

## LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2022-09-30

**Närvarande:** Justitierådet Mahmut Baran, f.d. justitierådet Mari Andersson och justitierådet Stefan Reimer

### **Rapportering och utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar och vissa andra ändringar i EU:s direktiv om administrativt samarbete på direktskatteområdet**

Enligt en lagrådsremiss den 1 september 2022 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om plattformsoveratorers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet,
2. lag om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar,
3. lag om ändring i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden,

4. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
5. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ,
6. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
7. lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning,
8. lag om ändring i lagen (2015:912) om automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton,
9. lag om ändring i lagen (2017:182) om automatiskt utbyte av landför-landrapporter på skatteområdet,
10. lag om ändring i lagen (2022:1073) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244),
11. lag om ändring i lagen om ändring i lagen (2022:174) om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Marcus Sjögren och departementssekreteraren Anders Lenfors.

Förslagen föranleder följande yttrande.

### Inledning

Digitaliseringen av ekonomin har gett upphov till ett ökande antal komplexa situationer där skatteförvaltningarna i olika länder inte har tillräckligt med upplysningar för att bedöma och kontrollera inkomster som genereras i deras länder från kommersiell verksamhet som bedrivs med digitala plattformar som mellanhänder. För att få till

stånd att skattemyndigheterna i de deltagande länderna ska få tillgång till adekvata uppgifter har det bedrivits ett arbete med att utarbeta olika rättsliga dokument.

De förslag som läggs fram i remissen är föranledda av rådets direktiv (EU) 2021/514 av den 22 mars 2021 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning (nedan direktivet). Genom direktivet införs ett unionsrättsligt regelverk för rapporteringsskyldighet för beskattningsändamål som innebär att operatörer som driver digitala plattformar ska samla in, kontrollera och rapportera till en behörig myndighet i en medlemsstat uppgifter om alla säljare som är verksamma på och använder en viss digital plattform. Den mottagande myndigheten ska därefter utbyta informationen med behöriga myndigheter i andra medlemsstater. De förslag som läggs fram i denna lagrådsremiss syftar till att i svensk rätt införliva direktivet.

Vidare har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) tagit fram modellregler för plattformsoperatörers rapportering med avseende på säljare i delnings- och gigekonomin som förväntas säkerställa rapportering av likvärdiga upplysningar med avseende på verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för både direktivet och modellreglerna. Inom OECD har även tagits fram en modell för multilateralt avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster som erhållits genom digitala plattformar. Europeiska kommissionen ska genom genomförandakter fastställa om de upplysningar som ska utbytas enligt ett sådant avtal är likvärdiga med de som anges i direktivet. Ingen stat eller jurisdiktion har ännu undertecknat ett avtal som grundas på modellavtalet.

Det föreslagna regelverket innehåller även bestämmelser som ska tillämpas på avtal – multilateralt eller bilateralt – som grundas på

modellavtalet. Det svenska regelverket kommer alltså att vara enhetligt. Bestämmelserna föreslås införas i huvudsak i två nya lagar, lagen om plattformsoveratörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet, POL, och lagen om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar, LAUP, samt i två nya kapitel i skatteförfarandelagen, SFL.

Eftersom det ännu inte finns något avtal med en stat eller jurisdiktion utanför Europeiska unionen föreligger det en viss osäkerhet om de föreslagna bestämmelser som ska tillämpas på dem kommer att vara de slutliga. Bestämmelserna i de delarna kan således komma att bli föremål för revideringar eller kompletteringar när ett sådant avtal finns på plats.

Lagrådsremissen är mycket komplex och teknisk. Det hade varit en fördel om det fanns en inledning med en beskrivning av och exempel på vilken typ av försäljning som omfattas och vilken sorts plattformsoveratörer som ska tillämpa de nya reglerna.

### Förslaget till lag om plattformsoveratörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet

#### 2 kap. 2 §

I paragrafen finns en definition av begreppet rapporteringsskyldig plattformsoveratör. Begreppet omfattar bara plattformsoveratörer som har anknytning till Sverige. En plattformsoveratör som inte är en undantagen plattformsoveratör enligt 6 § och som omfattas av någon av de tre uppräknade situationerna är rapporteringsskyldig i Sverige. Grundsituationen är när operatören har sin skatterättsliga hemvist i Sverige. För svenskt vidkommande har en person skatterättslig hemvist i Sverige om personen är obegränsat skattskyldig (jfr författningskommentaren till 20 § i detta kapitel).

Om plattformsoperatören inte har skatterättslig hemvist i någon stat eller jurisdiktion är den rapporteringsskyldig i Sverige om den omfattas av någon av de två sekundära situationerna. Den föreslagna regleringen i den delen skiljer sig från motsvarande bakomliggande bestämmelse i direktivet (avsnitt I.A.4 a i bilaga V till direktivet). I direktivbestämmelsen finns en tredje sekundärsituation som är kopplad till operatörens registrering i enlighet med en medlemsstats lagstiftning.

Med att en plattformsoperatör är registrerad i en medlemsstat torde avses att enheten är skapad där genom registrering i enlighet med den aktuella medlemsstatens nationella associationsrättsliga regler (jfr kommentaren till 3 § i detta kapitel). Svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar får först i och med registreringen rättskapacitet [se 2 kap. 25 § aktiebolagslagen (2005:551) och 2 kap. 4 § lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar] och är följaktligen skapade genom registrering. Av 6 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, följer att en juridisk person är obegränsat skattskyldig om den bl.a. på grund av sin registrering är att anse som en svensk juridisk person. Ett svenskt aktiebolag eller en ekonomisk förening får alltså skatterättslig hemvist i Sverige på grund av registreringen här. Det finns därför inget behov av att genomföra direktivets tredje sekundärsituation (registrering) såvitt gäller dem.

Det finns emellertid svenska juridiska personer som skapas genom registrering men som inte är skattesubjekt. De kan därmed inte vara obegränsat skattskyldiga och följaktligen inte heller få skatterättslig hemvist i Sverige. Av 1 kap. 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag följer att för att ett handelsbolag eller ett kommanditbolag ska föreligga ska bolaget ha registrerats som sådant i handelsregistret. Ett sådant bolag blir alltså en juridisk person i och med dess registrering. Ett svenskt handelsbolag eller kommanditbolag är inte ett skattesubjekt (5 kap. 1 § IL). Ett sådant bolag kan därmed

inte vara obegränsat skattskyldigt i Sverige och kan följaktligen inte heller ha sin skatterättsliga hemvist här.

Det sagda innebär att ett svenskt handelsbolag eller kommanditbolag som inte är rapporteringsskyldigt enligt de två sekundärsituationerna i punkten 2 i den nu aktuella paragrafen faller utanför paragrafens tillämpningsområde. Det kommer alltså inte att räknas som en rapporteringsskyldig plattformoperatör i Sverige för det fall det inte träffas av någon av de två övriga sekundärsituationerna. Till detta kommer att ett svenskt handelsbolag som uppfyller kraven enligt någon av de övriga sekundärsituationerna i en annan medlemsstat, t.ex. genom ett fast driftställe i en annan medlemsstat, inte kan välja att fullgöra rapporteringsskyldigheten i Sverige med stöd av bestämmelsen i andra stycket i denna paragraf.

Mot bakgrund av detta förordar Lagrådet att paragrafens första stycke kompletteras med en bestämmelse om registrering som motsvarar bestämmelsen i direktivet (avsnitt I.4.a i bilaga V), dvs. att registrering i Sverige i enlighet med svensk associationsrättslig lagstiftning ska medföra att en plattformoperatör blir rapporteringsskyldig här. Första stycket bör därför ges följande lydelse.

Med rapporteringsskyldig plattformoperatör avses en plattformoperatör som inte är en undantagen plattformoperatör och som

1. har skatterättslig hemvist i Sverige,
2. inte har skatterättslig hemvist i någon stat eller jurisdiktion men som
  - a) är registrerad i Sverige,
  - b) har sin plats för företagsledning eller faktiska företagsledning i Sverige, eller
  - c) har ett fast driftställe i Sverige och inte är en kvalificerad plattformoperatör utanför Europeiska unionen.

Uttrycket skatterättslig hemvist är centralt vid tillämpningen av paragrafen. Det är därför lämpligt att det framgår av författnings-

kommentaren att det definieras i 20 § i detta kapitel. Vidare föreslår Lagrådet att ordet "kraven" i andra stycket ersätts med "kriterierna".

## 2 kap. 7 §

I paragrafen definieras uttrycket kvalificerad plattformoperatör utanför EU. I paragrafens ingress har lagtexten fått en felaktig utformning, där står:

Med kvalificerad plattformoperatör utanför Europeiska unionen avses en plattformoperatör som endast förmedlar kvalificerad berörd verksamhet och

Som lagtexten är utformad omfattas de plattformoperatörer vars verksamhet endast består av "kvalificerad berörd verksamhet" (se 2 kap. 11 §). Av kommentaren framgår dock att det som avses är att all "berörd verksamhet" som operatören förmedlar ska vara *kvalificerad* (se 2 kap. 10 §). Däremot får operatören förmedla verksamhet som inte är berörd verksamhet; som exempel nämns gräsrotsfinansiering. Syftet kommer bättre till uttryck om paragrafens ingress utformas t.ex. enligt följande.

En plattformoperatör är en kvalificerad plattformoperatör utanför Europeiska unionen om plattformoperatörens berörda verksamhet som förmedlas består endast av kvalificerad berörd verksamhet och plattformoperatören

## 2 kap. 9 §

I paragrafen definieras uttrycket "gällande kvalificerande avtal mellan behöriga myndigheter". För att ett sådant avtal ska anses föreligga måste de i paragrafen angivna två kraven – uppräknade i punkterna 1 och 2 – vara uppfyllda. Innebörden av punkt 1 är att det ska vara ett avtal som kräver automatiskt utbyte av upplysningar som är likvärdiga med dem som anges i avsnittet III.B i bilaga V till direktivet. I punkten hänvisas emellertid inte till denna bestämmelse i direktivet utan till avsnitt I.A.7 i samma bilaga, dvs. till den direktivbestämmelse

som nu aktuell paragraf genomför. Tillämparen måste alltså läsa avsnitt I.A.7 först och därefter avsnitt III.B i bilagan för att få klart för sig vad som avses med likvärdiga upplysningar.

Enligt Lagrådets mening förenklas lagtexten om hänvisningen sker direkt till den relevanta direktivtexten och utformas exempelvis enligt följande.

Med gällande kvalificerande avtal mellan behöriga myndigheter avses ett avtal mellan behöriga myndigheter i en medlemsstat och en jurisdiktion utanför unionen

1. som kräver automatiskt utbyte av upplysningar som är likvärdiga med dem som anges i avsnitt III.B i bilaga V till rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2021/514, och

## 2 kap. 10 §

I paragrafen definieras berörd verksamhet. Med berörd verksamhet avses enligt lagförslaget i remissen verksamhet som utförs mot ersättning och utgörs av bland annat direkt eller indirekt uthyrning av fast egendom eller lös egendom som medför rätt att förfoga över fast egendom eller del av fast egendom. Tillägget gällande lös egendom med förfoganderätt över fast egendom har tillkommit för att säkerställa att uthyrning av bostadsrättslägenheter och hyreslägenheter ska innefattas, eftersom bostadsrätt och hyresrätt enligt svensk civilrätt anses som lös egendom.

I direktivet anges i den engelska versionen att det ska röra sig om "the rental of immovable property", som i den svenska versionen översatts till uthyrning av fast egendom. Inom mervärdesskatteområdet används samma begrepp och har också där sitt ursprung i unionsrätten.

I unionsrättsligt och skatterättsligt hänseende vad gäller mervärdesskatt innefattas uthyrning av bostadsrättslägenheter och hyres-



lägenheter direkt av uttrycket ”uthyrning av fast egendom”, eftersom de bakomliggande ägarförhållandena inte tillmäts någon betydelse. Det avgörande är i stället att det rör sig om uthyrning av egendom som det är möjligt att äga eller besitta. Det är inte nödvändigt att äganderätten eller besittningsrätten faktiskt innehas av någon. Bedömningen görs oberoende av den civilrättsliga regleringen i medlemsländerna (jfr bl.a. artikel 13b i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt samt avgörandet C-313/00 Maierhofen och HFD 2018 ref. 63).

Det finns ingen anledning att bedöma uthyrning av fast egendom på annat sätt inom ramen för det nu aktuella direktivet än vad som gäller på mervärdesskatteområdet.

Lagrådet förordar därför att lagtexten i 2 kap. 10 § 1 POL i stället endast upptar uthyrning av fast egendom, varigenom också uppnås en bättre överensstämmelse med direktivets ordalydelse.

Paragrafens första stycke får då följande lydelse.

Med berörd verksamhet avses verksamhet som utförs mot ersättning och utgörs av

1. uthyrning av fast egendom,
2. en personlig tjänst,
3. försäljning av varor, eller
4. uthyrning av transportmedel.

## 2 kap. 12 §

I paragrafen finns definitionen av ersättning. Med ersättning avses ersättning i någon form som tillgodoräknas eller betalas ut till en säljare avseende den berörda verksamheten och som plattform-

operatören har kännedom om eller rimligen kan antas ha kännedom om. Paragrafen genomför avsnitt I.A.10 i bilaga V till direktivet.

Av direktivets definition av begreppet ersättning kan utläsas att plattformsoperatören ska ha kännedom om eller rimligen kunna antas ha kännedom om beloppets storlek (jfr 10 §, definitionen av uttrycket berörd verksamhet, och författningskommentaren till den i denna lagrådsremiss). I den nu föreslagna paragrafen nämns däremot inte ordet "belopp" utan det framstår som att det är tillräckligt att operatören har kännedom eller rimligen kan antas ha kännedom om att ersättning i någon form tillgodoräknas eller betalas ut.

Eftersom den vanliga situationen i samband med kommersiella transaktioner är att ersättning i någon form betalas kan avsaknaden av ordet "belopp" medföra att lagens tillämpningsområde utvidgas till att omfatta fler transaktioner än de som är avsedda. Det skulle alltså innebära att även situationer där säljare och köpare direkt kontaktar varandra och betalning sker utan inblandning av plattformen kan komma att omfattas av uttrycket berörd verksamhet.

Lagrådet förordar att definitionen av ersättning i paragrafens första mening utformas i linje med direktivtexten och ges exempelvis följande lydelse.

Med ersättning avses ersättning i någon form som tillgodoräknas eller betalas ut till en säljare avseende den berörda verksamheten, och vars belopp plattformsoperatören känner till eller rimligen kan förväntas känna till.

I författningskommentaren till 10 § finns en utförlig beskrivning av vad som avses med uttrycket ersättning. Det lämpar sig bättre att den beskrivningen placeras i författningskommentaren till denna paragraf.

## 2 kap. 18 §

Paragrafen definierar uttrycket enhet. Med enhet avses en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion. Uttrycket "juridisk konstruktion" exemplifieras med bl.a. "en delägarbeskattad juridisk person". Den bakomliggande bestämmelsen finns i avsnitt I.C.1 första meningen i bilaga V till direktivet. Även i den svenska versionen av direktivets definition exemplifieras motsvarade uttryck med samma begrepp, dvs. "en delägarbeskattad juridisk person", dock med angivande av "partnership" inom parentes. I de engelska och danska versionerna av direktivet används däremot bara "partnership" respektive "partnerskap".

Avsikten med att använda uttrycket "delägarbeskattad juridisk person" synes vara att inbegripa sammanslutningar som i vissa rättsordningar benämns "partnership". De är normalt inte juridiska personer utan utgör avtalsrättsliga konstruktioner. Den närmaste motsvarigheten i svensk rätt till en sådan avtalsrättslig konstruktion är ett enkelt bolag.

Till detta kommer att uttrycket "delägarbeskattad juridisk person" används i inkomstskattelagen för att beteckna en utländsk juridisk person som motsvarar ett svenskt handelsbolag, dvs. en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (se 5 kap. 2 a § IL). Varken ett svenskt handelsbolag eller en utländsk motsvarighet, som i inkomstskattelagen betecknas som "delägarbeskattad juridisk person", utgör juridiska konstruktioner utan de är juridiska personer. De omfattas alltså av den nu aktuella bestämmelsens första led, dvs. uttrycket juridisk person.

Mot den nu angivna bakgrunden anser Lagrådet att uttrycket "delägarbeskattad juridisk person" inte lämpar sig som exempel på vad som utgör en "annan juridisk konstruktion". Lagrådet förordar att

bestämmelsen ges en lydelse som bättre avspeglar innebörden av den bakomliggande direktivbestämmelsen. Den kan exempelvis ges följande lydelse.

Med enhet avses en juridisk person eller en annan juridisk konstruktion, såsom ett bolag, ett partnerskap, en trust eller en stiftelse.

#### 2 kap. 19 §

I paragrafen finns definitionen av begreppet förtecknad egendom. Med förtecknad egendom avses alla fasta egendomsenheter som är belägna på samma adress, innehas av en och samma ägare och bjuds ut till uthyrning på en plattform av samma säljare. Samtliga tre villkor ska vara uppfyllda för att ett visst antal fasta egendomsenheter ska anses utgöra en förtecknad egendom. Det är lämpligt att det framgår av författningskommentaren att ägaren och säljaren inte behöver vara en och samma fysiska person eller enhet (jfr författningskommentaren till 6 kap. 7 §).

#### 2 kap. 20 §

I paragrafens första stycket, som saknar motsvarighet i direktivet, definieras uttrycket hemvist. Där anges att med hemvist i en stat eller jurisdiktion avses att en person har skatterättslig hemvist i den staten eller jurisdiktionen i enlighet med den statens eller jurisdiktionens lagstiftning. Det handlar alltså om en generell definition som omfattar både säljare och plattformsoperatörer.

I paragrafens andra – fjärde stycke finns bestämmelser som reglerar hur en säljares skatterättsliga hemvist ska fastställas. Dessa stycken genomför avsnitt II.D och avsnitt II.B.3 i bilaga V till direktivet.

Hur en säljares skatterättsliga hemvist ska fastställas av en plattformsoperatör har, enligt Lagrådets mening, uttömmande reglerats i de nyssnämnda bestämmelserna i direktivet. Tanken

synes inte vara att en plattformoperatör ska göra någon djupgående utredning för att fastställa en säljares hemvist. Det ska i stället ske genom ett summariskt förfarande som anvisas i de ovannämnda direktivbestämmelserna.

Mot bakgrund av det sagda anser Lagrådet att tillämpningsområdet för bestämmelsen i första stycket inte ska utsträckas till att omfatta säljare.

Direktivet innehåller inte någon definition av skatterättslig hemvist för plattformoperatörer. Det förhållandet att en plattformoperatör kan uppfylla kraven för att vara rapporteringsskyldig i fler än en stat eller jurisdiktion talar för att uttrycket inte ska ges en unionsrättslig innebörd (se 2 § andra stycket och avsnitt III.A.2 i bilaga V till direktivet). Till detta kommer att inkomstbeskattningen inte är harmoniserad inom den Europeiska unionen.

Det anförda torde innebära att en plattformoperatörs skatterättsliga hemvist ska fastställas i enlighet med respektive stats eller jurisdiktions lagstiftning. Genom den föreslagna definitionen av uttrycket hemvist blir det därför tydligare med vad som avses med skatterättslig hemvist för en plattformoperatör vid tillämpningen av lagen.

Lagrådet förordar således att tillämpningsområdet för definitionen av skatterättsliga hemvist i paragrafens första stycke begränsas till plattformoperatörer. Paragrafens första och andra stycken bör då ges följande lydelse.

En plattformoperatör ska anses ha hemvist i en stat eller jurisdiktion där den har skatterättslig hemvist i enlighet med den statens eller jurisdiktions lagstiftning.

En rapporteringsskyldig plattformoperatör ska anse att en säljare har hemvist i den stat eller jurisdiktion där denne har sin primära adress. Om säljarens skatteregistreringsnummer har utfärdats i en annan stat eller jurisdiktion än den där säljaren har sin primära adress, ska den rapporteringsskyldiga plattformoperatören anse att säljaren

har hemvist även i den stat eller jurisdiktion där skatteregistreringsnumret har utfärdats om det är en medlemsstat i Europeiska unionen.

#### 2 kap. 22 §

I författningskommentaren anges att med myndighetsenhet avses exempelvis inte aktiebolag som ägs av stat eller kommun. Vid föredragningen har det bekräftats att med en myndighetsenhet ska avses ett sådant bolag som till fullo ägs av en stat eller en kommun. Kommentaren bör därför justeras i enlighet med detta.

#### 2 kap. 29 §

I paragrafen anges vad som avses med rapporteringspliktig jurisdiktion. Det finns inte någon motsvarande definition i direktivet. Uttrycket används inte i den nu aktuella lagen. Det förekommer endast i 13 § LAUP. Lagrådet förordar att uttrycket definieras i den lagen.

#### 2 kap. 30 §

I paragrafen föreskrivs att termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i inkomstskattelagen, om inte något annat anges. Det är relativt vanligt med en sådan föreskrift i olika författningar på skatteområdet och många gånger kan det vara en lämplig metod. Flera av de termer och uttryck som används i den nu föreslagna lagen finns definierade i inkomstskattelagen. Om termerna och uttrycken ska användas på samma sätt och ha samma innebörd är en hänvisning lämplig, men om det finns sådana som har en annan innebörd än i inkomstskattelagen krävs det att detta anges i den andra lagen. Någon genomgång av om innebörden av uttrycken i fråga överensstämmer med deras innebörd i inkomstskattelagen har inte gjorts, men redan vid en snabb översikt kan det konstateras att det finns skillnader, t.ex. så har ju juridisk person en speciell innebörd i inkomstskattelagen genom att handels-

bolag inte omfattas av uttrycket medan värdepappersfonder gör det. Ett annat exempel som tydligt visar att en hänvisning till inkomstskattelagen är olämplig är uttrycket fast egendom. Se vidare ovan i 2 kap. 10 § om vad som där sägs beträffande det sistnämnda uttrycket.

Till det sagda kommer att de uttryck som används i POL är unionsrättsliga uttryck om det inte av sammanhanget framgår något annat. De ska alltså ges den innebörd som följer av unionsrätten. Det lämpar sig därför inte att de uttryck som inte är definierade i det nu aktuella kapitlet generellt ska ges den innebörd som de har i inkomstskattelagen.

Att notera är vidare att det i 3 § LAUP liksom i 22 c kap. 2 § SFL har tagits in en bestämmelse som säger att termer och uttryck som används i den lagen/kapitlet har, om inte något annat anges, samma betydelse som anges i 2 kap POL. Om bestämmelsen behålls här i 30 § kommer bestämmelsen om hänvisningen till inkomstskattelagen att gälla också vid tillämpningen av den lagen/det kapitlet.

Mot bakgrund av det sagda föreslår Lagrådet att 30 § ska strykas.

### 3 kap. 1 §

I paragrafens andra stycke första mening anges att en plattformsoperatör som på grund av anknytning uppfyller kriterierna för att vara rapporteringsskyldig i mer än en medlemsstat i EU snarast men senast inom två månader efter att kriterierna uppfyllts ska meddela Skatteverket om i vilken medlemsstat operatören valt att rapportera. Enligt andra meningen ska detta även meddelas till de behöriga myndigheterna i de andra medlemsstater där kriterierna är uppfyllda. Lagtexten blir tydligare om andra meningen ges följande lydelse.

Plattformsoperatören ska även meddela de behöriga myndigheterna i de andra medlemsstater där kriterierna är uppfyllda.

### 3 kap. 3 §

I paragrafen har det tagits in ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om vilka uppgifter och vilken dokumentation som en plattformsoperatör ska ge in till Skatteverket för att styrka kriterier som har tagits in i 3 kap. 1 och 2 §§. Kapitlet handlar om anmälnings-skyldighet för rapporteringspliktiga plattformsoperatörer som har anknytning till Sverige. Av nyssnämnda paragrafer framgår att plattformsoperatören ska

- anmäla att den uppfyller kriterierna för att vara en rapporteringspliktig plattformsoperatör som har anknytning till Sverige (1 § första stycket),
- meddela i vilken medlemsstat i Europeiska unionen operatören valt att fullgöra sin rapporteringsskyldighet om operatören uppfyller kriterierna för att vara en rapporteringspliktig plattformsoperatör i både Sverige och en annan medlemsstat i Europeiska unionen (1 § andra stycket), och
- anmäla att den inte längre uppfyller kriterierna för att vara en rapporteringsskyldig plattformsoperatör (2 §).

Föreskrifter om skatt ska enligt 8 kap 2 § första stycket 2 regeringsformen meddelas genom lag. Enligt 8 kap. 3 § får riksdagen inte bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter om skatt och dit räknas också grundläggande föreskrifter om skatteförfarandet. Däremot har regeringen möjlighet att med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om verkställighet av en lag. Med verkställighetsföreskrifter avses dels föreskrifter av rent administrativ karaktär, dels föreskrifter som kompletterar en lag i materiellt hänseende men inte tillför något väsentligt nytt.



Verkställighetsföreskrifter får inte upplevas som ett nytt åliggande för enskilda eller som ett tidigare inte föreliggande ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden.

I allmänmotiveringen anges bl.a. följande. Syftet med bestämmelsen är främst att ge möjlighet att meddela tillämpningsföreskrifter av rent administrativ karaktär men även i viss mån att i ett materiellt hänseende "fylla ut" lagen eftersom lagbestämmelsen annars skulle komma att bli så detaljerad att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom den föreskrift som kan komma att beslutas. I föreskriftens form torde det dock inte komma att beslutas om något som kan upplevas som en ny skyldighet för enskilda eller om något som kan betraktas som ett nytt ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden (jfr prop. 1973:90 s. 211).

Lagrådet tolkar dessa uttalanden så att det är fråga om verkställighetsföreskrifter som kan meddelas av regeringen eller en myndighet. Men i så fall ska bestämmelsen inte utformas som ett bemyndigande utan som en erinran om att "Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela föreskrifter om...".

#### 4 kap. 4 §

Liksom i 3 kap. 3 § har det här tagits in en bestämmelse med ett bemyndigande att meddela föreskrifter om uppgifter och dokumentation som ska ges in till Skatteverket. Se vad som anförts ovan angående 3 kap. 3 §.

I detta kapitel finns bestämmelser om registreringsskyldighet för vissa plattformsoperatörer som har hemvist utanför EU och om avregistrering. I 2 § finns bestämmelser om vilka upplysningar som ska lämnas i en ansökan om registrering. Bestämmelsen här i 4 § handlar om att regeringen eller den myndighet som regeringen

bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om vilka uppgifter och vilken dokumentation en ansökan om registrering och en anmälan om avregistrering ska innehålla.

Här kan man måhända uppfatta det som att riksdagen i 2 § lagstiftar på området för regeringens restkompetens. I så fall kan riksdagen genom en upplysningsbestämmelse tydliggöra vilka föreskrifter regeringen trots lagregleringen kan meddela. Men också i denna situation ska bemyndigandet utformas som en upplysningsbestämmelse om att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen kan meddela ytterligare föreskrifter.

#### 5 kap. 2 §

Liksom i 3 kap. 3 § och 4 kap. 4 § har det här i 2 § tagits in en bestämmelse med ett bemyndigande att meddela ytterligare föreskrifter om uppgifter och dokumentation som ska ges in till Skatteverket. Detta kapitel reglerar ansökan om undantag från rapporteringsskyldighet. Lagrådet hänvisar här till de synpunkter som lämnats under 3 kap. 3 § och 4 kap. 4 §.

#### 6 kap. 8 §

Paragrafen genomför avsnitt II.C.1 i bilaga V till direktivet. I första stycket anges att den rapporteringsskyldiga plattformoperatören ska fastställa om säljaren är rapporteringspliktig enligt 2 kap. 14 § samt om de uppgifter som har hämtats in enligt 3 § 1–5 och 4 § 1–6 om säljaren och enligt 7 § om fast egendom är tillförlitliga. I motsvarande bestämmelse i direktivet är kravet, såvitt gäller upplysningar som omfattas av 4 §, begränsat till motsvarigheterna till punkterna 1–5 i den nu föreslagna bestämmelsen. Det krävs alltså inte att operatören ska fastställa om inhämtade uppgifter beträffande förekomst av fast

driftställe m.m. är tillförlitliga. Bestämmelsen i stycket bör justeras så att den inte är mer långtgående än vad som följer av direktivet.

Av direktivbestämmelsen i avsnitt II.C.1 i bilaga V framgår vidare att det ska fastställas om upplysningar som har samlats in enligt punkt A i samma avsnitt i bilagan till direktivet (dvs. upplysningar för att bedöma om säljaren är undantagen) är tillförlitliga. Bestämmelsen i det nu aktuella stycket bör innehålla en hänvisning till 6 kap. 1–2 §§, dvs. i detta kapitel, vilka genomför direktivbestämmelserna i den nyssnämnda punkten A.

Eftersom samtliga åtgärder som ska vidtas enligt det nu aktuella kapitlet går ut på att fastställa om en säljare är en rapporteringspliktig sådan eller ej finns det inget behov av att i det nu aktuella stycket anges att det ska ske en fastställelse i den delen. Orden ”om säljaren är rapporteringspliktig enligt 2 kap. 14 §” bör strykas.

Lagrådet föreslår följande lydelse av första stycket av paragrafen.

Den rapporteringsskyldiga plattformsoperatören ska fastställa om de uppgifter som ligger till grund för bedömningen enligt 1 och 2 §§ av om säljaren är undantagen samt om de uppgifter som har hämtats in enligt 3 § och 4 § 1–5 om säljaren och enligt 7 § om fast egendom är tillförlitliga.

I författningskommentaren bör anges att bestämmelsen i tredje stycket genomför avsnitt II.C.2 i bilaga V till direktivet.

6 kap. 9 och 11 §§

I 6 kap. 9 och 11 §§ föreskrivs att den rapporteringsskyldiga plattformsoperatören, om det finns ”skäl att anta” att inhämtade uppgifter från en säljare kan vara felaktiga, ska begära korrigeringar av dessa och också begära att säljaren ska lämna in styrkande handlingar, uppgifter och upplysningar från en oberoende källa (9 § andra stycket) respektive får förlita sig på riktigheten av de

insamlade uppgifterna (11 § andra stycket). Lokutionen "skäl att anta" är dock inte betydelsemässigt jämförbar med formuleringen "anledning att känna till" som anges i direktivet (se avsnitt II.C.3 och F.3 i bilaga V).

Lagrådet föreslår att paragraferna utformas i överensstämmelse med direktivet genom att "skäl att anta" byts ut mot "anledning att känna till".

#### 6 kap. 12 §

I paragrafen anges att en rapporteringsskyldig plattformsoperatör är skyldig att fullgöra förfarandena för kundkännedom enligt 1–11 §§ med avseende på samtliga aktiva säljare men får välja att fullgöra detta för samtliga säljare. Det innebär att en plattformsoperatör, som väljer det alternativa förfarandet, även måste fullgöra förfarandena för kundkännedom med avseende på samtliga "passiva säljare". Operatören kan alltså inte välja att begränsa inhämtandet av uppgifter till vissa av dem.

I motsvarande direktivbestämmelse i avsnitt II.G i bilaga V till direktivet anges att en rapporteringsskyldig plattformsoperatör får välja att fullgöra förfarandena för kundkännedom "endast med avseende på Aktiva säljare". I övrigt är det alltså fritt för operatören att agera. Det innebär att operatören får begränsa förfarandena för kundkännedom till vissa av de passiva säljarna. Lagrådet kan inte heller finna några sakliga skäl som talar för att förfarandet, förutom för de aktiva säljarna, även måste omfatta samtliga passiva säljare för det fall operatören skulle välja att inhämta uppgifter rörande sådana säljare. Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse.

En rapporteringsskyldig plattformsoperatör är skyldig att fullgöra förfarandet för kundkännedom enligt 1–11 §§ med avseende på samtliga aktiva säljare men får välja att fullgöra detta även för andra säljare.

## 6 kap. 13 §

I paragrafen regleras vilka åtgärder som plattformsoperatören får vidta för att få in uppgifter från säljaren, när denne inte lämnar de uppgifter som krävs enligt lagen. I andra stycket anges att plattformsoperatören får hålla inne utbetalning av ersättning till säljaren så länge säljaren inte lämnar de begärda upplysningarna.

En rätt att hålla inne utbetalning av ersättning till säljaren innebär att plattformsoperatören som tredje man går in i ett utomstående avtalsförhållande mellan säljaren och köparen och i realiteten får en form av retentionsrätt/säkerhet för fullgörande av uppgiftsskyldigheten gentemot plattformsoperatören. Ett sådant förfaringsätt inger vissa betänkligheter även om det eventuellt kan ses som ett utflöde av en offentligrättslig reglering av plattformsoperatörens skyldigheter gentemot det allmänna.

I remissen argumenteras för att rätten att hålla inne betalningen av ersättningen utgör ett lagstadgat krav som har företräde framför den civilrättsliga regleringen (s. 124). Samtidigt kan inte bortses från att det innebär ett inträde i någon annans avtalsförhållande med de svåröverblickbara konsekvenser det kan ge upphov till.

Direktivtexten ger uttryckligen denna möjlighet (se avsnitt IV.A.2 i bilaga V), men ger en valmöjlighet mellan denna åtgärd och ett avslutande av säljarens konto på plattformen. Det är dock oklart om denna valmöjlighet riktar sig till medlemsstaten eller till plattformsoperatören.

För det fall valmöjligheten ges till medlemsstaten bör, enligt Lagrådets mening, det i den fortsatta beredningen övervägas om inte den sistnämnda åtgärden att avsluta kontot och hindra återregistrering är fullt tillräcklig för att uppnå syftet med regleringen.

För det fall valmöjligheten ges till plattformsoperatören måste, i vart fall, i en kommande proposition närmare utvecklas vad en plattformsoperatör får göra och om det behövs ytterligare lagstöd när det gäller påtryckningsmedlet innehållande av ersättning. I det sammanhanget måste frågor om hur länge ersättningen ska kunna hållas inne, vad som gäller beträffande ränta och om ersättningen ska betalas ut när kontot avslutas, behandlas och analyseras. En annan fråga som måste övervägas är om det ska krävas att plattformsoperatören i sitt avtal med en säljare som ansluts till plattformen i avtalsvillkoren reglerar frågan om innehållande av ersättning.

#### Övergångsbestämmelser

Lagrådets förslag beträffande 6 kap. 8 §, om det följs, föranleder motsvarande justeringar i punkten 6.

#### Förslaget till lagen om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar

##### 1 §

Enligt Lagrådets mening blir lagtexten enklare om den delas in i punkter och ges följande lydelse.

Denna lag gäller för sådant automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster erhållna genom digitala plattformar som avses i

1. rådets direktiv (EU) 2021/514 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, och
2. gällande avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster som erhållits genom digitala plattformar.

##### 3 och 4 §§

I paragraferna finns definitioner av begrepp och förklaringar av hur termer och uttryck används i lagen. Lagrådet föreslår att förklaringarna av vad som avses med uppgiftsincident och OECD:s

dataöverföringssystem placeras i en gemensam paragraf, 3 §, och att det som därefter återstår att förklara – att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse som anges i 2 kap. POL – tas in i en egen paragraf, 4 §.

Att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse som i POL innebär att termer och uttryck – som inte är definierade i POL – får samma betydelse som i inkomstskattelagen, se 2 kap. 30 § POL. Lagrådet hänvisar till vad som anförts angående denna paragraf. Vidare kan definitionen av uttrycket rapporteringspliktig jurisdiktion lämpligen placeras i 3 § (se Lagrådets förslag angående 2 kap. 29 § POL).

Beträffande 4 § förordar Lagrådet att det övervägs under det fortsatta lagstiftningsarbetet om hänvisningen till POL ska avse hela lagen eller enbart 2 kap.

Paragraferna får, om Lagrådets förslag beträffande dessa paragrafer och 2 kap. 29 § POL följs, följande lydelse.

3 § Begreppet uppgiftsincident har samma betydelse som i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Med OECD:s dataöverföringssystem avses i denna lag det gemensamma system som OECD har utformat för att säkerställa överföring på elektronisk väg mellan behöriga myndigheter på området för beskattning.

Med rapporteringspliktig jurisdiktion avses i denna lag en

1. medlemsstat i Europeiska unionen, eller
2. en annan stat eller jurisdiktion med vilken Sverige har ett gällande avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster som erhållits genom digitala plattformar och vilken har identifierats som en sådan i en lista som publicerats av det koordineringsorgan som avses i artikel 24.3 i bilaga 1 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

4 § Termer och uttryck som används i denna lag har i övrigt, om inte något annat anges, samma betydelse som anges i 2 kap. lagen (2022:000) om plattformsoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet.

## 6 §

I paragrafen anges att Skatteverket under vissa förutsättningar ska begära att Europeiska kommissionen stryker en rapporteringsskyldig plattformoperatör som har registrerats enligt 4 kap. 1 § POL från det centrala registret. I den paragraf i POL som hänvisas till finns bestämmelser om att en operatör som uppfyller kraven där ska ansöka om registrering. Bestämmelser om själva registreringen av plattformoperatörer som är i fråga finns i 5 § i denna lag. I den nu aktuella bestämmelsen bör därför i stället hänvisas till den sistnämnda paragrafen.

I paragrafens ingress och punkterna 1–3 används uttrycket rapporteringsskyldig plattformoperatör respektive plattformoperatör. Bestämmelserna förutsätter emellertid att den enhet som avses där inte längre är en rapporteringsskyldig plattformoperatör. Lagrådet förordar att uttrycken rapporteringspliktig plattformoperatör respektive plattformoperatör ersätts med enhet.

Bestämmelsen får, om Lagrådets förslag följs, följande lydelse.

Skatteverket ska begära att Europeiska kommissionen ska stryka en enhet som har registrerats enligt 5 § från det centrala registret enligt artikel 8ac.6 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2021/514, om

1. enheten underrättar Skatteverket om att den inte längre bedriver verksamhet som plattformoperatör,
2. det i avsaknad av en underrättelse finns skäl att anta att enheten har upphört med sin verksamhet,
3. enheten inte längre uppfyller kriterierna för att vara en sådan rapporteringsskyldig plattformoperatör som avses i 2 kap. 3 § första stycket lagen om plattformoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet, eller
4. Skatteverket återkallat registreringen enligt 8 §.



## 8 §

Lagrådet förordar att hänvisningen till 4 kap. 1 § POL ersätts med en hänvisning till 5 § i detta lagförslag och ordet plattformoperatören i tredje stycket ersätts med ordet enheten, se Lagrådets förslag beträffande 6 §.

## 10 §

I andra stycket anges att Skatteverket i möjligaste mån ska samordna sina åtgärder med andra medlemsstater. Skatteverket ska också som en sista åtgärd, tillsammans med de behöriga myndigheterna i övriga medlemsstater, samordna åtgärder för att hindra en rapporteringsskyldig plattformoperatör som avses i 2 kap. 3 § POL från att bedriva verksamhet inom Europeiska unionen.

En sådan åtgärd kan i praktiken innebära ett näringsförbud för plattformoperatören och kan också innebära nedstängning av hemsidor och avstängning av allmänt tillgängliga appar för förmedling av tjänster eller varor. Det framstår som en mycket långtgående åtgärd och väcker dessutom frågor om den innebär en inskränkning i yttrandefriheten som kan vara svårförenlig med den svenska tryck- och yttrandefrihetsregleringen. Det krävs därför tungt vägande skäl för att sådana åtgärder ska kunna tillgripas.

Det framstår som tveksamt om sådana långtgående åtgärder är proportionella i syfte att få plattformoperatörer att fullgöra sin rapporteringsskyldighet till Skatteverket. Under alla förhållanden är resonemanget för knapphändigt för att det ska kunna bedömas om så är fallet.

Visserligen ska enligt författningskommentaren Skatteverket inte få några nya verktyg för att vidta åtgärder mot plattformoperatören för att denne ska fullgöra sina skyldigheter än vad som redan finns enligt

gällande rätt, men den här typen av långtgående åtgärder ska kunna vidtas i samråd med behöriga myndigheter i andra medlemsstater där sådana befogenheter kan finnas.

De komplexa frågeställningar som lagförslaget om att kunna hindra en rapporteringsskyldig plattformoperatör från att bedriva verksamhet inom EU väcker, kräver enligt Lagrådets mening ytterligare överväganden som får göras under det fortsatta lagstiftningsarbetet.

#### 11 och 12 §§

I paragraferna finns bestämmelser om Skatteverkets beslut med anledning av en ansökan om undantag från rapporteringsskyldighet och skyldighet att underrätta Europeiska kommissionen m.m. om ett beslut om undantag. Eftersom bestämmelserna avser beslut bör rubriken närmast före 11 § ändras från "Ansökan om undantag från rapporteringsskyldighet" till "Undantag från rapporteringsskyldighet".

En sådan ändring medför, om den följs, en följdändring i 2 § tredje strecksatsen.

#### 13 §

I paragrafens tredje stycke sista meningen anges att Skatteverket ska utbyta uppgifter enligt detta stycke endast i den utsträckning Skatteverket har tillgång till uppgifterna. Det är lämpligt att ange i författningskommentaren att bestämmelsen innebär att Skatteverket inte är skyldigt att inhämta uppgifter för att utbyta dem.

#### 16 §

I första stycket anges att upplysningar som Skatteverket tar emot från en behörig myndighet i en annan stat eller jurisdiktion inom ramen för det automatiska informationsutbyte som avses i ett

gällande avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster som erhållits genom digitala plattformar, får användas endast på det sätt som föreskrivs i artikel 22.2 i bilaga 1 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. I en andra mening anges att upplysningarna får användas även för andra ändamål om den myndighet som tillhandahåller upplysningarna tillåter det.

I författningskommentaren saknas en förklaring till var stödet för bestämmelsen i andra meningen finns i de bakomliggande rättsakterna. Kommentaren bör kompletteras med en sådan.

#### 19 §

I paragrafen finns bestämmelser om Skatteverkets möjligheter att förelägga plattformsoperatörer. Enligt bestämmelsen får Skatteverket förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter enligt 3–5 kap. POL att fullgöra dem eller att lämna uppgifter som verket behöver för att kunna avgöra om någon sådan skyldighet finns.

I 5 kap. POL finns bestämmelser om ansökan om undantag från skattskyldighet. Det är fråga om bestämmelser om ärenden som gynnar de parter som själva inleder dem. I förvaltningslagen (2017:900) finns bestämmelser som reglerar beredningen av ärenden av detta slag (se t.ex. 20 och 23 §§). Det finns därför normalt inget behov av att den särskilda bestämmelsen om föreläggande ska omfatta ärenden som initieras med anledning av en ansökan om ett undantag enligt 5 kap. Kapitlet innehåller emellertid en bestämmelse som anger att en undantagen plattformsoperatör snarast ska anmäla ändringar av de uppgifter och underlag som låg till grund för beslutet. I den delen handlar det alltså om en skyldighet som plattformsoperatören ska fullgöra. Lagrådet

förordar att det utvecklas i författningskommentaren att föreläggande-institutet, såvitt gäller 5 kap. POL, är tänkt att användas i situationer av det sistnämnda slaget.

## 20 §

I paragrafens första stycke anges att beslut enligt 5, 8 och 11 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Andra beslut enligt lagen får inte överklagas.

Vid föredragningen har upplysts att bestämmelsen även innebär att ett beslut enligt 9 § får överklagas eftersom det följer av den sistnämnda paragrafen att Skatteverket på nytt får registrera en plattformsoperatör enligt 5 §. Ett beslut med anledning av en ansökan om registrering efter en återkallelse anses då utgöra ett beslut enligt 5 §.

För att en registrering på nytt ska få ske krävs dock enligt 9 § att sökanden – förutom att uppfylla förutsättningarna i POL – uppfyller ytterligare två villkor. Det första är att operatören tillhandahåller lämpliga försäkringar avseende åtagandet att följa rapporteringskraven. Det andra villkoret är att operatören uppfyller de rapporteringskrav som inte tidigare uppfyllts.

Det bör utvecklas i författningskommentaren att ett beslut med stöd av 9 §, trots de ytterligare villkor som anges i den paragrafen, ska jämföras med ett beslut enligt 5 § och att ett sådant beslut därför omfattas av den uttryckliga överklaganderätten.

## Förslaget till lagen om ändring i offentlighets- och sekretesslagen

### 27 kap. 2 §

I paragrafen, som inte föreslås ändras i lagrådsremissen, finns bestämmelser om sekretess i vissa typer av ärenden som inte

omfattas av skattesekretessen enligt 27 kap. 1 § första stycket, men har anknytning till den verksamhet som regleras där. I paragrafen regleras alltså sekretess i ärenden som inte gäller verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt men har anknytning till sådan verksamhet.

I lagrådsremissens allmänmotivering anges att uppgifter om rapporteringspliktiga säljare som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige lämnas till Skatteverket för att de ska överföras till andra stater och jurisdiktioner genom automatiskt utbyte av upplysningar. Sekretess för sådana uppgifter bedöms därför gälla enligt 27 kap. 5 § första stycket. För de uppgifter om rapporteringspliktiga säljare som Skatteverket tar emot från andra stater och jurisdiktioner genom automatiskt utbyte av upplysningar gäller sekretess enligt 27 kap. 5 § andra stycket, i den utsträckning sekretess inte gäller direkt med stöd av 27 kap. 1 § första stycket eller 2 §.

När det gäller uppgifter som Skatteverket kommer att ta emot om rapporteringspliktiga säljare som är obegränsat skattskyldiga gäller, enligt allmänmotiveringen, sekretess antingen enligt 27 kap. 1 § första stycket eller enligt 27 kap. 2 § 1, beroende på om åtgärderna ingår som ett led i ett ärende om t.ex. bestämmande av skatt eller om det är ett fristående förfarande. Detta gäller både i fråga om uppgifter som Skatteverket får direkt från uppgiftsskyldiga i Sverige och uppgifter som Skatteverket får från andra medlemsstater genom automatiskt utbyte av upplysningar. Skatteverket får i enskilda fall även inhämta uppgifter som verket behöver för att kunna kontrollera uppgiftsskyldigheten (se t.ex. 37 kap. 6 § första stycket SFL). I verksamhet som avser sådan kontroll gäller sekretess enligt 27 kap. 2 § första stycket 1 OSL.

Mot den nu angivna bakgrunden görs i remissen bedömningen att skattesekretessen omfattar de uppgifter om enskildas personliga och

ekonomiska förhållanden som ska lämnas om säljare på digitala plattformar. Det föreslås därför inte något tillägg till 27 kap. 2 § som föreskriver att sekretess gäller i ärende enligt POL eller LAUP. Lagrådet instämmer i den bedömningen men endast såvitt avser uppgifter om säljares personliga och ekonomiska förhållanden.

Lagrådet noterar emellertid att vissa typer av ärenden som initieras med stöd av bestämmelserna i POL och LAUP kan komma att falla utanför tillämpningsområdet av skattesekretessen enligt 27 kap. 1 § första stycket eftersom de ligger vid sidan av den verksamhet som avses där. Ett exempel på ett sådant ärende är ärenden som initieras genom ansökan om undantag från rapporteringsskyldighet enligt 5 kap. POL och som handläggs av Skatteverket enligt 11 och 12 §§ LAUP. Ett sådant ärende torde svårligen inordnas under uttrycket "verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt" enligt 27 kap. 1 § OSL. Det torde inte heller omfattas av bestämmelsen om särskilt ärende om revision eller kontroll enligt 27 kap. 2 § 1. Ett annat exempel är ärenden som initieras med anledning av anmälningsskyldighet och registreringskyldighet enligt 3 kap. respektive 4 kap. POL. I 5-9 §§ LAUP finns bestämmelser om handläggningen av ärenden om registreringskyldighet som initieras genom ansökan enligt 4 kap. POL. Sådana ärenden behöver inte heller omfatta säljarnas förhållanden. Det mesta talar således för att ärenden av de nämnda slagen varken kommer att omfattas av sekretess enligt bestämmelserna i 27 kap 1 § första stycket, 2 § eller 5 §. En annan sak är att en uppgift som ingår i ett sådant ärende kan komma att omfattas av sekretessen enligt 27 kap. 1 § andra stycket 1 när uppgiften förs in i beskattningsdatabasen.

Mot bakgrund av det sagda föreslår Lagrådet att 27 kap. 2 § första stycket kompletteras med en bestämmelse som innebär att ärenden enligt POL och LAUP omfattas av sekretess enligt denna paragraf.

Enligt Lagrådets mening bör tillämpningsområdet för bestämmelsen inte begränsas till vissa typer av ärenden enligt dessa lagar, t.ex. ärendeslag som anges i exemplifieringen ovan. Det finns nämligen en risk att en begränsning till vissa typer av ärenden medför att tillämpningsområdet inte blir heltäckande. För att undvika detta bör regleringen omfatta samtliga ärenden enligt respektive lag. Det förhållandet att en hänvisning till de båda lagarna, i stället för till vissa uppräknade kapitel eller paragrafer i lagarna, kan komma att medföra en viss dubbelreglering, dvs. att samma eller delar av samma ärende kan komma att omfattas av sekretess även enligt en annan bestämmelse i detta kapitel – t.ex. av skattesekretessen enligt 27 kap. 1 § första stycket – torde vara acceptabelt. Lagrådets förslag innebär att en ny punkt 6 införs i första stycket enligt följande.

6. ärenden enligt lagen (2022:000) om plattformsoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet och lagen (2022:000) om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster genom digitala plattformar.

Lagrådets förslag, om det följs, föranleder en ändring av andra stycket punkt 1, som innebär att sekretessen inte ska gälla beslut i ärenden enligt POL och LAUP, enligt följande.

1. beslut i ärende som anges i första stycket 2, 3 och 6 samt andra stycket,

### Förslaget till lagen om ändring i skatteförfarandelagen

#### 22 c kap. 1 §

Lagrådet anser att syftet med kapitlet kommer bättre till uttryck om paragrafens första stycke ges följande lydelse (jfr motsvarande bestämmelser i 22 a kap. och 22 b kap.).

I detta kapitel finns bestämmelser om kontrolluppgiftsskyldighet med anledning av

1. rådets direktiv (EU) 2021/514 av den 22 mars 2021 om ändring av direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning, och

2. gällande avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte av upplysningar om inkomster som erhållits genom digitala plattformar.

#### 22 c kap. 2 §

I bestämmelsen anges att termer och uttryck som används i detta kapitel har, om inte något annat anges, samma betydelse som de har i POL. Det skulle, om Lagrådets förslag att stryka 2 kap. 30 § POL inte följs, innebära att termer och uttryck i POL, som inte är definierade där, har samma betydelse som i inkomstskattelagen, genom regleringen i den nämnda paragrafen. Lagrådet hänvisar till vad som anförts angående den paragrafen.

#### 22 c kap. 4 och 5 §§

Vid föredragningen har upplysts att kapitlet behöver kompletteras med en bestämmelse som genomför avsnitt III.A.4 i bilaga V till direktivet. Det har därför föreslagits att bestämmelsen i 5 § enligt remissens förslag flyttas till 4 § och blir ett nytt andra stycke där. Kompletteringen föreslås placeras i 5 §. Paragraferna får då följande lydelse.

##### 4 §

En rapporteringsskyldig plattformoperatör ska inte lämna kontrolluppgift till Skatteverket om en annan rapporteringsskyldig plattformoperatör lämnat samma uppgifter till Skatteverket.

En rapporteringsskyldig plattformoperatör ska inte lämna kontrolluppgift till Skatteverket om en annan plattformoperatör lämnat motsvarande uppgifter till en behörig myndighet i en annan medlemsstat eller kvalificerad jurisdiktion utanför Europeiska unionen.

##### 5 §

En rapporteringsskyldig plattformoperatör som avses i 2 kap. 3 § lagen (2022:000) om plattformoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet ska i kontrolluppgift lämna uppgifter om kvalificerad berörd verksamhet som omfattas av ett gällande kvalificerande avtal mellan behöriga myndigheter om automatiskt utbyte



av likvärdiga upplysningar med en medlemsstat om rapporteringspliktiga säljare som har sin hemvist i den medlemsstaten.

Lagrådet har inga invändningar mot att paragraferna ges de föreslagna lydelseerna.

#### 22 c kap. 6 §

I paragrafen anges att kontrolluppgift ska lämnas för en person som identifierats eller borde ha identifierats som en rapporteringspliktig säljare enligt 2 kap. 14 § POL. Identifieringen sker när åtgärderna för kundkännedom enligt 6 kap. 1–9 §§ genomförs.

Tanken är att skyldigheten även ska träffa sådana situationer där skyldigheten inte har fullgjorts för en rapporteringspliktig säljare trots att det på objektiva grunder fanns förutsättningar för att identifiera denne som en sådan säljare. Enligt Lagrådets mening ger orden "skulle ha identifierats" bättre uttryck för avsikten. Lagrådet föreslår följande lydelse.

Kontrolluppgift ska lämnas för den som har, eller skulle ha, identifierats som rapporteringspliktig säljare.

#### 22 c kap. 7 §

Flyttningen av bestämmelsen i 5 § till 4 § medför att hänvisningen i denna paragraf till 5 § bör strykas.

Enligt paragrafens första stycke ska plattformoperatören underrätta Skatteverket om vissa förhållanden för det fall "uppgifter lämnats av en annan plattformoperatör". Det är lämpligt att det framgår av författningskommentaren att med uppgifter avses kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen och motsvarande uppgifter som lämnas in i andra stater och jurisdiktioner.

I paragrafen regleras, som framgått, en skyldighet för operatören att underrätta Skatteverket om den inte ska lämna kontrolluppgifter. Det

bör framgå av författningskommentaren till denna paragraf att själva underrättelsen inte utgör en kontrolluppgift, t.ex. vid tillämpningen av regleringen om plattformsavgift enligt 49 d kap.

#### 23 kap. 3 c §

Paragrafen bör utformas efter förebild av 3 a och 3 b §§ och kompletteras med orden ”som är begränsat skattskyldiga”. Den får då följande lydelse.

Kontrolluppgifter enligt 22 c kap. ska även lämnas för sådana enheter som avses i 2 kap. 18 § lagen (2022:000) om plattformsoveratörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet och som är begränsat skattskyldiga.

#### 41 kap. 3 §

I paragrafen anges hos vem revision får göras. Genom ett tillägg, en ny punkt 14, får revision även göras både hos den som är eller kan antas vara en rapporteringsskyldig plattformsoveratör och en enhet som åtagit sig att genomföra åtgärder för kundkännedom.

Bestämmelsen innebär att möjligheten att utföra revision hos utomstående tjänsteleverantörer som åtagit sig att genomföra åtgärder för kundkännedom är begränsad till sådana leverantörer som är enheter. Det innebär att enskilda näringsidkare faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde (jfr avsnitt II.H i bilaga V till direktivet). Lagrådet föreslår att ordet enhet stryks.

#### 49 d kap. 1 §

I paragrafen anges förutsättningarna för att ta ut plattformsavgift. Av punkt 1 följer att plattformsavgift ska tas ut om plattformsoveratören inte har lämnat föreskriven kontrolluppgift enligt 22 c kap. inom den tid som anges i 24 kap. 1 §, dvs. senast den 31 januari det närmast följande kalenderåret efter den rapporteringspliktiga perioden. Enligt

punkt 2 ska plattformsavgift tas ut om en rapporteringskyldig plattformsoperatör inte har inhämtat, kontrollerat eller bevarat handlingar, uppgifter och annan dokumentation med avseende på en säljare på det sätt som anges i a) 6 kap. POL, eller b) 39 kap. 3 § SFL.

Enligt ingressen i punkt 2 ska, som framgått, åtgärder som anges där utföras "på det sätt och inom den tid som anges i" 6 kap. POL eller 39 kap. 3 § SFL, dvs. inom de tidsfrister som anges i de lagrum som det hänvisas till.

I 6 kap. POL anges – till skillnad från i 39 kap. 3 § SFL – tidsfrister inom vilka de i det kapitlet angivna åtgärderna ska utföras. Av 10 § framgår att förfaranden för kundkännedom ska fullgöras senast den 31 december under den rapporteringspliktiga perioden och i vissa fall den 31 december under den andra rapporteringspliktiga perioden. I 14 § anges att dokumentationen ska bevaras i minst sju år efter utgången av den rapporteringspliktiga perioden som de avser.

Eftersom det inte anges några tidsfrister i 39 kap. 3 § SFL gäller vad som sägs i punktens ingress om tid inte åtgärder enligt 2 b i den nu aktuella paragrafen utan får anses vara begränsat till åtgärder enligt 2 a, dvs. bara åtgärder enligt 6 kap. POL. En annan sak är att det följer av andra författningar inom vilka tider vissa åtgärder enligt 39 kap. 3 § SFL ska fullgöras och hur länge underlag som avses där ska bevaras. Att ett sådant underlag ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser framgår av 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Det framgår vidare av 5 kap. 2 § och 7 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) när en affärshändelse ska bokföras respektive hur länge bokföringsmaterialet ska bevaras.

Eftersom plattformsvavgiften har karaktären av straffrättslig sanktion är det tveksamt om de tidsfrister som avses i punkten 2 b indirekt kan härledas ur författningar till vilka det inte hänvisas. Till detta kommer att det av andra tillämpliga författningar – förutom åtgärder som omfattas av bokföringslagen – inte klart framgår när en åtgärd som omfattas av 39 kap. 3 § SFL ska slutföras. Det bör tilläggas att tidsfristerna enligt denna paragraf även ska beaktas vid bestämmande av att plattformsvavgift inte får tas ut i vissa fall enligt 3 § i detta kapitel.

Mot den nu angivna bakgrunden anser Lagrådet att det kan ifrågasättas om en första plattformsvavgift kan tas ut om en plattformsoperatör inte fullgör skyldigheten enligt 1 § 2 b senast inom den tid som anges i 6 kap. POL eller senast den 31 januari det närmast följande kalenderåret efter den rapporteringspliktiga perioden, dvs. senast vid den tidpunkt då skyldigheten ska fullgöras. Lagrådet föreslår därför att det anges i den nu aktuella bestämmelsen vilka tidsfrister som gäller avseende åtgärder enligt 39 kap. 3 § SFL. En lämplig tidpunkt för de båda typerna av åtgärder är de tidsfrister som anges i 6 kap. POL, se förslaget nedan.

Det kan även noteras att tillämpningsområdet för åtgärder som följer av punkten 2 b synes ha fått en större omfattning än vad som kan anses vara motiverat. Enligt bestämmelsen framstår det som att en överträdelse av 39 kap. 3 § SFL med avseende på en säljare föranleder påförande av plattformsvavgift oavsett om överträdelsen har relevans för den nu aktuella kontrolluppgiftsskyldigheten avseende säljaren eller inte. Det kan t.ex. inte uteslutas att en operatörs överträdelse av 39 kap. 3 § avseende en säljare enbart berör dennes skyldighet att fullgöra sin egen deklarationsskyldighet eller beskattning. Avsikten torde inte vara att en sådan överträdelse ska föranleda en plattformsvavgift. Tillämpningsområdet för punkten 2 b bör därför begränsas till kontrolluppgifter enligt 22 c kap., se

förslaget nedan (jfr 49 b kap. 1 § 3 beträffande dokumentationsavgift).

Lagrådet noterar vidare att den sanktionsgrundande skyldighet som följer av punkten 2 enligt ordalydelsen gäller säljare oavsett om säljaren är aktiv eller passiv. Det obligatoriska förfarandet för kundkännedom gäller dock endast med avseende på aktiva säljare. Det finns därför inte skäl för att påföra en sanktionsavgift på den grunden att operatören inte har inhämtat, kontrollerat eller bevarat handlingar, uppgifter och annan dokumentation med avseende på en säljare som inte är aktiv (jfr 22 c kap. 6 § där det anges att kontrolluppgift ska lämnas för en person som har eller borde ha identifierats som rapporteringspliktig säljare). Lagrådet förordar därför att ordet säljare i punkt 2 ersätts med orden aktiv säljare.

Sammanfattningsvis föreslår Lagrådet att paragrafen utformas enligt följande.

Plattformsavgift ska tas ut enligt 4 § om det klart framgår att den rapporteringsskyldiga plattformoperatören

1. inte har lämnat föreskriven kontrolluppgift enligt 22 c kap. inom den tid som anges i 24 kap. 1 §, eller

2. inte har inhämtat, kontrollerat eller bevarat handlingar, uppgifter och annan dokumentation med avseende på en aktiv säljare inom den tid som anges i 6 kap. lagen (2022:000) om plattformoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet och på det sätt som anges i

a) 6 kap. lagen om plattformoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet, eller

b) 39 kap. 3 § denna lag med avseende på kontrolluppgifter enligt 22 c kap.

Ett annat sätt att reglera är att inte koppla skyldigheten till någon tidsfrist utan till skyldigheten enligt författningarna i underpunkterna a och b. Tidsfristerna kommer emellertid fortfarande ha betydelse vid tillämpningen av vissa bestämmelser i kapitlet, se t.ex. 3 § där bl.a. rättelse på eget initiativ regleras.

49 d kap. 4 och 5 §§

Lagrådets förslag beträffande 1 § om att ersätta ordet "säljare" till "aktiv säljare", om det följs, föranleder följdändringar i dessa paragrafer.

I paragraferna hänvisas också till att plattformavgift bl.a. får tas ut för varje säljare som inte dokumenterats på det sätt som anges i 1 § 2. Uttagande av plattformavgift är en sanktion och är av straffrättslig karaktär. Skyldigheterna enligt 1 § 2 avser inte enbart dokumentation, utan även inhämtande och kontroll av uppgifter. Underlåtenheten att uppfylla dessa skyldigheter ska, oberoende av om de avser inhämtande eller kontroll av uppgifter eller bevarande av dokumentation, kunna medföra att en plattformavgift döms ut. Av legalitetsskäl bör detta komma till bättre uttryck i lagtexten. Förslagsvis genom att hänvisning görs till samtliga skyldigheter enligt 1 § 2. Paragrafernas första stycken får då följande lydelse.

4 § Plattformavgiften enligt 1 § är 2 500 kronor för varje kontrolluppgift där föreskrivna uppgifter inte lämnats på det sätt som avses i 1 § 1 eller för varje aktiv säljare med avseende på vilken skyldigheterna som avses i 1 § 2 inte uppfyllts.

5 § Plattformavgiften enligt 2 § första stycket respektive andra stycket är 5 000 kronor för varje kontrolluppgift där föreskrivna uppgifter inte lämnats på det sätt som avses i 1 § 1 eller för varje aktiv säljare med avseende på vilken skyldigheterna som avses i 1 § 2 inte uppfyllts.

### Övergångsbestämmelser

Av 24 kap. 1 § SFL framgår att kontrolluppgift ska lämnas för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår. För kalenderåret 2023 innebär detta att kontrolluppgifter ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari 2024.

I punkterna 6 och 7 övergångsbestämmelserna till POL finns – såvitt gäller säljare som redan var registrerade på plattformen den

1 januari 2023 – ett summariskt förfarande för kundkännedom som ersätter förfarandet i 6 kap. POL. Det innebär att kontrolluppgiftsskyldigheten och skyldigheten att samla in handlingar, uppgifter och annan dokumentation med avseende på en säljare även kommer att grundas på detta förfarande under 2023.

Det bör framgå av en övergångsbestämmelse att vid tillämpningen av bestämmelserna i 22 c kap. avseende uppgifter som avser kalenderåret 2023 även övergångsbestämmelserna till POL ska beaktas, dvs. skyldigheten att lämna kontrolluppgifter fullgörs med beaktande av uppgifterna där.

Vidare bör vid bedömningen av om en plattformsavgift ska tas ut enligt 49 d kap. punkterna 6 och 7 i övergångsbestämmelserna till POL tillämpas på kontrolluppgifter (eller beaktas) om säljaren redan var registrerad på plattformen den 1 januari 2023. Lagrådet föreslår följande kompletteringar.

3. Vid tillämpningen av bestämmelserna i 22 c kap. avseende uppgifter som avser kalenderåret 2023 och 2024 ska även punkterna 6 och 7 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna till lagen (2022:000) om plattformsoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet beaktas om den rapporteringspliktiga säljaren redan var registrerad på plattformen den 1 januari 2023.

4. Trots 49 d kap. 1 § 2 kan plattformsavgift inte tas ut med avseende på brister i skyldigheterna att hämta in, kontrollera och bevara uppgifter avseende kalenderåret 2023 i de fall då säljaren redan var registrerad på plattformen den 1 januari 2023.

5. Vid tillämpning av 49 d kap. 1 § 2 ska, utöver 6 kap. till lagen om plattformsoperatörers inhämtande av vissa uppgifter på skatteområdet, även punkt 7 i ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna beaktas och anses vara en del av 6 kap. den lagen.

Förslaget till lagen om ändring i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

7 §

I paragrafen finns vissa definitioner. I paragrafen läggs till en definition av begreppet på elektronisk väg och en definition av begreppet CCN-nätet. Lagrådet noterar att dessa begrepp för närvarande är definierade i 2 § förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Lagrådet erinrar om att paragrafen i förordningen bör upphävas i samband med att de föreslagna ändringarna av lagen träder i kraft.

Övergångsbestämmelser

I punkten 2 anges att äldre föreskrifter gäller fortfarande för sådana ärenden om handräckning som har inletts före ikraftträdandet. Ordet handräckning används inte i lagen. Frågan är om avsikten är att inskränka bestämmelsen till vissa ärenden. Om så inte är fallet bör orden "om handräckning" strykas.

Förslaget till lagen om ändring i lagen om ändring i lagen (2022:174) om ändring i skatteförfarandelagen

41 kap. 3 §

Lagrådets förslag till ändring av denna paragraf i avsnitt 2.6 i denna remiss, om det följs, aktualiserar motsvarande ändring här.



### Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.