TORSTEN FENSBY

EU-domstolens Berlioz-avgörande – strider GFs informationsutbytesstandard mot grundläggande mänskliga rättigheter?*

EU-domstolen klargjorde i ett avgörande i maj 2017 att EUs regler om mänskliga rättigheter förutsätter att beslut om informationsutbyte kan överklagas till domstol. Avgörandet har väckt frågan om globala Forumets arbete för transparens och informationsutbyte i aktuellt avseende strider mot grundläggande mänskliga rättigheter. Nedan diskuteras om Forumets regler om informationsutbyte är förenligt med EU-domstolens avgörande.

1 INLEDNING

Domstol och doktrin fäster allt större avseende vid den roll konventioner om mänskliga rättigheter spelar eller borde spela på skatteområdet, särskilt i fråga om den grundläggande rättigheten till ett effektivt rättsmedel och rättvis rättegång. EU-domstolen har nyligen tagit ställning till denna fråga i ett fall avseende informationsutbyte.

Globala Forumet för transparens och informationsutbyte på skatteområdet (GF) underkände 2013 Luxemburgs regelsystem för informationsutbyte.[1] Som en följd därav avskaffade Luxemburg i november 2014 den lagstadgade rättigheten för skattskyldiga och berörda tredje parter att överklaga beslut om informationsutbyte till domstol.[2]

Den 16 maj 2017 uttalade EU-domstolen i det så kallade *Berlioz-avgörandet* att avskaffandet av denna rättighet stred mot den Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (stadgan).[3] Dom-

* Denna artikel har tidigare publicerats i Tax Notes International den 23 oktober 2017. Ett tillägg har gjorts i avsnittet *Slutsatser* avseende situationen i Sverige på området.

1 Se punkt 1 av Luxemburgs *Phase 2 Supplementary Peer Review Report, Implementation of the Standard in Practice* (30 October 2015) (Luxembourg 2015 Supplementary Report).

2 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (Mémorial A 2014, p. 4170).

3 Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes, C-682/15 (CJEU 2017) (Berlioz-avgörandet).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

stolen klargör att artikel 47 i stadgan garanterar personer, som bestrider ett föreläggande om att inkomma med uppgifter som utfärdats av behörig myndighet, rätten att få prövat i domstol om den underliggande anmodan uppfyller de lagenliga kraven i direktivet 2011/16/EU.

GF-standarden saknar bestämmelser i fråga om rätten att överklaga beslut om informationsutbyte. Vidare saknar många länder helt eller delvis regler om överklagande eller annat rättsligt skydd för de som berörs av en handräckning. GF har också nyligen kritiserats för att ha tvingat Luxemburg att avskaffa sitt överklagandeförfarande.[4] Det kan därför vara frestande att dra slutsatsen, särskilt mot bakgrund av Berlioz-avgörandet, att GF-arbetet bedrivs utan hänsynstagande till berörda personers grundläggande demokratiska rättigheter till ett effektivt rättsmedel och en rättvis rättegång.

GF-arbetet strider dock inte mot artikel 47 i stadgan. Inte ens GFs prövning av Luxemburgs överklagandeprocess bröt mot stadgan. GF-standarden är i relevanta avseenden helt konform med Berlioz-avgörandet. Faktum är att EU-domstolen anstränger sig för att säkerställa att domen är förenlig med GFs arbete på informationsutbytesområdet. Denna artikel förklarar varför så är fallet genom att jämföra EU-domstolens slutsatser i Berlioz-avgörandet med motsvarande regler i GF-standarden. Först dock några ord om stadgans tillämplighet på EU och GF.

2 STADGANS TILLÄMPLIGHET I EU OCH PÅ GF-STANDARDEN

EU:s rättskällor på informationsutbytesområdet består huvudsakligen av direktivet 2011/16/EU, kompletterat av stadgan[5] samt relevanta EU-domstolsavgöranden. GF-standarden imlementeras mellan EUs medlemsstater via nämnda direktiv som uppdaterades 2011 i syfte att inkorporera GF-standarden.[6] Stadgan är därför direkt tillämplig på EU:s GF-medlemmar.

GFs källmaterial består i huvudsak av GF-standarden som den kommer till uttryck i *Terms of Reference* (ToR)[7], Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (konventionen)

4 Se Leo Neve, The CJEU's *Berlioz* judgment: Protecting Taxpayers in the Age of Information Exchange, Tax Notes International (September 18, 2017).

5 Preambel 28 i direktivet 2011/16/EU.

6 Direktivet 2011/16/EU uppdaterade och ersatte direktivet 77/799/EU.

7 Global Forum, Terms of Reference (2016).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

samt OECDs två modellavtal på informationsutbytesområdet.[8] Trots de ibland avvikande formuleringarna i ToR, konventionen och modellavtalen, återger de samma internationella standard på informationsutbytesområdet. Om någon av dessa källor inte uppfyller kraven i en konvention om mänskliga rättigheter är GFs källmaterial i sin helhet oförenlig med denna konvention. Varken stadgan eller någon annan konvention avseende mänskliga rättigheter är dock direkt tillämplig på GF-arbetet eftersom sådana konventioner tillämpas på anslutande stater och inte på *soft laws* som antagits av internationella organisationer.

3 BERLIOZ-AVGÖRANDET KONTRA GF-STANDARDEN

De faktiska omständigheterna i Berlioz-avgörandet kan kortfattat sammanfattas enligt följande. Luxemburgs behöriga myndighet utfärdade vite på EUR 250 000 efter att Berlioz Investment Fund SA (Berlioz) vägrat uppfylla delar av ett föreläggande om att inkomma med uppgifter. Berlioz överklagade vitesföreläggandet till *Tribunal administratif* och bad också rätten pröva om Berlioz var skyldig att inkomma med samtliga uppgifter. *Tribunal administratif* ansåg att aktuell lagstiftning hindrade rätten att pröva själva sakfrågan, men sänkte vitesbeloppet till 150 000 euro. Berlioz överklagade till *Cours administrative* och åberopade att luxemburgsk lagstiftning stred mot den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna (EKMR) eftersom Berlioz hade berövats rättigheten till ett effektivt rättsmedel. *Cours administrative* ansåg att Artikel 47 i stadgan, som garanterar varje persons rätt till ett effektivt rättsmedel och en rättvis rättegång, eventuellt kunde vara tillämplig och hänsköt därför målet till EU-domstolen. *Cours administrative* bad EU-domstolen avgöra i vilken utsträckning stadgan kunde vara tillämplig. EU-domstolen tog i huvudsak ställning till fyra centrala frågor. EU-domstolens slutsatser i dessa frågor jämförs med innehållet i GF-standarden nedan.

3.1 Har Berlioz rätt att få behöriga myndighetens beslut om föreläggande att inkomma med uppgifter prövat i domstol?

Berlioz-avgörandet

Artikel 47 i stadgan garanterar varje person som fått sina grundläggande rättigheter kränkta rätten till ett effektivt rättsmedel. Flera EU-länder som

8 Artikel 26 i modellavtalet för undvikande av dubelbeskattning (MTC) and OECDs Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters (OECDs modellavtal).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

intervenerade i Berlioz-avgörandet hävdade att ömsesidig handräckning är en mellanstatlig process som endast skapar rättigheter för de berörda skatteförvaltningarna. Om den anmodade behöriga myndigheten inte själv innehar efterfrågade uppgifter omfattar emellertid en handräckningsbegäran alltid en tredje man som är förelagd att inkomma med uppgifterna. EU-domstolen anser att sådan tredje man har rätt att få föreläggandet prövat i domstol. Rätten noterar vidare i relation till artikel 47 att ”*it should be borne in mind that, according to settled case-law, protection against arbitrary or disproportionate intervention by public authorities in the sphere of the private activities of any natural or legal person constitutes a general principle of EU law*”.[9]

GF-standarden

Som ovan nämnts saknar GF-standarden regler avseende överklagandeförfaranden. Beaktande att rätten till processuella skyddsmedel ofta garanteras i staters grundläggande rättsliga instrument som till exempel grundlagarna och att GF-standarden knappast kan åberopas som grund för att ändra dylika regler, undviker GF att behandla frågan. För att understryka vikten som GF fäster vid processuella skyddsmedel framhåller Artikel 21(1) av konventionen att *”[n]othing in this Convention shall affect the rights and safeguards secured to persons by the laws and administrative practice of the requested state*”. GF-standarden uppställer som enda villkor att tillämpliga processuella skyddsmedel inte otillbörligt hindrar eller fördröjer effektivt utbyte av upplysningar.[10]

3.2 Det effektiva rättsmedlets innehåll

Berlioz-avgörandet

För att uppfylla stadgans krav på ett ”effektivt rättsmedel” anser EU-domstolen att det rättsliga organ som granskar beslutet om handräckning måste ha behörighet att pröva alla relevanta frågor. En anmodan måste uppfylla kravet på *foreseeable relevance*. Den frågande behöriga myndigheten måste visa att den begärda informationen är *foreseeably relevant* (”kan antas vara relevant”) i den skattefråga som är föremål för utredning i den frågande staten. Det måste finnas en direkt koppling (”nexus”) mellan den pågående utredningen och den begärda informationen. Eftersom kra-

9 Punkt 51 i Berlioz-avgörandet.

10 Se avsnitt B.2 i ToR (2016) och till exempel Article 1(2) i OECDs modellavtal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

vet på *foreseeable relevance* är en nödvändig förutsättning för att en anmodan ska vara giltig och prövningen ska omfatta alla relevanta frågor anser EU-domstolen att prövningen skall innefatta ett ställningstagande till om kravet på *foreseeable relevance* är uppfyllt.[11]

GF-standarden

GF-standarden erkänner giltigheten av processuella rättsmedel såvitt de inte otillbörligt förhindrar effektivt informationsutbyte. Effektivt informationsutbyte kan undermineras i fall där överklagandeförfarandet otillbörligt drar ut på tiden eller om överklagandeinstansen ges rätt att fatta slutgiltiga beslut om den begärda informationens relevans i utredningen.

3.3 Omfattningen av prövningen av *foreseeable relevance*-kravet

Berlioz-avgörandet

Preambel 9 av direktivet 2011/16/EU och kommentaren till Artikel 26 av MTC framhåller att kravet på *foreseeable relevance* syftar till att säkerställa informationsutbyte *"to the widest possible extent"* och samtidigt förhindra *"fishing expeditions"*.[12] EU-domstolen anser att ordvalet innebär att det måste finnas en rimlig möjlighet (*reasonable possibility*) att den efterfrågade informationen är relevant i den pågående skatteutredningen i den frågande staten.[13] EU-domstolen noterar vidare att endast den frågande staten har full kunskap om utredningens faktamässiga och juridiska frågor och därför har bäst förutsättningar att bedöma de efterfrågade uppgifternas *foreseeable relevance*. Den frågande staten uppfyller kravet på *foreseeable relevance* genom att lämna uppgifter om identiteten på den person som är föremål för utredning och en redogörelse av beskattningsändamålet för vilket upplysningarna efterfrågas.[14] Den anmodade behöriga myndighetens (och överklagandeinstansens) prövning begränas till att säkerställa

11 Märk att Berlioz-avgörandet endast behandlade frågan om "foreseeable relevance". Det faller utanför ramen för denna artikel att avgöra om eller i vilken omfattning klaganden kan åberopa Artikel 17 i direktivet 2011/16/EU (Artikel 7 i OECDs modellavtal) som grund för att vägra att besvara ett föreläggande om att inkomma med uppgifter. Se även punkterna 87–89 i Berlioz-avgörandet.

12 Begreppet *fishing expedition* åsyftar myndigheters skönsmässiga eftersökande av information om personers förehavanden i annan stat utan koppling till pågående skatterevision eller annan utredning.

13 Punkt 67 i Berlioz-avgörandet.

14 Punkterna 89–90 i Berlioz-avgörandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

att efterfrågad information ”*is not – manifestly – devoid of any foreseeable relevance*”.[15]

GF-standarden

Kommentaren till Artikel 26 i MTC innehåller den mest detaljerade redogörelsen av GF-standardens krav på *foreseeable relevance*. Punkt 5 av kommentaren anger i relevant avseende:

> […] In the context of information exchange upon request, the standard requires that at the time a request is made there is a reasonable possibility that the requested information will be relevant; whether the information, once provided, actually proves to be relevant is immaterial. A request may therefore not be declined in cases where a definite assessment of the pertinence of the information to an ongoing investigation can only be made following the receipt of the information. The competent authorities should consult in situations in which the content of the request, the circumstances that led to the request, or the foreseeable relevance of requested information are not clear to the requested State. However, once the requesting State has provided an explanation as to the foreseeable relevance of the requested information, the requested State may not decline a request or withhold requested information because it believes that the information lacks relevance to the underlying investigation or examination. Where the requested State becomes aware of facts that call into question whether part of the information requested is foreseeably relevant, the competent authorities should consult and the requested State may ask the requesting State to clarify foreseeable relevance in the light of those facts. At the same time, paragraph 1 does not obligate the requested State to provide information in response to requests that are “fishing expeditions”, i.e. speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation.

Läsaren av texten ovan är närmast tvingad att komma till slutsatsen att något svar inte lämnas i frågan om den anmodade staten har rätt att avslå en begäran om handräckning på grund av att efterfrågad information saknar *foreseeable relevance*. Punkt 5 synes indikera att den anmodade staten kan begära konsultationer eller förtydliganden, men inte ”*decline a request or withhold requested information because it believes that the information lacks relevance to the underlying investigation or examination*”. Det noteras dock i samma stycke att den anmodade staten inte är skyldig ”to provide information in response to requests that are ’fishing expeditions’”.

15 Punkterna 78 och 86 i Berlioz-avgörandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

Det motsägelsefulla språket i punkt 5 är en typisk OECD-kompromiss. GF:s OECD-medlemmar har misslyckats att nå enighet i frågan om behörig myndighet har rätt att avslå en anmodan som bedöms sakna *foreseeable relevance*. Vissa OECD-länder har sannolikt fruktat att beviljandet av sådana skönsmässiga bedömningar inbjuder till missbruk. Andra har varit av uppfattningen att avsaknaden av sådant prövningutrymme lämnar fältet fritt för *fishing expeditions*". Båda ståndpunkterna är således grundade i rättssäkerhetsöverväganden. För att uppnå överenskommelse om innehållet i texten har OECD helt enkelt fört in båda ståndpunkterna i punkt 5 och sedan lämnat den uppenbara språkliga motsättningen olöst. Denna typ av kompromiss är inte ovanlig i OECD-sammanhang och brukar benämnas *constructive ambiguity*. EU-domstolen synes ha gjort en tolkningsoperation baserad på sunt förnuft och det skulle vara svårt för OECD/GF att hävda att domstolens tolkning är fel eller oförenlig med GF-standarden.

Den pågående granskningsprocessen i GFs *Peer Review Group* (PRG) förefaller i stort konfirmera EU-domstolens uppfattning i fråga om kravet på *foreseeable relevance*. PRG anser kravet uppfyllt om den frågande behöriga myndigheten tillhandahåller de uppgifter och försäkringar som listas i Artikel 5(5) i OECDs modellavtal.[16] Innehåller anmodan dessa uppgifter får den anmodade behöriga myndigheten inte göra en ytterligare oberoende prövning av om kravet på *foreseeable relevance* är uppfyllt, eftersom det skulle innebära att myndigheten i sådant fall prövar anmodans slutgiltiga relevans. Som framgår av punkt 5 ovan, "*a definite assessment of the pertinence of the information to an ongoing investigation can only be made following the receipt of the information*". Om den frågande behöriga myndigheten tillhandahåller samtliga uppgifter kan anmodan helt enkelt inte vara "*manifestly – devoid of any foreseeable relevance*". EU-domstolen säger helt enkelt i klarspråk det som OECD/GF inte kunnat uttrycka av politiska skäl.

3.4 I vilken utsträckning har rättsliga organ och klaganden rätt att få tillgång till innehållet i anmodan?

Berlioz-avgörandet

Anmodan innehåller ofta känslig information som, om den tillhandahålls den skattskyldige eller tredje part, kan undergräva den pågående skatte-

16 Se även fotnot 25 i avsnitt C.1.1 i GFs ToR (2016). Artikel 5(5) i OECDs modellavtal motsvarar i allt väsentligt Artikel 20 i direktivet 2011/16/EU.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

utredningen i den frågande staten. All dokumentation som ingår i anmodan omfattas därför av sträng sekretess. Alla avtal om informationsutbyte innehåller emellertid undantag för rättsliga förfaranden. För att överklagandeinstansen ska kunna pröva om anmodan uppfyller uppställda krav måste den ha tillgång till hela anmodan. När det gäller klaganden är situationen något mer komplicerad. EU-domstolen noterar inledningsvis att kravet på ”rättvis rättegång” innebär att klaganden ska ges ”*a reasonable opportunity to present his case*” och att denne inte får befinna sig ”*at a substantial disadvantage*” i förhållande till motparten.[17] Med hänvisning till tidigare praxis framhålls vidare att omfattningen av klagandens tillgång till innehållet i anmodan är beroende av omständigheterna i det särskilda fallet[18]. Vikten av att inte utlämna känslig sekretessbelagd information till klaganden (och indirekt till den skattskyldige) måste ställas mot skyldigheten att ge klaganden rimlig möjlighet att ta ställning till om kravet på *foreseeable relevance* är uppfyllt. Domstolen drar i det här avseendet slutsatsen att ”*it is sufficient, in principle, that [the appellant] be in possession of the information referred to in Article 20(2) of that directive*” (*dvs.* identiteten på den person som är föremål för utredning och information om beskattningsändamålet för vilket upplysningarna efterfrågas).[19]

GF-standarden

GFs uppfattning i frågan överensstämmer i stort med EU-domstolens slutsatser. GF tillägger dock att om nationell lagstiftning eller målets särskilda omständigheter kräver att klaganden får tillgång till hela anmodan bör den frågande behöriga myndigheten underrättas för att möjliggöra för denna att kunna dra tillbaka anmodan såvitt den motsätter sig ett offentliggörande.

4 SLUTSATSER

Som framgår av analysen ovan råder ingen konflikt mellan EU-domstolens tolkning av Artikel 47 i stadgan och GF-standarden. PRGs granskningsprocess ledde dock till att Luxemburg blev klassificerad som *underkänd* 2013. Krävde inte GF att Luxemburg avskaffade sitt överklagandeförfarande för att få den klassificeringen ändrad? Det enkla svaret är *nej*.

17 Punkt 96 i Berlioz-avgörandet.

18 Punkt 97 i Berlioz-avgörandet.

19 Punkt 101 samt punkt 5 i slutsatserna i Berlioz-avgörandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

Luxemburg underkändes därför att informationsutbytet inte fungerade effektivt i praktiken, delvis på grund av att överklagandeprocessen drog ut på tiden och för att domstolens tolkning i många fall var oförenlig med GF-standarden. Det var dock Luxemburgs eget beslut att avskaffa snarare än att ändra reglerna för överklagande. GF hade inget inflytande över det beslutet.[20]

När informationsutbytesprocessen inleddes med finansiella offshorecentra gällde de flesta ärendena skattskyldiga som utnyttjat betongsäker banksekretess för att undkomma att dömas för allvarliga skattebrott i hemlandet. Medlemsstaternas skattemyndigheter ifrågasatte det rimliga i att den skattskyldige genom överklagandeförfarandet fick en ”andra chans” att smita undan lagföring i hemviststaten. Världen förändras dock snabbt och antalet handräckningar såväl som antalet kategorier av informationsutbytesarrangemang ökar snabbt. Leo Neve framhåller på goda grunder behovet av att länder fokuserar mer på det rättsskydd som bör garanteras berörda parter och på att informationsutbytet sker i enlighet med gällande konventioner om mänskliga rättigheter.[21] GFs beslut att utvidga PRGs granskningsprocess till att omfatta *både* frågor och svar är en indikation på att översända handräckningar inte alltid överensstämmer med GF-standarden.[22]

Det är svårt att tolka Berlioz-målet på annat sätt än att EU-länder som utbyter information på grundval av direktiv 2011/16/EU nu måste ge tredje man som åläggs att inkomma med uppgifter rätt att få beslutet om föreläggande överprövat i domstol. Kan EU-länderna undkomma skyldigheten att införa ett överklagandeförfarande genom att i stället basera handräckningar på andra instrument som konventionen eller informationsutbyteavtal? Leo Neve besvarar frågan nekande eftersom det processuella skydd som garanteras personer i stadgan även garanteras i EKMR.[23]

Situationen i Sverige synes oklar. Det anges i 7 § LÖHS[24] att såvitt *”[handräckning föranleder] talan inför svensk domstol eller myndighet, äger den behöriga myndigheten ta emot stämning samt själv eller genom ombud föra talan*”. Lagen ger dock ingen vägledning i frågan om vem som har ta-

20 Se också avsnitt B.2 i Luxembourgs 2015 Supplementary Report.

21 See fotnot 5 ovan för referens.

22 Se vidare Fensby, Gjesti och Rosenfeld, Globala Forumets standard för transparens and informationsutbyte, Skattenytt 2016 s. 672.

23 Se också punkt 29 i Berlioz-avgörandet.

24 Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26

lerätt eller under vilka förutsättningar sådan talan kan väckas. Finansdepartementet noterar följande i globala Forumets granskningsrapport av Sverige:

> ”207. There is no prior notification procedure in Sweden. After the Swedish competent authority has provided information to answer an inbound request, the party concerned receives a letter to advise him/her of this provision. […]
>
> 208. The taxpayer cannot appeal against the provision of information itself unless provided in breach of the respective EOI instrument. The person concerned can make an appeal concerning the content of the provided information. If the information is proved incorrect the Swedish Tax Agency is liable to a claim of damages. If the provided information is proven incorrect the Swedish competent authority sends corrected information to the requesting country. In practice, this situation has never been experienced.”[25]

Finansdepartementet klargör att den skattskyldige notifieras först efter att handräckningen har fullbordats.[26] Den skattskyldige kan väcka talan mot skatteverket om svaret på anmodan innehåller felaktig information. Skatteverket är i sådant fall skyldigt att skicka ett nytt svar med korrekt information. Ovanstående innebär att talan kan väckas endast på ex post-basis och prövningen begränsas till att avgöra om den överlämnade informationen är korrekt.

Den person i Sverige som ålagts att inkomma med uppgifter till Skatteverket synes helt sakna talerätt. Föreligger talerätt förblir det oklart om talan kan väckas på ex ante-basis och innefatta en prövning av om uppgifterna som omfattas av föreläggandet är *foreseeaby relevant*. Det torde finnas anledning för lagstiftaren att se över LÖHS i ljuset av Berlioz-domen.

Torsten Fensby har tidigare arbetat på bland annat OECD och Nordiska Ministerrådet.

25 Global Forum Peer Review of Sweden, Combined Phase 1 + Phase 2, Incorporating Phase 2 Ratings (November 2013).

26 Se även 9 § första stycket LÖHS.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-08 17:11:26