

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2020-03-24

Närvarande: F.d. justitierådet Eskil Nord samt justitieråden Inga-Lill Askersjö och Sten Andersson

Delegationsbestämmelser för Skatterättsnämnden och Forskarskattenämnden och några ändringar i fråga om informationsutbyte på skatteområdet

Enligt en lagrådsremiss den 5 mars 2020 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
2. lag om ändring i lagen (1999:1305) om Forskarskattenämnden,
3. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Marcus Sjögren och rättssakkunnige Omar Bembli.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om ändring i lagen om förhandsbesked i
skattefrågor

7 a §

I paragrafen regleras en uppgiftsskyldighet i vissa fall för den som ansöker om ett förhandsbesked i skattefrågor. Uppgiftsskyldigheten syftar till att möjliggöra för Sverige att fullgöra sitt internationella åtagande om informationsutbyte med andra länder. Uppgifterna ska lämnas i den ansökan om förhandsbesked som ges in till Skatterättsnämnden, men det är Skatteverket som ska lämna informationen till andra länder. Om inte Skatteverket får tillräcklig information genom ansökan får verket förelägga den sökande att lämna fler uppgifter. Föreläggandet får förenas med vite men först då förhandsbeskedet fått laga kraft.

Regeringen bedömer i lagrådsremissen att det är mest ändamålsenligt och minst betungande för såväl enskilda som Skatteverket att uppgifterna lämnas i ansökan om förhandsbesked. Lättnaden för den sökande anges bestå i att samma uppgifter inte behöver lämnas vid två eller flera tillfällen och till olika myndigheter i olika format. Av lagrådsremissen framgår inte närmare i vilka avseenden förfarandet är det minst betungande för Skatteverket.

Enligt Lagrådets mening finns det dock ett antal omständigheter som gör att det kan ifrågasättas om det föreslagna förfarandet är ändamålsenligt utformat. Det är möjligt att det eftersträvade syftet – att Skatteverket ska få tillgång till uppgifterna för att kunna vidarebefordra dem till andra länder – uppnås, men det sker då till priset av andra olägenheter, framför allt för prövningen och övrig handläggning

av ärenden om förhandsbesked. Syftet kan lika gärna uppnås på andra sätt som inte ger upphov till samma olägenheter.

Förhandsbeskedsinstitutet präglas av att det är den sökande som anger ramen för processen genom att ställa en konkret fråga och ange de omständigheter som denne anser behöver redovisas för att Skatterättsnämnden ska kunna besvara den ställda frågan. Om den sökande inte inkommer med tillräckligt underlag för att frågan ska kunna besvaras ska ansökan avvisas. De uppgifter som sökanden lämnar omfattas av absolut sekretess hos Skatterättsnämnden.

Det förslag som lämnas i lagrådsremissen innebär att sökanden i ansökan ska lämna inte endast de uppgifter som behövs för att frågan ska kunna besvaras, utan också de uppgifter som omfattas av uppgiftsskyldigheten. Det kan vara samma uppgifter, men det behöver inte vara det. Sökanden kan välja att antingen redovisa alla dessa uppgifter samlat i sin ansökan utan att klargöra av vilken anledning som uppgifterna lämnas eller att dela upp uppgifterna i två olika dokument, varav det ena innehåller de uppgifter som sökanden vill åberopa i ärendet om förhandsbesked och det andra innehåller de uppgifter som måste lämnas enligt den föreslagna bestämmelsen.

Om sökanden väljer att redovisa uppgifterna i två olika dokument saknas det helt skäl till varför uppgifterna för att uppfylla uppgiftslämnandet ska lämnas till Skatterättsnämnden tillsammans med ansökan. Någon lättnad vid uppgiftslämnandet för den enskilde uppnås inte med det förfarandet. Det dokument som upprättas för att uppfylla uppgiftslämnandet skulle lika gärna kunna lämnas direkt till den myndighet som ska vidarebefordra dem till andra länder, dvs. Skatteverket.

Om sökanden i stället anger de uppgifter som omfattas av uppgiftsskyldigheten i själva ansökan – vilket synes vara det som lagrådsremissen förutsätter – uppstår frågan vem som ska bedöma om dessa uppgifter ska anses omfattas av den prövning som Skatterättsnämnden gör. Det uppkommer således frågetecken kring vad som utgör ramen för processen, dvs. vilka uppgifter som den enskilde anser ska vägas in vid prövningen. Det i sin tur kan leda till svårigheter vid sekretessprövningen om förhandsbeskedet överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen där det finns en presumtion för att uppgifterna i ansökan inte omfattas av sekretess om de utgör underlag för prövningen.

Det framstår dessutom som en olämplig ordning att i en process, som styrs av vad den enskilde vill lämna för upplysningar, tvinga den enskilde att lämna upplysningar som inte direkt behövs för prövningen. Det gäller särskilt eftersom det föreslås att uppgifter ska lämnas på ett stadium i processen där det ännu är oklart om något förhandsbesked överhuvudtaget kommer att lämnas. Ansökningar om förhandsbesked avvisas i stor utsträckning. Skälet till detta är ibland att otillräckliga uppgifter har lämnats av den sökande. En avvisning kan också bero på att det bedöms saknas behov för såväl den enskilde som för rättstillämpningen att frågan besvaras, vilket är en förutsättning för att ett förhandsbesked ska ges. Det kan vara svårbedömda frågor vilket medför att avvisningen ibland inte sker förrän i Högsta förvaltningsdomstolen.

I lagrådsremissen lämnas också ett liknande förslag om uppgiftsskyldighet i samband med ansökan om godkännande för tonnagebeskattning. Det föreslagna förfarandet för uppgiftslämnande i samband med ansökan om godkännande för tonnagebeskattning kommer emellertid i praktiken att skilja sig i väsentliga avseenden

från förfarandet vid förhandsbesked från Skatterättsnämnden. När det gäller tonnagebeskattning kommer tiden mellan ansökan och den tidpunkt då beslutet får betydelse vid beskattningen att vara kort. Det som den sökande ansöker om är att få omfattas av reglerna för tonnagebeskattning och om Skatteverket ger tillstånd till detta beskattas företaget enligt denna ordning direkt på grund av beslutet. Vid ett sådant förfarande kan det inte resas några invändningar mot förslaget att uppgifterna ska lämnas redan i ansökan till den beslutande myndigheten, Skatteverket, för att sedan ingå i informationsutbytet med andra länder.

Annorlunda förhåller det sig emellertid med förhandsbesked i skatteärenden där det är fråga om en tvåpartsprocess som ofta pågår i två instanser och där Skatteverket också är motpart till den enskilde. Under hela den tid processen pågår – från ansökan till laga kraft – kan det uppstå situationer och fattas beslut som leder till att något förhandsbesked aldrig kommer att meddelas. Dessutom är det först genom Högsta förvaltningsdomstolens avgörande som det blir klart vad förhandsbeskedet innebär, vilket är det som styr vilka uppgifter som omfattas av Sveriges åtagande om informationsutbyte med andra länder.

Av det ovan anförda framgår att det föreslagna förfarandet orsakar olägenheter vid prövning och annan handläggning av ansökningar om förhandsbesked. Det har inte framkommit något som ger anledning att anta att olägenheterna bör accepteras på grund av det angivna skälet att förfarandet är det minst betungande för enskilda och Skatteverket. Lagrådet anser därför att lagförslaget inte är utformat på ett ändamålsenligt sätt.

Lagrådet anser således att bestämmelsen i första stycket om hur uppgifterna ska lämnas inte bör läggas till grund för lagstiftning. Hur

det ska ske bör bli föremål för ytterligare överväganden. När det gäller bestämmelserna i paragrafen som reglerar *vilka* uppgifter som ska lämnas föreslår Lagrådet följande.

I första stycket 1 tredje strecksatsen föreskrivs att uppgift ska lämnas om "moderföretaget för gruppen av personer som sökanden tillhör". Det är inte klart vilken grupp som avses i bestämmelsen. En grupp i form av en koncern kan t.ex. vara en del av en annan koncern som i sin tur är en del av en annan koncern osv. Av lagrådsremissen framgår att det är den yttersta (den översta i hierarkin) av dessa grupper som avses. Det bör framgå direkt av lagtexten genom att ordet "yttersta" läggs till före "gruppen".

Bestämmelsen i andra stycket är avsedd att reglera i vilka fall en ansökan om förhandsbesked ger upphov till en uppgiftsskyldighet enligt första stycket. Punkten 2 har fått en oklar utformning. Vid lagrådsföredragningen har upplysts att avsikten med det som sägs i punkten är att uppgiftsskyldighet ska föreligga om ansökan om förhandsbesked avser vissa direkta eller indirekta betalningar, dels betalningar mellan utländska närstående parter som sker via ett till dem närstående företag i Sverige (punkten a), dels betalningar som görs av ett utländskt företag till ett närstående företag i Sverige där den verkliga huvudmannen för betalningarna har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion (punkten b).

Punkten 2 skulle vinna i klarhet om den gavs följande lydelse.

2. direkta eller indirekta betalningar

a) mellan utländska närstående parter via ett till dem närstående företag i Sverige, eller

b) som görs av ett utländskt företag till ett närstående företag i Sverige där den verkliga huvudmannen för betalningarna har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion, eller

Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen

13 a kap. 8 a §

I första stycket 1 tredje strecksatsen föreskrivs att uppgift ska lämnas om "moderföretaget för gruppen av personer som sökanden tillhör". Av samma skäl som ovan angetts beträffande bestämmelsen i 7 a § första stycket 1 tredje strecksatsen i lagen om förhandsbesked i skattefrågor bör ordet "yttersta" läggas till före "gruppen".

I andra stycket i paragrafen hänvisas till "beslutet" i första stycket. Första stycket reglerar dock vilka uppgifter en ansökan om godkännande för tonnagebeskattning ska innehålla, inte något beslut. Andra stycket bör därför ges följande lydelse.

Första stycket gäller bara när sökanden kan komma att ha transaktioner med utländska närstående parter som ger upphov till inkomst som omfattas av godkännande för tonnagebeskattning.

44 kap. 3 a §

Av kommentaren till bestämmelsen framgår att ett föreläggande inte får förenas med vite innan beslutet om godkännande för tonnagebeskattning eller förhandsbesked i skattefrågor har fått laga kraft. Det är en så väsentlig begränsning i möjligheten att förelägga vid vite att det bör framgå direkt av lag.

Övrigt lagförslag

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.