

ANNA-MARIA HAMBRE

## Några synpunkter på Europeiska Kommissionens Tax Transparency Package

*Den 18 mars år 2015 presenterade Europeiska kommissionen förslaget Tax Transparency Package, som är ett led i att bekämpa företags skatteundandragande och skadlig skattekonkurrens inom EU. Förslaget innebär krav på obligatoriskt automatiskt utbyte mellan medlemsstater avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked avseende prissättning. Den här artikeln behandlar förslaget utifrån ett svenskt perspektiv, med fokus på vad som omfattas av förslaget, begreppet ”behörig myndighet” samt sekretessfrågan vad gäller den information som mottas genom det obligatoriska automatiska utbytet.*

### 1 INLEDNING

Den här artikeln syftar till att diskutera Europeiska kommissions förslag *Tax Transparency Package*<sup>1</sup> (TTP), vilket presenterades den 18 mars år 2015 som en del av kommissionens agenda för år 2015 att bekämpa företags skatteundandragande och skadlig skattekonkurrens inom EU.

Kort innebär förslaget en ökad transparens genom att behöriga skattemyndigheter är skyldiga att, på kvartalsbasis, dela en fördefinierad mängd information om alla sina förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked avseende prissättning med alla andra medlemsstater. Mottagande medlemsstater har sedan rätt att begära mer detaljerad information avseende ett visst förhandsbesked, om de anser att det är relevant för deras egna skatteregler.

Förhandsbesked i skattefrågor är i princip oproblematiske, när det rör sig om att på förhand meddela hur skattelagstiftningen tillämpas på en struktur, en kommande transaktion eller serie av transaktioner – dvs. att tillhandahålla rättslig förutsebarhet vad gäller komplexa situationer. Det är, menar kommissionen, de förhandsbesked som lämnas för att ge företag gynnsamma skatteupplägg, så kallade ”sweetheart deals”, som blir pro-

<sup>1</sup> Lagförslagen i TTP överlämnas till Europaparlamentet för samråd och till rådet för antagande. Medlemsstater ska komma överens om förslaget angående förhandsbeskederna innan utgången av år 2015, så att det kan träda ikraft 1 januari 2016.

blematiska, i det att de kan leda till urholkning av medlemsstaters skattebas samt uppmuntra till aggressiv skatteplanering.<sup>2</sup>

Ökad transparens av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked avseende prissättning ska, enligt kommissionen, tillförsäkra att medlemsstater har tillgång till den information de behöver för att skydda skattebasen och effektivt ringa in företag som försöker undvika att betala skatt. Det vill säga, ökad transparens anses kunna motverka aggressiv skatteplanering, som kan leda till skadlig skattekonkurrens.<sup>3</sup>

Utifrån denna kortare beskrivning av bakgrunden till kommissionens förslag,<sup>4</sup> inleds förevarande artikel med en närmare redogörelse för innehållet i TTP, närmare bestämt den delen som avser automatiskt utbyte av information gällande förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och prissättning. Detta avsnitt innehåller också en beskrivning av de förhandsbesked som omfattas av förslaget och hur utbytet är tänkt att gå till. Detta avsnitt är i stort sett deskriptivt till sin karaktär.

Mer diskussion sker i avsnitt 3, där TTP behandlas ur ett svenskt perspektiv. Man kan närma sig TTP på flera sätt utifrån ett svenskt perspektiv. Diskussionen kan till exempel gälla förhandsbesked utfärdade i Sverige och/eller förhandsbesked utfärdade i annan medlemsstat. I den här artikeln (avsnitt 3) fokuseras på förhandsbesked som lämnas i Sverige och som kan omfattas av TTP, dvs. förhandsbesked som lämnas av andra medlemsstater berörs inte. Två huvudsakliga frågor behandlas: 1) vilken information som för svensk del kan komma att omfattas av förslaget samt 2) tolkning av begreppet ”behörig myndighet” i enlighet med direktivet. I avsnitt 3 behandlas också TTP utifrån ett svenskt sekretessperspektiv. Utgångspunkten här är de svenska skattesekretessreglerna i relation till ar-

2 Europakommissionen, Meddelande från kommissionen till Europaparlamentet och rådet om skattetransparens för att bekämpa skatteflykt och skatteundandragande, COM(2015) 136 slutlig, 18 mars 2015, s. 4 [cit. Meddelande]; Europakommissionen, Commission Staff Working Document. Technical analysis of focus and scope of the legal proposal. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards exchange of information in the field of taxation, COM(2015) 135 final, 18 mars 2015 [cit. Commission Staff Working Document], s. 5 f.

3 Europeiska kommissionen, Meddelande, s. 2.

4 Frågor som skulle kunna diskuteras vad gäller TTP är kommissionens problemformulering och huruvida de föreslagna åtgärderna är ändamålsenliga utifrån problembeskrivningen. Dessa har dock avgränsats bort i den här artikeln och beskrivs endast här som avstamp för artikeln. Frågorna, om än intressanta, har inte ansetts vara av avgörande karaktär för de frågor som närmare diskuteras i artikeln.

tikel 16.1 i direktivet. Diskussionen kretsar närmare bestämt kring vilket sekretesskydd de uppgifter som Sverige mottar genom det föreslagna direktivet åtnjuter. Sist följer några avslutande kommentarer i avsnitt 4.

## 2 NÄRMARE OM TAX TRANSPARENCY PACKAGE

### 2.1 Obligatoriskt automatiskt informationsutbyte

Ökad öppenhet och samarbete är, som tidigare nämnts, enligt kommissionen avgörande i kampen mot aggressiv skatteplanering och kränkande skatteförfarande. Informationsutbytet är en central aspekt av ett sådant samarbete. Automatiskt informationsutbyte anses vara en åtgärd som effektivt tar itu med skatteflykt.<sup>5</sup> OECD och G20 har, till exempel, utvecklat en global standard: standard för automatiskt utbyte av information om finansiella konton. Den fullständiga versionen av standarden släpptes av OECD den 21 juli 2014 och godkändes av OECD:s råd den 15 juli 2014. Enligt standarden ska finansiella institut lämna uppgifter till behörig myndighet om konton som innehas av personer eller enheter med hemvist i annan eller andra stater. Dessa myndigheter ska sedan utbyta sådan information automatiskt och årligen med behöriga myndigheter i andra jurisdiktioner. Vidare finns regler om automatiskt informationsutbyte i direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, ändrat genom direktiv 2014/107/EU (direktivet).<sup>6</sup> TTP innehåller förslag till ändringar av detta direktiv.

Förslaget i TTP omfattar en förstärkning av reglerna om automatiskt informationsutbyte i direktivet, eftersom det, trots att det finns en standardinstruktion<sup>7</sup> om spontant utbyte av information gällande förhandsbesked, som anger att information om gränsöverskridande skattebesked bör sändas utan föregående begäran i enlighet med artikel 9 i direktivet, i praktiken förekommer litet utbyte av sådan information mellan medlemsstaterna. Detta kan bero på, att standarden inte är rättsligt bindan-

5 Europeiska kommissionen, Förslag till RÅDETS DIREKTIV om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning [cit. Förslag], s. 19. Se också Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document s. 4 och OECD, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, 2014, s. 9.

6 Detta direktiv är genomfört i Sverige genom lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

7 Code of Conduct (Business Taxation) Model Instruction.

de.<sup>8</sup> Vidare är det, enligt artikel 9 i direktivet, medlemsstaterna själva som avgör huruvida ett förhandsbesked är relevant för en annan medlemsstat och därför ska sändas till denna medlemsstat. Ofta saknar medlemsstaternas myndigheter den nödvändiga information som krävs, för att kunna avgöra huruvida informationen kan antas vara relevant för en annan medlemsstat. Myndigheterna kan därför, på grundval av bristande information, besluta att uppgifterna inte är relevanta för andra medlemsstater och således inte utbyta informationen. På grund av detta är medlemsstater ofta omedvetna om förhandsbesked lämnade inom EU, som kan påverka deras egen skattebas.<sup>9</sup>

Kommissionen anser att det krävs en mer systematisk och bindande metod för utbyte av den här typen av information, för att varje medlemsstat ska kunna vidta de åtgärder de anser nödvändiga.<sup>10</sup> Kommissionsförslag i TTP innebär därför att denna diskretion undanröjs, genom att nya krav på obligatoriskt automatiskt utbyte av information vad gäller förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och prissättning på kvartalsbasis införs i direktivet. Undanröjandet av denna diskretion grundar sig, enligt kommissionen, på principen att de andra medlemsstaterna är bäst skickade att bedöma sådana skattebeskeds potentiella inverkan och relevans, snarare än den medlemsstat som lämnar beskedet.<sup>11</sup>

Som ovan beskrivits, föreslår kommissionen att de nya kraven byggs in i den existerande ramlagstiftningen avseende informationsutbyte, genom tillägg till direktiv 2011/16/EU. Härigenom möjliggörs, enligt kommissionen, en snabb implementering av automatiskt informationsutbyte avseende förhandsbesked, eftersom förfarandet för detta redan är på plats.<sup>12</sup>

De nya kraven på automatiskt utbyte av information om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor samt förhandsbesked om prissättning omfattar en ny artikel 8a, som fastställer räckvidden av och förutsättningarna för ett obligatoriskt automatiskt utbyte av denna information. Artikel 8a.1 stadgar att behöriga myndigheter i medlemsstaterna ska, genom automatiskt utbyte, tillhandahålla information om specificerade

8 Europeiska kommissionen, Förslag, s. 3.

9 Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, s. 15. Se även Europeiska kommissionen, Pressmeddelande: Bekämpa bolagsskatteflykt: Kommissionen lägger fram ett paket för skattetransparens [cit. Pressmeddelande].

10 Europeiska kommissionen, Förslag, s. 3.

11 Europeiska kommissionen, Förslag, s. 2.

12 Europeiska kommissionen, Meddelande, s. 5.

skattebesked som de utfärdar eller ändrar till behöriga myndigheter i andra medlemsstater samt till kommissionen.

## 2.2 Omfattningen av informationsutbytet i Tax Transparency Package

### 2.2.1 Inledning

Informationsutbytet enligt TTP består, som tidigare kort beskrivits, av två steg: 1) det obligatoriska automatiska informationsutbytet och 2) utbyte av information efter begäran av medlemsstat. Dessa två steg behandlas nedan.

### 2.2.2 Utbyte av information i steg ett

I dagsläget innehåller direktivet ingen definition av förhandsbesked, utan avser allmänt informationsutbyte utifrån standarden *kan antas vara relevant*. Standardinstruktionen däremot, innehåller en definition, enligt vilken ett förhandsbesked är "any practice, agreement with tax offices or exercise of discretion by a tax authority, which provides some degree of agreement as to the level of taxation on a particular company, activity or business". En sådan smal definition anses enligt kommissionen inte önskvärd, eftersom medlemsstater kan hävda att artikel 9 i direktivet inte är tillämplig på deras förfarande, eftersom förfarandet (exempelvis som i Sverige) är begränsat till att endast omfatta tolkning av skattelagstiftning utan någon skönsmässig befogenhet eller möjlighet att påverka själva nivån på beskattningen. Tolkningen att förfarandet inte faller in under definitionen, kan medföra att medlemsstaten inte anser sig skyldig att informera andra stater om sådant förfarande.<sup>13</sup>

De förhandsbesked som omfattas av det föreslagna direktivet är, som framgått ovan, förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Enligt förslaget definieras förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som omfattande "varje avtal, meddelande och varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekter /.../, som lämnats av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat /.../, som gäller tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration och verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter i en medlemsstat".<sup>14</sup> Med den breda definitionen i

<sup>13</sup> Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, ss. 15 och 49.

<sup>14</sup> Europeiska kommissionen, Förslag, s. 10.

det föreslagna direktivet omfattas både förhandsbesked som gäller endast tolkning och tillämpning av befintlig lagstiftning och förhandsbesked av mer förhandlande karaktär. Definitionen är avfattad relativt bred, för att medlemsstater inte ska kunna kringgå bestämmelsen genom att hävda att deras förfarande faller utanför definitionen av förhandsbesked. En sådan vid definition bidrar på ett mer effektivt sätt att öka transparensen, menar kommissionen.<sup>15</sup>

Med förhandsbesked om prissättning, som också föreslås omfattas av TTP, avses enligt artikel 3.15 varje avtal, meddelande och varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekter, som före gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap fastställer lämpliga kriterier för fastställandet av internprissättning för dessa transaktioner eller fördelningen av vinst till ett fast driftställe.

Bestämmelserna föreslås gälla inte bara framtida förhandsbesked, utan även förhandsbesked utfärdade 10 år tillbaka i tiden, från den tidpunkt då direktivet träder i kraft, artikel 8a.2. Undantagna från bestämmelserna om obligatoriskt automatiskt utbyte är nationella förhandsbesked, eftersom de inte anses få några konsekvenser för den interna marknaden eller andra medlemsstater.<sup>16</sup> Vidare gäller det inte förhandsbesked avseende fysiska personer, artikel 8a.3, för att undvika onödig administrativ börda och frågor relaterade till data- och integritetsskydd.<sup>17</sup>

Vad gäller mer specifik information som omfattas av det obligatoriska automatiska informationsutbytet i det föreslagna direktivet, menar kommissionen att en balans måste uppnås avseende den information som ska delas, så att den är så koncis som möjligt, men samtidigt ger tillräcklig information för att den mottagande medlemsstaten ska kunna avgöra huruvida denna ska begära kompletterande information.<sup>18</sup> I artikel 5 i förslaget till direktiv anges att den information som omfattas av det automatiska utbytet är:

- Skattebetalarens identitet och, där tillämpligt, den företagsgrupp som skattebetalaren tillhör.
- Innehållet i förhandsbeskedet, inbegripet en beskrivning av re-

<sup>15</sup> Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, s. 49.

<sup>16</sup> Europeiska kommissionen, Fact Sheet. Combatting corporate tax avoidance: Commission presents Tax Transparency del 2.9.

<sup>17</sup> Europeiska kommissionen, Fact Sheet del 2.9; Europeiska kommissionen, Förslag, s. 12.

<sup>18</sup> Europeiska kommissionen, Förslag, s. 5.

levant affärsverksamhet, eller av transaktionerna eller serien av transaktionerna.

- En beskrivning av kriterierna som använts för att bestämma internprissättning eller själva internpriset, om det gäller ett förhandsbesked om prissättning.
- Identifiering av de medlemsstater som sannolikt påverkas – direkt eller indirekt – av förhandsbeskedet.
- Identifikation av andra personer (ej fysiska personer) som sannolikt kommer beröras – direkt eller indirekt – av förhandsbeskedet.

Genom ovan listad information minimeras den administrativa bördan, samtidigt som det tillförsäkras att medlemsstaterna har tillräckligt med information för att kunna avgöra huruvida ett förhandsbesked är relevant och om de i så fall ska begära ytterligare information från den medlemsstat som utfärdade skattebeskedet.<sup>19</sup>

I syfte att göra utbytet så effektivt som möjligt, underlätta den administrativa bördan för medlemsstaterna samt stödja medlemsstaterna i uppgiften att studera och reagera på de förhandsbesked som medlemsstaterna utbyter, föreslås att det upprättas ett centralt register som är tillgängligt för samtliga medlemsstater och även kommissionen. Tanken är att medlemsstaterna, i stället för att utbyta information via e-post, ska ladda upp och lagra information i detta register.<sup>20</sup>

### 2.2.3 Utbyte av information i steg två

Som nämnts ovan, har medlemsstater i steg två rätt att begära mer detaljerad information avseende ett visst förhandsbesked, om de anser att det är relevant för deras egna skatteregler. Vad gäller begäran om kompletterande information avseende ett visst förhandsbesked, ska detta enligt förslaget ske i enlighet med artikel 5 direktivet. Detta är reglerat i artikel 8a.8 i förslaget, som föreskriver att medlemsstaterna kan begära kompletterande information, inbegripet den fullständiga texten till förhandsbeskeden från den medlemsstat som lämnat ett sådant besked.<sup>21</sup> Artikel 5 i sin tur innebär att en myndighet på begäran av en annan myndighet ska lämna alla sådana upplysningar som avses i artikel 1.1, vilken omfattar upplysningar som kan antas vara relevanta för administration och verk-

<sup>19</sup> Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, ss. 52 f.

<sup>20</sup> Europeiska kommissionen, Förslag, ss. 5 och 9.

<sup>21</sup> Europeiska kommissionen, Förslag, ss. 8 och 12.

ställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftningar i fråga om skatt,<sup>22</sup> som den har tillgång till. Kommissionen uttalar sig dock inte närmare om omfattningen av informationen i detta steg två. Frågan bör dock utredas närmare, exempelvis vad gäller att vägra lämna ut information enligt artikel 17.4 i direktivet, vilket skulle kunna leda till missbruk och därigenom att syftet med TTP motverkas. Frågor relaterade till utbyte av information i steg två, som visar att närmare utredning fordras, behandlas nedan i anslutning till att andra delar av TTP diskuteras.

#### 2.2.4 Vägra lämna ut uppgifter

Enligt artikel 17.4 i direktivet kan en myndighet vägra lämna upplysningar om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar vilkas lämnande skulle strida mot allmän ordning. Enligt förslaget till ändringar i direktivet, bör denna möjlighet inte gälla bestämmelserna om obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Detta i syfte att inte minska ändamålsenligheten i dessa utbyten. Kommissionen menar att den information, som måste delas med samtliga medlemsstater, är begränsad till sin natur, vilket borde säkerställa tillräckligt skydd för dessa intressen.<sup>23</sup>

Informationen är visserligen begränsad, men kan likväl innehålla sådana känsliga uppgifter som omfattas av begränsningen i artikel 17.4, eftersom den information som enligt förslaget ska omfattas av det obligatoriska automatiska utbytet inbegriper en beskrivning av relevant affärsverksamhet eller av transaktionerna eller serien av transaktioner. Kommissionen medger att utbyte av den i förslaget specificerade informationen kan medföra negativa konsekvenser för företagen, till exempel vad gäller dataskydd och skydd för känslig affärsinformation. Eftersom transparens av informationen enligt förslaget endast gäller medlemsstaters behöriga myndigheter och att, som kommissionen konstaterar, medlemsstater har skyldigheter att säkerställa att information som utbyts skyddas från att komma tredje part till handa, torde riskerna vara mindre att sådan

<sup>22</sup> Skatter som avses i artikel 2 i direktivet: alla typer av skatter som tas ut av en medlemsstat.

<sup>23</sup> Europeiska kommissionen, Förslag, s. 8.

information nyttjas till att ge negativa konsekvenser för det berörda företaget, än om informationen var tillgänglig även för allmänheten.<sup>24</sup>

Det framgår således av förslaget att möjligheten för myndighet att vägra lämna ut uppgifter inte bör gälla för det obligatoriska automatiska informationsutbytet avseende förhandsbesked. Av föreslagen artikel 8a.9 framgår att möjligheten att vägra att lämna ut information enligt artikel 17.4 gäller utbyte i steg två, det vill säga när en behörig myndighet begär kompletterande information enligt artikel 5 i direktivet. Möjligheten för en myndighet att vägra lämna ut uppgifter, med hänsyn till att ett utlämnande skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, är således tillämplig på informationsutbytet i steg två. I och med att det finns en möjlighet för en medlemsstat att neka utlämnande av information – vilket nödvändigtvis inte innebär att medlemsstaten måste neka utlämnande av kompletterande information överlag, utan endast i relation till vissa särskilt känsliga uppgifter – begränsas räckvidden av informationsutbytet och möjliga negativa effekter för företagen. Det finns dock en risk att möjligheten att vägra lämna ut information enligt 17.4 missbrukas och därmed motverkar uppfyllandet av syftet med det föreslagna direktivet. Den fördefinierade informationen som utbyts i steg ett, kanske inte ger en medlemsstat tillräcklig information för att medlemsstaten ska kunna angripa företaget och/eller förfarandet. Om begärande medlemsstat nekas tillgång till ytterligare information, finns således risk att syftet med TTP – att motverka aggressiv skatteplanering – inte kan uppfyllas lika effektivt som om medlemsstaten hade tillgång till all relevant information om förhandsbeskedet.

### 3 TAX TRANSPARENCY PACKAGE UR ETT SVENSKT PERSPEKTIV

#### 3.1 Inledning

TTP och dess centrala funktion vad gäller automatiskt utbyte av information i förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor kan, som ovan diskuterats, behandlas ur ett svensk perspektiv på olika sätt. Exempelvis dels vad gäller sådana förhandsbesked som lämnas i Sverige och dels förhandsbesked som lämnas av annan medlemsstat. I den här artikeln diskuteras, som nämnts i inledningen, det förstnämnda. Frågorna som behand-

<sup>24</sup> Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, s. 53.

las är 1) vilken information som för svensk del kan komma att omfattas av förslaget och 2) tolkning av begreppet ”behörig myndighet” i enlighet med direktivet. Den senare frågan är intressant ur ett svenskt perspektiv, eftersom det i Sverige är Skatteverket som är behörig myndighet i direktivets mening, medan Skatterättsnämnden, som är en egen myndighet, utfärdar bindande förhandsbesked.

Därefter diskuteras de svenska bestämmelserna om skattesekretess som är aktuella vid TTP, i relation till direktivet. Denna fråga inkluderar information som Sverige mottar genom det föreslagna direktivet.

### 3.2 Information som omfattas

Som diskuterats i avsnitt 2.2.2, definieras förhandsbesked som omfattas av förslaget, som ”varje avtal, meddelande och varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekter, inbegripet sådant som utfärdats i samband med en skatterevision som lämnats av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat [...], som gäller tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration och verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter i en medlemsstat”, artikel 3.14.<sup>25</sup> Syftet med denna breda definition är att undvika att medlemsstater underlåter att utbyta information, med hänvisning till att deras förfarande inte utgör förhandsbesked i direktivets mening.

Några remissinstanser har ställt sig frågande till vad som omfattas av denna definition. Svenska Bankföreningen har i sitt remissvar tolkat definitionen som att omfatta endast bindande förhandsbesked.<sup>26</sup> I Sverige är det Skatterättsnämnden, som utfärdar bindande förhandsavgöranden, enligt 1 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (FHBL).

Möjligheten att ansöka om ett förhandsbesked står öppen för alla som är eller kan bli skyldig att betala någon av de skatter som kan omfattas av ett förhandsbesked. Förhandsbesked lämnas om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, 5 § FHBL. Förhandsbeskeden fyller således dels funktionen av att ge sökanden besked om skatteeffekterna av en planerad transaktion, men fyller också en viktig

<sup>25</sup> Se Europeiska kommissionen, Förslag, s. 10.

<sup>26</sup> Svenska Bankföreningens remissyttrande Förslag till ändring av direktiv 2011/16/EU i fråga om automatiskt informationsutbyte för skatteändamål, KOM(2015) 135, s. 6.

rättsbildande funktion.<sup>27</sup> Förhandsbeskeden är bindande för Skatteverket, 16 § FHBL.

Skatteverket har inte befogenhet att lämna bindande förhandsbesked, men kan däremot lämna icke-bindande svar på frågor i form av brev- eller dialogsvar. En tolkning såsom Svenska Bankföreningens, skulle ha till följd att inga av de brev- eller dialogsvar samt besked i samband med revision som Skatteverket lämnar, omfattas av förslaget. Skatteverkets tolkning är, tvärt emot Svenska Bankföreningen, att den breda definitionen i förslaget innebär, att även denna typ av information omfattas av TTP.<sup>28</sup> Även Stockholms universitet gör en liknande tolkning i sitt remissvar, där man uttalar att även de skriftliga svar av oförbindande natur som Skatteverket lämnar torde kunna omfattas av förslaget.<sup>29</sup>

Att det endast skulle vara bindande förhandsavgöranden som omfattas av definitionen, är inte något som jag anser framgår av förslaget. Med hänvisning till formuleringen i den föreslagna artikel 3.14, torde det vara så att även dialog- och brevsvaret samt besked som lämnas vid revision omfattas av utbytet. Den slutsatsen stärks vid beaktande av syftet med den vida formuleringen, som är att medlemsstater inte ska kunna kringgå kravet på informationsutbyte med hänvisning till att förfarandet inte utgör förhandsbesked.

Vidare anser Svenska Bankföreningen att det inte är självklart att det svenska förhandsbeskedsinstitutet faller in under definitionen av förhandsbesked i direktivförslaget. Föreningen menar att lagförslaget snarare tycks ta sikte på mindre transparenta överenskommelser, som träffas mellan enskilda skattebetalare och myndigheterna, ett system som inte tillämpas i Sverige.<sup>30</sup>

Inte heller förefaller det som att denna tolkning av definitionen – att det svenska förhandsbeskedsinstitutet skulle falla utanför definitionen, med hänvisning till att de inte utgör överenskommelser mellan skattebetalare och Skattemyndigheten – skulle vara korrekt, eftersom kommissio-

27 Skatterättsnämndens remissyttrande Förslag till Rådets direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, s. 1.

28 Skatteverkets remissvar Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning, avsnitt 3.1.1.

29 Stockholms universitets remissvar Kommissionens förslag till direktiv om ändring i direktiv 2011/16/EU vad avser automatiskt informationsutbyte i fråga om beskattning KOM (2015) 135 slutlig, s. 2.

30 Svenska Bankföreningens remissyttrande, s. 6 f.

nen uttryckligen anger att syftet med den breda definitionen är att den ska omfatta både förhandsbesked som gäller tolkning och tillämpning såväl som förhandsbesked av mer överenskommelsekaraktär.

Skatterättsnämnden ställer sig också tveksam till huruvida förhandsbeskeden som meddelas verkligen omfattas av direktivet såsom det är utformat i förslaget, dock på annan grund än Svenska Bankföreningen. Skatterättsnämnden anför att definitionen i artikel 3.14 b i det föreslagna direktivet – ”gäller tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration och verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter i en medlemsstat” – är oprecis och närmast för tanken till besked i skatteadministrativa frågor och uppbindningsfrågor och inte till frågor om tillämpning av materiell rätt.<sup>31</sup> En formulering liknande den som Skatterättsnämnden här diskuterar finns i nuvarande direktiv samt i lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.<sup>32</sup> Där används dock ”administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftning i fråga om de skatter som denna lag gäller för” för att specificera inte upplysningarna som sådana, utan för vad upplysningarna kan vara relevanta – dvs. för administration och verkställighet av medlemsstaternas nationella lagstiftning. I det föreslagna direktivet används formuleringen för att definiera de förhandsbesked, som omfattas av de föreslagna reglerna om obligatoriskt automatiskt utbyte av information. Skatterättsnämnden har således en viss poäng med sitt påpekande, även om det vid en närmare studie av kommissionens förslag framgår, att syftet med formuleringen är att den ska vara tillräckligt vid för att även omfatta förhandsbesked som avser endast tolkning och tillämpning av skatterättslig lagstiftning.<sup>33</sup> Formuleringen ”tax rulings defined as any communication or any other instrument or action with similar effects /.../ regarding the interpretation or application of tax laws (författarens kursivering)”<sup>34</sup> återspeglar väl syftet med en vid definition. För svensk del bör det sammanfattningsvis således innebära att det föreslagna direktivet är tänkt att omfatta Skatterättsnämndens bindande förhandsbesked, även om ordalydelsen i den föreslagna artikel

31 Skatterättsnämndens remissyttrande, s. 3.

32 Se exempelvis artikel 1.1 i direktivet samt 8 och 14 §§ lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

33 Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, s. 15.

34 Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, ss. 41 och 49.

3.14 skulle kunna göras tydligare, för att undvika feltolkningar och kringgående av bestämmelserna.

Vidare menar Skatterättsnämnden att, eftersom den är en egen myndighet, faller den inte in under definitionen i föreslagen artikel 3.14 a ”lämnats av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat” och det är därför oklart om Skatterättsnämndens förhandsbesked omfattas av förslaget.<sup>35</sup> Med hänvisning till diskussionen ovan och syftet med förslaget, torde det vara så att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska omfattas av förslaget. En lösning på detta problem, skulle kunna vara att byta ut ”skattemyndigheten i en medlemsstat” mot ”behörig myndighet i en medlemsstat” i artikel 3.14 a.<sup>36</sup>

Flera svenska remissinstanser anser att TTP är alltför långtgående. Skatteverket anser att informationsutbytet måste begränsas till fall som antingen rör stora belopp eller där fråga är om sådana transaktioner, som klart syftar till att urholka skattebasen i en annan medlemsstat. En annan ordning riskerar, menar Skatteverket, att medföra att de fall som förslaget syftar till att komma åt ”drunknar” i informationsflödet och inte blir åtgärdade.<sup>37</sup> Skatterättsnämnden i sin tur menar att från svensk sida bör det vara ett minimikrav att upplysningar endast behöver lämnas till de medlemsstater som direkt berörs av transaktionerna i förhandsbeskedet.<sup>38</sup>

Jag anser att både Skatteverkets synsätt och Skatterättsnämndens förslag på minikrav inte möter upp ett av syftena med TTP – att minska medlemsstaterna eget skön vad gäller utbyte av information. Kommissionen anför att de nuvarande bestämmelserna inte är tillräckligt effektiva, för att reglerna omfattar ett eget skön för skattemyndigheterna, när det gäller att avgöra vilken information som ska utbytas med andra medlemsstater; uppgifter som utfärdande medlemsstat själva anser kan antas vara relevanta för en annan medlemsstat. Kommissionen menar, som ovan nämnts, att medlemsstater ofta saknar information för att fullt ut kunna avgöra huruvida upplysningar om ett förhandsbesked kan vara relevant för en annan medlemsstat. Skatterättsnämnden bemöter kommissionens argumentation med att det trots detta är ”svårt att förstå vikten av att upplysningar om beskedet lämnas till medlemsstater som inte alls berörs”.<sup>39</sup>

35 Skatterättsnämndens remissyttrande, s. 3.

36 Begreppet ”behörig myndighet” i förhållande till Skatterättsnämnden, diskuteras i avsnitt 3.3.

37 Skatteverkets remissvar, avsnitt 3.2.

38 Skatterättsnämndens remissyttrande, s. 1.

39 Skatterättsnämndens remissyttrande, s. 4.

Det är dock skillnad, anser jag, på att lämna information om förhandsbesked endast till medlemsstater som direkt berörs och ”medlemsstater som inte all berörs”. Det torde inte vara lika enkelt att avgöra om en medlemsstat inte alls berörs, som att avgöra om en medlemsstat berörs direkt. Om ett minimikrav skulle införas, innebärande det Skatterättsnämnden föreslår, dvs. att det endast är medlemsstater som direkt berörs av förhandsbeskedet som behöver informeras, kvarstår ett visst mått av skönmässig bedömning för varje medlemsstat, som kan resultera i att en medlemsstat går miste om information om förhandsbesked som är relevanta för denna. Ett sådant minimikrav följer således inte kommissionens linje i förslaget till direktiv. Vidare anser jag att Skatteverkets förslag på en begränsning till transaktioner som klart syftar till att urholka skattebasen i en annan medlemsstat, även detta motverkar intentionen att minska inslaget av eget skön, eftersom det krävs att någon i så fall avgör när en transaktion klart syftar till att urholka skattebasen i en annan medlemsstat.

En annan aspekt avser prissättningsbeskeden. Nödvändigheten att inkludera bilaterala prissättningsbesked i det obligatoriska automatiska informationsutbytet i TTP kan ifrågasättas, vilket också Skatteverket gör i sitt remissvar. Att inkludera unilaterala prissättningsbesked ter sig, vilket Skatteverket påpekar, naturligt, eftersom ett unilateralt förhandsbesked kan medföra att en annan stats skattebas urholkas. När det gäller bilaterala prissättningsbesked däremot, förutsätter sådana, vilket Skatteverket framhåller, att det har ingåtts en ömsesidig överenskommelse mellan Skatteverket och den eller de stater som berörs.<sup>40</sup> Aggressiv skatteplanering, som kan leda till skadlig skattekonkurrens, torde således vara mindre avseende bilaterala prissättningsbesked, än när det gäller unilaterala prissättningsbesked. Detta framhålls också av kommissionen på så sätt att medlemsstater är särskilt intresserade av information om just unilaterala prissättningsbesked, som, enligt kommissionen, mest sannolikt används för aggressiv skatteplanering av företag och för skadlig skattepraxis i andra medlemsstater. Kommissionen menar att ett förtydligande om och en uttrycklig skyldighet att utbyta information om unilaterala prissätt-

<sup>40</sup> Se 13 § lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Se också Skatteverkets remissvar, avsnitt 3.3. Noteras bör att lag (2009:1289) om prissättning vid internationella transaktioner endast gör det möjligt för Skatteverket att lämna bi- och multilaterala men inte unilaterala prissättningsbesked.

ningsbesked klart skulle öka insynen och hjälpa till i kampen mot skatteflykt.<sup>41</sup>

### 3.3 ”Behörig myndighet”

I föregående avsnitt föreslår jag att ”skattemyndighet” i föreslagen artikel 3.14 a kan bytas ut mot ”behörig myndighet”, för att Skatterättsnämnden ska omfattas av artikel 3.14. I det här avsnittet behandlas frågan om behörig myndighet enligt direktivet i relation till de nya kraven på obligatoriskt automatiskt utbyte av förhandsbesked i artikel 8a.1. Mitt förslag tydliggörs därigenom i detta avsnitt.

Det föreslagna direktivets artikel 8a.1 anger att ”[d]en behöriga myndighet i en medlemsstat som lämnar eller ändrar ett förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning /.../ ska, genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om detta till behöriga myndigheter i övriga medlemsstater och till Europeiska kommissionen”. I artikel 3.1 i direktivet definieras ”behörig myndighet” som den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten. Enligt 4 § lag (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning är det Skatteverket som är behörig myndighet.

När det gäller de icke-bindande brev- och dialogsvar som Skatteverket lämnar, är den föreslagna artikel 8a.1 vad gäller behörig myndighet oproblematiskt – Skatteverket är behörig myndighet och är skyldig att utbyta den information myndigheten själv lämnar, som faller in under definitionen av förhandsbesked enligt direktivet.

Avseende bindande förhandsbesked är det dock inte lika oproblematiskt. Det är, som nämnts, Skatterättsnämnden som är behörig myndighet vad gäller utfärdande av bindande förhandsbesked i Sverige. Detta kolliderar således med den myndighet som är behörig myndighet vad gäller informationsutbyte enligt direktivet, eftersom det är Skatteverket. Skatterättsnämnden har i sitt remissvar påpekat denna diskrepans och menar att det krävs en ändring i den svenska lagen som innebär att Skatterättsnämnden är behörig myndighet när det gäller uppgifter i sådana förhandsbesked.<sup>42</sup>

I sitt remissvar anger Skatteverket att en konsekvens av förslaget är att

41 Europeiska kommissionen, Commission Staff Working Document, s. 50.

42 Skatterättsnämndens remissyttrande, s. 4.

det kräver en genomgång av material, såsom brevsvår, dialogsvar, besked om prissättning, förhandsbesked från Skatterättsnämnden samt eventuellt också besked från revisioner.<sup>43</sup> Av detta kan slutsatsen dras, att Skatteverket förutsätter att Skatterättsnämndens förhandsbesked omfattas av det föreslagna direktivet. En annan slutsats som skulle kunna dras av detta uttalande, är att Skatteverket anser att det är Skatteverket som ska gå igenom dessa förhandsbesked, i syfte att uppfylla det obligatoriska automatiska utbytet i förslaget. Dock anser jag att formuleringen i artikeln inte medger att Skatteverket utbyter information som Skatterättsnämnden lämnat, eftersom det enligt artikeln är den behöriga myndighet som lämnar förhandsbeskedet som ska utbyta information om detta, dvs. utbyta information om de förhandsbesked den behöriga myndigheten lämnar och inte de förhandsbesked som andra myndigheter lämnar. Så länge Skatterättsnämnden inte är behörig myndighet, torde således förhandsbeskeden inte kunna utbytas i enlighet med hur förslaget är utformat, även om förhandsbesked från annan myndighet (såsom Skatterättsnämndens) kan omfattas av själva definitionen av förhandsbesked i artikel 3.14.

En möjlig lösning på problemet kan nås genom att närmare studera artikel 3 och 4 i direktivet. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat har, enligt artikel 4.2 och 4.3 i direktivet, befogenhet att utse dels ett centralt kontaktkontor och dels kontaktorgan. Ett centralt kontaktkontor har huvudansvaret för kontakterna med andra medlemsstater när det gäller administrativt samarbete, artikel 3.2 i direktivet. Ett kontaktorgan är varje annat kontor än det centrala kontaktkontoret som har utsetts som sådant för att direkt utbyta upplysningar enligt direktivet, artikel 3.3 i direktivet.<sup>44</sup> Med ”behörig myndighet” avses, enligt artikel 3, inte bara den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten, utan även ett centralt kontaktkontor, ett kontaktorgan eller en behörig tjänsteman som agerar i enlighet med detta direktiv genom delegering i enlighet

43 Skatteverkets remissvar, avsnitt 5.

44 Enligt Skatteverkets interna arbetsordning utövas funktionen som behörig myndighet för informationsutbyte av huvudkontoret, utlandsskattekontoren samt av storföretagsregionen såvitt avser punktskatter. Huvudkontoret är centralt kontaktkontor med huvudansvar för kontakterna med andra länder när det gäller administrativt samarbete. Funktionen som kontaktorgan utövas av utlandsskattekontoren. Dessa har, enligt arbetsordningen, rätt att direkt utbyta information mellan länderna enligt EU-rådsförordningar, EU-direktiv, dubbelbeskattningsavtal och liknande administrativa överenskommelser. Se Skatteverket, Arbetsordning för Skatteverket, 2015-06-22, Dnr. 131 337935-15/1211, s. 29.

med artikel 4. Detta ger vid handen att ”behörig myndighet” är ett vidare begrepp som innefattar inte bara den av medlemsstaten utsedda behöriga myndigheten, utan även av denna myndighet utsedda kontaktkontor och kontaktorgan.

Vid en sådan tolkning av begreppet behörig myndighet, innebär artikel 8a.1 inte att det enbart måste vara Skatteverket som utbyter informationen, utan även kontaktorganen. Frågan är här om Skatteverket som behörig myndighet, i enlighet med artikel 4.3 direktivet kan utse Skatterättsnämnden som ett kontaktorgan för att direkt utbyta upplysningar enligt direktivet eller om delegeringsmöjligheterna i artikel 4 endast omfattar den egna organisationen? Om det är möjligt för Skatteverket att utse ett kontaktorgan utanför den egna organisationen, kan även Skatterättsnämnden därigenom komma att anses vara behörig myndighet i den föreslagna artikel 8a.1, eftersom även kontaktorgan anses vara behörig myndighet enligt definitionen i artikel 3.1 i direktivet. Jag har inte funnit något som med nödvändighet innebär att Skatteverket som behörig myndighet inte kan utse ett kontaktorgan utanför den egna organisationen.

Om Skatterättsnämnden på detta sätt kan komma att omfattas av begreppet ”behörig myndighet”, medför den ändring jag föreslår i föregående avsnitt avseende artikel 3.14 a (att byta ut ”skattemyndigheten” mot ”behörig myndighet”) att problemet som Skatterättsnämnden uppmärksammat vad gäller den formuleringen undanröjs.

### 3.4 Sekretess

En intressant fråga vad gäller TTP är den om sekretess för de uppgifter som utbyts inom ramen för det föreslagna direktivet. Denna fråga behandlas i det följande.<sup>45</sup> Diskussionen kretsar kring de svenska skatte sekretessreglerna i relation till artikel 16.1 i direktivet. Denna fråga inkluderar vilket sekretesskydd som gäller för information som Sverige mottar genom det föreslagna direktivet. Diskussionen i detta avsnitt avser sekretess både gällande förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och

45 Ur ett sekretessperspektiv skulle det också kunna vara intressant att undersöka bestämmelserna i 15 kap. OSL om sekretess för allmänna intressen, vad gäller information som en myndighet har fått från ett utländskt organ på grund av en bindande EU-rättsakt eller ett av EU ingånget eller av riksdagen godkänt avtal med en annan stat eller med en mellanfolklig organisation, om det kan antas att Sveriges möjlighet att delta i det internationella samarbete som avses i rättsakten eller avtalet försämras om uppgiften röjs. Den här artikeln fokuseras dock på skyddet för enskildas intressen.

prissättningsbesked, dock med begränsningen till främst unilaterala prissättningsbesked, med hänsyn till diskussionen ovan avseende nödvändigheten av utbyte av bilaterala prissättningsbesked.

Regler om skattesekretess återfinns i 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (OSL). 1 § stadgar semi-absolut<sup>46</sup> sekretess för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering. Enligt 2 § gäller sekretess för uppgifter i där uppräknade ärenden, såsom särskilt ärende om revision, ärende om kompensation för eller återbetalning av skatt och ärende om anstånd med erläggande av skatt. I 2 § st. 2 finns ett omvänt skaderekvisit för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i ärenden enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter. Undantagna från sekretessen är beslut i vissa ärenden i första stycket samma paragraf. Ett omvänt skaderekvisit återfinns även i 3 §, som stadgar att sekretessen enligt 1 och 2 §§ gäller för uppgift hos Tullverket, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde lider skada eller men. I 4 § regleras sekretess för uppgift i mål hos domstol. Där gäller ett rakt skaderekvisit, dvs. offentlighet är huvudregel, men informationen kan omfattas av sekretess om det kan antas att ett utlämnande medför skada eller men för den enskilde. Enligt 6 § gäller inte sekretessen i 1–3 §§ beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs.

Vad gäller beslut i ärenden om förhandsbesked (dvs. de bindande förhandsbesked som lämnas av Skatterättsnämnden), undantas dessa offentlighet genom 6 § punkten 1, där det stadgas att sekretess enligt 1 § gäller beslut som meddelats i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga. Sekretessen enligt 1 § är, som nämnts, semi-absolut vad gäller uppgift om enskilds personliga och ekonomiska förhållanden. Det innebär att det inte är förhandsbeskeden i sin helhet som omfattas av sekretess, utan förhandsbesked lämnas ut i avidentifierat skick. För skattebetalaren känsliga uppgifter redigeras därmed bort, medan det rättsliga ställningstagandet är offentligt. Vissa förhandsbesked kan dock komma att omfattas av sekretess i sin helhet, om det är möjligt att, trots avidentifiering, utifrån omständigheterna i förhandsbeskedet, identifiera vem förhands-

46 Ekroth, Jesper & Kristoffersson, Eleonor, Skattesekretess i domstol, Svensk Skattetidning 2011, s. 83.

beskedet gäller. Förhandsbeskeden publiceras, efter beaktande av sekretessreglerna, på Skatterättsnämndens hemsida. Skatterättsnämnden hör regelmässigt sökandens uppfattning om skrivningen på hemsidan.<sup>47</sup>

Enligt artikel 16.1 första meningen i direktivet ska upplysningarna som lämnas inom ramen för direktivet åtnjuta samma sekretesskydd som motsvarande uppgifter i mottagande medlemsstat har. Det innebär att svenska sekretessbestämmelser ska tillämpas på upplysningar som Skatteverket förfogar över på grund av samarbete enligt direktivet.<sup>48</sup> Därmed omfattas uppgifterna av bestämmelserna i 27 kap. OSL.<sup>49</sup>

Till viss del tycks frågan om sekretessnivån för mottagna uppgifter vara enkel att besvara, eftersom direktivet anger att sådana uppgifter ska åtnjuta samma sekretesskydd som motsvarande uppgifter i mottagande medlemsstat har. Uppgifter som mottas genom det föreslagna direktivet torde i obearbetad form anses vara beslut i ärenden om förhandsbesked. Således bör dessa uppgifter omfattas av undantaget i 6 § punkten 1, som innebär att uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden omfattas av semi-absolut sekretess. I detta hänseende bör därför 6 § inte medföra några egentliga spörsmål vad gäller skyddsnivån för de uppgifter som Skatteverket mottar genom det föreslagna direktivet.

Fråga uppstår dock vilken sekretessnivå som uppgifter mottagna genom det föreslagna direktivet skulle åtnjuta i *bearbetad* form, dvs. om uppgifterna används av Skatteverket i verksamheten på något sätt. Om uppgifterna till exempel tillförs ett ärende eller mål om beskattning, gäller sekretessen i 1, 2, och 4 §§. Om uppgifterna sedermera tillförs ett beskattningsbeslut, omfattas det av undantaget från sekretess i 6 §. Ingetdera torde vara oförenligt med direktivet, eftersom svenska sekretessbestämmelser ska gälla för liknande upplysningar som mottas inom ramen för direktivet. Dock kan osäkerhet uppstå kring vilken sekretessnivå upplysningarna kommer att åtnjuta, eftersom det inte framgår vid själva utbytet om informationen kommer bestå i endast obearbetad form eller tillförs ett ärende eller mål om beskattning, ett beskattningsbeslut eller om det endast kommer betraktas som ett beslut i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller beskattningsfråga. Följande bör dock beaktas i sammanhanget.

47 Persson Österman, Roger, Förhandsbesked i skattefrågor, 2013 s. 44.

48 Prop. 2012/13:4 s. 52.

49 Prop. 2012/13:4 s. 53.

Om uppgifterna tillförs ett ärende hos Skatteverket, gäller semi-absolut sekretess enligt 1 §, dvs. uppgifterna åtnjuter ett högt sekretesskydd. Även 2 § ger ett högt sekretesskydd. Om uppgifterna som mottas genom det föreslagna direktivet tillförs mål om beskattning hos domstol, däremot, gäller ett rakt skaderekvisit, vilket, som ovan nämnts, innebär att offentlighet är huvudregel. Sekretess är dock möjligt och det torde inte vara orimligt att uppgifter som mottagits genom det föreslagna direktivet anses vara av den arten att de bör skyddas av sekretess. Detta med hänsyn till att uppgifter i förhandsbesked normalt sett anses åtnjuta ett högt skyddsvärde på grund av deras känsliga natur. Det raka skaderekvisitet ska, enligt sekretesslagens förarbeten, ta sikte på en skadebedömning utifrån själva informationen och inte i första hand en skadebedömning i det enskilda fallet. Avgörande bör, enligt förarbetena, vara om uppgiften som sådan är av den arten att ett utlämnande typiskt sett kan vara ägnat att medföra skada.<sup>50</sup> Vid en genomgång av domar som avser förhandsbesked, förefaller sådana uppgifter, vid tillämpning av det raka skaderekvisitet, av domstolen anses vara av sådan känslig natur som föranleder att de omfattas av sekretess.<sup>51</sup>

Skatteverket uttryckte i samband med genomförandet av direktiv 2011/16/EU en önskan om ytterligare reglering, innebärande att absolut sekretess skulle gälla för de delar av ett skattebeslut som innehåller uppgifter som inhämtats med stöd av genomförandelagen. Detta för att hindra att uppgifter som erhållits från andra länder genom direktivet kan komma att begäras ut med stöd av offentlighetsprincipen om uppgifterna tillförs ett skattebeslut.<sup>52</sup> I propositionen angavs att det inte behövdes någon ytterligare reglering i svensk rätt, eftersom de nuvarande bestämmelserna var förenliga med direktivet.<sup>53</sup>

Även om de svenska bestämmelserna då såsom nu kan anses förenliga med direktivet, kan det, enligt min uppfattning, finnas anledning att införa en reglering som stärker skyddsnivån avseende uppgifter som Skatteverket mottar genom det föreslagna direktivet och som sedermera tillförs

50 Prop. 1979/80:2 Del A s. 80 f.

51 Se till exempel RÅ 1986 not. 322, RÅ 1986 not. 5, RÅ 1986 not. 612, RÅ 1990 not 379, RÅ 1992 ref. 9, RÅ 2002 not. 172 och RÅ 2007 ref. 60. Se också Ekroth & Kristoffersson, 2011, s. 97 och 100–101.

52 Skatteverkets yttrande Genomförande av det nya EU-direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning, 2012-03-26, Dnr 131 78144-12/112.

53 Prop. 2012/13:4 s. 52.

ett beskattningsbeslut. Motiven för beslutsoffentligheten är visserligen starka, men har trots allt inte ansetts stå över det faktum att förhandsbesked ofta innehåller för företagen känslig information, eftersom beslut i ärenden om förhandsbesked genom ett undantag från beslutsoffentligheten i 6 § skyddas av den höga nivån av sekretess i 27 kap. 1 § OSL. Dvs. till skillnad från beskattningsbeslut, som omfattas av offentlighet i sin helhet, kan känsliga uppgifter i ett beslut i ärende om förhandsbesked omfattas av sekretess.

Jag anser att det är av vikt att erbjuda så stor insyn som möjligt vad gäller förhandsbesked, samtidigt som intresset av integritetsskydd måste tas i beaktande. Förhandsbesked innehåller ofta för företag känsliga uppgifter, vilka anses åtnjuta ett högt skyddsvärde. Ordningen att låta känsliga uppgifter omfattas av sekretess, medan det rättsliga avgörandet i ett förhandsbesked är offentligt, anser jag ger en god balans mellan insynsintresset och intresset av skydd för skattebetalares integritet. Det torde inte vara orimligt, med hänsyn till undantaget i 27 kap. 6 § punkten 1, att uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden som Skatteverket mottar genom det föreslagna direktivet, genom en ny reglering ska kunna skyddas av sekretess inte bara när de är att anse som beslut i ärende om förhandsbesked, utan även när de ingår i ett i övrigt offentligt beskattningsbeslut.

#### 4 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Syftet med kommissionens TTP, som presenterades den 18 mars i år, är att öka transparensen för att motverka aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens, genom ett obligatoriskt automatiskt utbyte av information om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.

I den här artikeln har TTP behandlats ur ett svenskt perspektiv. Särskilt två problem har identifierats och diskuterats. Det är dels frågan om vilken information som kan komma att omfattas av förslaget har behandlats och dels frågan om ”behörig myndighet” i direktivets mening i förhållande till de föreslagna ändringarna genom TTP. Den senare frågan är intressant ur ett svenskt perspektiv, eftersom det i Sverige är Skatteverket som är behörig myndighet i direktivets mening medan Skatterättsnämnden, som är en egen myndighet, utfärdar bindande förhandsbesked.

Kommissionen har föreslagit en bred definition av begreppet förhandsbesked, för att medlemsstater inte ska kunna kringgå bestämmel-

serna om obligatoriskt automatiskt informationsutbyte vad gäller de förhandsbesked som omfattas av förslaget. Att utesluta Skatterättsnämndens förhandsbesked från det föreslagna obligatoriska automatiska utbytet av förhandsbesked, överensstämmer inte med syftet med förslaget. Det torde sannolikt vara så, sett i ljuset av syftet med förslaget, att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska omfattas av utbytet. Den tolkningen stärks av kommissionens uttalande att den breda definitionen av förhandsbesked är tänkt att omfatta inte bara förhandsbesked av mer överenskommelsekaraktär, utan även förhandsbesked som innefattar tolkning och tillämpning av nationell skattelagstiftning. Detta förutsätter dock att Skatterättsnämnden omfattas av begreppet ”behörig myndighet”. De slutsatser som dragits i artikeln ger vid handen att det torde vara möjligt att Skatterättsnämnden genom delegation kan anses vara behörig myndighet och således kan Skatterättsnämndens förhandsbesked inkluderas i utbytet.

Vad gäller sekretessfrågan, visar den svenska lagstiftningen att Sverige ligger i framkant vad gäller öppenhet avseende förhandsbesked, vilket gäller även i gränsöverskridande skattefrågor, eftersom det inte finns någon bestämmelse som avgränsar vissa typer av förhandsbesked från offentlighetsförbud. De flesta förhandsbesked publiceras på Skatterättsnämndens hemsida, om än i avidentifierad form. Vissa förhandsbesked publiceras inte alls, på grund av att de inte kunnat redigeras på ett sätt så att känsliga uppgifter skyddas, samtidigt som det rättsliga ställningstagandet i förhandsbeskedet är klart och tydligt. Enligt direktivet ska upplysningar som utbyts åtnjuta samma sekretesskydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten. Avseende beslut om förhandsbesked gäller i Sverige semi-absolut sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL genom ett undantag från beslutsoffentligheten i 27 kap. 6 § OSL.

Trots detta är det, enligt mig, inte självklart att mottagna uppgifter erhåller detta skydd. Jag har konstaterat att skyddet som ges i 6 § gäller för genom direktivet mottagna, obearbetade uppgifter, eftersom de torde anses vara av liknande art som de uppgifter som faller under undantaget i 6 § punkten 1. Om uppgifterna däremot tillförs ett skatteärende hos Skatteverket eller ett mål i domstol är det andra paragrafer i 27 kap. OSL som blir aktuella, vilka erbjuder olika skyddsnivåer. Dessa paragrafer samt praxis erbjuder dock ett relativt högt skydd för uppgifter om enskilda personliga eller ekonomiska förhållanden, varför det i de flesta fall inte borde väcka alltför livliga debatter kring nivån på sekretesskyddet. Den situation som uppmärksammas extra, är situationen där en mottagen uppgif-

ter tillförs ett beskattningsbeslut, som faller under beslutsoffentligheten i 6 §. Jag har förordat Skatteverkets tidigare förslag att införa en ny reglering som ger ett högre skydd för uppgifter som mottagits genom direktivet och som sedermera tillförs ett beskattningsbeslut.

*Anna-Maria Hambre är jur.dr. och universitetsadjunkt vid Örebro universitet.*