

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2019-05-23

Närvarande: F.d. justitierådet Ella Nyström samt justitieråden Erik Nymansson och Thomas Bull

Genomförande av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU

Enligt en lagrådsremiss den 9 maj 2019 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen.

Förslaget har inför Lagrådet föredragits av rättssakkunniga Jessica Olofsson och departementssekreteraren Peter Holmström.

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

1 kap.

I skattetvistlösningsdirektivet finns bestämmelser om att en sökande ska ge in handlingar, bl.a. ansökan om tvistlösning, till samtliga behöriga myndigheter, dvs. även till de utländska myndigheterna. Detta framgår inte av lagen. Undantagsbestämmelserna i 7 kap., som innebär att fysiska personer och mindre företag endast behöver ge in handlingar till Skatteverket, framstår då som något svårbegripliga. En upplysningsbestämmelse om direktivets huvudregel när det gäller ingivande av handlingar bör därför föras in sist i 1 kap. Bestämmelsen bör även få en egen rubrik. Följande lydelse föreslås.

Skyldigheter enligt skattetvistlösningsdirektivet

5 § I skattetvistlösningsdirektivet, i den ursprungliga lydelsen, finns bestämmelser om krav på att sökanden i vissa fall också ska ge in handlingar till utländsk behörig myndighet.

2 kap. 3 §

I paragrafen görs en uppräknig av vilka uppgifter som en ansökan om tvistlösning ska innehålla. I punkt 4 anges att ansökan ska innehålla relevanta fakta och omständigheter i tvisten och i punkt 6 anges att uppgift om vilka omständigheter som ligger till grund för ansökan ska uppges.

Direktivets artikel 3.3 innehåller en lista som i viss mån motsvarar de i paragrafen angivna kraven. I punkten c) anges bl.a. att uppgifter om relevanta fakta och omständigheter i fallet ska uppges och mer specifikt arten av och datum för de åtgärder som ger upphov till tvistefrågan. Någon direkt motsvarighet till paragrafens punkt 6 finns alltså inte i direktivet, men den kan uppfattas som en variant av den precisering som punkt c) innehåller vad gäller art och datum.

Direktivets formulering måste förstås som att det är fråga om just en precisering av det mer allmänna kravet på att uppge relevanta fakta och omständigheter och inte något nytt i förhållande till det.

Mot den bakgrunden ter sig punkt 6 i paragrafen överflödig och den bör därför utgå.

2 kap. 4 §

I paragrafens första stycke första mening anges att Skatteverket får förelägga sökanden att ge in de uppgifter som behövs för att tvisten ska kunna prövas i sak.

Av lagrådsremissen framgår att de kompletterande uppgifter som kan komma i fråga är de som Skatteverket anser behövs för att tvisten ska kunna prövas i sak och att detta inte nödvändigtvis innebär att det är fråga om exakt de uppgifter som sökanden är skyldig att ge in enligt 3 §.

Den redovisade avsikten, att det är fråga om de uppgifter som Skatteverket anser sig behöva, bör komma till tydligare uttryck i lagtexten. Lagrådet föreslår att paragrafens första mening formuleras enligt följande.

Skatteverket får förelägga sökanden att ge in de uppgifter som myndigheten anser behövs för att tvisten ska kunna prövas i sak.

En liknande ändring bör göras i förslagets 3 kap. 3 §.

3 kap. 1 och 2 §§

Av den inledande bestämmelsen i 1 § första stycket framgår att Skatteverket ska försöka lösa en tvist genom en ömsesidig

överenskommelse med utländsk behörig myndighet. Närmare bestämmelser om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse och om följderna av en sådan överenskommelse finns i 3–6 §§. I 1 § andra stycket och 2 § regleras Skatteverkets åligganden i de fall någon överenskommelse inte har träffats inom tid som anges där.

Regleringen i 1 § andra stycket och 2 § bör lämpligen sammanföras till en paragraf som placeras som en ny 6 §, varvid förslagets 3–6 §§ blir 2–5 §§. Nya rubriker bör införas närmast före 1 § och 6 §. Bestämmelsen om att en sökande får begära att en rådgivande kommitté inrättas finns även i 4 kap. 1 § första stycket och kan därför utgå ur den nya 6 §.

Lagrådet föreslår att rubriken "Inledande bestämmelse" införs närmast före 1 §.

Efter viss språklig justering föreslås följande lydelse av den nya 6 § och rubriken närmast före paragrafen.

Om en ömsesidig överenskommelse inte träffas

6 § Om myndigheterna inte träffar en överenskommelse inom två år, eller högst tre år efter förlängning av en behörig myndighet, från det senaste av någon av de behöriga myndigheternas beslut att godta en ansökan om tvistlösning ska Skatteverket underrätta sökanden om detta. En sådan underrättelse ska innehålla en förklaring till varför en överenskommelse inte har träffats.

Tidsfristen gäller inte om sökanden har överklagat ett beslut som gett upphov till tvisten. Tidsfristen ska då räknas från den dag då en dom eller ett slutligt beslut i det förfarandet har fått laga kraft eller förfarandet har vilandeförklarats.

Omnumreringen av paragraferna föranleder justeringar i vissa andra paragrafer som innehåller hänvisningar.

3 kap. 5 §

Med Lagrådets förslag blir detta 4 §.

I paragrafen, som innehåller bestämmelser om hur en sökande ska agera efter att denne fått del av innebörden av en ömsesidig överenskommelse, anges följande.

Sökanden ska inom 60 dagar från det att denne underrättades om den ömsesidiga överenskommelsens innebörd meddela Skatteverket om överenskommelsen godtas och om sökanden, i frågor som omfattas av den ömsesidiga överenskommelsen, avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller återkallar sådana åtgärder som redan har vidtagits. Om sökanden återkallar åtgärder som redan har vidtagits ska denne inom samma tid ge in bevis för att dessa avslutats.

Paragrafen genomför delvis artikel 15.4 i skattetvistlösningsdirektivet. I den artikeln anges att det slutliga beslutet ska genomföras om den berörda personen eller de berörda personerna godtar det slutliga beslutet och i förekommande fall avstår från rätten till inhemska åtgärder inom 60 dagar från det datum då det slutliga beslutet meddelas.

I direktivet ställs det således upp krav på att sökanden avstår från rätten till inhemska åtgärder. Detta genomförs i paragrafen på det sättet att det ställs krav på den sökande att dels avstå från att vidta andra rättsliga åtgärder, dels återkalla sådana åtgärder som redan har vidtagits. I sistnämnda fall ska sökanden inom 60 dagar ge in bevis för att dessa har avslutats.

Detta krav är enligt Lagrådets mening alltför långtgående. För att en sökande ska kunna leva upp till det torde krävas att ett avskrivningsbeslut, eventuellt ett lagakraftvunnet sådant, ges in inom den stipulerade tiden. Sökanden blir då beroende av att andra, t.ex. en domstol, agerar tillräckligt skyndsamt. Enligt Lagrådets mening bör det inte ställas längre gående krav på den sökande än att denne ger in bevis om återkallelsen. Sista meningen i paragrafen bör ges följande lydelse.

Om sökanden återkallar åtgärder som redan har vidtagits ska denne inom samma tid ge in bevis om detta.

3 kap. 6 §

Med Lagrådets förslag blir detta 5 §.

I första stycket anges att Skatteverket ska vidta de åtgärder som krävs för att en ömsesidig överenskommelse ska kunna verkställas så snart som möjligt efter det att sökanden, i enlighet med 5 §, har meddelat att överenskommelsen godtas och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller har gett in bevis för att sådana åtgärder som redan har vidtagits har avslutats.

Stycket bör avslutas enligt följande.

...eller har gett in bevis för att sådana åtgärder som redan har vidtagits har återkallats.

I andra styckets första mening anges att om Skatteverket inte har vidtagit de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen inom en månad från det att sökanden har meddelat att överenskommelsen godtas och att denne avstår från att vidta andra

rättsliga åtgärder, får sökanden begära att Skatteverket vidtar de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen.

Stycket bör ges följande lydelse.

... och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller ger in bevis för att sådana åtgärder som redan vidtagits har återkallats, får sökanden begära...

4 kap. 1 §

I paragrafens andra stycke anges att en sökande vars ansökan avvisats av en utländsk behörig myndighet, men inte av alla behöriga myndigheter, får begära att en rådgivande kommitté inrättas för att pröva ansökan om tvistlösning. En sådan begäran ska dock inte tas upp till prövning i de fall en avvisad ansökan om tvistlösning är föremål för överprövning, avvisningsbeslutet kan överklagas eller en domstol har bekräftat att avvisningsbeslutet var riktigt och det inte går att avvika från domstolens bedömning.

Tillämpningen bör inte begränsas till fall då ansökan avvisats av *utländsk* behörig myndighet. Vidare är det otydligt vad som avses med "domstolens bedömning". Lagrådet föreslår att paragrafens andra stycke ges följande lydelse.

En sökande vars ansökan avvisats av en behörig myndighet, men inte av alla behöriga myndigheter, får begära att en rådgivande kommitté inrättas för att pröva ansökan om tvistlösning. En sådan begäran ska dock inte tas upp till prövning om

1. en avvisad ansökan om tvistlösning är föremål för överprövning,
2. avvisningsbeslutet kan överklagas, eller
3. avvisningsbeslutet fått laga kraft eller det av annan anledning inte går att avvika från beslutet.

4 kap. 7 §

Paragrafen kan förenklas något och ges följande lydelse.

Om en rådgivande kommitté inte har inrättats enligt 5 § inom 120 dagar får sökanden begära att Skatteverket för Sveriges räkning utnämner oberoende personer till den rådgivande kommittén.

Begäran ska ges in till Skatteverket inom 30 dagar från det att 120-dagarsperioden har löpt ut. I begäran ska det anges om någon utländsk behörig myndighet inte har utnämnt oberoende personer.

Om en sökande som är obegränsat skattskyldig i Sverige ger in en begäran om att utnämna oberoende personer för en annan medlemsstats räkning till Skatteverket, ska myndigheten hjälpa denne till rätta.

4 kap. 10 § och rubriken närmast före paragrafen

För att det tydligare ska framgå vad som åligger Skatteverket enligt paragrafen bör denna, liksom den kursiverade rubriken, omformuleras och efter viss språklig justering ges följande lydelse.

Komplettering av den standardiserade arbetsordningen

10 § Om en sökande inte har fått del av den rådgivande kommitténs arbetsordning inom två veckor från inrättandet av kommittén ska Skatteverket på begäran av sökanden skicka över den standardiserade arbetsordning som fastställts av Europeiska kommissionen enligt artikel 11.3 i skattetvistlösningsdirektivet, i den ursprungliga lydelsen, till kommittén för komplettering.

4 kap. 16 och 17 §§

Innebörden av paragraferna är att vad som redan framgått i 6 och 10 §§ också ska gälla när en kommitté för alternativ tvistelösning inrättats. De kan förenklas genom att utformas enligt följande.

16 § Bestämmelserna om underrättelse till sökanden och komplettering av den standardiserade arbetsordningen i 6 och 10 §§ gäller även vid förfarandet i en kommitté för alternativ tvistelösning.

Förslaget 18 § får då numreras om till 17 §.

5 kap. 2 §

Av paragrafen framgår vad som ska ske när Skatteverket mottagit ett yttrande från en rådgivande kommitté. Andra stycket anger att en ömsesidig överenskommelse ska grundas på yttrandet om inte Skatteverket kommer överens med en utländsk behörig myndighet om att lösa tvisten på något annat sätt. Tillsammans med bestämmelserna i 5 och 6 §§ regleras här direktivets krav på vad som ska ske vid denna form av beslutsfattande.

I direktivets artikel 15.2 anges bl.a. att om medlemsstaterna inte lyckas nå en överenskommelse om hur tvisten ska lösas så ska de vara bundna av den rådgivande kommitténs yttrande.

Den föreslagna lagtextens krav på att överenskommelsen "ska grundas på" yttrandet motsvarar inte exakt direktivets formulering om att yttrandet är bindande i fall ingen annan överenskommelse nås. Frågan kan ställas om förslaget i denna del genomför direktivet på ett korrekt sätt.

5 kap. 4 §

I paragrafen anges att sökanden ska inom 60 dagar från det att denne underrättades om den ömsesidiga överenskommelsens innebörd meddela Skatteverket om överenskommelsen godtas och om sökanden avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder i frågor som omfattas av den ömsesidiga överenskommelsen.

Paragrafen bör ges följande lydelse.

...om sökanden, i frågor som omfattas av den ömsesidiga överenskommelsen, avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller återkallar sådana åtgärder som redan har vidtagits. Om sökanden återkallar åtgärder som redan har vidtagits ska denne inom samma tid ge in bevis om detta.

5 kap. 5 §

I första stycket anges att om Skatteverket har kommit överens med utländsk behörig myndighet om att lösa tvisten på annat sätt än vad som följer av yttrandet från den rådgivande kommittén, ska Skatteverket vidta de åtgärder som krävs för att den ömsesidiga överenskommelsen ska kunna verkställas så snart som möjligt efter det att sökanden, i enlighet med 4 §, har meddelat att överenskommelsen godtas och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder.

Stycket bör ges följande lydelse.

... och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller ger in bevis för att sådana åtgärder som redan har vidtagits har återkallats.

I andra styckets första mening anges att om Skatteverket inte har vidtagit de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen inom en månad från det att sökanden har meddelat att överenskommelsen godtas och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder, får sökanden begära att Skatteverket vidtar de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen.

Meningen bör ges följande lydelse.

... och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller ger in bevis för att sådana åtgärder som redan har vidtagits har återkallats, får sökanden...

5 kap. 6 §

Första stycket inleds enligt följande.

Om Skatteverket har kommit överens med utländsk behörig myndighet om att lösa tvisten i enlighet med yttrandet från den rådgivande kommittén, ska Skatteverket vidta de åtgärder som krävs för att den ömsesidiga överenskommelsen ska verkställas om

1. sökanden, i enlighet med 4 §, har meddelat att överenskommelsen godtas och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder, och ...

Inledningen av paragrafen är något missvisande. Av 5 kap. 2 § framgår att det inte krävs att Skatteverket kommer överens med en utländsk behörig myndighet för att tvisten ska lösas i enlighet med yttrandet utan detta blir fallet om Skatteverket inte kommer överens med utländsk behörig myndighet om att lösa tvisten på annat sätt. Första stycket bör därför inledas enligt följande.

Om Skatteverket har träffat en ömsesidig överenskommelse med utländsk behörig myndighet ...

Motsvarande ändring kan göras även i den inledande meningen i 5 kap. 5 § första stycket.

Första stycket punkt 1 bör avslutas enligt följande.

... och att denne avstår från att vidta andra rättsliga åtgärder eller ger in bevis för att sådana åtgärder som redan har vidtagits har återkallats, och ...

8 kap. 1 §

Det framstår som oklart hur paragrafen förhåller sig till regleringen i 6 kap. 2 §. Detta bör förtydligas.

8 kap. 2 §

Att ange att det straffrättsliga förfarandet ska kunna leda till påföljd förefaller onödigt. Lagrådet föreslår följande lydelse.

Skatteverket får förklara tvistlösningsförfarandet enligt denna lag vilande om det samtidigt pågår ett straffrättsligt förfarande som grundas på skattebrottslagen (1971:69) i den fråga som gett upphov till tvisten. Tvistlösningsförfarandet får vilandeförklaras från och med den dag då ansökan om tvistlösning godtogs till dess att ett slutligt beslut har fått laga kraft i det straffrättsliga förfarandet.

8 kap. 3 §

Paragrafen anger i korthet att om en ansökan om tvistelösning lämnas in ska Skatteverket avsluta "varje annat sådant förfarande". Vid föredragningen har framkommit att vad som åsyftas snarare är att "varje annat liknande förfarande" ska avbrytas och paragrafen bör justeras i enlighet med det.