av delägare i utländska lågbeskattade bolag.¹⁵⁹ BEPS-projektet syftar till att ge stater metoder för att motverka skatteplanering och etablera internationell minimistandard för medlemsländerna.¹⁶⁰

Action 12 i BEPS-projektet rekommenderar stater att införa ett regelverk om tvingande rapportering av skatteupplägg och vissa särskilt riskfyllda transaktioner.¹⁶¹ OECD har utvecklat ett eget modellregelverk.¹⁶² Action 12 innebär dock ingen minimistandard utan bör snarare uppfattas som ett ramverk. I de nationella regelverken ska det framgå vilka arrangemang som är rapporteringspliktiga och vem som är rapporteringsskyldig. Det ska vidare framgå när rapporteringsskyldighet inträffar, vad som ska rapporteras och vad som händer om man underlåter att rapportera.¹⁶³

Enligt Monsenego har BEPS-projektet inte nått upp till dess ambitionsnivå. Flera av åtgärderna är mindre storslagna än förväntat och strävan efter samordning tycks ha minskat. OECD kommer inte kunna etablera en internationell minimistandard eftersom de accepterar olika nationella lösningar till angivna problem.¹⁶⁴ De Haro är kritisk till att action 12 inte gör skillnad på vanlig och aggressiv skatteplanering. Definitionen av aggressiv skatteplanering behöver förtydligas annars kan Action 12 leda till bristande förutsebarhet och inkräkta på individens rättigheter.¹⁶⁵ Hon menar dessutom att Action 12 medför en risk att skattskyldiga slutar använda sig av skatterådgivning.¹⁶⁶

4.2.2 DAC 6

DAC 6 innebär att EU:s medlemsstater är förpliktigade att lagstifta om rapportering av vissa gränsöverskridande arrangemang på skatteområdet. Det innebär vidare att medlemsstaterna ska utbyta information om rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang sinsemellan.¹⁶⁷ DAC 6 syftar i första hand till att förhindra aggressiv skatteplanering, men det finns

¹⁵⁸ OECD (2019) *About the Inclusive Framework on BEPS* <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>>, Hultqvist och Wiman (2015) SvSkT nr. 4 s. 309.

¹⁵⁹ OECD (2019) *BEPS Actions*, <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>.

¹⁶⁰ OECD (2019) *About the Inclusive Framework on BEPS* <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>>.

¹⁶¹ Skatteverket, *BEPS – Åtgärds punkterna* <<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbetei/nomoecd/bepsatgardspunkterna.4.3810a01c150939e893f7643.html>>.

¹⁶² OECD (2018) *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, s. 14 f.

¹⁶³ OECD (2018) *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, s. 10.

¹⁶⁴ Monsenego (2015) SvSkT nr. 10 s. 828 f.

¹⁶⁵ De Haro (2018) s. 187 ff.

¹⁶⁶ De Haro (2018) s. 192.

¹⁶⁷ SOU 2018:91 s. 165.

även bestämmelser som ska förhindra arrangemang som utformats för att undvika automatiskt utbyte av information om finansiella konton.¹⁶⁸

Någon närmre definition av vad som kan utgöra ett rapporteringspliktigt arrangemang finns inte i DAC 6.¹⁶⁹ För att identifiera rapporteringspliktiga arrangemang används istället olika kännetecken.¹⁷⁰ Direktivet delar upp kännetecknen i fem grupper; allmänna och särskilda kännetecknen kopplade till kriteriet om huvudsaklig nytta, särskilda kännetecknen i samband med gränsöverskridande transaktioner, särskilda kännetecknen som rör automatiskt utbyte av upplysningar och verkligt huvudmannaskap samt särskilda kännetecknen som rör internprissättning.¹⁷¹ Kravet på huvudsaklig nytta innebär att det ska framgå att den huvudsakliga nyttan eller en av de huvudsakliga fördelarna som kan förväntas av ett arrangemang, efter att ha beaktat alla relevanta fakta och omständigheter, är att uppnå en skattefördel.¹⁷² Kriteriet gäller inte för samtliga kännetecken eftersom en del kännetecknen är gränsöverskridande till sin natur och ska på grund av detta omfattas av rapporteringsplikten.¹⁷³

Direktivet gäller bara för gränsöverskridande arrangemang. Ett arrangemang är exempelvis gränsöverskridande om det rör mer än en medlemsstat och om en eller flera av deltagarna i arrangemanget har sin skatterättsliga hemvist i mer än en jurisdiktion.¹⁷⁴ Direktivet innehåller inga krav att införa bestämmelser för rent inhemska arrangemang.¹⁷⁵ Enligt *Svenska bankföreningen* har DAC 6 skapat oro i Europas näringsliv. Direktivet är så pass otydligt att det inte uppfyller grundläggande krav på rättssäker lagstiftning.¹⁷⁶ *Stockholms universitet* noterar också att direktivet har kritiserat för dess långtgående åtgärder och korta beredningstid. De menar vidare att det är för tidigt att analysera effekterna av BEPS-projektet.¹⁷⁷

4.3 SOU 2018:91

4.3.1 Utgångspunkter i utredningen

DAC 6 föreslås implementeras genom en ny lag om rapporteringspliktiga arrangemang och genom särskilda bestämmelser i SFL. Utredningen fastslår att DAC 6 är vagt formulerat, stundtals otydligt och förenat med stort tolkningsutrymme. Eftersom det svenska regelverket måste stämma överens med bestämmelserna i DAC 6 finns en risk att reglerna uppfattas som vaga

¹⁶⁸ SOU 2018:91 s. 165. Jämför bestämmelserna i DAC 2 och IDKAL

¹⁶⁹ SOU 2018:91 s. 209.

¹⁷⁰ Jämför Art. 3 punkt 21 DAC 6, SOU 2018:91 s. 217 f.

¹⁷¹ Jämför bilaga IV Del II A-E DAC 6

¹⁷² Jämför bilaga IV Del I DAC 6

¹⁷³ SOU 2018:91 s. 218.

¹⁷⁴ Jämför Art. 3 punkt 18 DAC 6

¹⁷⁵ SOU 2018:91 s. 208.

¹⁷⁶ Svenska Bankföreningen (2019-04-24) s. 1.

¹⁷⁷ Stockholms Universitet (2019-04-18) s. 2.

och oklara. Direktivet är svårtolkat och regelverket ska dels omfatta upplägg som Skatteverket redan känner till, dels upplägg som är okända för myndigheten. Det föreslagna regelverket kommer inte vara så precist som i sammanhanget hade varit önskvärt.¹⁷⁸ Komplicerade skatteregler tvingar staten och skattskyldiga att investera tid och pengar för att fastslå gällande rätt.¹⁷⁹ *Näringslivets skattedelegation* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* anser att det är orimligt att svenska företagare och skattskyldiga ska bära konsekvenserna för att direktivet är svårtolkat.¹⁸⁰

Utredningen anger vidare att samma regler ska gälla i så stor utsträckning som möjligt för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang. Rapporteringsplikten för gränsöverskridande och inhemska arrangemang har delvis olika syften eftersom information om inhemska arrangemang inte omfattas av EU:s administrativa samarbete och informationsutbyte. Utredningen anser ändå att ett enhetligt regelverk stärker tydligheten och klarheten över reglerna.¹⁸¹ *Företagarna* menar i stället att regelverket slår hårt mot skattskyldiga som inte har någon gränsöverskridande verksamhet. De tvingas sätta sig in i internationella regelverk trots att deras verksamhet är begränsad till Sverige.¹⁸²

Utredningen konstaterar slutligen att det på förhand är svårt att bedöma regelverkets konsekvenser för Skatteverket, skattskyldiga och andra aktörer. Regelverket ska därför utvärderas efter att ha tillämpats under en viss tid. Vid utvärderingen bör frågan om rapporteringsplikt för inhemska arrangemang prövas på nytt.¹⁸³ Den föreslagna ordningen ifrågasätts av bland annat *FAR* och *Förvaltningsrätten i Stockholm* som anser att det vore klokare att införa och utvärdera regler om gränsöverskridande arrangemang innan man inför regler om inhemska arrangemang.¹⁸⁴

4.3.2 Vad är ett rapporteringspliktigt arrangemang?

4.3.2.1 Arrangemang

Enligt OECD är ett arrangemang ett förfarande som ”(...) *includes an agreement, scheme, plan or understanding, whether or not legally enforceable, and includes all the steps and transactions that bring it into effect.*”. DAC 6 definierar inte av vad som kan utgöra ett rapporteringspliktigt arrangemang. Enligt förslaget bör någon definition av arrangemang inte heller finnas i LRA eftersom det kan uppstå komplikationer om begreppet ges en innebörd som inte framgår av DAC 6. En svensk definition av arrangemang

¹⁷⁸ SOU 2018:91 s. 172 f.

¹⁷⁹ Johannesson, Johansson och Petersson (2011) SvSkt nr. 5 s. 444.

¹⁸⁰ Näringslivets skattedelegation (2019-04-10) s. 5.

¹⁸¹ SOU 2018:91 s. 185.

¹⁸² Företagarna (2019-04-24) s. 3.

¹⁸³ SOU 2018:91 s. 176 f.

¹⁸⁴ FAR (2019-04-18) s. 5, Förvaltningsrätten i Stockholm (2019-04-24) s. 2.

skulle kunna begränsa DAC 6:s tillämpningsområde. Istället ska rättstillämpningen definiera begreppet.¹⁸⁵ Ifall EU-domstolen fastslår en definition av arrangemang kommer samma definition bli tillämplig på inhemska arrangemang.¹⁸⁶

Även om utredningen inte definierar begreppet arrangemang återfinns viss ledning för hur begreppet ska användas. Det är mer omfattande än begreppet transaktioner och tröskeln för vad som ska anses vara ett arrangemang är låg. Det krävs inte någon särskild verkshöjd utan vissa muntliga råd kan komma att omfattas. Det krävs dock någon form av konkretion. DAC 6 hänvisar genomgående till potentiellt aggressiva arrangemang, men enligt utredningen att borde direktivet omfatta fler arrangemang än så.¹⁸⁷

Många är oroliga över hur regelefterlevnaden kan komma att påverkas av oklarheterna kring begreppet arrangemang.¹⁸⁸ Begreppet är främmande för svensk rätt och används normalt för att beskriva andra situationer än de som omfattas av LRA. *Helsingborgs Tingsrätt* och *Kammarrätten i Göteborg* är kritiska till att begreppet inte definieras i lagen. Det föreslagna regelverket kommer komplicera rättstillämpningen och minska rättssäkerheten. Att lagstiftaren har svårt att definiera olika begrepp borde inte gå ut över dem som omfattas av regelverket.¹⁸⁹ *Näringslivets skattedelegation* anger vidare att oklarheten skapar stora svårigheter för organisationer att samordna rapporteringen.¹⁹⁰ *FAR* påpekar att risken att en svensk definition skulle begränsa DAC 6:s syfte är mycket liten. Att direktiven saknar definitioner bör inte jämföras med ett förbud att införa sådana i nationell rätt.¹⁹¹

4.3.2.2 Kännetecknen

För att ett arrangemang ska vara rapporteringspliktigt ska det visa upp ett eller flera av de kännetecknen som framgår av 16–28 §§ LRA. Kännetecknen är de samma som de i DAC 6. Ett arrangemang är exempelvis rapporteringspliktigt om det kännetecknas av användning av förvärvat bolags underskott eller inkomstomvandling av tillgång eller gåva.¹⁹² Standardiserade arrangemang är rapporteringspliktiga. Ett arrangemang är standardiserat om det är väsentligen standardiserat i sin dokumentation eller struktur samt att arrangemanget kan användas utan att behöva anpassas väsentligt.¹⁹³ Andra kännetecknen inkluderar bland annat cirkulära transaktioner och internprissättning.¹⁹⁴

¹⁸⁵ SOU 2018:91 s. 209 ff., jmf. 1 och 6 §§ LRA.

¹⁸⁶ Skatteverket (2019-04-23) s. 9.

¹⁸⁷ SOU 2018:91 s. 209 f.

¹⁸⁸ SOU 2018:91 s. 208.

¹⁸⁹ *Helsingborgs Tingsrätt* (2019-04-23) s. 1, *Kammarrätten i Göteborg* (2019-04-23).

¹⁹⁰ *Näringslivets skattedelegation* (2019-04-10) s. 5.

¹⁹¹ *FAR* (2019-04-18) s. 10 f.

¹⁹² SOU 2018:91 s. 220, jämför 16-17 §§ LRA.

¹⁹³ SOU 2018:91 s. 223 f., jämför 18 § LRA.

¹⁹⁴ SOU 2018:91 s. 227 och 235. Jämför 21 och 26 §§ LRA.

Förslaget har fått kritik för att flera kännetecken omfattar välkända och helt legitima transaktioner.¹⁹⁵ *Stockholms universitet* anser inte att kännetecknen klargör när det föreligger rapporteringsplikt.¹⁹⁶ Många efterfrågar fler kännetecken och mer ingående beskrivningar av befintliga kännetecken för att tydliggöra regelverket.¹⁹⁷

I ett försök att begränsa antalet inrapporterade arrangemang föreslår utredningen att kravet på huvudsaklig nytta ska gälla samtliga inhemska arrangemang. Med andra ord inträder rapporteringsskyldigheten först när den huvudsakliga nyttan eller en av de huvudsakliga fördelarna som kan förväntas av arrangemanget är att uppnå en skattefördel. Kriteriet är inte förenat med någon beloppsgräns eftersom det är svårt att beräkna värdet av ett arrangemang.¹⁹⁸ *Näringslivets skattedelegation* konstaterar att kravet på huvudsaklig nytta kan vara uppfyllt även om skattefördelen endast är en av flera fördelar med ett arrangemang. Eftersom den slutliga skattebördan har betydelse för flera affärsbeslut kommer utredningens ansats att minska antalet inrapporteringar få litet genomslag.¹⁹⁹

Ett annat förslag för att minska antalet rapporteringar av inhemska arrangemang är att rapporteringsplikten ska upphöra om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen.²⁰⁰ *Lantbrukarnas riksförbund* ifrågasätter hur undantaget kommer tillämpas i praktiken och kommenterar att tillämpligheten försvåras av att skattelagstiftningen ständigt ändras.²⁰¹ *Stockholms universitet* anger vidare att undantagets tillämplighet kompliceras av den otydliga gränsdragningen mellan skatteplanering och aggressiv skatteplanering. Om de som använder lagen inte vet vilka arrangemang som innebär aggressiv skatteplanering, kommer de inte heller veta vilka arrangemang som är en direkt och förutsedd följd av lagstiftningen.²⁰² Regeringen och Skatteverket kommer kunna meddela begränsningar av rapporteringsskyldigheten för inhemska arrangemang. Även här är syftet att minska antalet onödiga inrapporteringar till Skatteverket.²⁰³ *Kammarrätten i Göteborg* ifrågasätter om det är rimligt att införa lagbestämmelser när det från början förutsätts att stora delar av regelverket kommer behöva förtydligas och begränsas av Skatteverkets föreskrifter och ställningstaganden.²⁰⁴

¹⁹⁵ Se exempelvis *Näringslivets skattedelegation* (2019-04-10) s. 6, *Svensk Försäkring* (2019-04-23).

¹⁹⁶ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 7.

¹⁹⁷ Jämför exempelvis *Svea Hovrätt* (2019-04-24), *Svensk Försäkring* (2019-04-23).

¹⁹⁸ SOU 2018:91 s. 218 f., jämför 13 § LRA.

¹⁹⁹ *Näringslivets skattedelegation* (2019-04-10). 5 f.

²⁰⁰ SOU 2018:91 s. 242 f., jämför 14 § LRA.

²⁰¹ *Lantbrukarnas Riksförbund* (2019-04-12) s. 9.

²⁰² *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 7.

²⁰³ Jämför 15 § LRA.

²⁰⁴ *Kammarrätten i Göteborg* (2019-04-23) s. 1 f.

4.3.3 Vem ska lämna information?

Enligt utredningen har svenska rådgivare det preliminära ansvaret att lämna uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang till Skatteverket. Rådgivares insyn och kunskap om arrangemangen ger dem bättre förutsättningar att uppfylla rapporteringsplikten än användare.²⁰⁵ Rådgivare den som utformar, marknadsför, tillhandahåller eller organiserar ett rapporteringspliktigt arrangemang. Rådgivare är dessutom den som vet eller skäligen kan förväntas veta att denne ha åtagit sig att bidra till nämnda kriterier.²⁰⁶ Arrangemangens användare är rapporteringsansvariga om det inte finns någon rådgivare, så är exempelvis fallet när företaget använder sig av rådgivare internt.²⁰⁷

FAR och *Svenska bankföreningen* efterfrågar en tydligare definition av begreppet rådgivare för att öka förståelsen om vem som är rapporteringsansvarig. Utredningens förslag riskerar att omfatta alla som på något sätt befattar sig med ett arrangemang.²⁰⁸ *Näringslivets skattedelegation* ifrågasätter omfattningen av den administrativa börda som regelverket ålägger rådgivare och användare. Förslaget definition av rådgivare kan komma omfatta skattskyldiga och rådgivare som saknar etablerade verktyg och rutiner för att dokumentera rådgivningen.²⁰⁹ *Helsingborgs Tingsrätt* anser inte utredningen förklarar varför ett betydande ansvar för att tolka och tillämpa lagen övervältras på rådgivarna.²¹⁰ *FAR* anger vidare att fördjupade kunskaper inom skatterätt saknas på många redovisnings- och revisionsbyråer. De kommer därmed ha svårigheter att ta ställning till gränsdragningar som regelverket medför.²¹¹

Enligt DAC 6 kan medlemsstaterna undanta rådgivare med nationellt lagstiftade yrkesprivilegier från rapporteringsplikten. Rapporteringsplikten överlämnas då till rådgivare som inte omfattas av undantagsreglerna. Om sådan rådgivare inte finns, överlämnas rapporteringsplikten till användaren av arrangemanget.²¹² Enligt utredningen behöver advokater inte rapportera in uppgifter som medför en allt för stor inskränkning av tystnadsplikten. Det handlar framförallt uppgifter om klientens identitet. Undantaget kan innebära att Skatteverket får in olika uppgifter om samma arrangemang. Om Skatteverket kopplar samman advokatens och klientens uppgifter kan tystnadsplikten ändå inskränkas. Enligt utredningen är inskränkningen befogad.²¹³

²⁰⁵ SOU 2018:91 s. 187 f.

²⁰⁶ SOU 2018:91 s. 53 och 194, jämför 33 b kap. 8 § i utredningens förslag till ändring av SFL.

²⁰⁷ SOU 2018:91 s. 198 ff.

²⁰⁸ FAR (2019-04-18) s. 9, Svenska Bankföreningen (2019-04-24) s. 2.

²⁰⁹ Näringslivets skattedelegation (2019-04-10) s. 13 Förvaltningsrätten i Stockholm (2019-04-24) s. 1

²¹⁰ Helsingborgs Tingsrätt (2019-04-23) s. 1–2.

²¹¹ FAR (2019-04-18) s. 4.

²¹² Jämför Art. 8ab punkt 5–6.

²¹³ SOU 2018:91 s. 190 ff.

Advokatsamfundet anser att advokater ska undantas helt från rapporteringsplikten för att tillvarata grundläggande rättsstatliga intressen om sekretess, kundlojalitet och oberoende mot staten. Förslaget gör skatterådgivare till statens angivare som tvingas biträda Skatteverket på ett icke godtagbart sätt.²¹⁴ *Skatteverket* menar istället att undantaget för advokater ska tas bort. Samma regler ska gälla för samtliga rådgivare. Ett sådant regelverk tydliggör för användarna när rapporteringsplikt föreligger.²¹⁵

4.3.4 Vilka uppgifter ska lämnas in?

Skatteverket behöver tillräckligt med information för att förstå hur arrangemangen fungerar samt vilka risker de medför. Rapporteringen ska därför innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för rådgivare, användare och i särskilda fall anknutna personer och företag. Arrangemanget ska beskrivas och det ska framgå varför arrangemanget är rapporteringspliktigt. Det ska framgå vilka nationella regler som ligger till grund för arrangemanget, det beräknade värdet av arrangemanget och vart de inblandade aktörerna är hemmahörande. Rapporteringsplikten omfattar endast de uppgifter den rapporteringspliktige har kännedom eller tillgång till vid den tidpunkt uppgifterna lämnas. Enligt utredningen bör samma uppgifter lämnas för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang.²¹⁶

4.3.5 Hur används uppgifterna av Skatteverket?

Uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang ska inte lämnas till ledning för beskattningen. Syftet är istället att Skatteverket får kännedom om nya former av aggressiv skatteplanering i ett tidigt stadium. Uppgifterna kan inte likställas med deklarationer eller kontrolluppgifter och de är inte heller en form av avstämningsuppgift.²¹⁷ Det finns inga krav på att uppgifterna ska vara nödvändiga eller relevanta för Skatteverkets beslutsfattande. Rapporteringsplikt kan uppkomma vid rådgivning av arrangemang som inte används.²¹⁸

Det sker ingen traditionell ärendehandläggning eller rättslig bedömning av de inrapporterade uppgifterna. Rapporteringsansvariga kommer inte ta emot något besked med anledning av rapporteringen. Att Skatteverket inte vidtar någon åtgärd vid rapporteringen innebär inte att arrangemanget godkänns, utan en prövning kan komma att ske när deklarationen granskas. De

²¹⁴ Sveriges Advokatsamfund (2019-04-24) s. 1–2.

²¹⁵ Skatteverket (2019-04-23) s. 31

²¹⁶ SOU 2018:91 s. 58 f. Och 244 ff., jämför 33 b kap. 19-20 §§ i utredningens förslag till ändring av SFL.

²¹⁷ SOU 2018:91 s. 257 ff.

²¹⁸ Kleist (2018) SN s. 523.

inrapporterade uppgifterna kommer användas som underlag till lagändringar och ställningstaganden från Skatteverket.²¹⁹

De Haro menar att skattskyldiga bör höras och ta emot information under rapporteringsprocessen för att stärka deras position under förfarandet.²²⁰ *Näringslivets skattedelegation* anser att Skatteverket bör bedöma om rapporterade uppgifter är rapporteringspliktiga för att ge tydliga besked om vad som faktiskt behöver rapporteras.²²¹ Enligt *FAR* saknar utredningen tillräcklig information om hur Skatteverket kan komma att använda den information som rapporteras in.²²² *Företagarna* anser att det är problematiskt att Skatteverket inte är skyldiga att återkoppla med de rapporteringsansvariga angående uppgifter som lämnats in. Om rapporteringsansvariga får svar eller besked om inlämnade uppgifter hade förhandsfunktionerna hos Skatteverket och förutsebarheten för den enskilda stärkts.²²³

4.3.6 Sanktioner och kontroll

Medlemsstaternas regelverk ska innehålla effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner. Utredningen föreslår därför att bestämmelser om en särskild rapporteringsavgift införs i SFL.²²⁴ Enligt utredningen ska rapportering ske inom 30 dagar från och med den dagen rådgivaren gjorde arrangemanget tillgängligt eller från och med den dagen då det första steget i arrangemanget genomfördes, beroende på vad som inträffar först.²²⁵ Om rapporteringen inte sker i tid tas rapporteringsavgiften ut. Skatteverket ska ta ut ännu en rapporteringsavgift om rapporteringsskyldiga inte rapporterar in uppgifter 60 dagar efter den dag de först skulle inkomma med uppgifter. Rapporteringsavgiften tas också ut om rapporteringsskyldiga lämnar felaktiga eller ofullständiga uppgifter.²²⁶

Eftersom rapporteringsavgiften kan uppgå i höga belopp kan den inte jämföras med andra förseningsavgifter i SFL.²²⁷ Rapporteringsavgiftens storlek är beroende av vem som är rapporteringsskyldig och när rapportering sker, men bestäms till lägst 7 500 kr och högst 500 000 kr.²²⁸ Enligt utredningen har Skatteverket tillräckliga kontrollverktyg för att upptäcka när rapporteringsplikten åsidosätts.²²⁹

²¹⁹ SOU 2018:91 s. 257.

²²⁰ De Haro (2018) s. 194.

²²¹ Näringslivets skattedelegation (2019-04-10) s. 10.

²²² FAR (2019-04-18) s. 6 f.

²²³ Företagarna (2019-04-24) s. 2

²²⁴ SOU 2018:91 s. 271 ff.

²²⁵ SOU 2018:91 s. 59 och 250., jämför 33 b kap. 22 § i utredningens förslag till ändring av SFL.

²²⁶ SOU 2018:91 s. 271.

²²⁷ SOU 2018:91 s. 279.

²²⁸ SOU 2018:91 s. 283.

²²⁹ SOU 2018:91 s. 270.

Utredningen fastslår inte vilken rättslig status rapporteringsavgiften har.²³⁰ Rapporteringsavgiften påförs för varje icke inrapporterat eller felaktigt rapporterat arrangemang. *Stockholms universitet* anger att påförande av rapporteringsavgift kan komma att likställas med anklagelse för brott enligt artikel 6 Europakonventionen för mänskliga rättigheter. Om påförandet beaktas som anklagelse för brott gör sig särskilda rättssäkerhetsgarantier gällande. Omständigheter som ligger till grund för rapporteringsavgiften kommer i sådana fall inte kunna ligga till grund för åtal mot annat brott.²³¹

Det finns vidare en diskussion kring rapporteringsavgiftens förhållande till den grundläggande rättsprincipen om att inte behöva belasta sig själv. Den som är misstänkt för brott eller kan tänkas bli misstänkt behöver inte bidra aktivt till utredningen. Den misstänkte kan inte heller påföras sanktioner på grund av sin ovilja att samarbeta.²³² Enligt utredningen kommer rapporteringsplikten inte i konflikt med principen. Skatteverket är dock skyldiga att beakta principen vid beslut om sanktioner.²³³ Enligt De Haro kan skattskyldiga inte veta hur skattemyndigheter kan komma att använda inrapporterade uppgifter.²³⁴ Kleist menar vidare att omprövning till den skattskyldigas nackdel skulle kunna aktualiseras på grund av inrapporterade uppgifter.²³⁵

Rapporteringsavgiften kan undantas om de rapporteringspliktiga uppgifterna inte går att få tag på, om bristen i uppgifterna är av mindre betydelse eller om rättelse eller komplettering sker på eget initiativ.²³⁶ Utredningen anger förvisso att det nya regelverket är komplicerat och att en feltolkning av reglerna kan resultera i en mycket kännbar rapporteringsavgift. I sammanhanget poängteras dock att Skatteverket har bevisbördan för att överträdelser har begåtts. Skatteverket ska dessutom pröva om rapporteringsavgiften står i rimlig proportion till överträdelsen. Företrädare för näringslivet anser att Skatteverket är för restriktiva och onyanserade vid prövningen av befrielse från olika sanktioner.²³⁷ *Stockholms universitet* är kritiska till att ett vagt regelverk är förenat med hårda sanktionsavgifter. Ordningen riskerar att urholka rättssäkerheten och undergräva skattskyldigas lojalitet till skattesystemet.²³⁸ *Lantbrukarnas riksförbund* och *FAR* anser att rapporteringsavgifternas tidsfrister kan komma att resultera i att båda avgifterna tas ut på en gång eftersom underlåtenheten att rapportera upptäcks för sent. *FAR* anser vidare att sanktionsavgiften borde kunna sättas ned om korrekta uppgifter inkommer i ett senare skede.²³⁹ *Sparbankernas riksförbund*

²³⁰ SOU 2018:91 s. 276.

²³¹ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 9 f.

²³² Kleist (2018) SN s. 537, SOU 2018:91 s. 276.

²³³ SOU 2018:91 s. 276.

²³⁴ De Haro (2018) s. 195.

²³⁵ Kleist (2018) SN s. 522 f.

²³⁶ SOU 2018:91 s. 271, Jämför även allmänna befrielsegrunder i 51 kap SFL.

²³⁷ SOU 2018:91 s. 290 ff.

²³⁸ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 11.

²³⁹ *Lantbrukarnas Riksförbund* (2019-04-12) s. 6, *FAR* (2019-04-18) s. 19.

och *Näringslivets skattedelegation* menar att det föreslagna regelverket kommer leda till en överrapportering för att undvika sanktioner.²⁴⁰

4.4 Särskilt om inhemska arrangemang

4.4.1 Det svenska skattebortfallet

Beräkningar av skattebortfall är beroende av förändringar i världen, kvaliteten i de offentliga institutionerna, skattemyndigheternas kontroll och tillgång till information.²⁴¹ OECD har försökt beräkna skattebortfallet i världen på grund av aggressiv gränsöverskridande skatteplanering. Enligt beräkningarna uppskattas skattebortfallet till mellan 900 och 2 000 miljarder svenska kronor per år. Det motsvarar mellan 4 och 10 procent av bolagsskatterna. Beräkningen genomfördes år 2014. Enligt OECD ska siffrorna användas med stor försiktighet. Sedan beräkningen genomfördes har olika åtgärder implementerats i världen vilket borde ha resulterat i ett minskat skattebortfall.²⁴²

Det går inte att fastställa hur stora skatteintäkter Sverige förlorar varje år på grund av aggressiv skatteplanering. Utredningen uppskattar att skattebortfallet i Sverige på grund av gränsöverskridande aggressiv skatteplanering till åtminstone uppgår till 4 procent av bolagsskatterna. Det betonas dock att siffran är en uppskattning, varför skattebortfallet kan vara både högre eller lägre i realiteten. Enligt utredningen finns det inte tillräckligt underlag att beräkna skattebortfallet av rent inhemska arrangemang men det rör sig om ett betydande belopp.²⁴³ I utredningens konsekvensanalys framgår inte vilka beräknade kostnader och intäkter som är hänförliga till gränsöverskridande respektive inhemska arrangemang.²⁴⁴

Uppskattningen av det svenska skattebortfallet ifrågasätts i ett särskilt yttrande i utredningen. Sverige har ett mycket utvecklat skattesystem, en välfungerande skatteförvaltning, hög tillit till skattesystemet och låg korruption. Eftersom OECD:s beräkningar förhåller sig främst till USA:s skattebortfall finns det skäl att anta att skatteundandragandet i Sverige ligger långt under omvärldsgenomsnittet. Utredningens uppskattning är för hög och direkt felaktig. Det riktas vidare kritik mot att utredningen anger att skattebortfallet av rent inhemska arrangemang ska anses vara betydande när

²⁴⁰ Sparbankernas Riksförbund (2019-03-04) s. 2, *Näringslivets skattedelegation* (2019-04-10) s. 8 ff.

²⁴¹ Skatteverket (2017-03-27) *Medborgarnas synpunkter på skattesystemet, skattefusket och Skatteverkets kontroll (Medborgarundersökningen)* <<https://www.skatteverket.se/download/18.5c281c7015abecc2e20c3be/1490696241120/Me dborgarundersokningen%202016.pdf>> s. 5.

²⁴² SOU 2018:91 s. 87, OECD (2015) *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, s. 104.

²⁴³ SOU 2018:91 s. 87 f.

²⁴⁴ SOU 2018:91 s. 339 ff.

det samtidigt anges att det saknas tillräckligt underlag för att beräkna skattebortfallet. Förekomsten av inhemska skatteupplägg är liten och utredningens uppskattning är klart överskattad.²⁴⁵ Bartels och Rydin menar att utredningen borde ha analyserat om skattebortfallet kan bero på andra omständigheter så som felaktiga avdragsyrkanden eller liknande. Analysen är nödvändig för att beräkna hur stor del av skattebortfallet som kan åtgärdas med en rapporteringsplikt.²⁴⁶

4.4.2 Nödvändigt med regler för inhemska arrangemang?

Sveriges befolkning och företag ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Förtroendet är beroende av att skatter och avgifter tas ut på ett rättssäkert sätt och att det vidtas åtgärder för att bekämpa skatteundandragande.²⁴⁷ Utredningen anger förvisso att regler om rapporteringspliktiga inhemska arrangemang kan leda till högt rapporteringstryck och att Skatteverket tar del av uppgifter om ointressanta arrangemang. Skatteverket kommer fortfarande behöva använda resurser för att identifiera intressanta arrangemang. Regelverket medför dock att Skatteverket kan besluta om lämpliga åtgärder mot skatteplanering i ett tidigt stadium. Om Skatteverket anser att ett arrangemang är förenligt med gällande rätt men ändå bör stoppas, kan de uppmärksamma lagstiftaren. På så sätt slipper rättsutvecklingen vänta på vägledande domar från högsta instans.²⁴⁸

Skatteverket har länge efterfrågat ökad transparens mellan skatterådgivare och myndigheten. Rådgivarverksamheten är central för att motverka den problematiska skatteplaneringen.²⁴⁹ FAR är i positiva till insatser som begränsar internationell aggressiv skatteplanering och har förståelse för behovet av samordnade regler för rapportering av gränsöverskridande arrangemang. De menar dock att det föreslagna regelverket hänvisar till ett förlegat och felaktigt tänk om skatterådgivares verksamhet.²⁵⁰ *Näringslivets skattedelegation* anger att skatteplanering är en naturlig del i styrningen av verksamheter. Skatteplanering är inte olagligt men regelverket kan komma att misstänkliggöra vanliga affärsmässigt motiverade handlingar.²⁵¹

Medan Skatteverket och Ekobrottsmyndigheten är positiva till förslaget om rapporteringsskyldighet för inhemska arrangemang är flera remissinstanser kritiska.²⁵² Kritiken omfattar dels synpunkter om att förslaget kräver ytterligare utredning och underlag, dels synpunkter om att förslaget är direkt

²⁴⁵ SOU 2018:91 s. 425 ff., Virin (2018-12-20) SvSkT.

²⁴⁶ Bartels och Rydin (2019-02-25) SvSkT.

²⁴⁷ Dir. 2017:38 s. 2.

²⁴⁸ SOU 2018:91 s. 169 ff.

²⁴⁹ Simon-Almendal (2011) SvSkT nr. 5 s. 446.

²⁵⁰ FAR (2019-04-18) s. 1 f.

²⁵¹ Näringslivets skattedelegation (2019-04-10) s. 13.

²⁵² Se exempelvis Ekobrottsmyndigheten (2019-04-17), Skatteverket (2019-04-23), Uppsala universitet (2019-04-24) och Stockholms Universitet (2019-04-18).

olämpligt. FAR klandrar utredningen för att presentera ett medvetet vagt förslag som skapar rättsosäkerhet.²⁵³ *Kammarrätten i Göteborg* är oroliga över att vaga formuleringar är förenade med hårda sanktioner. Förutom att centrala begrepp saknar definitioner innehåller lagen och utredningen oklara formuleringar och antaganden. Det är uppenbart att regelverket kommer skapa tillämpningsproblem.²⁵⁴

Skatteverket anser att regelverket skapar möjligheter att i ett tidigt stadie bedöma effekterna av olika arrangemang vilket i sin tur leder till ökade skatteintäkter.²⁵⁵ Ifall regelverket inte omfattar rapportering av inhemska arrangemang kommer antalet inhemska arrangemang öka. För att undvika rapporteringsplikt kommer skattskyldiga kommer avstå från gränsöverskridande delmoment.²⁵⁶ FAR menar att regelverket kommer leda till att skattskyldiga avstår från skatterådgivning för att undvika rapporteringsplikt. Därmed kommer skattskyldiga få svårare att betala den skatt som lagen kräver.²⁵⁷

Regelrådet och *Kammarrätten i Göteborg* anser att konsekvensanalysen är otillräcklig. Utredningens beräkningar understiger de förväntade kostnaderna och den förväntade arbetsbördan av regelverket.²⁵⁸ FAR anser vidare att det är djupt problematiskt att ett så ingripande och omfattande regelverk baseras på gissningar och antaganden.²⁵⁹ *Näringslivets skattedelegation* menar att konsekvensanalysen borde ha angett de beräknade kostnaderna och intäkterna av gränsöverskridande och inhemska arrangemang var för sig.²⁶⁰ Bartels och Rydin anger att den eventuella ökningen av skatteintäkterna är låg och kan motivera inte varför det svenska näringslivet ska lägga tid och pengar på rapportering.²⁶¹ *Skatteverket* anser istället att den statistik och de beräkningar som presenteras i utredningen är rimliga. Åsikten grundas i uppgifter från myndighetens kontrollverksamhet, löpande analys och domstolsprocesser.²⁶²

Stockholms universitet kommenterar att utredningens syfte enligt kommittédirektiven var att bekämpa skatteflykt, skattefuskar och skatteundandragande. I utredningen har syftet ändrats till att bland annat bemöta undan incitamenten för aggressiv skatteplanering och att ge Skatteverket information om skatteplaneringsstrategier i ett tidigt stadium.²⁶³ Flera remissinstanser anser att Skatteverket redan har tillräckligt omfattande möjligheter att tillgodogöra sig information. I vart fall är Skatteverkets strävan för ytterligare information inte tillräckligt att motivera det föreslagna

²⁵³ FAR (2019-04-18) s. 3, Förvaltningsrätten i Malmö (2019-04-23) s. 1, Förvaltningsrätten i Stockholm (2019-04-24) s. 1.

²⁵⁴ *Kammarrätten i Göteborg* (2019-04-23) s. 1 f.

²⁵⁵ *Skatteverket* (2019-04-23) s. 1 ff.

²⁵⁶ *Skatteverket* (2019-04-23) s. 8.

²⁵⁷ FAR (2018-04-18) s. 4.

²⁵⁸ *Regelrådet* (2019-04-10) s. 1 ff. *Kammarrätten i Göteborg* (2019-04-23) s. 1

²⁵⁹ FAR (2018-04-18) s. 3.

²⁶⁰ *Näringslivets skattedelegation* (2019-04-12) s. 12.

²⁶¹ Bartels och Rydin (2019-02-25) SvSkT.

²⁶² *Skatteverket* (2019-04-23) s. 2 och 4.

²⁶³ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 4.

regelverket.²⁶⁴ *Stockholms universitet* anger vidare att det inte går att utesluta att Skatteverkets medel att tillgodogöra sig information behöver utökas.²⁶⁵ Skatteverkets potentiella behov av mer information är däremot inte tillräckligt för att motivera ett regelverk förenat med bristande förutsebarhet som riskerar att undergräva skattesystemets legitimitet.²⁶⁶

4.5 Avlutande reflektioner

I dagsläget finns det ingen skyldighet informera Skatteverket om skatteupplägg som inte kan angripas med skattelagstiftningen. Skatteupplägget påverkar därmed inte Skatteverkets beslut om slutlig skatt.²⁶⁷ DAC 6 ålägger medlemsstaterna att införa regler om tvingande rapportering för vissa gränsöverskridande arrangemang. Regelverket syftar dels till att ge Skatteverket medel för att ingripa i gränsöverskridande skatteplanering som sker i Sverige, dels till att uppfylla EU-rättsliga förpliktelser. Eftersom Sverige är skyldig att införa någon slags variant av tvingande regler för rapportering av gränsöverskridande arrangemang är Skatteverkets behov av utökade resurser mindre viktig för att motivera den delen av implementeringen.

Trots att implementeringen av DAC, DAC 2 och DAC 3 har kritiserats för att resultera i tillämpningsproblem, innehåller åtminstone LASEU och IDKAL definitioner av centrala begrepp. DAC 6 vaga utformning skapar stora svårigheter för utredningens arbete med implementeringen av direktivet. Svårigheterna har resulterat i en medvetet vagt formulerad lagtext som är beroende av kompletterande av föreskrifter från regeringen och Skatteverket. Den vaga formuleringen resulterar vidare i att stora delar av förslagets innehåll kommer avgöras av rättstillämparen. Skatteverket, skatterådgivare och användare kommer därmed ställas inför svåra tolkningsfrågor i respektive verksamheter. Kleist betonar att rapportering ska ske oavsett om arrangemanget är lagligt eller inte och att sanktioner kan komma att påföras vid utebliven rapportering trots att det rapporteringspliktiga arrangemanget är tillåtet.²⁶⁸

Eftersom DAC 6 inte ålägger medlemsstaterna att införa regler om tvingande rapportering för inhemska arrangemang måste regelverket motiveras av andra intressen än EU-rättsliga förpliktelser. Enligt utredningen är Skatteverkets intresse av information och reglernas förväntade inverkan på skattebortfallet tillräckligt för att genomföra regelverket. I ett försök förtydliga regelverket föreslås snarlika regler för inhemska arrangemang som för gränsöverskridande. Regelverket blir förvisso mer likabehandlande men kan eventuellt resultera i mindre förutsebarhet än vad som är önskvärt. Förslaget

²⁶⁴ FAR (2018-04-18) s. 6.

²⁶⁵ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 4 ff. Svea Hovrätt (2019-04-24)

²⁶⁶ *Stockholms Universitet* (2019-04-18) s. 11–12.

²⁶⁷ SOU 2018:91 s. 167 f.

²⁶⁸ Kleist (2018) SN s. 522 f.

leder dessutom till att Skattskyldiga som enbart agerar inom Sveriges gränser behöver använda internationella regelverk.

Implementeringen av DAC 6 förflyttar stora delar av ansvaret för rättstillämpningen och tolkningen av lagen till Skatteverket och Skattskyldiga. Flera remissinstanser är kritiska till att lagstiftaren låter skattskyldiga bära konsekvenserna för att direktivet är svårtolkat och räknar med att förslaget kommer leda till en överrapportering. Den korta inrapporteringstiden och de kännbara sanktionerna kan komma att etablera en rutin bland skatterådgivare att hellre ta det säkra före det osäkra vid rapporteringen. Ett flertal arrangemang kan därmed komma att rapporteras in i onödan. Enligt förslaget kommer undantagsbestämmelserna leda till minskade krav på rapporteringen. Eftersom det på förhand är svårt att fastställa värdet av ett arrangemang innehåller undantagen inga beloppsgränser. I sammanhanget är det värt att reflektera kring att rapporteringsskyldiga måste rapportera in det beräknade värdet av ett arrangemang.

Det finns flera restriktioner av Skatteverkets möjligheter att påföra skattetillägg i lag och praxis. Påförandet av rapporteringsavgifter saknar till synes lika långtgående begränsningar. Det föreslagna regelverket kan komma att skaka om i relationen mellan Skatteverket, skatterådgivare och enskilda. Enskilda söker hjälp från skatterådgivare för tillämpning och tolkning av skattelagstiftning och för att betala rätt skatt. Behovet av skatterådgivare blir särskilt angeläget när skattelagstiftningen är komplex och svårförstådd. Om inte en betydande del av skatterådgivarnas verksamhet faktiskt medför rådgivning om mer avancerade skatteplaneringsförfaranden riskerar regelverket att skapa en felaktig bild av skatterådgivare och dess klienter. Därmed kan regelverket avskräcka skattskyldiga att söka hjälp inför skattefrågor.

5 Analys

5.1 Inledning

Syftet med uppsatsen har varit att undersöka den föreslagna implementeringen av DAC 6 i svensk rätt. Utredningen har stått inför den svåra uppgiften att implementera ett vagt och svårtolkat direktiv på ett så förutsebart och tydligt sätt som möjligt. Det föreslagna regelverket aktualiserar ett antal frågor som tål att diskuteras vidare. Den här uppsatsen behandlar främst hur DAC 6 påverkar informationsförhållandet mellan Skatteverket och Skattskyldiga och huruvida det föreslagna regelverket kan påverka det svenska skattesystemets legitimitet.

5.2 Förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga

Sveriges befolkning och de svenska företagen ska ha ett högt förtroende för skattesystemet. Relationen mellan Skatteverket och skattskyldiga regleras på flera ställen i svensk rätt. FL och SFL innehåller allmänna bestämmelser om Skatteverkets utredningsskyldighet och skattskyldigas uppgiftsskyldighet, samt särskilda bestämmelser om Skatteverkets kontrollmedel och medel för inhämtande av information. Relationen mellan Skatteverket och skattskyldiga präglas av både frivillighet och kontroll. Skatteverket har dels en kontrollerande funktion i samband med beslut om slutlig skatt, dels en näst intill rådgivande roll när de erbjuder vägledning och svar i vissa skattefrågor. Skattskyldiga, Skatteverket och AO kan vidare använda sig av förhandsbeskedsinstitutet för att få svar på vissa skattefrågor. Förutom att gälla som ett beslut, kan förhandsbeskedet upplysa Skatteverket om hur skattskyldiga tolkar och tillämpar lagstiftningen.

Skatteverket har en långtgående utredningsskyldighet och ansvarar för att deras utredningar är tillräckliga inför domstolsprövning. Skatteverkets utredning säkerställer dels att enskilda skyddas från statliga ingrepp, dels att allmänhetens förtroende för myndigheten upprätthålls. Skatteverket bär ofta bevisbördan och när skattskyldiga riskerar att drabbas av skattetillägg är beviskravet högt. Även om det inte finns något fastslaget subjektivt rekvisit för bevisningen måste Skatteverket visa att oriktiga uppgifter har lämnats. Vid sidan av en långtgående utredningsskyldighet har Skatteverket dessutom en lagstadgad serviceskyldighet gentemot allmänheten. Myndigheten ska tillhandahålla behovsanpassad och lättillgänglig information och service. Förutom att skapa goda relationer mellan skattskyldiga och myndigheten, ger kontakterna Skatteverket information som är nödvändig i deras verksamhet.

Gränsdragningen mellan Skatteverkets utredningsskyldighet och skattskyldigas uppgiftsskyldighet är beroende av omständigheterna i varje

enskilt fall. Relationen mellan Skatteverket och skattskyldiga påverkas när skattskyldiga konsulterar olika skatterådgivare. Många skattskyldiga går från att ha grundläggande kunskaper om skatterätt till fördjupade kunskaper i särskilda skattefrågor. Vid en domstolsprocess om särskilt komplicerade skattetvister där kunskapsförhållandet mellan parterna är mer jämnt, kan det bli svårare för Skatteverket att styrka de omständigheterna som ligger till grund för deras talan. Särskilda regler för skatterådgivare kan dessutom påverka Skatteverkets möjligheter att tillgodogöra sig information.

Förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga har påverkats i stor utsträckning av DAC och dess ändringsdirektiv. DAC är en stor framgång för samarbete på beskattningsområdet inom EU och har utökats fem gånger sedan det antogs år 2011. Direktiven motsvarar i flera avseenden den internationella standarden på informationsområdet. Utvecklingen har varit snabb och det återstår och se vilka effekter flera av åtgärderna har haft på det internationella skattebortfallet. De förväntade effekterna har ifrågasatts och utvecklingen har kritiserats för att förbise huruvida det finns ett verkligt behov av att utöka DAC.

IDKAL och LASEU har utökat uppgiftsskyldigheten och därmed stärkt Skatteverkets tillgång till information. Trots att Skatteverket fortfarande ansvarar för att svara på frågor om regelverken och för publicering av ställningstaganden i viktiga tolkningsfrågor, har implementeringen av DAC förskjutit en del av den administrativa bördan från Skatteverket till andra aktörer. Numera ansvarar exempelvis finansiella institut över att identifiera vilka konton som Skatteverket kan komma att behöva uppgifter om för att uppfylla EU-rättsliga förpliktelser. Implementeringen av DAC 6 innebär en fortsatt förskjutning av administrativ börda till skatterådgivare och i vissa fall skattskyldiga. LASEU, IDKAL och LRA medför att skattskyldigas frivillighet begränsas samtidigt som Skatteverkets kontrollmöjligheter växer. Förskjutningen innebär dock inte att ansvaret och den administrativa bördan för Skatteverket försvinner helt. Myndigheten ansvarar fortfarande över att granska de inkomna rapporteringsavgifterna. Även om inrapporterade uppgifter inte behöver vara av relevans för Skatteverket kan myndigheten inte stapla uppgifterna på hög. Eftersom LRA motiveras av Skatteverkets behov av mer information måste myndigheten visa att uppgifterna gör faktisk nytta för deras verksamhet.

LASEU, IDKAL och LRA höjer vidare kravet på skattskyldigas kunskap om skattelagstiftning och praxis. I dagsläget förutsätts det att skattskyldiga har viss kunskap om skattelagstiftning och mer välkänd praxis. Det har ansetts vara allt för långtgående att skattskyldiga ska ha inblick i komplicerad skatterätt. Implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv innebär ett genomförande av invecklad internationell skatterätt som på många sätt är främmande för det svenska skattesystemet. Även om LASEU och IDKAL innehåller definitioner av centrala begrepp hänvisar förarbetena till internationella rättsakter för vägledning. För att förstå och tillämpa lagen får aktörerna investera betydande resurser.

5.3 Skattesystemet och tvingande rapportering

Ett effektivt och välfungerande skattesystem bygger på en balans mellan skattskyldigas frivillighet och Skatteverkets kontroll. Frivilligheten representeras i det här fallet av skattskyldigas uppgiftsskyldighet och rätt att inom ramen för gällande rätt agera så de minimerar sin skattebörd. Kontrollen representeras i sin tur av Skatteverkets utredningsskyldighet och intresse av att skatteintäkterna blir korrekta. Sverige måste införa regler om tvingande rapportering för gränsöverskridande arrangemang. Avsaknaden av motsvarande skyldighet för rapportering av inhemska arrangemang innebär nödvändigtvis inte att ett sådant regelverk är önskat.

Även om nya FL ska stärka enskildas rättsställning vid kontakt med myndigheter, är det svårt att förutse vilket genomslag bestämmelser om Skatteverkets serviceskyldighet kan komma att få vid rapportering enligt LRA. Eftersom rapporteringsförfarandet inte kan jämföras med Skatteverkets traditionella beslutsförfaranden begränsas flera insynsmöjligheter för skattskyldiga. FL:s och SFL:s bestämmelser om kommunikation och partsinsyn kommer träda åt sidan i förfarandet. Rapporteringsskyldiga kan inte förvänta sig att Skatteverket ska göra någon bedömning av inlämnade uppgifter. Det är dessutom svårt att förutse hur rapporteringsuppgifterna och rapporteringsavgiften kan komma att klassificeras och användas av Skatteverket.

Utredningen och Skatteverket verkar ha en annan uppfattning om syftet med DAC 6 än flera av remissinstanserna. Enligt utredningen kan direktivet inte begränsas till att motverka olika former av aggressiv skatteplanering utan all skatteplanering är av intresse. Remissinstanserna grundar däremot sin argumentation kring ett antagande om att DAC 6 åtminstone i huvudsak syftar till att motverka aggressiv skatteplanering. Oavsett hur direktivet tolkas hade förslaget tjänat på en någorlunda klar gränsdragning mellan skatteplanering och aggressiv skatteplanering. Gränsdragningen hade ökat Skatteverkets och rapporteringsskyldigas förståelse kring vilka arrangemang som är en direkt och förutsedd följd av lagstiftningen och därmed undantas från rapporteringsplikt.

Lagar som syftar till att motverka olika former av skatteundandragande utformas allt mer flexibelt och är allt mer tillåtande till tolkningsutrymme i tillämpningen. LRA och ändringarna i SFL följer samma mönster. Slutsatsen blir densamma oavsett om man är av uppfattningen att skattelagstiftning ska tolkas enligt dess ordalydelse, eller om man är av uppfattningen att visst tolkningsutrymme måste accepteras. LRA är medvetet vagt utformad för att omfatta så många arrangemang av intresse som möjligt. Vid sidan av avsaknad av definitioner av centrala begrepp innehåller lagen otydliga och svårtolkade bestämmelser.

Skattskyldiga ska i tillräcklig omfattning kunna förutse skatterättsliga konsekvenser av sitt handlande. Eftersom rapporteringsplikten är sanktionerad med en rapporteringsavgift blir *rule of laws* krav på legitimitet, förutsebarhet och likhet viktiga. *Rule of laws* genomslag förstärks ytterligare av att LRA går utöver direktivet och Sveriges EU-rättsliga förpliktelser. Enligt utredningen motiveras LRA av Skatteverkets intresse för tidiga uppgifter om olika skatteplaneringsförfaranden och det befarade skattebortfallet på grund av olika former av skatteplanering. EU-rättsliga förpliktelserna väger dessutom tungt vid genomförandet av tvingande regler för rapportering av gränsöverskridande arrangemang. Eftersom motsvarande förpliktelser sankas för ett regelverk om inhemska arrangemang blir de andra motiven viktiga. *Rule of Law* stärker regelefterlevnaden och bidrar till ett legitimt skattesystem och ett rättvist samhälle. Eftersom *rule of law* inte ställer upp några absoluta krav på skattelagstiftningen blir frågan därmed om motiven bakom tvingande regler för inhemska arrangemang kan motivera de föreslagna inskränkningarna i förutsebarheten.

LRA har tagits emot med stor oro från flera håll och förväntas leda tillämpningsproblem. Trots skatterådgivares och domstolars djupgående juridiska kunskaper uppfattas regelverket är svårförståeligt. Regelverket omfattar dessutom aktörer som saknar motsvarande kunskaper i skatterätt. Särskilt påtagligt blir det för rapporteringsskyldiga vars verksamhet är begränsad inom Sveriges gränser. Den upplevda oron inför regelverkets effekter kan inte anses som överdriven och kan därmed inte motivera en inskränkning av förutsebarheten.

De remissinstanser som representerar näringslivet förespråkar generellt tydligare lagtext och striktare tolkning av LRA. *Näringslivets skattedelegation* anger att skatteplaneringen är en naturlig del i styrningen av verksamheter. Argumentationen kan jämföras med resonemang om rätten att minimera skatt. De remissinstanser som i sin tur anser att skyldigheten att inte undvika skatt måste ges företräda framför rätten att minimera skatt, tolererar vagare föreskrifter och mer tolkningsutrymme. Argumentation som hänför sig till rätten att minimera skatt är inte tillräckliga för att avstyra inskränkningar av förutsebarheten som finns i LRA.

I dagsläget saknas skyldighet för skattskyldiga att informera Skatteverket om olika typer av skatteplaneringsförfaranden. Om skattebestämmelser används allt för strikt och restriktivt kan opportunistiska beteenden accepteras. Det kan i sin tur påverka hur allmänheten uppfattar skattesystemet. Det går därmed att argumentera att skattesystemet måste tillåta ett åsidosättande av förutsebarheten i LRA för att ta tillvara på andra intressen för skattelagstiftningen.

Även om LRA innehåller flera undantagsbestämmelser förväntar många att regelverket kommer resultera i överrapportering till Skatteverket. Enligt utredningen kommer Skatteverket att ta del av flera rapporter som inte är av intresse för myndigheten. Rapporteringsavgift kan därmed tas ut även om Skatteverket inte skulle använt informationen i en utebliven rapport.

Sammantaget präglas hela utredningen av en ”hellre för mycket än för lite”-inställning. Regelverket kommer omfatta fler aktörer än de som medvetet tänjer på lagens gränser och flera lagliga arrangemang. Därmed kan ett åsidosättande av förutsebarheten inte motiveras med att vagheten endast drabbar de som verkar i skattelagstiftningens gråzoner.

Utredningens förslag att införa samma regler för gränsöverskridande och inhemska arrangemang stärker lagens likabehandling och neutralitet. Det resulterar dock i en kompromiss av förutsebarheten. Även om Sverige har vissa förpliktelser mot EU finns det möjligheter att definiera vissa centrala begrepp, särskilt när det gäller inhemska arrangemang.

Oavsett om det införs regler om tvingande rapportering för både inhemska och gränsöverskridande arrangemang eller enbart för gränsöverskridande arrangemang utökas kretsen av uppgiftsskyldiga kraftigt. Direktivet vänder sig i första hand mot skatterådgivare och i andra hand mot arrangemangens användare. Även om skatterådgivarens insikter kan vara avgörande inför beslut i skattskyldigas verksamhet går det att diskutera hur mycket av rådgivningen som resulterar i aggressiva skatteplaneringsförfaranden. Enligt FAR tar dagens skatterådgivare hänsyn till etiska överväganden och försöker agera så transparent som möjligt. DAC och dess ändringsdirektiv målar i stället upp en bild av att skatterådgivaren medvetet underhåller flera viktiga uppgifter från skattemyndigheterna. Regelverket riskerar därmed att misstänkliggöra affärsmässigt motiverad och laglig skatterådgivning.

Medan somliga menar att det inte går att diskutera kring ett samband mellan skatteplanering och moral, menar andra att det finns en moralisk skyldighet att betala skatt. Det finns diskussioner kring om en moralisk skyldighet att betala skatt uppstår när den implementeras i lag eller om den verkar självständigt vid sidan av gällande rätt. Oavsett vad man står i debatten kring moral och skatt går det inte att förneka att moraliskt laddad argumentation används i lagstiftningsarbetet. Enligt utredningen ska LRA ge Skatteverket uppmärksamma lagstiftaren om lagliga skatteplaneringsförfaranden som myndigheten uppfattar som problematiska. Hur denna avvägning ska gå till framgår inte. Uttalandet insinuerar att den skatteskyldige agerar felaktigt trots att denne agerar enligt gällande rätt.

Avslutningsvis har Skatteverket flera möjligheter att tillgodogöra sig information enligt gällande rätt och i dagsläget saknas verktyg för att fastställa hur stor del av det svenska skattebortfallet som beror på skatteplanering och aggressiv skatteplanering. De beräkningar som presenteras i utredningen lämnar en del i övrigt att önska. Det är lagstiftaren som ansvarar för att lagtexten är rättssäkert utformad. Förslaget riskerar dock att förflytta konsekvenserna av det otydliga lagförslaget till skatteskyldiga. Medan förekomsten av frivillighet minskar ökar förekomsten av kontroll, vilket i sin tur leda till att allmänhetens inställning till Skatteverket och skattemoralen påverkas negativt.

Skatteskyldigas uppgiftsskyldighet har ökat succesivt med åren vilket bland annat beror på implementeringen av DAC och dess ändringsdirektiv i svensk rätt. LASEU och IDKAL har kritiserats för bristande förutsebarhet och förskjutning av administrativ börda från Skatteverket till andra aktörer. Trenden tycks fortsätta genom den föreslagna implementeringen av LRA. Förslaget om tvingande regler för rapportering av inhemska arrangemang går långt utöver kraven i DAC 6. Om LRA inte framstår som ett effektivt medel mot skatteundandragande riskerar skattemoralen och bilden av Skatteverkets kontroll att påverkas negativt.

Sammantaget innebär LRA en omotiverad inskränkning av skattelagstiftningens krav på förutsebarhet. En sådan inskränkning påverkar i sin tur legitimiteten i svenska skattesystemet. I den fortsatta beredningen av förslaget måste lagstiftaren ta ökad hänsyn till otydliga begrepp och formuleringar, förhållandet mellan Skatteverket och skattskyldiga samt överväga att rättsligt klassificera rapporteringsuppgifter och rapporteringsavgiften. Ett sådant tillvägagångssätt ökar genomslaget av *rule of law* i LRA och stärker därmed allmänhetens förtroende och uppfattning av skattesystemet.

Bilaga

I denna bilaga återfinns författningsförslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang (LRA). Författningsförslaget är hämtat från SOU 2018:91 s. 37-44. SOU 2018:91 föreslår dessutom flera ändringar i SFL. De föreslagna ändringarna återges i SOU 2018:91 s. 49-70. Bestämmelser om rådgivare, användare och rapporteringsavgifter ska enligt förslaget placeras i SFL.

Lag om rapporteringspliktiga arrangemang (2019:000)

Lagens innehåll och tillämpningsområde

1 § I denna lag finns bestämmelser om vad som utgör ett rapporteringspliktigt arrangemang. Bestämmelser om uppgiftsskyldighet avseende rapporteringspliktiga arrangemang finns i 33 b kap. skatte- förfarandelagen (2011:1244).

2 § Lagen gäller för arrangemang som inte är gränsöverskridande och som avser skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (1999:1229) eller lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lagen gäller också för gränsöverskridande arrangemang som avser skatter som omfattas av lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

3 § Lagen gäller, utöver vad som följer av 2 §, även för gränsöverskridande arrangemang som

1. skulle kunna påverka rapporteringsskyldigheten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multilaterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, eller

2. skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

4 § I lagen finns

- definitioner och förklaringar (5–12 §§),
- huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang (13 §),
- bestämmelser om undantag (14 och 15 §§), och
- bestämmelser om kännetecken (16–28 §§).

Definitioner och förklaringar

Hemmahörande

5 § En person anses vid tillämpning av denna lag vara hemmahörande i en viss jurisdiktion om personen enligt lagstiftningen i denna jurisdiktion hör hemma där i skattehänseende, utan hänsyn till vad som följer av skatteavtal.

Gränsöverskridande arrangemang

6 § Med gränsöverskridande arrangemang avses i denna lag ett arrangemang som berör mer än en medlemsstat i Europeiska unionen, eller en medlemsstat och ett tredjeland, och som uppfyller minst ett av följande villkor:

1. samtliga deltagare i arrangemanget är inte hemmahörande i samma jurisdiktion,
2. en eller flera av deltagarna i arrangemanget är hemmahörande i mer än en jurisdiktion,
3. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver närings- verksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och arrangemanget är hänförligt till det fasta driftstället,
4. en eller flera av deltagarna i arrangemanget bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion utan att vara hemmahörande eller ha ett fast driftställe i denna jurisdiktion,
5. arrangemanget skulle kunna påverka rapporteringsskyldighe- ten enligt rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, enligt det multi- laterala avtalet mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton som undertecknades den 29 oktober 2014 eller enligt liknande avtal om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,
6. arrangemanget skulle kunna försvåra identifieringen av verkligt huvudmannaskap.

Verklig huvudman

7 § Med verklig huvudman avses i denna lag detsamma som i 1 kap. 3–7 §§ lagen (2017:631) om registrering av verkliga huvudmän.

Person och företag

8 § Med person avses i denna lag detsamma som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Med företag avses i denna lag en person som inte är en fysisk person.

Anknutna personer

9 § Med anknutna personer avses i denna lag två personer som är närstående till varandra på något av följande sätt:

1. en person deltar i ledningen av en annan person genom att utöva ett väsentligt inflytande över denna andra person,
2. en person kontrollerar över 25 procent av rösterna i den andra personen,
3. en person innehar, direkt eller indirekt, över 25 procent av kapitalet i den andra personen,
4. en person har rätt till 25 procent eller mer av vinsten i den andra personen.

Om fler än en person uppfyller ett villkor som anges i första stycket när det gäller en och samma person, eller om en och samma person uppfyller ett sådant villkor när det gäller flera personer, ska samtliga personer anses vara anknutna personer.

10 § Vid bedömningen av om personer är anknutna till varandra enligt 9 § ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag behandlas som en enda person.

Vid ett indirekt innehav ska bedömningen av om villkoret i 9 § första stycket 3 är uppfyllt göras genom att andelarna på respektive nivå multipliceras med

varandra. En person som innehar mer än 50 procent av rösterna ska anses inneha 100 procent av rösterna.

Vid tillämpningen av 9 § ska en fysisk person och dennes make eller maka och släktingar i rätt upp- eller nedstigande led räknas som en enda person.

Rådgivare

11 § Med rådgivare avses i denna lag detsamma som i 33 b kap. 8 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Användare

12 § Med användare avses i denna lag detsamma som i 33 b kap. 10 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Huvudregler om rapporteringspliktiga arrangemang

13 § Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–20 §§.

Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt om det uppvisar något av de kännetecken som anges i 16–28 §§.

För att ett arrangemang som avses i 16–21 §§ eller 22 § 2 a), 3 eller 4 ska vara rapporteringspliktigt krävs också att en skatteförmån är den viktigaste fördel, eller en av de viktigaste fördelar, som en person rimligen kan förvänta sig av arrangemanget.

Undantag

14 § Ett arrangemang som inte är gränsöverskridande är inte rapporteringspliktigt om de skattemässiga effekterna av arrangemanget är en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen.

15 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om ytterligare undantag när det gäller arrangemang som inte är gränsöverskridande.

Kännetecken

Omvandling av inkomst

16 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innebär att en inkomst omvandlas till en tillgång eller gåva, eller till en annan kategori av inkomst som beskattas lägre eller undantas från beskattning.

Användning av ett förvärvat företags underskott

17 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

1. det innefattar förvärv av andelar i ett företag,
2. den huvudsakliga verksamheten i företaget avvecklas i samband med förvärvet, och
3. förvärvaren, eller en till förvärvaren anknuten person, använder företagets underskott hänförliga till tid före förvärvet för att minska sin skattepliktiga inkomst.

Standardiserade arrangemang

18 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om arrangemanget

1. väsentligen är standardiserat till dokumentation eller struktur, och
2. är tillgängligt för fler än en användare utan att i väsentlig mån behöva anpassas för att kunna genomföras.

Konfidentialitetsvillkor

19 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om användaren eller en deltagare i arrangemanget har förbundit sig att inte röja för andra rådgivare, eller för Skatteverket eller en utländsk skattemyndighet, hur en skatteförmån kan uppnås genom arrangemanget.

Ersättning kopplad till skatteförmånen

20 § Ett arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om rådgivarens ersättning

1. fastställs med hänsyn till storleken av den skatteförmån som arrangemanget medför, eller
2. är beroende av om arrangemanget verkligen medför en skatteförmån.

Cirkulära transaktioner

21 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar cirkulära transaktioner som resulterar i att medel förs ut ur och sedan tillbaka in i en jurisdiktion, genom

1. mellanliggande företag utan annan kommersiell huvudfunktion, eller
2. transaktioner som neutraliserar eller upphäver varandra eller som har andra liknande egenskaper.

Gränsöverskridande betalningar m.m.

22 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar avdragsgilla gränsöverskridande betalningar mellan två eller flera anknutna personer, och

1. mottagaren inte är hemmahörande i någon jurisdiktion,
2. mottagaren är hemmahörande i en jurisdiktion som
 - a) inte tar ut någon inkomstskatt för juridiska personer eller där skattesatsen för sådan skatt uppgår till noll, eller i det närmaste noll, procent, eller
 - b) är upptagen i en förteckning över jurisdiktioner utanför Europeiska unionen som av medlemsstaterna gemensamt eller inom ramen för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) har bedömts vara icke-samarbetsvilliga,
3. betalningen är helt undantagen från beskattning i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande, eller
4. betalningen är föremål för en förmånlig skatteregim i den jurisdiktion där mottagaren är hemmahörande.

23 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om

1. avdrag för samma värdeminskning på en tillgång begärs i mer än en jurisdiktion,
2. befrielse från dubbelbeskattning av samma inkomst eller tillgång begärs i mer än en jurisdiktion, eller

3. arrangemanget innefattar överföringar av tillgångar och det i de berörda jurisdiktionerna finns en betydande skillnad i det belopp som ska anses utgöra betalning för tillgångarna.

Påverkan på rapporteringsskyldigheten vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton

24 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det kan antas leda eller syfta till ett kringgående av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 22 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) eller motsvarande skyldighet i en utländsk jurisdiktion, eller om det utnyttjar avsaknaden av en sådan skyldighet.

Verkligt huvudmannskap

25 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar användning av personer, juridiska konstruktioner eller strukturer

1. som inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet med stöd av lämplig personal, utrustning, tillgångar och anläggningar,
2. som är registrerade i, leds från, är hemmahörande i, kontrolleras från eller är etablerade i en jurisdiktion där någon av de verkliga huvudmännen inte är hemmahörande, och
3. vars verkliga huvudmän inte kan identifieras.

Internprissättning

26 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar användning av unilaterala regler om en schabloniserad beräkning av resultat eller vinstmarginaler (safe harbour).

27 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar överföring av svårvärderade immateriella tillgångar mellan anknutna personer.

Med svårvärderade immateriella tillgångar avses immateriella tillgångar eller rättigheter till immateriella tillgångar för vilka,

1. tillförlitliga jämförbara transaktioner saknas vid den tidpunkt då de överförs, och
2. vid den tidpunkt då transaktionen inleddes, beräkningarna av framtida kassaflöden eller inkomster som väntas kunna härledas ur den immateriella tillgången eller de antaganden som används vid värderingen av den immateriella tillgången är mycket osäkra, vilket gör det svårt att förutsäga värdet på den immateriella tillgången vid tidpunkten för överföringen.

28 § Ett gränsöverskridande arrangemang är rapporteringspliktigt enligt 13 § om det innefattar en koncernintern gränsöverskridande överföring av funktioner, risker eller tillgångar och den överförande partens förväntade resultat före finansiella poster och skatter under en treårsperiod efter överföringen är mindre än 50 procent av vad det förväntade resultatet skulle ha varit om överföringen inte hade gjorts.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 2016/17:19 Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning
- Prop. 2016/17:180 En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag
- Prop. 2015/16:29 En global standard för automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton
- Prop. 2014/15:41 Genomförande av avtal mellan Sveriges regering och Amerikanska förenta staternas regering för att förbättra internationell efterlevnad av skatteregler och för att genomföra FATCA
- Prop. 2012/13:4 Genomförande av det nya EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning
- Prop. 2011/12:1 Budgetpropositionen för 2012
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarande
- Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.
- Prop. 1997/98:65 Reformerat förhandsbesked i skattefrågor m.m.
- Prop. 1991/92:43 Om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
- Prop. 1989/90:74 Om ny taxeringslag m.m.
- Prop. 1985/86:80 Om ny förvaltningslag

Utredningsbetänkanden

- SOU 2018:91 Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet

Övrigt offentligt tryck

- Dir. 2017:38 Informationsplikt för skatterådgivare

Ekobrottsmyndigheten (2019-04-17) Yttrande över utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/497d1b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/ekobrottsmyndigheten.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

FAR (2019-04-18) Yttrande över utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet

(SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/4989fd/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/far.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Företagarna (2019-04-24) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498af9/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/foretagarna.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Förvaltningsrätten i Malmö (2019-04-23) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498ae1/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/forvaltningsratten-i-malmo.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Förvaltningsrätten i Stockholm (2019-04-24) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498aeb/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/forvaltningsratten-i-stockholm.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Helsingborgs Tingsrätt (2019-04-23) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498af8/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/helsingborgs-tingsratt.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Kammarrätten i Göteborg (2019-04-23) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498a20/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/kammarratten-i-goteborg.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Lantbrukarnas riksförbund (2019-04-12) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/497d50/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/lantbrukarnas-riksforbund-lrf.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Näringslivets Skattedelegation (2019-04-10) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498820/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/naringslivets-skattedelegation.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Regelrådet (2019-04-10) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498a9a/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/regelradet.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Skatteverket (2019-04-23) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498b26/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/skatteverket.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Sparbankernas Riksförbund (2019-03-04) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/495dc9/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/sparbankernas-riksforbund.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Stockholms universitet (2019-04-18) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498b29/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/stockholms-universitet-juridiska-fakulteten.pdf>> Hämtad:
2019-04-25

Svea hovrätt (2019-04-24) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498b3b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/svea-hovratt.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Sveriges Advokatsamfund (2019-04-24) Yttrande över
utredningsbetänkandet Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt
regelverk på Skatteområdet (SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498b4b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/sveriges-advokatsamfund.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Svensk Försäkring (2019-04-23) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498a73/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/svensk-forsakring.pdf>>

Svenska Bankföreningen (2019-04-24) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<https://www.regeringen.se/498b3b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/svenska-bankforeningen.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Uppsala universitet (2019-04-24) Yttrande över utredningsbetänkandet
Rapporteringspliktiga arrangemang – Ett nytt regelverk på Skatteområdet
(SOU 2018:91)

<<https://www.regeringen.se/498a80/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/uppsala-universitet-juridiska-fakulteten.pdf>> Hämtad: 2019-04-25

Rapporter och publikationer

Skatteverket

Skatteverket (2017-03-27) *Medborgarnas synpunkter på skattesystemet, skattefusk och Skatteverkets kontroll (Medborgarundersökningen)*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.5c281c7015abec2e20c3be/1490696241120/Medborgarundersokningen%202016.pdf>> Hämtad: 2019-04-12

Skatteverket (2018-09-09) *Skattekontroll, moral och regelefterlevnad*
<<https://www.skatteverket.se/download/18.2cf1b5cd163796a5c8b16dfc/1536584490929/Regelefterlevnad-9sept2018.pdf>> Hämtad: 2019-03-10

EU och OECD

European Commission (2017a) *Aggressive tax planning indicators – Final Report*, TAXUD/2016/DE319, Taxation Papers, Working Paper No 71.
<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp_.pdf> Hämtad: 2019-03-02

European Commission (2017b) *Att bekämpa aggressiv skatteplanering*,
<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet-curbing-aggressive-tax-planning_sv.pdf>
Hämtad: 2019-02-01

OECD (2015) *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris.
<https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1> Hämtad: 2019-02-01

OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris
<<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>> Hämtad: 2019-02-27

Litteratur

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje (2016). *Skatteprocessen*, 3:e uppl., Wolters Kluwer AB: Stockholm.

De Haro, Adrianna (2018) *BEPS action 12: The Lack of Certainty and Infringement on Taxpayers' rights* i Pistone, Pasquale och Weber, Dennis (2018). *The implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*, IBFD: Amsterdam.

Filipczyk, Hanna (2017). *Tax Avoidance and Rationality of law*, Wolters Kluwer Polska SA: Warszawa.

Hilling, Axel och Ostas, Daniel T. (2017). *Corporate taxation and social responsibility*, 1:a uppl., Wolters Kluwer Sverige AB: Stockholm.

Hultqvist, Anders (2019) *En god Skattelagstiftning* i Dahl, Peter (Red.) (2019). *Näringslivet och skattefrågorna: konkurrenskraft, rättssäkerhet, välstånd*, Förlaget Näringslivshistoria: Bromma.

Lavin, Rune (2016). *Förvaltningsprocessrätt*, 2:a uppl. Wolters kluwer: Stockholm.

Lion, Catherina och Homayoun, Saeid (2018). *Legitimacy gaps, CSR strategy and their effect on tax information*, i Lind, Yvette (Red.) (2018). *Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering*, 1:a uppl. Iustus Förlag AB: Uppsala

Lodin, Sven Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa (2015). *Inkomstskatt del 1*, uppl. 15, Studentlitteratur AB: Lund.

Lodin, Sven Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa (2017). *Inkomstskatt del 2*, uppl. 16, Studentlitteratur AB: Lund.

Ragnemalm, Hans (2012). *Förvaltningsprocessrättens grunder*, 9:e uppl. Jure Förlag: Stockholm.

Simon-Alemndal, Teresa (2005) *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Nordstedts Juridik: Stockholm.

Tjernberg, Mats (2018). *Skatterättslig tolkning*, 1:a uppl., Iustus förlag AB: Uppsala.

Tidskrifter

Skattenytt

Andersson, Krister (2016) *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*, Skattenytt (SN) 2016 s. 639-654.

Fensby, Torsten (2017) *Automatiskt informationsutbyte Varför FATCA och CRS hänger på en skör tråd*, Skattenytt (SN) 2017 s. 485-502.

Forsman, Marcus (2016) *Utökad automatiskt informationsutbyte*, Skattenytt (SN) 2016 s. 30-41.

Höglund, Mats (2012). *Ska Skatteverket vara opartiskt i skatteärenden?*, Skattenytt (SN) 2012 s. 29-42.

Kleist, David (2018) *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt (SN) 2018 s. 519-540.

Melbi, Ingrid (2019) *Allmänna ombudet i Skatt (AO) – samtal med avgående AO*, Skattenytt (SN) 2019 s. 142-152.

Påhlsson, Robert (2014) *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt (SN) 2014 s. 554-570.

Skattenytt (2011) *Etik, moral och skatt*, Skattenytt 2011 s. 481.

Svensk skattetidning

Bartels, Katarina och Rydin, Urban (2019) *Förslag om rådgivares rapporteringsskyldighet för nationell skatterådgivning*, Svensk skattetidning (SvSkT) 2019-02-25, Elektronisk: < https://zeteo-nj-se.ludwig.lub.lu.se/document/svskt_svskt20191_s1_s1?searchItemId=85375259!2!svskt_svskt20191_s1_s1 >.

Hultqvist, Anders och Wiman, Bertil (2015) *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning (SvSkT) 4/2015 s. 309-324.

Johannesson, Ulf, Johansson, Ove och Pettersson, Håkan (2011) *Avancerad skatteplanering och skatterådgivarens roll*, Svensk skattetidning (SvSkT) 5/2011 s. 444-447.

Monsenego, Jerome (2015) *Utfallet av BEPS-Projektet*, Svensk skattetidning (SvSkT) 10/2015 s. 827-845.

Simon-Almendal, Teresa (2011) *Skatteplanering, Skatteflykt och skattebrott*, Svensk Skattetidning (SvSkT) 4/2011 s. 314-331.

Virin, Niclas (2018) *Vad förlorar egentligen världen på företagens internationella skatteplanering? Vinner världen på BEPS?* Svensk skattetidning (SvSkT) 2018-12-20, Elektronisk: < https://zeteo-nj-se.ludwig.lub.lu.se/document/svskt_svskt20189_s2_s1?searchItemId=85375534!0!svskt_svskt20189_s2_s1 >.

Övriga tidskrifter

Axberger, Hans-Gunnar (2018) *Rättigheter del II av II*, Svensk Juristtidning (SvJT) 2018 s. 849-880.

Beyer, Claes (1990/91) *Rättssäkerhet – en formsak*, Juridisk tidskrift (JT) nr. 3 1990/91 s. 389-402

Hilling, Axel, Sandell, Niklas och Vilhelmsson, Anders (2018) *Lagen är lika för alla, men är alla verkligen lika inför lagen?** - en studie av Skatteverkets processföring i PwC-målet, Förvaltningsrättslig tidskrift (FT) 2/2018 s. 269-286.

Jareborg, Nils (2004). *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning (SvJT) 2004 s.1-10.

Kleist, David (2018-01-29). *The multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS – some thoughts on complexity and uncertainty*, Nordic Tax Journal (NTJ) 2018:1 s. 31-48.

Lambertz, Göran (2002). *Nyttig och onyttig rättsvetenskap*, svensk juristtidning (SvJT) 2002 s. 261-278.

Piantavigna, Paolo (2017) *Tax abuse and aggressivetax planning in the BEPS ERA: How EU Law and the OECD are establishing a unifying conceptual framework in international tax law, despite linguistic discrepancies*, World Tax Journal (WTJ), February 2017 s. 47-98.

Sandberg, Claes (1995). *Om emperi och rättsvetenskap del I och II*, Juridisk tidskrift (JT) 1995/1996 s. 726-748 och 1035-1059.

Elektroniska källor

Advokaten - Nyheter, *Rättsstaten har blivit ett politiserat gummibegrepp*, Advokaten Nr. 6 2007 Årgång 73,
<<https://www.advokaten.se/Tidningsnummer/2007/Nr-6-2007-Argang-73/Rattsstaten-har-blivit-ett-politiserat-gummibegrepp/>> Hämtad: 2019-03-01.

Nordblom, Katarina (2019). *Legitimitet för skatter på EU-nivå*, Svenska institutet för europapolitiska studier, januari 2019:1 Europapolitisk analys,
<http://www.sieps.se/globalassets/publikationer/2019/2019_1epa-sv.pdf>
Hämtad: 2019-03-10.

OECD (2019) *About the Inclusive Framework on BEPS*,
<<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>> Hämtad: 2019-02-20.

OECD (2019) *BEPS Actions*, <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>> Hämtad: 2019-02-20.

Regeringen (2016-04-28). *Regeringens åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt*. Uppdaterad: 2017-12-12, <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>> Hämtad: 2019-05-03.

Skatteverket, *Allmänna ombudet*
<<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation/allmannaombudet.4.361dc8c15312eff6fd2d1ed.html>> Hämtad: 2019-03-24.

Skatteverket, *Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked*,
<<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation/allmannaombudet/ansokanomforhandsbesked.4.361dc8c15312eff6fd2d273.html>> Hämtad 2019-03-24.

Skatteverket, *BEPS – Åtgärds punkterna*
<<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/internationellt/bepsettarbeteinomoecd/bepsatgardspunkterna.4.3810a01c150939e893f7643.html>> Hämtad: 2019-02-20.

Skatteverket (2019) *Innehållet i deklARATIONEN*
<<https://www.skatteverket.se/privat/deklaration/innehalletideklarationen.4.3810a01c150939e893f244dd.html?q=skattereduktion+för+husarbete>>
Hämtad: 2019-04-15.

Skatteverket – Rättslig vägledning (2019) *När används förvaltningslagen?*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/324389.html>> Hämtad: 2019-04-01.

Skatteverket – Rättslig vägledning (2019), *Skyldigheten att lämna uppgifter*
<[https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/\\$currentEditionId/341627.html](https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/$currentEditionId/341627.html)> Hämtad: 2019-03-01.

Skatteverket – Rättslig vägledning (2017), *Vilka förhandsbesked ska Skatteverket lämna upplyningar om mot bakgrund av EU:s ändringsdirektiv 2015/2376 (DAC 3)?, Regler och ställningstaganden*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/362306.html>> Hämtad 2019-03-25.

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

RÅ 2001 ref. 23

RÅ 2006 ref. 15

RÅ 2008 ref. 51

HFD 2012 ref. 69

HFD 2013 ref. 71

NJA 2003 ref. 403

NJA 2013 s. 503

Europadomstolen

Ferrazzini mot Italien dom den 12 juli 2001 mål nr. 44759/89

EU-domstolen

C-255/02 Halifax and others v. Commissioners of Customs & Excise

EU:C:2006:121

C-682/15 *Berlioz investment fund* EU:C:2017:373