

Promemoria

Utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

April 2016

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	4
2	Författningstext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	5
2.2	Förslag till förordning om ändring i förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	11
3	Direktivet om obligatoriskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning	12
3.1	Nuvarande reglering	12
3.2	Ändringsdirektivet	12
3.2.1	Bakgrund	12
3.2.2	Ändringsdirektivets syfte, uppbyggnad och övergripande innehåll	13
4	Allmänna utgångspunkter för genomförandet av ändringsdirektivet	13
5	Närmare om förslaget till genomförande av ändringsdirektivet	16
5.1	Definitioner och förklaringar	16
5.1.1	Begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor	17
5.1.2	Begreppet förhandsbesked om prissättning	21
5.1.3	Begreppet gränsöverskridande transaktioner	22
5.2	Räckvidd och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar	23
5.2.1	Förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor	26
5.2.2	Förhandsbesked om prissättningsfrågor	30
5.2.3	Tidigare utfärdade, ändrade eller förnyade förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning	32
5.2.4	Tidsintervall	34
5.2.5	Upplysningar som ska omfattas av utbytet	35
5.3	Statistik om automatiska utbyten	38
5.4	Standardformulär och standardiserade datorformat	38
5.5	Praktiska arrangemang	38
5.6	Utvärdering	39
5.7	Sekretess	39
5.8	Dataskydd	40
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	41

7	Konsekvenser	41
7.1	Konsekvenser för de offentliga finanserna	41
7.2	Konsekvenser för enskilda och företag	43
7.3	Konsekvenser för Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna	43
8	Författningskommentarer	45
8.1	Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning	45
Bilaga 1	RÅDETS DIREKTIV (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning	51

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till de författningar som krävs för att införliva rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning i svensk rätt. Det reviderade direktivet medför att medlemsstaternas behöriga myndigheter genom automatiskt utbyte ska lämna upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning till övriga medlemsstaters behöriga myndigheter och till Europeiska kommissionen. De skyldigheter som följer av direktivet är bl.a. att vissa grundläggande upplysningar ska lämnas till samtliga medlemsstaters behöriga myndigheter. Kommissionen ska få del av en begränsad uppsättning grundläggande upplysningar, vilket inte innefattar identiteten på den sökande. En medlemsstat ska på begäran, enligt redan befintliga bestämmelser, kunna få kompletterande upplysningar, inbegripet den fullständiga texten till ett besked. Upplysningar från förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som uteslutande gäller eller omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden omfattas inte av utbytet. Den person som beskedet avser ska vidare kunna förlita sig på förhandsbeskedet. Bilateral eller multilateral förhandsbesked om prissättning med länder utanför den Europeiska unionen är i vissa fall undantagna från utbytet. Upplysningar ska även, med vissa undantag, utbytas om besked som meddelats under de senaste fem åren före förslaget ikraftträdande.

I promemorian föreslås ändringar i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och ändringar i förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2017.

2 Författningstext

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

Häri genom föreskrivs¹ i fråga om lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

dels att 5, 7, 13 och 23 §§ och rubriken närmast 6 a § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas sex nya paragrafer, 6 a–6 c och 12 a–12 c §§ av följande lydelse,

dels att det ska införas tre nya rubriker närmast före 6 a §, 6 c § och 7 §.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

Skatteverket ska, i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag, på begäran av en behörig myndighet i en annan medlemsstat

- utbyta upplysningar (8–11 §§),
- medge närvaro vid administrativa myndigheter och medverkan i utredningar (17 §), och
- utföra delgivning (18 och 19 §§).

Skatteverket ska även, i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag,

- automatiskt utbyta upplysningar (12 och 13 §§), och
- lämna upplysningar utan föregående begäran (14 §).

Skatteverket ska även, i enlighet med vad som föreskrivs i denna lag,

- automatiskt utbyta upplysningar (12–13 §§), och
- lämna upplysningar utan föregående begäran (14 §).

Definitioner

Definitioner och förklaringar

Förhandsbesked

6 a §

Med förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor avses avtal, meddelande eller varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekter som 1) utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen, Skatteverket eller annan myndighet,

¹ Jfr rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning, i lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2015/2376.

2) avser en viss person eller grupp av personer och som den personen eller gruppen av personer har rätt att förlita sig på,

3) avser tolkning eller tillämpning av svensk lagstiftning gällande skatter och avgifter,

4) avser en gränsöverskridande transaktion eller frågan om huruvida en person i en annan jurisdiktion som bedriver verksamhet där ska anse ha ett fast driftställe i Sverige, och

5) avser framtida transaktioner eller kommande deklarations-tillfällen.

6 b §

Med förhandsbesked om prissättning avses ett besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap och som utfärdas, ändras eller förnyas enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Gränsöverskridande transaktion

6 c §

Med gränsöverskridande transaktion i 6 a § 4 avses en transaktion eller en serie av transaktioner där

1) samtliga parter inte har sin skatterättsliga hemvist i Sverige,

2) någon av parterna samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i mer än en jurisdiktion,

3) en av parterna bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och transaktionen eller serien av transaktioner utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället,

4) en person vidtagit arrangemang rörande verksamhet i en annan jurisdiktion som den

personen bedriver via ett fast driftställe, eller
5) transaktionen eller serien av transaktioner har gränsöverskridande verkan.

Andra definitioner och förklaringar

7 §

I denna lag avses med

behörig myndighet: den myndighet i en medlemsstat som har utsetts som sådan av medlemsstaten eller ett centralt kontaktkontor, ett kontaktkontor eller en behörig tjänsteman som agerar på det sätt som avses i direktiv 2011/16/EU,

centralt kontaktkontor: det kontor som har utsetts som sådant och som har huvudansvaret för kontakterna med andra medlemsstater när det gäller administrativt samarbete,

kontaktkontor: varje annat kontor än det centrala kontaktkontoret som har utsetts som sådant för att direkt utbyta upplysningar enligt denna lag,

behörig tjänsteman: varje tjänsteman som har fått behörighet att direkt utbyta upplysningar enligt direktivet,

begärande myndighet: det centrala kontaktkontoret, ett kontaktkontor eller en behörig tjänsteman i en medlemsstat som begär bistånd på den behöriga myndighetens vägnar,

utredning: varje kontroll, utredning och annan åtgärd som medlemsstaterna genomför för att fullgöra sina skyldigheter att sörja för en korrekt tillämpning av skattelagstiftningen,

utbyte av upplysningar på begäran: utbyte av upplysningar baserat på en begäran som en begärande medlemsstat lämnar till en anmodad medlemsstat avseende ett specifikt fall,

automatiskt utbyte: systematisk överföring av på förhand bestämda upplysningar till en annan medlemsstat, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller, automatiskt utbyte: systematisk överföring av på förhand bestämda upplysningar, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller,

utbyte utan föregående begäran: lämnande av upplysningar till en annan medlemsstat, vid vilken tidpunkt som helst och utan föregående begäran,

person:

- fysisk person,
- juridisk person,

- om gällande lagstiftning medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning, eller

- varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag eller form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som denna lag gäller för.

12 a §

Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte överföra upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning, med de begränsningar som framgår av 12 b §. Detta gäller dock inte förhandsbesked som uteslutande avser och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden.

Upplysningarna ska överföras inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskedet utfärdats, ändrats eller förnyats.

Förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska anses ha utfärdats, ändrats eller förnyats när beskedet vunnit laga kraft.

12 b §

Upplysningar om förhandsbesked om prissättning som ingåtts med ett land utanför Europeiska unionen ska inte utbytas enligt 12 a § om skatteavtalet enligt vilket beskedet förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man.

Om förhandsbesked om prissättning undantas från utbytet enligt första stycket, ska istället upplysningar från ansökan, som legat till grund för förhandsbeskedet, utbytas.

12 c §

Upplysningarna som Skatteverket ska lämna om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning enligt 12 a § och 12 b § är följande:

1) identiteten på personen som

erhållit förhandsbeskedet,
2) en sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet,
3) datum för utfärdandet av förhandsbeskedet,
4) giltighetsperiod för förhandsbeskedet,
5) typ av förhandsbesked,
6) transaktionens eller transaktionernas beloppsmässiga omfattning,
7) andra medlemsstater som kan anses berörda av förhandsbeskedet,
8) andra personer, med undantag för fysiska personer, som kan anses berörda av förhandsbeskedet i andra medlemsstater.

Upplysningar avseende förhandsbesked om prissättning ska lämnas även när det gäller

1) kriterierna för att fastställa internprissättningen,
2) metoden som användes för att fastställa internprissättningen, och
3) om uppgifterna som lämnats är hämtade från prissättningsbeskedet eller från ansökan om prissättning.

Upplysningar i första stycket 1, 2 och 8 samt andra stycket 1 ska inte lämnas till Europeiska kommissionen.

13 §

Skatteverket ska överföra upplysningar enligt 12 § till en medlemsstat endast om den staten har meddelat Europeiska kommissionen att den har upplysningar tillgängliga beträffande minst en av de inkomster och tillgångar som avses i 12 §.

Om en behörig myndighet i en annan medlemsstat har meddelat att den inte önskar få vissa upplysningar enligt 12 § första stycket, ska Skatteverket inte överföra sådana upplysningar till den medlemsstaten.

Skatteverket ska inte lämna upplysningar enligt 12 c § första stycket 2 som kan leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det

*skulle strida mot allmän ordning
att lämna.*

23 §

Sådana rapporter och dokument som utarbetats av Europeiska kommissionen och som avses i artikel 23.6 i direktiv 2011/16/EU får användas endast för analysändamål.

Sådana rapporter och dokument som utarbetats av Europeiska kommissionen och som avses i artikel 23a.1 i direktiv 2011/16/EU får användas endast för analysändamål.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.
 2. Bestämmelsen i 12 a § tillämpas även avseende förhandsbesked som har utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. Upplysningar om förhandsbesked som har utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2013 ska dock utbytas endast om förhandsbeskeden fortfarande var giltiga den 1 januari 2014. Upplysningar om förhandsbesked som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016 och avser en person eller grupp av personer som bedriver näringsverksamhet, som inte huvudsakligen utgörs av finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet, och har en årlig nettoomsättning på mindre än 40 miljoner euro, för hela gruppen, under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdande, ändring eller förnyelse, ska inte utbytas. Skatteverket ska överföra upplysningarna före den 1 januari 2018.

2.2 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

dels att rubriken närmast före 10 § ska lyda ”Återkoppling och bekräftelser”,

dels att det ska införas en ny paragraf av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 a §

Skatteverket ska bekräfta mottagande av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning, som ansetts kunna beröra Sverige. Detta ska ske snarast möjligt men senast sju arbetsdagar från mottagandet. Bekräftelsen ska lämnas till den meddelande medlemsstatens behöriga myndighet.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017.

3 Direktivet om obligatoriskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning

3.1 Nuvarande reglering

Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (nedan direktivet) antogs vid Ekofin-rådets möte den 15 februari 2011. Direktivet började tillämpas inom Europeiska unionen den 1 januari 2013 och ersatte därmed rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidig handräckning i ärenden rörande direkt skatt. Direktivet implementerades i svensk rätt i huvudsak genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning (se prop. 2012/13:4). I direktivet föreskrivs förutom utbyte av upplysningar på begäran även automatiskt utbyte av upplysningar mellan medlemsstaterna i fem specifika fall och med vissa angivna tidsfrister. Vidare regleras utbyte av upplysningar utan föregående begäran i vissa fall då bland annat den behöriga myndigheten i en medlemsstat har skäl att anta att det kan uppstå skattebortfall i en annan medlemsstat. Denna bestämmelse är bland annat tillämplig på förhandsbesked i skattefrågor som har ett gränsöverskridande inslag.

Direktivet har ändrats genom direktiv 2014/107/EU för att möjliggöra ett omfattande automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton i enlighet med den globala standarden (se prop. 2015/16:29).

3.2 Ändringsdirektivet

3.2.1 Bakgrund

Under 2012 granskade uppförandekodgruppen för företagsbeskattning utvecklingen i medlemsstaterna i fråga om förhandsbesked. Gruppen identifierade de gränsöverskridande skattebesked för vilka upplysningar borde utbytas utan föregående begäran enligt direktivet. I maj 2013 välkomnade Europaparlamentet kommissionens handlingsplan och rekommendationer från december 2012 och betonade bl.a. att Europeiska unionen bör spela en ledande roll i diskussionerna om kampen mot skattebedrägeri, skatteflykt och skatteparadis, särskilt när det gällde främjandet av automatiskt informationsutbyte. I december 2014 åtog sig kommissionen att lägga fram ett förslag för automatiskt utbyte av upplysningar om gränsöverskridande skattebesked, vilket välkomnades av Europeiska rådet.

Europeiska kommissionen lade fram ett förslag den 18 mars 2015 om att behöriga myndigheter i en medlemsstat, genom automatiskt utbyte, ska tillhandahålla upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning till samtliga medlemsstater inom unionen samt till kommissionen. Vid Ekofin-rådets möte den 6 oktober 2015 ingicks en politisk överenskommelse om ett reviderat förslag med en, jämfört med kommissionens förslag, mer begränsad räckvidd. Rådets direktiv (EU) 2015/2376 om ändring av

direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) antogs vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015.

3.2.2 Ändringsdirektivets syfte, uppbyggnad och övergripande innehåll

Syftet med ändringsdirektivet är att möjliggöra ett effektivt utbyte av upplysningar utan föregående begäran avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Det automatiska utbytet möjliggör i sin tur en ökad transparens som gör det möjligt att minska gränsöverskridande skatteflykt, aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens inom Europeiska unionen där vissa skattebesked kan leda till en låg beskattningsnivå av artificiellt höga inkomster i det land som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbesked och till artificiellt låga inkomster som ska beskattas i andra berörda länder.

Ändringsdirektivet innebär bland annat att medlemsstaternas behöriga myndigheter genom automatiskt utbyte ska lämna upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Upplysningar från förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som uteslutande gäller eller omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden omfattas inte av utbytet. Den person som beskedet avser ska vidare kunna förlita sig på förhandsbeskedet. Vissa grundläggande upplysningar ur förhandsbeskeden ska lämnas till samtliga medlemsstater. Upplysningar som ska lämnas är bland annat identiteten på den som beskedet avser, en sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet och vilka medlemsstater som sannolikt kan komma att beröras av beskedet. Europeiska kommissionen ska få del av en begränsad uppsättning grundläggande upplysningar, vilket inte innefattar identiteten på den sökande. Upplysningarna ska lämnas oavsett om skattebetalaren använder sig av förhandsbeskedet eller inte. En medlemsstat ska på begäran kunna få kompletterande upplysningar, inbegripet den fullständiga texten till ett besked, vilket sker i enlighet med redan befintliga regler om utbyte av upplysningar på begäran. Bilateral eller multilateral förhandsbesked om prissättning med länder utanför unionen är i vissa fall undantagna från informationsutbytet. Med vissa undantag ska upplysningar även utbytas om besked som meddelats under de senaste fem åren före förslaget ikraftträdande. Direktivet ska tillämpas från och med den 1 januari 2017.

4 Allmänna utgångspunkter för genomförandet av ändringsdirektivet

Förslag: Rådets direktiv (EU) 2015/2376 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av

upplysningar i fråga om beskattning ska genomföras i svensk rätt genom införandet av nya bestämmelser i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. I den lagen ska bestämmelser införas om Skatteverkets skyldigheter att överföra uppgifter till andra medlemsstater inom unionen och till Europeiska kommissionen.

Skälen för förslagen: För att rådets direktiv (EU) 2015/2376 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) ska kunna tillämpas i Sverige behövs bestämmelser om utbyte av upplysningar om förhandsbesked i svensk rätt.

Eftersom ändringsdirektivet avser en ändring av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 december 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (nedan direktivet) bör bestämmelser om Skatteverkets skyldigheter med anledning av ändringsdirektivet tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning, som togs in i svensk lag för att genomföra direktivet.

Vissa av de föreslagna bestämmelserna överensstämmer nästan ordagrant med motsvarande bestämmelser i direktivet. Detta då det ytterst endast är EU-domstolen som kan tolka direktivtexten. I vissa fall överlämnas därför till rättstillämpningen att närmare bestämma innebörden av de föreslagna bestämmelserna.

För att Skatteverket som är behörig myndighet enligt direktivet ska ha möjlighet att genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning till behöriga myndigheter i övriga medlemsstater i unionen och till Europeiska kommissionen behöver Skatteverket ha tillgång till de förhandsbesked som omfattas av ändringsdirektivet. De förhandsbesked som regleras i ändringsdirektivet finns redan att tillgå inom Skatteverket. Förhandsbesked i skattefrågor enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor och förhandsbesked som överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen enligt nämnda lag har Skatteverket tillgång till såsom part i ärendet. Prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och rättsliga svar som Skatteverket lämnat har Skatteverket tillgång till såsom behörig myndighet.

Eftersom förhandsbeskeden som behandlas i ändringsdirektivet redan finns att tillgå hos Skatteverket och då Skatteverket är behörig myndighet enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning bedöms även verket vara bäst lämpad att bereda och ta fram de upplysningar som ska utbytas enligt ändringsdirektivet. Med bereda avses i detta avseende bl.a. att ta fram de förhandsbesked som ska anses omfattas av ändringsdirektivet och att även ta fram de upplysningar som ska utbytas. I detta innefattas även att göra en sekretessbedömning så att inte affärshemligheter, företagshemligheter, yrkeshemligheter eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmän ordning att lämna (jfr artikel 8a.6b i direktivet).

Eftersom förhandsbesked i skattefrågor inte blir bindande förrän de vunnit laga kraft kan ett förhandsbesked i skattefrågor enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor inte anses utfärdat, ändrat eller förnyat förrän en tid om tre veckor förflutit från det att den enskilde tagit del av beskedet (16 §). Ett förhandsbesked i skattefrågor är innan det vunnit laga kraft inte ett besked som den sökande kan förlita sig på, på det sätt som avses i artikel 3.14b i direktivet. Detta medför att vissa förhandsbesked i skattefrågor inte kommer att utbytas förrän Högsta förvaltningsdomstolen meddelat dom eller beslut i frågan. Den tid inom vilken uppgifterna ska lämnas måste därför beräknas från när förhandsbeskeden i skattefrågor vunnit laga kraft. Detta medför att Skatteverket bör lämna upplysningar från förhandsbesked i skattefrågor till övriga medlemsstater och till Europeiska kommissionen inom tre månader efter utgången av kalenderhalvåret under vilket förhandsbeskeden, domarna eller besluten vunnit laga kraft. Upplysningar som avser förhandsbesked om prissättning enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och andra förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor, som rättsliga svar från Skatteverket, som inte regleras i lag kan inte överklagas varför de får anses utfärdade, ändrade eller förnyade från datumet för beskedet.

Om en medlemsstat skulle vilja ha ytterligare upplysningar om ett förhandsbesked sker detta i enlighet med artikel 5 i direktivet om utbyte av upplysningar på begäran. Detta utbyte regleras redan i svensk lag genom 8–11 §§ lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och några ytterligare bestämmelser behöver inte införas. Enligt 8 § ska Skatteverket på begäran av behörig myndighet i en annan medlemsstat lämna alla sådana upplysningar som kan anses vara relevanta för administration och verkställighet av den andra medlemsstatens lagstiftning i fråga om de skatter som gäller enligt lagen och som Skatteverket har tillgång till eller inhämtar genom utredningar. Att upplysningar kan antas vara relevanta syftar till ett utbyte av upplysningar i vidaste möjliga omfattning men klargör samtidigt att det inte står medlemsstaterna fritt att genomföra så kallade ”fishing expedition” eller begära upplysningar som sannolikt inte är relevanta för ett skatteärende avseende en viss bestämd skattskyldig eller grupp av skattskyldiga. Enligt 10 § 4 är inte Skatteverket skyldigt att lämna upplysningar om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller om det gäller upplysningar som skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna.

5 Närmare om förslaget till genomförande av ändringsdirektivet

5.1 Definitioner och förklaringar

Förslag: Definitioner och förklaringar av begreppen ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor”, ”förhandsbesked om prissättning” och ”gränsöverskridande transaktioner” ska tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Av definitionen av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” ska framgå att de besked som avses är avtal, meddelanden eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekt som utfärdats, ändrats eller förnyats av regeringen, Skatteverket eller annan myndighet, avser en viss person eller grupp av personer och som den personen eller gruppen av personer har rätt att förlita sig på. Förhandsbeskedet ska vidare avse tolkning eller tillämpning av svensk lagstiftning gällande skatter och avgifter och frågan ska avse en gränsöverskridande transaktion eller frågan om huruvida en person i en annan jurisdiktion som bedriver verksamhet där ska anses ha ett fast driftställe i Sverige. Slutligen ska förhandsbeskedet avse framtida transaktioner eller kommande deklarationstillfällen för att omfattas av definitionen.

Av definitionen av begreppet ”förhandsbesked om prissättning” ska framgå att beskeden som avses är de som regleras i lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Av definitionen ”gränsöverskridande transaktioner” ska framgå att begreppet ska användas för att avgöra vilka förhandsbesked som avses med förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. Vidare ska framgå att begreppet avser en transaktion eller serie av transaktioner som berör eller involverar flera jurisdiktioner eller som har gränsöverskridande verkan.

Den justerade definitionen av ”automatiskt utbyte” bedöms endast medföra en mindre justering.

Bedömning: Någon definition av begreppet ”företag” behöver inte tas in i lag. Slutligen behöver inte ”gränsöverskridande transaktion” regleras vad gäller begreppet ”förhandsbesked om prissättning”.

Skälen för förslagen och bedömningen: Av rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) framgår att artikel 3 i rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 december 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning (nedan direktivet) ska ändras genom tillägg av vissa nya definitioner och att vissa tidigare angivna definitioner ska justeras för att bättre överensstämma med de olika former av utbyte av upplysningar som kan ske enligt direktivet. De definitioner som behövs för tillämpningen av de bestämmelser som föreslås i denna promemoria bör tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Endast en mindre

justering av definitionen ”automatiskt utbyte” bedöms behövas eftersom ändringsdirektivet föreskriver att upplysningar även ska lämnas automatiskt till Europeiska kommissionen och inte endast till medlemsstater, vilket har varit fallet avseende tidigare automatiskt utbyte. Begreppet ”företag” anses inte behöva definieras i lag då begreppet inte används i de nya bestämmelserna. I lagtexten kommer istället begreppet näringsidkare och näringsverksamhet användas när man åsyftar att någon form av affärsverksamhet bedrivs. Uttrycket näringsidkare är inte särskilt definierat i lagen men används i en allmän betydelse för att beskriva både juridiska personer och fysiska personer som bedriver näringsverksamhet. Begreppet näringsidkare används även i denna allmänna betydelse i lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (se prop. 2009/10:17 s. 48).

5.1.1 Begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor

I den nya punkten 14 i artikel 3 i direktivet finns en definition av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor”. Av definitionen framgår bl.a. att förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor är varje avtal, meddelande eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekt som utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat och avser tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration eller verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter i en medlemsstat. Vidare ska den sökande eller gruppen av sökanden ha rätt att förlita sig på förhandsbeskedet och ansökan ska avse en framtida gränsöverskridande transaktion eller fråga om huruvida en person i en annan jurisdiktion som där bedriver verksamhet ska anses ha ett fast driftställe i Sverige. Begreppet person som används i denna promemoria följer definitionen i direktivet. Något krav på att förhandsbeskedet faktiskt används föreligger inte för att det ska omfattas av definitionen. Vidare bör utbytet omfatta förhandsbesked av alla materiella former (se punkten 5 i reciten till ändringsdirektivet). En gränsöverskridande transaktion kan vidare omfatta, men är inte begränsad till, investeringar, tillhandahållande av varor, tjänster och finansiering eller användning av materiella eller immateriella tillgångar och behöver inte direkt beröra den person som mottar förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor (se artikel 3.14 andra stycket i direktivet).

För att kunna avgöra vilka svenska företeelser som kan komma att omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” är det av stor vikt att även syftet med ändringsdirektivet tas med i övervägandena (se avsnitt 3.2.2).

I Sverige kan både lagreglerade och icke lagreglerade förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor komma att omfattas av ändringsdirektivet. Definitionen av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor i ändringsdirektivet är relativt bred vilket medför att den bestämmelse som definierar begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” i svensk lag bör utformas på så sätt att även andra förhandsbesked än de som finns idag ska kunna omfattas av

definitionen. I artikel 8a i direktivet finns vidare ytterligare begränsningar av vilka förhandsbesked som ska omfattas av det automatiska utbytet (se avsnitt 5.2).

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

I Sverige kan bland annat förhandsbesked i skattefrågor som lämnas av Skatterättsnämnden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor anses omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor”. Ett förhandsbesked kan lämnas av Skatterättsnämnden efter en skriftlig ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket (1 §). Efter ansökan av en enskild får förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning (5 §). Ett förhandsbesked grundas på de förutsättningar i form av faktiska omständigheter eller rättsliga förhållanden som sökanden lämnar i sin ansökan. En ansökan av en enskild ska vanligtvis ha inkommit till Skatterättsnämnden innan skyldigheten eller beskattningen, som frågan avser, har uppstått eller inträffat (9 §). Tidsfristen för det allmänna ombudet ligger senare i tiden (10 §). Förhandsbeskedsprocessen är ett tvåpartsförhållande där Skatteverket vanligtvis är den enskildes motpart. Ett förhandsbesked ska ge den sökande besked om skatteeffekter av en planerad transaktion. Lagens tillämpningsområde omfattar bland annat förhandsbesked om skatt eller avgift som avses i inkomstskattelagen (1999:1229), punktskatter som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), skatter enligt mervärdesskattelagen (1994:200), taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och skatt enligt kupongskattelagen (1970:624), se 1 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Meddelade besked får normalt en giltighetstid på tre beskattningsår. Ett förhandsbesked blir bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar i förhållande till den enskilde som beskedet angår när förhandsbeskedet vunnit laga kraft, om den enskilde yrkar på det (16 §). Förhandsbeskedet är dock inte bindande om en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser. Förhandsbeskedet får överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen. Överklagandet ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet. Förhandsbeskeden omfattas hos Skatterättsnämnden av sekretess enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL (se 27 kap. 6 § OSL). När ett förhandsbesked överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen tillämpas dock ett rakt skaderekvisit där presumtion för offentlighet föreligger och sekretess endast föreligger om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs (se 27 kap. 4 § OSL). Eftersom ett förhandsbesked blir bindande och gällande först när det vunnit laga kraft krävs det för att det ska omfattas av ändringsdirektivet att beskedet vunnit laga kraft (se avsnitt 5.2.1). För att ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden och ett överklagat förhandsbesked som avgjorts genom dom av Högsta förvaltningsdomstolen ska omfattas av definitionen i ändringsdirektivet krävs att ytterligare rekvisit är uppfyllda (se avsnitt 5.2). Om man ser till

direktivets tillämpningsområde framgår att alla typer av skatter omfattas av direktivet med undantag av bland annat punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och mervärdesskatter samt obligatoriska sociala avgifter och tullar (se 2 § lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning). Av ändringsdirektivet framgår även att beskeden inte uteslutande ska gälla och omfatta en eller flera fysiska personers skatteärenden. Av begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor framgår vidare att det måste föreligga en gränsöverskridande transaktion eller fråga huruvida en person som bedriver en verksamhet i en annan jurisdiktion har ett fast driftställe i Sverige för att beskedet ska omfattas av definitionen (se avsnitt 5.1.3).

Besked från Skatteverket

Utöver förhandsbesked i skattefrågor som lämnas av Skatterättsnämnden kan en skattskyldig vända sig till Skatteverket för att få svar på frågor om beskattning. Vissa av dessa skriftliga besked från Skatteverket bör omfattas av definitionen ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor”. Att beskeden ska vara skriftliga är dock inte något krav enligt ändringsdirektivet som hänvisar till att förhandsbesked bör kunna omfatta alla materiella former (se punkten 5 i reciten till ändringsdirektivet).

Inom ramen för myndighetens serviceskyldighet, vilken följer av 4 § förvaltningslagen (1986:223), svarar Skatteverket på frågor i enskilda fall. Skatteverket har olika metoder för att svara på frågor beroende på bl.a. vem som ställer frågan och den ställda frågans karaktär. Gemensamt för de olika typer av svar som Skatteverket lämnar är att de inte är rättsligt bindande i formell mening. Felaktiga svar från Skatteverket kan dock leda till skadeståndsskyldighet och Skatteverket har som generell policy att verket står för sina svar. Besked och information som lämnas av Skatteverket lämnas genom s.k. ”skriftliga svar på externa frågor”, eller ”information för framtida deklARATIONER under revision”.

Skriftliga svar på externa frågor

Skatteverket lämnar skriftliga svar på externa frågor som inkommit skriftligen eller muntligen till verket. Frågorna kan delas in i rättsliga frågor och övriga/allmänna frågor. De rättsliga frågorna, som är de som är relevanta för definitionen i ändringsdirektivet delas i sin tur in i dialogfrågor samt övriga rättsliga frågor/brevfrågor. Dialogfrågorna kännetecknas av att de alltid avser frågor från namngivna företag och är av sådan komplexitet att det krävs en utökad kontakt och kommunikation/dialog med företaget för att Skatteverket ska kunna besvara frågan. Dessa frågor är framåtblickande och avser inte förfluten tid, dvs. tidpunkten för inlämnande av deklARATIONEN får inte ha passerat. Övriga rättsliga frågor/brevfrågor kan avse både frågor från fysiska personer och från juridiska personer. Dessa frågor kan komma från namngivna skattskyldiga eller avse anonyma skattskyldiga som t.ex. frågor från konsult-, revisions- eller advokatbyråer där frågan vanligtvis är mer generell och applicerbar på flera olika klienter. Frågan kan då avse t.ex. hur avyttring av vissa aktier ska beräknas. De frågor som avser

anonyma skattskyldiga bör falla utanför definitionen ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” eftersom definitionen i ändringsdirektivet talar om besked som avser en viss person eller grupp av personer (se vidare avsnitt 5.2). Vad gäller frågor som bara kan hanteras i en särskild ordning, så som internprissättningsfrågor enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner, ska dessa frågor hanteras i den ordningen och kan inte besvaras genom ett skriftligt svar. I enlighet med vad som uttalas i prop. 2009/10:17 s. 70 f. får inte heller sådana frågor vars besvarande kan uppfattas som ett unilateralt prissättningsbesked besvaras i ett skriftligt svar från Skatteverket (se Skatteverkets riktlinje för fördjupad dialog, dnr 131 409414-13/111, den 10 mars 2014).

För att ett skriftligt svar på en rättslig fråga ska omfattas av definitionen i ändringsdirektivet krävs att ytterligare rekvisit är uppfyllda (se avsnitt 5.2). Om man ser till direktivets tillämpningsområde framgår att alla typer av skatter omfattas av direktivet med undantag av bland annat punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och mervärdesskatter samt obligatoriska sociala avgifter och tullar (se 2 § lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning). Av ändringsdirektivet framgår även att beskedet inte uteslutande ska gälla och omfatta en eller flera fysiska personers skatteärenden. Av begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor framgår vidare att det måste föreligga en gränsöverskridande transaktion eller fråga huruvida en person som bedriver en verksamhet i en annan jurisdiktion har ett fast driftställe i Sverige för att svaret ska omfattas av definitionen (se avsnitt 5.1.3).

Information för framtida deklARATIONER under revision

Skatteverket kan vidare lämna information till en skattskyldig som är av betydelse för en skattskyldigs kommande års taxeringar eller kommande redovisningsperioder under revisioner. I vissa revisioner förekommer justeringar som får återverkningar på nästföljande år/perioder, exempelvis justering av balansposter. Skatteverket har en skyldighet att på eget initiativ korrigera beskattningen nästföljande år eller nästföljande period. Om deklARATIONSSKYLDIGHET ännu inte har inträtt ska Skatteverket informera den reviderade om den framtida korrigeringen. I de fall Skatteverket avser att ändra en skatt eller avgift kan detta påverka andra skatter/avgifter. När till exempel en revision leder till att mervärdesskatt ändras, t.ex. genom att den reviderade inte får avdrag för ingående skatt, kan ändringarna föranleda motsvarande sänkning av inkomsttaxeringen. Detta sker i enlighet med bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed. Revisionspromemorian bör informera om hur den reviderade lämpligen hanterar mervärdesskatten i samband med att beskattningsbeslutet tas emot (se vidare Skatteverkets handledning för skatterevision 2006 – revisionspromemoria, SKV 626).

Om man ser till ändringsdirektivets syfte torde dock information som Skatteverket lämnar vid revisioner inte vara sådan information som ska utbytas enligt ändringsdirektivet (jfr punkt 1 i reciten till ändringsdirektivet). Den eventuella framtida ändringen blir i dessa fall

mer en följdändring med anledning av de beslut som meddelats under revisionen.

Andra avtal, meddelanden eller instrument eller åtgärder

Det kan inte uteslutas att andra varianter än de ovan uppräknade förhandsbeskeden och rättsliga svaren kan komma att omfattas av definitionen av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. Det är ytterst endast EU-domstolen som kan tolka direktivtexten. Det bör därför överlämnas till rättstillämpningen att närmare bestämma innebörden av definitionerna.

5.1.2 Begreppet förhandsbesked om prissättning

I den nya punkten 15 i artikel 3 i direktivet finns en definition av begreppet ”förhandsbesked om prissättning”. Av definitionen framgår bl.a. att förhandsbesked om prissättning är varje avtal, meddelande eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekt som utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en eller flera medlemsstater och som avseende fastställande av internprissättning eller fastställande av fördelning av vinst till ett fast driftställe. Vidare ska den sökande eller gruppen av sökande ha rätt att förlita sig på förhandsbeskedet och ansökan ska avse en ännu inte genomförd gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap. Av punkten framgår vidare vad som avses med företag i intressegemenskap och vad som avses med internpriser. Något krav på att förhandsbeskedet faktiskt används föreligger inte för att omfattas av definitionen.

Internationellt används begreppet Advance Pricing Arrangement som benämning på förfaranden när näringsidkare och skattemyndigheter i förväg når överenskommelser om prissättning av internationella transaktioner mellan närstående parter. Detta kan ske antingen unilateralt, bilateralt eller multilateralt. Om det sker unilateralt innebär det att prissättningen diskuteras mellan en näringsidkare och skattemyndigheten i den stat där näringsidkaren är verksam. Om det sker bilateralt eller multilateralt innebär detta att skattemyndigheterna i två eller flera stater ingår en överenskommelse.

I Sverige finns förutom förhandsbesked i skattefrågor som lämnas av Skatterättsnämnden ytterligare en form av bindande förhandsbesked på skatteområdet. I lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner regleras möjligheten för näringsidkare att inom inkomstskatteområdet ansöka om besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i intressegemenskap. Prissättningsbesked handläggs av Skatteverket och lämnas efter ansökan av en näringsidkare som är eller kan förväntas bli skattskyldig enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Såväl inhemska näringsidkare som utländska näringsidkare med fast driftställe i Sverige omfattas av lagen och kan ansöka om prissättning. En överenskommelse om prissättning kan endast ske med en eller flera andra stater med vilka Sverige har ingått skatteavtal. Skatteverket kan med andra ord inte lämna några unilaterala förhandsbesked om prissättning (13 §). I ett prissättningsbesked anges hur den framtida prissättningen av vissa

internationella transaktioner ska ske samt de antaganden, villkor och övriga förutsättningar som ska gälla för beskedets tillämplighet och giltighet (14 §). Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket avseende prissättning av de transaktioner som omfattas av beskedet och i förhållande till den som beskedet avser (16 §). Ett förhandsbesked om prissättning kan dock i vissa fall behöva ändras eller återkallas (18 och 19 §§). Ett prissättningsbesked kan vidare inte överklagas (25 §). Giltighetstiden för ett prissättningsbesked ska bestämmas till mellan tre och fem beskattningsår om det inte finns särskilda skäl att bestämma giltighetstiden till längre eller kortare tid (15 §). Förutom att ett prissättningsbesked kan utfärdas eller ändras så kan det även förnyas (se prop. 2009/10:17 s. 77). I Sverige finns för närvarande inte något annat sätt att få ett förhandsbesked om prissättning än genom en ansökan om prissättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (jfr Skatteverkets riktlinje för fördjudad dialog, 2014-03-10, dnr: 131 409414-13/111).

I artikel 8a i direktivet finns vidare ytterligare begränsningar av vilka förhandsbesked om prissättning som ska omfattas av det automatiska utbytet. Enligt ändringsdirektivet undantas bland annat bilaterala och multilaterala prissättningsbesked i vissa fall (se avsnitt 5.2.2).

5.1.3 Begreppet gränsöverskridande transaktioner

I direktivet framgår en definition av begreppet ”gränsöverskridande transaktion” av den nya punkten 16 i artikel 3. Definitionen ska användas för att avgöra vilka förhandsbesked som omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” enligt punkt 14 i samma artikel. Av definitionen framgår att med gränsöverskridande transaktion avses en transaktion eller serie av transaktioner där inte samtliga parter i en transaktion har sin skatterättsliga hemvist i den stat som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbeskedet, där en part har skatterättslig hemvist i flera än en jurisdiktion, där parterna i transaktionen bedriver affärsverksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och transaktionen utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället. En gränsöverskridande transaktion ska även omfatta de arrangemang som vidtagits av en person rörande affärsverksamheten i en annan jurisdiktion som den bedriver via ett fast driftställe. Begreppet person som används i denna promemoria följer definitionen i direktivet. Slutligen inkluderas även transaktioner eller serier av transaktioner som har gränsöverskridande verkan. Definitionen av vad som avses med en gränsöverskridande transaktion är bred. Förutom att definitionen avser transaktioner där flera än en jurisdiktion inkluderas i transaktionen avses även transaktioner där någon av parterna har skatterättslig hemvist i flera än en jurisdiktion. Detta medför att även rent inhemska transaktioner bör kunna omfattas av ändringsdirektivets definition av gränsöverskridande transaktion. Ändringsdirektivets definition av gränsöverskridande transaktion är dock inte helt tydlig. För att kunna avgöra vilka förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som ska omfattas av utbytet enligt ändringsdirektivet bör en definition av begreppet ”gränsöverskridande transaktion” införas i lagen (2012:843)

om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Det bör dock framhållas att den nu föreslagna bestämmelsen överensstämmer med motsvarande bestämmelse i direktivet och att det ytterst endast är EU-domstolen som kan tolka direktivtexten. Det bör därför överlämnas till rättstillämpningen att närmare bestämma innebörden av den föreslagna bestämmelsen.

I andra stycket i artikel 3.16 framgår vad som avses med gränsöverskridande transaktion när man tillämpar definitionen av ”förhandsbesked om prissättning”. I de fallen är en gränsöverskridande transaktion eller serie av transaktioner, en transaktion som rör företag i intressegemenskap och som inte har sin skatterättsliga hemvist inom en och samma jurisdiktion eller där en transaktion eller serie av transaktioner har gränsöverskridande verkan. Eftersom förhandsbesked om prissättning avser prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner behöver inte begreppet gränsöverskridande transaktion särskilt regleras i dessa fall.

5.2 Räckvidd och villkor för det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar

Förslag: Bestämmelser ska tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning för att reglera det automatiska utbytet av upplysningar avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Av övergångsbestämmelserna ska framgå att utbytet av upplysningar även ska avse vissa förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats och förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016.

Av bestämmelserna ska framgå vilka förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som ska omfattas av utbytet samt vilka upplysningar som ska lämnas. Det ska framgå av bestämmelserna att förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som gäller eller omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden inte ska omfattas av utbytet. Vidare ska framgå att de förhandsbesked om prissättning som ingåtts med länder utanför den Europeiska unionen ska undantas från utbytet om det skatteavtal enligt vilket prissättningsbeskedet förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man. Av bestämmelserna ska vidare framgå att de förhandsbesked om prissättning som undantagits med anledning av att upplysningar inte får lämnas till tredje man där ska utbytet istället avse upplysningar från den ansökan som låg till grund för förhandsbeskedet om prissättning. Av bestämmelsen ska slutligen framgå vilka upplysningar från förhandsbeskeden i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som inte ska lämnas till Europeiska kommissionen.

Bedömning: Någon bestämmelse som särskilt reglerar att förhandsbesked om prissättning som undantagits från utbytet med

anledning av att upplysningar inte får lämnas till tredje man kan utbytas enligt artikel 9 i direktivet behöver inte införas i lag.

Skälen för förslagen och bedömningen: Av ändringsdirektivet framgår att den behöriga myndigheten i en medlemsstat där ett förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning har utfärdats, ändrats eller förnyats ska genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om detta till de behöriga myndigheterna i samtliga andra medlemsstater inom unionen, artikel 8a.1 i direktivet. Vissa begränsade upplysningar ska även lämnas till Europeiska kommissionen. Från och med den 31 december 2016 ska medlemsstaterna lämna upplysningarna i en säker central medlemsstatskatalog och upplysningarna ska lämnas inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbesked utfärdades, ändrades eller förnyades (se avsnitt 5.2.4). De behöriga myndigheterna i alla medlemsstater ska ha tillgång till de upplysningar som samlas i denna katalog. Kommissionen ska ha begränsad åtkomst till vissa upplysningar som samlats i katalogen (artikel 8a.8.). Fram till dess den säkra centrala katalogen tas i drift ska det automatiska utbytet ske enligt nu befintliga bestämmelser (artikel 21.1, vilken inte regleras i svensk lag). Av artikeln 8a.2 i direktivet framgår att utbyte av upplysningar avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning även ska utbytas avseende vissa förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. Förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2013 måste dock fortfarande vara giltiga den 1 januari 2014 för att omfattas av utbytet. De förhandsbesked som avser perioden före den 1 januari 2017 ska Skatteverket som behörig myndighet utbyta innan den 1 januari 2018 (se avsnitt 5.2.4). Vidare framgår att de förhandsbeskeden som utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016 kan undantas från utbytet om den person eller grupp av personer som erhåller förhandsbesked, och inte huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet, har en årlig nettoomsättning för hela gruppen på mindre än 40 miljoner euro (eller motsvarande summa i annan valuta) under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdande, ändring eller förnyandet av förhandsbesked (se avsnitt 5.2.3). Begreppet person som används i denna promemoria följer definitionen i direktivet. Av artikel 8a.3 i direktivet framgår vidare att vissa förhandsbesked om prissättning som ingåtts med länder utanför den Europeiska unionen ska undantas från utbytet i vissa fall. Om prissättningsbeskedet undantas från utbytet kan dessa i vissa fall utbytas enligt artikel 9 i direktivet istället (se avsnitt 5.2.2).

Avsikten med ändringsdirektivet är att utbytet ska kunna ske i två steg. Det första steget avser utbyte av upplysningar från vissa förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Därefter ska den medlemsstat som finner att förhandsbeskedet kan vara av intresse för dem kunna begära att ta del av hela förhandsbeskedet. Denna begäran regleras dock enligt redan befintliga regler i artikel 5 i direktivet. Artikel 5 har genomförts i svensk lag genom 8–11 §§ i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga

om beskattning (se prop. 2012/13:4). Bestämmelserna i artikel 5 behandlas därför inte särskilt i denna promemoria (se avsnitt 4).

Av artikel 8a.6 i direktivet framgår vilka upplysningar från förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som ska utbytas. Upplysningar som ska utbytas avser bland annat identiteten på den person, med undantag av fysiska personer, som förhandsbeskedet avser, en sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet och vilka medlemstater inom Europeiska unionen som sannolikt kommer beröras av förhandsbeskedet. Europeiska kommissionen ska endast få tillgång till en begränsad uppsättning upplysningar (se avsnitt 5.2.5).

Enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, gäller sekretess bl.a. i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut, dvs. något skaderekvisit finns inte. Av 27 kap. 6 § OSL följer att sekretessen i 27 kap. 1 § även gäller beslut i ärende om förhandsbesked i taxerings- eller skattefråga. När Skatteverket får del av förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden såsom part sker det inom beskattningsverksamheten då förhandsbesked tillhör Skatteverkets verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt, 27 kap. 1 § OSL. Även själva ärendet om förhandsbesked i taxerings- och skattefrågor ingår i verksamhet som avser fastställande av skatt (jfr prop. 1979/80:2 Del A s. 258). Enligt 8 kap. 3 § OSL får en uppgift för vilken sekretess gäller enligt OSL röjas för en utländsk myndighet eller en mellanfolklig organisation om utlämnande sker i enlighet med särskild föreskrift i lag eller förordning. När ett förhandsbesked enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen är huvudregeln en presumtion för att offentlighet föreligger för uppgifter som har betydelse i målet hos domstolen och sekretess föreligger endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs (27 kap. 4 § OSL). Enligt 43 kap. 8 § första stycket OSL upphör en sekretessbestämmelse som gäller för en uppgift i ett mål eller ärende i en domstols verksamhet att vara tillämplig i målet eller ärendet, om uppgiften tas in i en dom eller ett annat beslut i samma mål eller ärende. Högsta förvaltningsdomstolen kan dock genom ett sekretessförordnande i domen eller beslutet förordna att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ OSL ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i domen eller beslutet (43 kap. 8 § andra stycket OSL). Även domar och beslut från Högsta förvaltningsdomstolen får Skatteverket del av såsom part. Eventuella sekretessförordnanden påverkar inte utbyte av upplysningar från Skatteverket med andra medlemsstater och kommissionen. Detta eftersom det i denna promemoria föreslås en bestämmelse som innebär att Skatteverket ska utbyta upplysningar ur förhandsbesked med andra medlemsstater och Europeiska kommissionen. Enligt 7 § lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner är det Skatteverket som lämnar prissättningsbesked enligt den lagen. Av 27 kap. 6 § OSL framgår att sekretessen i 27 kap. 1 § gäller beslut i ärende om prissättningsbesked vid internationella transaktioner. Andra förhandsbesked som rättsliga

svar från Skatteverket omfattas inte av sekretessen i 27 kap. 1 § OSL. Denna service som Skatteverket erbjuder allmänheten genom de rättsliga svaren är inte en sådan verksamhet som regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244) eller i någon författning med anknytning till skatteförfarandelagen utan torde istället omfatta Skatteverkets rådgivande verksamhet. Dessa upplysningar får därför anses falla utanför det område som omfattas av sekretessen i 27 kap. 1 § OSL (se HFD 2013 ref. 48). Den i promemorian föreslagna bestämmelsen om att Skatteverket, som behörig myndighet, till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till kommissionen genom automatiskt utbyte ska överföra upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning möjliggör att sekretessen inte hindrar att upplysningarna ur förhandsbesked från Skatterättsnämnden och förhandsbesked om prissättning lämnas till andra medlemsstater eller till kommissionen.

5.2.1 Förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor

Förslag: En bestämmelse ska införas i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning där det framgår att Skatteverket till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen ska överföra vissa upplysningar om vissa förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. Av bestämmelsen ska framgå att förhandsbeskeden inte uteslutande får gälla och omfatta en eller flera fysiska personers skatteärenden. Av bestämmelsen ska vidare framgå att förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska anses ha utfärdats, ändrats eller förnyats först efter det att beskedet vunnit laga kraft enligt nämnda lag. Slutligen ska framgå att upplysningarna ska lämnas av Skatteverket inom tre månader efter utgången av kalenderhalvåret under vilket förhandsbeskeden i gränsöverskridande skattefrågor har utfärdats, ändrats eller förnyats.

Skälen för förslaget: Upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor ska enligt artikel 8a punkt 1 och 2 i direktivet lämnas till behöriga myndigheter i samtliga andra medlemsstater och till Europeiska kommissionen. Utbytet avser inte endast förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som utfärdats, ändrats och förnyats från och med den 1 januari 2017 utan även i vissa fall de som utfärdats, ändrats och förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016 (se avsnitt 5.2.3). Förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor omfattar enligt artikel 3.14 i direktivet varje avtal, meddelande eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekt, inbegripet sådana som utfärdas, ändras eller förnyas i samband med en skatterevision och som utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat och avser tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration eller verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter

i en medlemsstat. Vidare ska den sökande eller gruppen av sökande har rätt att förlita sig på förhandsbeskedet och ansökan ska avse en framtida gränsöverskridande transaktion eller fråga om huruvida den verksamhet som bedrivs av en person i en annan jurisdiktion utgör ett fast driftställe. Något krav på att förhandsbeskedet faktiskt används föreligger inte.

Sett utifrån svenska förhållanden innebär detta att, utöver de lagreglerade bindande förhandsbeskeden enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, även vissa rättsliga svar och brevsvår från Skatteverket kan anses omfattas av definitionen ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” (se avsnitt 5.1.1). Ytterligare avtal, meddelande, besked eller liknande kan dock också tänkas omfattas av ändringsdirektivets definition.

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Förhandsbesked i skattefrågor kan lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Dessa förhandsbesked får anses omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” (se avsnitt 5.1.1).

Skatterättsnämnden är en egen myndighet som leds av nämnden. Nämndens ärenden bereds och föredras av personal vid nämndens kansli. Nämndens kansli är organisatoriskt en del av Skatteverkets huvudkontor (3 § förordning [2007:785] med instruktion för Skatterättsnämnden). Förhandsbeskedsprocessen är ett tvåpartsförhållande där vanligtvis Skatteverket är den enskildes motpart. Ett förhandsbesked ska ge den sökande besked om skatteeffekter av en planerad transaktion. Lagens tillämpningsområde omfattar bland annat förhandsbesked om skatt eller avgift som avses i inkomstskattelagen (1999:1229), punktskatter som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), skatter enligt mervärdesskattelagen (1994:200), taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152) och skatt enligt kupongskattelagen (1970:624). Detta framgår av 1 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Meddelade besked får normalt en giltighetstid på tre beskattningsår. Ett förhandsbesked blir bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar i förhållande till den enskilde som beskedet angår när förhandsbeskedet vunnit laga kraft, om den enskilde yrkar på det. Förhandsbeskedet är dock inte bindande om en författningsändring påverkar den fråga som beskedet avser. Förhandsbeskedet får överklagas hos Högsta förvaltningsdomstolen. Överklagandet ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av förhandsbeskedet. Förhandsbeskeden omfattas hos Skatterättsnämnden av sekretess enligt 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, (se 27 kap. 6 § OSL). När ett förhandsbesked överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen tillämpas dock ett rakt skaderekvisit där presumtion för offentlighet föreligger och sekretess endast föreligger om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs (se 27 kap. 4 § OSL), se avsnitt 5.2.

För att ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden och ett överklagat förhandsbesked som avgjorts av Högsta förvaltningsdomstolen ska

omfattas av definitionen i ändringsdirektivet krävs att ytterligare rekvisit är uppfyllda. Om man ser till direktivets tillämpningsområde framgår att alla typer av skatter omfattas av direktivet med undantag av bland annat punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och mervärdesskatter samt obligatoriska sociala avgifter och tullar (se 2 § lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning). Detta medför bland annat att förhandsbesked om mervärdesskatt och förhandsbesked om vissa punktskatter inte omfattas av utbytet av upplysningar. Av artikel 8a.4 i direktivet framgår även att beskedet inte uteslutande ska gälla och omfatta en eller flera fysiska personers skatteärenden. Av definitionen ”person” i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning kan utläsas att förhandsbesked torde omfattas om beskedet avser juridiska personer, om lagstiftningen medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning, eller varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag och form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som den lagen gäller. Av begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor framgår vidare att det måste föreligga en gränsöverskridande transaktion för att förhandsbeskedet ska omfattas av definitionen i ändringsdirektivet (se avsnitt 5.1.3). För att förhandsbeskedet ska omfattas av ändringsdirektivet krävs även att frågan avser framtida transaktioner eller kommande deklarationstillfällen. Att det ska avse en framtida transaktion eller kommande deklarationstillfälle medför att de förhandsbesked i skattefrågor som det allmänna ombudet hos Skatteverket lämnar in inte omfattas av definitionen förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. Av 6 a § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor framgår att en ansökan om förhandsbesked från allmänna ombudet förutsätter att Skatteverket redan har fattat beslut i den sak frågan gäller för att ansökan av allmänna ombudet ska behandlas av Skatterättsnämnden.

Eftersom förhandsbesked blir bindande för Skatteverket och allmänna förvaltningsdomstolar i förhållande till den enskilde som beskedet angår först när förhandsbeskedet vunnit laga kraft bör ett förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats av Skatterättsnämnden inte omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” förrän det vunnit laga kraft. Innan förhandsbeskedet vunnit laga kraft kan inte den sökande anses kunna förlita sig på beskedet (se artikel 3.14.b i direktivet). Om ett förhandsbesked överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen och överklagandet inkommit till Skatterättsnämnden inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet bör därför beskedet inte anses omfattas av definitionen i ändringsdirektivet. Ett överklagat förhandsbesked ska dock omfattas av definitionen när Högsta förvaltningsdomstolen prövat förhandsbeskedet och det därefter vunnit laga kraft.

Skriftliga svar på externa frågor

Skatteverket kan lämna skriftliga svar på externa frågor som inkommit skriftligen eller muntligen till verket. Frågorna kan delas in i rättsliga frågor och övriga/allmänna frågor. Vissa av svaren på de rättsliga frågorna kan omfattas av begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” (se avsnitt 5.1.1).

De rättsliga frågorna, som är de som är relevanta för definitionen i ändringsdirektivet, brukar delas in i dialogfrågor samt övriga rättsliga frågor/brevfrågor. Dialogfrågorna kännetecknas av att de alltid avser frågor från namngivna företag och är av sådan komplexitet att det krävs en utökad kontakt och kommunikation/dialog med företaget för att Skatteverket ska kunna besvara frågan. Dessa frågor är framåtblickande och avser inte förfluten tid, dvs. tidpunkten för inlämnande av deklarationen får inte ha passerats. Övriga rättsliga frågor/brevfrågor kan avse både frågor från fysiska personer och från juridiska personer. Dessa frågor kan komma från namngivna skattskyldiga eller avse anonyma skattskyldiga som t.ex. frågor från konsult- revisions- eller advokatbyråer där frågan vanligtvis är mer generell och applicerbar på flera olika klienter. Frågan kan då avse t.ex. hur avyttring av vissa aktier ska beräknas. De frågor som avser anonyma skattskyldiga bör falla utanför definitionen ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor” eftersom definitionen i ändringsdirektivet talar om besked som avser en viss person eller grupp av personer (se vidare avsnitt 5.2). Skriftliga svar som lämnas på externa rättsliga frågor är inte rättsligt bindande men svaren ska ändå vara så väl underbyggda att mottagaren ska kunna förvänta sig att svaret kommer att gälla. Detta gäller under förutsättning att de faktiska förutsättningarna för frågan överensstämmer med de förutsättningar som lämnats till Skatteverket och att inte lagstiftningen har ändrats sedan svaret lämnades. Vad gäller frågor som bara kan hanteras i en särskild ordning, så som internprissättningsfrågor enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner, ska dessa frågor hanteras i den ordningen och kan inte besvaras i ett skriftligt svar. I enlighet med vad som uttalas i prop. 2009/10:17 s. 70 f. får inte heller sådana frågor vars besvarande kan uppfattas som ett unilateralt prissättningsbesked besvaras i ett skriftligt svar (se Skatteverkets riktlinje för fördjupad dialog, dnr 131 409414-13/111, den 10 mars 2014).

För att ett skriftligt svar på en extern fråga ska omfattas av definitionen i ändringsdirektivet krävs att ytterligare rekvisit är uppfyllda (se avsnitt 5.2). Om man ser till direktivets tillämpningsområde framgår att alla typer av skatter omfattas av direktivet med undantag av bland annat punktskatter som omfattas av annan unionslagstiftning om administrativt samarbete mellan medlemsstaterna och mervärdesskatter samt obligatoriska sociala avgifter och tullar (se 2 § lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning). Detta medför bland annat att skriftliga svar om mervärdesskatt och skriftliga svar om vissa punktskatter inte omfattas av utbytet av upplysningar. Av ändringsdirektivet framgår även att beskedet

inte uteslutande ska gälla och omfatta en eller flera fysiska personers skatteärenden. Av definitionen ”person” i 7 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning kan utläsas att skriftliga svar från Skatteverket bör omfattas om svaret avser juridiska personer, om lagstiftningen medger det, en sammanslutning av personer som har befogenhet att utföra rättshandlingar men som inte har en juridisk persons rättsliga ställning, eller varje annan juridisk konstruktion, oavsett slag och form, och oberoende av om den har status som juridisk person, som äger eller förvaltar tillgångar, inklusive inkomster som härrör därifrån, som omfattas av en skatt som den lagen gäller. Av begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor framgår vidare att det måste föreligga en gränsöverskridande transaktion eller fråga huruvida en person som bedriver en verksamhet i en annan jurisdiktion har ett fast driftställe i Sverige för att svaret ska omfattas av definitionen (se avsnitt 5.1.3).

5.2.2 Förhandsbesked om prissättningsfrågor

Förslag: En bestämmelse ska införas i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning där det framgår att Skatteverket till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen ska överföra vissa upplysningar om vissa förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats. Av bestämmelsen ska tydligt framgå att prissättningsbesked med länder utanför Europeiska unionen ska undantas från det automatiska utbytet av upplysningar om det skatteavtal enligt vilket förhandsbeskedet om prissättning förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man. Vidare ska framgå att om förhandsbeskedet om prissättning undantas från utbytet med anledning av att information inte får lämnas till tredje man ska istället upplysningar från ansökan som legat till grund för förhandsbesked om prissättning lämnas. Slutligen ska av bestämmelsen framgå att upplysningarna ska lämnas av Skatteverket inom tre månader efter utgången av kalenderhalvåret under vilket förhandsbeskeden om prissättning har utfärdats, ändrats eller förnyats.

Bedömning: Att förhandsbesked om prissättning med land utanför unionen, som undantas från det automatiska utbytet, ska utbytas enligt artikel 9 om det internationella skatteavtal enligt vilket förhandsbesked om prissättning förhandlades fram tillåter att de lämnas ut och den behöriga myndigheten i det landet ger sitt tillstånd till att upplysningarna lämnas ut, behöver inte regleras i lag.

Skälen för förslaget och bedömningen: Upplysningar om förhandsbesked om prissättning ska enligt artikel 8a punkt 1 och 2 i direktivet lämnas till behöriga myndigheter i samtliga andra medlemsstater och till Europeiska kommissionen. Utbytet avser inte endast förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats och förnyats från och med den 1 januari 2017 utan även i vissa fall de som utfärdats, ändrats och förnyats under perioden den 1 januari 2012 –

31 december 2016 (se avsnitt 5.2.3). Förhandsbesked om prissättning omfattar enligt artikel 3.15 i direktivet varje avtal, meddelande eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekt som utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat. Förhandsbeskedet ska vidare den sökande eller grupp av sökanden ha rätt att förlita sig på och förhandsbeskedet om prissättning ska avse en framtida gränsöverskridande transaktion mellan företag i intressegemenskap för att fastställa en uppsättning lämpliga kriterier för fastställande av internprissättning för dessa transaktioner eller för att fastställa fördelningen av en vinst till ett fast driftställe. Enligt definitionen av begreppet förhandsbesked om prissättning framgår vidare att företag är i intressegemenskap när ett företag deltar direkt eller indirekt i ett annat företags förvaltning, kontroll eller kapital, eller när samma person deltar direkt eller indirekt i företagets förvaltning, kontroll eller kapital. Vidare framgår att internpriser är de priser som ett företag använder vid överföring av fysiska varor eller immateriella tillgångar eller vid tillhandahållande av tjänster till företag i intressegemenskap, och att internprissättning ska förstås i enlighet med detta.

Sett utifrån svenska förhållanden innebär detta att prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner ska anses omfattas av definitionen ”förhandsbesked om prissättning” (se avsnitt 5.1.2). Ett prissättningsbesked är ett besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i ekonomisk intressegemenskap. Ett prissättningsbesked är ett besked som lämnas av Skatteverket efter ansökan och är tillämpligt vid bestämmande av underlag för statlig och kommunal inkomstskatt. En överenskommelse om prissättning kan endast ske med en annan stat dvs. Skatteverket kan inte lämna några unilaterala förhandsbesked om prissättning (13 §). Ett prissättningsbesked är bindande för Skatteverket avseende prissättning av de transaktioner som omfattas av beskedet och i förhållande till den som beskedet avser (16 §). Ett förhandsbesked om prissättning kan dock i vissa fall behöva ändras eller återkallas (18 och 19 §§). Ett prissättningsbesked kan vidare inte överklagas (25 §). Giltighetstiden för ett prissättningsbesked ska bestämmas till mellan tre och fem beskattningsår om det inte finns särskilda skäl att bestämma giltighetstiden till längre eller kortare tid (15 §). Förutom att ett förhandsbesked kan utfärdas eller ändras så kan det även förnyas (se prop. 2009/10:17 s. 77). I Sverige finns för närvarande inte något annat sätt att få ett förhandsbesked om prissättning än genom en ansökan om prissättningsbesked enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner (jfr Skatteverkets riktlinje för fördjudad dialog, 2014-03-10, dnr: 131 409414-13/111).

Enligt artikel 8a.3 ska vissa bilaterala och multilaterala förhandsbesked om prissättning undantas från det automatiska utbytet av upplysningar enligt ändringsdirektivet. De förhandsbesked som undantas är förhandsbesked om prissättning med länder utanför den Europeiska unionen där skatteavtalet enligt vilket prissättningsbeskedet förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om prissättningsbeskedet lämnas till tredje man. Om prissättningsbeskedet undantas från det automatiska utbytet ska upplysningar ur ansökan som ligger till grund för prissättningsbeskedet utbytas automatiskt istället. En bestämmelse bör

därför tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning där det framgår att dessa förhandsbesked om prissättning med länder utanför unionen ska undantas från utbytet och att upplysningar från ansökan ska utbytas istället. Vidare framgår av punkt 3 att om den behöriga myndigheten i land utanför den Europeiska unionen ger sitt tillstånd till att upplysningarna lämnas ut så kan dessa upplysningar lämnas ut i enlighet med artikel 9 i direktivet, genom utbyte av upplysningar utan föregående begäran. Detta behöver dock inte regleras särskilt i lag eftersom bestämmelser om utbyte av upplysningar utan föregående begäran redan är reglerade i svensk lag (se 14 och 15 §§ lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning).

Prissättningsbeskeden enligt lagen om prissättningsbesked vid internationella transaktioner omfattas av sekretess enligt 27 kap. 6 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

5.2.3 Tidigare utfärdade, ändrade eller förnyade förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

Förslag: Av övergångsbestämmelserna till lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska framgå att upplysningarna som ska utbytas enligt ändringsdirektivet även ska avse förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari – 31 december 2016. Av bestämmelsen ska framgå att upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2013 ska utbytas under förutsättning att förhandsbeskeden fortfarande är giltiga den 1 januari 2014. Vidare ska framgå att från det automatiska utbytet av upplysningar undantas upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016 till en särskild person eller grupp av personer med en årlig nettoomsättning på mindre än 40 miljoner euro under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdandet, ändringen eller förnyelsen. Undantaget gäller inte för dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet.

Skälen för förslaget: Av artikel 8a.2 framgår att direktivet även ska tillämpas retroaktivt dvs. att utbytet av upplysningar även ska omfatta förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. De förhandsbesked som utfärdades, ändrades eller förnyades under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2013 måste fortfarande vara giltiga den 1 januari 2014 för att omfattas av utbytet. Av punkt 2 fjärde stycket framgår vidare att medlemsstaterna får undanta vissa förhandsbesked i gränsöverskridande

skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016. Förhandsbeskeden som kan undantas är de förhandsbesked där sökanden av förhandsbeskedet är en person eller grupp av personer, med undantag för dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet, med en årlig nettoomsättning för hela gruppen på mindre än 40 miljoner euro (eller motsvarande summa i en annan valuta) under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdandet, ändringen eller förnyelsen av förhandsbeskedet. Nettoomsättningen ska beräknas utifrån definitionen i artikel 2.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG². Av definitionen framgår att med nettoomsättning avses ”belopp som erhållits genom försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster efter avdrag av försäljningsrabatter och mervärdesskatt samt andra skatter som direkt relateras till omsättningen”. Definitionen har införts i svensk lag genom årsredovisningslagen (1995:1554). Av 1 kap. 3 § 3 nämnda lag framgår att med nettoomsättning avses ”intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen”.

För att minimera det administrativa arbetet för Skatteverket och andra myndigheter och samtidigt undanta vissa förhandsbesked från utbytet utan att syftet med ändringsdirektivet går förlorat bör en tröskel för vissa personer eller grupper av personer införas i svensk lagstiftning. Undantaget ska avse vissa personer eller grupper av personer som erhållit förhandsbesked och som har en årlig nettoomsättning för hela gruppen på mindre än 40 miljoner euro, eller motsvarande belopp i annan valuta, under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdandet, ändringen eller förnyelsen. Undantaget ska inte inkludera dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet. Vidare ska undantaget endast få tillämpas på de förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016.

Av övergångsbestämmelserna till lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning bör därför framgå att utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning ska omfatta vissa av de besked som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. Vidare bör framgå att detta gäller med undantag av de förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats efter den 1 april 2016 och som avser person eller grupp av personer, med undantag för dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet, med en årlig nettoomsättning, för hela gruppen, på mindre än 40 miljoner euro under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdandet, ändringen eller förnyelsen av dessa

² EUT L 182, 29.6.2013, s. 19

förhandsbesked. Med finansiell verksamhet avses bland annat att förvara värdepapper, lämna och förmedla kredit, medverka vid finansiering, tillhandahålla betalningsmedel, lämna ekonomisk rådgivning, driva valutahandel eller likanden verksamhet. Med investeringsverksamhet innefattas bland annat att förvärva anläggningstillgångar och andra typer av investeringar. Det bör dock framhållas att de nu föreslagna bestämmelserna överensstämmer med motsvarande bestämmelser i direktivet och att det ytterst endast är EU-domstolen som kan tolka direktivtexten. Det bör därför överlämnas till rättstillämpningen att närmare bestämma innebörden av de föreslagna bestämmelserna.

5.2.4 Tidsintervall

Förslag: En bestämmelse ska tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning om att upplysningarna om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning ska överföras automatiskt inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning utfärdades, ändrades eller förnyades. Av övergångsbestämmelserna till bestämmelsen ska framgå att de upplysningar som ska utbytas om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016, ska lämnas före den 1 januari 2018.

Skälen för förslaget: Av artikel 8a.5 i direktivet framgår att utbyte av upplysningar avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdas, ändras och förnyas efter den 31 december 2016 ska utbytas inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskedet utfärdades, ändrades eller förnyades. En bestämmelse bör tas in i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Vidare framgår att de upplysningar som avser förhandsbesked som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016 ska utbytas före den 1 januari 2018. Detta bör regleras i övergångsbestämmelsen till lagen.

Skatteverket är den behöriga myndighet som ska utbyta upplysningarna avseende förhandsbeskeden i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Det åligger därför Skatteverket att bereda och ta fram de upplysningar som ska utbytas enligt ändringsdirektivet. Med bereda avses i detta avseende att bl.a. ta fram de förhandsbesked som ska anses omfattas av direktivet och att även ta fram de upplysningar som ska utbytas. I detta innefattas även att göra en sekretessbedömning så att inte affärshemligheter, företagshemligheter, yrkeshemligheter eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmän ordning att lämna. Eftersom förhandsbesked i skattefrågor inte blir bindande förrän de vunnit laga kraft kan ett förhandsbesked i skattefrågor enligt lagen (1998:189) om

förhandsbesked i skattefrågor inte anses utfärdad, ändrat eller förnyat förrän en tid om tre veckor förflutit från det att den enskilde tagit del av beskedet (16 §). Ett förhandsbesked i skattefrågor är innan det vunnit laga kraft inte ett besked som den sökande kan förlita sig på, som föreskrivs enligt artikel 3.14b i direktivet. Detta medför att den tid om tre månader enligt vilket Skatteverket som behörig myndighet ska lämna upplysningar till samtliga andra medlemsstater och Europeiska kommissionen måste räknas utifrån när förhandsbeskedet i skattefrågor enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor vunnit laga kraft. Upplysningar som avser förhandsbesked om prissättning enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner och andra förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som inte regleras i lag kan inte överklagas varför de får anses utfärdade, ändrade eller förnyade från datumet för beskedet. I dessa fall ska Skatteverket lämna upplysningarna till övriga medlemsstater och Europeiska kommissionen inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskedet utfärdades, ändrades eller förnyades. En bestämmelse bör därför införas där det framgår att Skatteverket ska överföra upplysningarna inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskedet utfärdades, ändrades eller förnyades. Vidare bör framgå att vad gäller förhandsbesked enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor ska med utfärda, ändra eller förnya avse datum då förhandsbeskedet vann laga kraft enligt 16 § samma lag.

5.2.5 Upplysningar som ska omfattas av utbytet

Förslag: En bestämmelse ska införas i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning där det framgår vilka upplysningar som ska lämnas automatiskt avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Av bestämmelsen ska även framgå vilka upplysningar som inte ska lämnas till Europeiska kommissionen. Vidare ska en befintlig bestämmelse i nämnda lag justeras så att det klart framgår att sammanfattningen av innehållet i förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning ska utformas så att det inte leder till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs eller till att upplysningar lämnas vilket skulle strida mot allmän ordning.

En bestämmelse bör tas in i förordning (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning där det framgår att Skatteverket i vissa fall ska skicka en bekräftelse om mottagna upplysningar. Av förordningsändringen ska framgå att bekräftelsen ska ske utan dröjsmål och senast sju arbetsdagar efter mottagandet.

Skälen för förslagen: I artikel 8a.6 i direktivet framgår vilka upplysningar som en medlemsstat ska lämna om de förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats. De upplysningar som ska lämnas enligt

ändringsdirektivet är identiteten på personen som erhållit förhandsbeskedet, en sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet, datum för utfärdandet av förhandsbeskedet, giltighetsperiod för förhandsbesked, typ av förhandsbesked, transaktionen eller transaktionernas beloppsmässiga omfattning, andra medlemsstater och andra personer (med undantag av fysiska personer) inom den Europeiska unionen som kan anses beröras av förhandsbeskedet, kriterierna för att fastställa internprissättningen, metoden som användes för att fastställa internprissättningen, och om uppgifterna som lämnats är hämtade från prissättningsbeskedet eller från ansökan om prissättning. Vissa upplysningar är obligatoriska medan vissa upplysningar endast ska lämnas om upplysningen framgår av förhandsbeskedet. Eftersom det avser upplysningar från förhandsbesked eller ansökan om prissättningsbesked ligger det i sakens natur att uppgifter som inte omfattas av förhandsbeskedet eller ansökan om prissättning inte behöver lämnas. Vidare avser vissa upplysningar endast förhandsbesked om prissättning. De uppgifter om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som inte ska lämnas till Europeiska kommissionen är identiteten på personen som erhållit förhandsbeskedet, en sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet, andra personer som kan anses berörda av förhandsbeskedet i andra medlemsstater och avseende förhandsbesked om prissättning, kriterierna för att fastställa internprissättningen.

Enligt artikel 8a.6a ska upplysningar lämnas om identiteten på personen och, när det är lämpligt, den grupp av personer som den tillhör. Med andra ord är det den personens identitet som söker förhandsbesked som ska lämnas och med person avses i detta sammanhang inte fysiska personer.

Sammanfattningen av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning ska utformas i abstrakta termer så att det inte leder till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs eller till att upplysningar lämnas vilket skulle strida mot allmän ordning, punkt 6b. En bestämmelse som reglerar vilka upplysningar som Skatteverket inte är skyldiga att lämna finns sedan tidigare avseende utbyte av upplysningar på begäran (10 § punkt 4 lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning) vilket bland annat innefattar upplysningar om de skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna. Denna bestämmelse reglerar dock endast utbyte på begäran vilket medför att en särskild bestämmelse bör införas för det automatiska utbytet enligt ändringsdirektivet. En bestämmelse bör därför införas som anger att Skatteverket inte ska lämna upplysningar, avseende sammanfattningen av förhandsbeskedet, om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmän ordning att lämna.

Om ett förhandsbesked om prissättning med land utanför Europeiska unionen undantas från utbytet med anledning av att upplysningar enligt

det skatteavtalet enligt vilket förhandsbeskedet om prissättning förhandlades fram inte tillåter att upplysningar lämnas till tredje man ska istället upplysningar ur ansökan som ligger till grund för prissättningsbeskedet lämnas. En av upplysningarna som ska lämnas om prissättningsbesked är bland annat om upplysningarna som lämnas är hämtade från ansökan om förhandsbesked eller från själva prissättningsbeskedet, artikel 8a.6. En bestämmelse bör därför införas som anger om upplysningarna som lämnas är hämtade från prissättningsbeskedet eller från ansökan som legat till grund för prissättningsbeskedet.

Om en medlemsstat efter att de erhållit upplysningarna önskar erhålla ytterligare upplysningar, inbegripet den fullständiga texten av förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning, kan medlemsstaten begära att få ytterligare upplysningar genom att använda sig av artikel 5 i direktivet, utbyte av upplysningar på begäran. Vid utbyte av upplysningar på begäran är Skatteverket inte skyldig att lämna upplysningar om det skulle leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs, eller om det gäller upplysningar som skulle strida mot allmänna hänsyn att lämna (10 § punkt 4 lagen [2012:843] om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning).

Europeiska kommissionen ska genom ändringsdirektivet erhålla en begränsad uppsättning grundläggande upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning för att ha möjlighet att övervaka och bedöma tillämpningen av det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar enligt direktivet (punkt 8). Av den nya bestämmelsen som ska införas i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning bör därför framgå vilka upplysningar som inte ska lämnas till kommissionen. De upplysningar som kommissionen mottar ska inte användas i några andra syften än för att övervaka tillämpningen av direktivet (artikel 23a.1).

I artikel 8a.9 i direktivet föreskrivs att de behöriga myndigheterna i de medlemsstater som får upplysningar med anledning av att de sannolikt kommer att beröras av förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbeskedet om prissättning (artikel 8a.6j) ska bekräfta mottagandet av upplysningarna till den behöriga myndighet som tillhandahållit upplysningarna. Detta ska ske utan dröjsmål och senast sju arbetsdagar efter mottagandet. Detta förfaringssätt ska användas till dess att den katalog som avses i artikel 21.5 tas i drift. Bestämmelsen om att den berörda medlemsstatens behöriga myndighet ska bekräfta mottagandet av upplysningarna får närmast ses som verkställighetsföreskrifter i förhållande till bestämmelserna om utbyte av upplysningar. En bestämmelse att en sådan bekräftelse ska ske så snart som möjligt men senast inom sju arbetsdagar från mottagandet av upplysningarna bör införas i förordningsform.

5.3 Statistik om automatiska utbyten

Bedömning: Några bestämmelser behöver inte införas i lag för att genomföra artikel 8b.

Skälen för bedömningen: Den nya artikel 8b.1. som införts i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning riktar sig till medlemsstaterna och innebär bara ett krav på ett ”faktiskt handlande” vid ett enda tillfälle, snarare än ett regelverk för den löpande hanteringen. Några bestämmelser behöver inte tas in i svensk rätt för att genomföra bestämmelserna. Artikel 8b.2. riktar sig endast till Europeiska kommissionen. Någon bestämmelse behöver inte införas i svensk lag med anledning av vad som skrivs där.

5.4 Standardformulär och standardiserade datorformat

Bedömning: Några bestämmelser behöver inte införas i lag för att genomföra artikel 20.5.

Skälen för bedömningen: Den nya punkten 5 som införts i artikel 20 i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) rör i sin helhet den praktiska hanteringen av samarbetsärendena. Till mycket stor del kommer denna hantering vara styrd av ett IT-stöd som tas fram av Europeiska kommissionen och är gemensamt för medlemsstaterna. Av punkt 5 framgår att det ska tas fram ett standardformulär, inbegripet språkordning, före den 1 januari 2017. Vidare framgår att språkordningen inte ska hindra medlemsstaterna från att lämna upplysningar enligt ändringsdirektivet på någon av unionens officiella språk eller arbetsspråk men att det kan föreskrivas i språkordningen att de centrala delarna av upplysningarna även ska lämnas på ett annat av unionens officiella språk eller arbetsspråk. Avsikten är att formuläret m.m. ska regleras i en förordning eller ett beslut av kommissionen. I dessa delar finns inte något behov av reglering i svensk rätt. Inte heller i övrigt torde det behövas någon reglering i vare sig, lag, förordning eller myndighetsföreskrifter, utan det får anses tillräckligt att Skatteverket tar fram de arbetsbeskrivningar och liknande som kan behövas för en enhetlig och ändamålsenlig hantering.

5.5 Praktiska arrangemang

Bedömning: Någon bestämmelse behöver inte införas i lag för att genomföra ändringarna i artikel 21.

Skälen för bedömningen: De ändringar som görs i artikel 21 i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning rör den praktiska hanteringen av samarbetsärendena som till mycket stor del kommer att vara styrd av ett IT-stöd. Artikel 21.5 första stycket riktar sig uteslutande till Europeiska kommissionen. Att kommissionen endast ska ha tillgång till en begränsad del av upplysningarna i ändringsdirektivet som ska samlas i den centrala medlemskatalogen regleras redan genom artikel 8a.8 i direktivet. Någon bestämmelse behöver inte tas in i lagform för att genomföra ändringarna i artikel 21.

5.6 Utvärdering

Bedömning: Några bestämmelser behöver inte införas i lag för att genomföra ändringarna i artikel 23.

Skälen för bedömningen: De ändringar som görs i artikel 23.3 i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) reglerar medlemsstaternas skyldighet att till Europeiska kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet enligt artiklarna 8 och 8.a. I denna punkt har endast vissa redaktionella ändringar gjorts. Att Skatteverket årligen ska lämna en utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet av upplysningar regleras redan i 30 § förordningen (2012:848) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Denna bestämmelse kommer även omfatta det automatiska utbytet av upplysningar i enlighet med ändringsdirektivet och någon förordningsändring behöver därför inte göras. Av ändringsdirektivet framgår vidare att punkterna 5 och 6 i artikel 23 ska utgå. Dessa punkter har dock endast flyttats till artikel 23a i direktivet (se avsnitt 5.7).

5.7 Sekretess

Förslag: En ändring av hänvisningen till direktivet i 23 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning bör ske.

Bedömning: Några bestämmelser behöver dock inte införas i lag för att genomföra artikel 23a.

Skälen för förslaget och bedömningen: I rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) har en ny artikel införts i direktivet med rubriken Sekretess, artikel 23a. Artikelns innehåll består av två punkter där *punkt 2* i stort sett överensstämmer med punkt 6 i artikel 23

som tagits bort i och med ändringsdirektivet. *Punkt 1* överensstämmer med punkt 5 i artikel 23 som tagits bort i och med ändringsdirektivet förutom att ett tillägg har gjorts i punkten där det framgår att upplysningarna som har lämnats till Europeiska kommissionen i enlighet med direktivet inte får ”användas för andra ändamål än dem som krävs för att fastställa huruvida och i vilken utsträckning medlemsstaterna följer detta direktiv.” *Artikel 23a.1* riktar sig endast till kommissionen och föranleder inte införande av några bestämmelser i svensk rätt. Hur upplysningar som lämnats till kommissionen får användas och den sekretess som ska föreligga för dessa upplysningar regleras redan i 23 § lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning och i 17 kap. 7 a § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), prop. 2012/13:4 s. 59 ff. Några ytterligare bestämmelser behöver inte införas i svensk rätt. Eftersom 23 § hänvisar till artikel 23.6 i direktivet, som nu upphör, bör istället en hänvisning ske till den nya artikel 23a.1 i direktivet. Den ändrade hänvisningen medför ingen ändring i sak.

5.8 Dataskydd

Bedömning: Några bestämmelser behöver inte införas i lag för att genomföra ändringarna i artikel 25.

Skälen för bedömningen: I den nya punkt 1a i artikel 25 som införts i direktivet genom rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning föreskrivs att Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter ska tillämpas på all behandling av personuppgifter enligt ändringsdirektivet av unionens institutioner och organ. För en korrekt tillämpning ska emellertid tillämpningsområdet för de skyldigheter och rättigheter som anges i artiklarna 11, 12.1 och 13–17 i förordningen begränsas i den utsträckning som krävs för att skydda de intressen ett viktigt ekonomiskt eller finansiellt intresse för en medlemsstat eller Europeiska gemenskaperna, inklusive monetära frågor och budget- och skattefrågor (artikel 20.1b förordning [EG] nr 45/2001). Artikel 25.1a riktar sig endast till alla gemenskapsinstitutioners och gemenskapsorgans behandling av personuppgifter och kräver inte någon genomförandeåtgärd i medlemsstaterna.

Vad gäller registerlagstiftningens förhållande till bestämmelserna om automatiskt utbyte av information behandlas dessa frågor utförligt i prop. 2012/13:4 s. 70 ff och prop. 2015/16:29 s. 66 ff och 69 ff.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Ändringarna i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska träda i kraft den 1 januari 2017. Övergångsbestämmelser ska tas in när det gäller Skatteverkets skyldighet att lämna upplysningar till de behöriga myndigheterna i samtliga övriga medlemsstaterna och till Europeiska kommissionen om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. Av övergångsbestämmelserna ska framgå att upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2013 ska lämnas under förutsättning att förhandsbeskeden fortfarande är giltiga den 1 januari 2014. Vidare ska framgå att från det automatiska utbytet av upplysningar undantas upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats före den 1 april 2016 till en särskild person eller grupp av personer med en årlig nettoomsättning på mindre än 40 miljoner euro under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdandet, ändringen eller förnyelsen. Undantaget gäller inte för dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet.

Skälen för förslagen: Av rådets direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) föreskrivs att medlemsstaterna senast den 31 december 2016 ska anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att ändringsdirektivet ska bli tillämpligt. De bestämmelserna som föreslås i denna promemoria ska träda i kraft den 1 januari 2017. Övergångsbestämmelser ska införas i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning för att möjliggöra att det automatiska utbytet av upplysningar även inkluderar vissa upplysningar rörande förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016 (se avsnitt 5.2.3).

7 Konsekvenser

7.1 Konsekvenser för de offentliga finanserna

Förslagen i promemorian syftar till att införa de bestämmelser om automatiskt utbyte av upplysningar som krävs för att införliva rådets

direktiv (EU) 2015/2376 av den 8 december 2015 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (nedan ändringsdirektivet) i svensk rätt. Syftet med ändringsdirektivet är att möjliggöra ett effektivt utbyte av upplysningar utan föregående begäran avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Det automatiska utbytet möjliggör i sin tur en ökad transparens som gör det möjligt att minska gränsöverskridande skatteflykt, aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens inom unionen där vissa skattebesked kan leda till en låg beskattningsnivå av artificiellt höga inkomster i det land som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbesked och till att artificiellt låga inkomster beskattas i andra berörda länder. Förslaget berör hur upplysningar om förhandsbesked ska lämnas till övriga medlemsstaters behöriga myndigheter och i vissa fall även till Europeiska kommissionen. Upplysningarna kommer att lämnas i en särskild upprättad central katalog som är tillgänglig för samtliga medlemsstater och kommissionen (en annan lösning kan komma att användas i ett övergångsskede). Förslaget kommer därmed, vad gäller lämnande av upplysningar till andra medlemsstater, inte att medföra något förändrat skatteuttag i Sverige, och således inga direkt ökade utgifter eller intäkter för de offentliga finanserna (se avsnitt 7.3 om konsekvenserna för Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna).

Ändringsdirektivet innebär även att upplysningar ska lämnas från samtliga andra medlemsstaters behöriga myndigheter till Sverige om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. I och med upplysningarna avseende förhandsbesked som kommer att lämnas av samtliga andra medlemsstater kommer Skatteverket få kännedom om andra medlemsstaters besked som inneburit att svenska företag gynnats förmånligt på bekostnad av den svenska skattebasen. Företagen kan genom artificiella skatteupplägg eller konstlade bolagsstrukturer ha skapat förutsättningar som inneburit en minskad beskattning i Sverige. Skatteverkets bedömning är att möjligheten att använda informationen i kontrollverksamheten kommer att ge positiva effekter på skatteintäkterna. Skatteverkets erfarenhet av förhandsbesked är att de omfattar stora belopp, oftast miljarder kronor. Skatteverket gör därför bedömningen att skatteintäkterna kommer att öka, men det är svårt att beräkna ökningens storlek. Den varaktiga effekten kommer därför att vara positiv på skatteintäkterna.

Det finns risk att föreslagna regeländringar leder till att färre enskilda söker förhandsbesked hos Skatterättsnämnden, söker prissättningsbesked och ställer rättsliga frågor till Skatteverket. Det skulle kunna leda till att flera skattskyldiga verkställer planer angående skatteplanering utan att först rådfråga Skatteverket eller Skatterättsnämnden. Konsekvenserna av detta kan både leda till att skattskyldiga betalar för lite i skatt och att skattskyldiga betalar för mycket skatt. Färre förhandsbesked, prissättningsbesked och rättsliga frågor med anledning av ändringsdirektivet kan därmed leda både till minskade och till ökade skatteintäkter.

7.2 Konsekvenser för enskilda och företag

Förslaget kan tänkas ha en viss avhållande effekt på ansökningar om förhandsbesked i skattefrågor, ansökningar om förhandsbesked om prissättning och på rättsliga frågor till Skatteverket när företagen får kännedom om att dessa besked inte längre är sekretesskyddade gentemot andra medlemsstaters behöriga myndighet. En uppskattning av denna möjliga minskning av ansökningar är dock svår att beräkna. Någon väsentlig minskning torde dock inte ske.

Förslaget bedöms inte medföra några konsekvenser för fysiska personer då förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor som uteslutande avser och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden inte omfattas av utbytet av upplysningar enligt ändringsdirektivet.

Förslaget medför inte några konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män.

7.3 Konsekvenser för Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket åläggs en skyldighet att till samtliga andra medlemsstater och till Europeiska kommissionen överföra vissa upplysningar från förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. Upplysningarna avser förhandsbesked som utfärdats, ändrats och förnyats från den 1 januari 2017 men avser även upplysningar från vissa förhandsbesked som utfärdats, ändrats och förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. Vissa av dessa förhandsbesked har Skatteverket själv meddelat medan andra förhandsbesked har utfärdats av Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen. Upplysningarna som avser förhandsbesked från Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen kommer Skatteverket att ha tillgång till såsom part i ärendena.

Skyldigheten som åläggs Skatteverket utvidgar det automatiska utbytet av upplysningar enligt direktivet och kommer att medföra nya arbetsuppgifter dels av engångskaraktär dels löpande. Förslaget i denna promemoria innebär att Skatteverket ska ta fram de förhandsbesked i skattefrågor som medelats av Skatterättsnämnden och de förhandsbesked som överklagats och prövats av Högsta förvaltningsdomstolen samt de rättsliga svar och prissättningsbesked som ska anses omfattas av ändringsdirektivet och som avser perioden den 1 januari 2012 till och med den 31 december 2016 samt att löpande ta fram de som meddelas, ändras och förnyas från och med den 1 januari 2017. Dessa ska sedan behandlas och sekretessprövas för att ta fram de upplysningar som ska lämnas till samtliga andra medlemsstater och där vissa upplysningar även ska bli tillgängliga för kommissionen. Skatteverket uppskattar att ca 400 rättsliga svar och ca 11 prissättningsbesked omfattas av ändringsdirektivet avseende perioden den 1 januari 2012 och den 31 december 2016. Vidare uppskattar Skatteverket att ca 130 rättsliga

svar och 10 prissättningsbesked årligen kommer att omfattas av ändringsdirektivet. Skatterättsnämnden uppskattar att i storleksordningen 25 förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor kommer att ha meddelats och vunnit laga kraft under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016, av totalt ungefär 260 meddelade förhandsbesked under denna period. Vidare beräknar nämnden att mindre än 10 förhandsbesked per år kommer att meddelas från den 1 januari 2017 och som kan sägas ha gränsöverskridande transaktioner, av totalt uppskattade 60 meddelade besked.

Vidare kommer ändringsdirektivet att medföra en ökad förfrågan från andra medlemsstater att få ta del av ytterligare upplysningar avseende förhandsbeskeden som kommer att innebära tillkommande arbete för Skatteverket. Skatteverkets tillgång till andra medlemsstaters meddelade, ändrade och förnyade förhandsbesked kommer att kräva genomgång av informationen, riskvärdering, efterfrågande av ytterligare material från de medlemsstater som utfärdat förhandsbeskeden. Bedömningen är att det ökade informationsflödet till Skatteverket kommer att innebära att flera transaktioner, skatteupplägg etc. måste utredas och granskas. Skatteverket kommer att använda relevant information till kontrollverksamheten och för analys- och kunskapsinhämtning om skatteupplägg. Skatteverket ska vidare göra uppföljning av vilken nytta och användning myndigheten haft av informationen och redovisa detta till kommissionen. Det är svårt att uppskatta om regeländringarna kommer att leda till att färre enskilda begär förhandsbesked, men om så skulle ske torde det innebära att det inte i lika stor utsträckning som idag blir rätt från början för den skattskyldige, vilket i sin tur skulle kunna leda till ökade kostnader i Skatteverkets kontrollverksamhet. Skatteverket uppskattar att ca nio årsarbetskrafter kommer att kunna fullgöra de nya arbetsuppgifter som regeländringarna medför av engångskaraktär och fem årsarbetskrafter krävs för löpande arbete fr.o.m. 2017. Skatteverket beräknar tillkommande engångsvisa kostnader till 9,7 miljoner kronor 2017 och årliga kostnader till 5 miljoner kronor fr.o.m. 2017. Tillkommande utgifter för Skatteverket får hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Förslaget kan tänkas ha en viss avhållande effekt på ansökningar om förhandsbesked i skattefrågor men bedöms inte medföra några konsekvenser för Skatterättsnämnden eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

8 Författningskommentarer

8.1 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning

5 §

Paragrafens andra stycke har ändrats för att även inkludera de nya paragraferna 12 a–c i första strecksatsen om att automatiskt utbyta upplysningar.

6 a §

I paragrafen, som är ny, definieras begreppet ”förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor”.

I *första stycket* framgår att med förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor avses avtal, meddelande eller varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekt. Vidare framgår av *första stycket 1* att förhandsbeskedet ska vara utfärdat, ändrat eller förnyat av regeringen, Skatteverket eller annan myndighet. Som annan myndighet avses bland annat Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen då dessa myndigheter meddelar och prövar förhandsbesked i skattefrågor enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Av *första stycket 2* framgår att förhandsbeskedet måste avse en viss person eller grupp av personer samt att den eller dessa ska kunna förlita sig på förhandsbeskedet. Enligt *första stycket 3* ska förhandsbeskedet gälla tolkning eller tillämpning av svensk lagstiftning gällande skatter och avgifter. Vad som menas med skatter och avgifter framgår av 2 §. Förhandsbeskedet ska vidare enligt *första stycket 4* avse en gränsöverskridande transaktion eller fråga om huruvida en person i en annan jurisdiktion som bedriver verksamhet där ska antas ha ett fast driftställe i Sverige. Huruvida en transaktion är gränsöverskridande framgår av definitionen av begreppet ”gränsöverskridande transaktion” i 6 c § (se avsnitt 5.1.3). Slutligen ska förhandsbeskedet enligt *första stycket 5* avse en framtida transaktion eller kommande deklarationstillfällen. Att det ska avse en framtida transaktion eller kommande deklarationstillfällen medför att de förhandsbesked i skattefrågor som det allmänna ombudet hos Skatteverket lämnar in inte omfattas av definitionen förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor. Av 6 a § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor framgår att en ansökan om förhandsbesked från allmänna ombudet förutsätter att Skatteverket redan har fattat beslut i den sak frågan gäller för att ansökan av allmänna ombudet ska behandlas av Skatterättsnämnden.

Paragrafen förutsätter inte att förhandsbeskedet faktiskt används för att omfattas av definitionen.

Se även avsnitt 5.1.1.

6 b §

I paragrafen, som är ny, framgår definitionen av begreppet ”förhandsbesked om prissättning”. Av paragrafen framgår att med förhandsbesked om prissättning avses de besked om framtida prissättning av internationella transaktioner mellan parter som är i intressegemenskap och som utfärdas, ändras eller förnyas enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

Se även avsnitt 5.1.2.

6 c §

I paragrafen, som är ny, framgår definitionen av begreppet ”gränsöverskridande transaktion”. Definitionen är till för att avgöra vilka förhandsbesked som omfattas av begreppet förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och då särskilt när dessa förhandsbesked ska avse en gränsöverskridande transaktion (se 6 a § punkt 4). Någon av punkterna i paragrafen ska vara uppfyllda för att transaktionen eller serien av transaktioner ska anses vara gränsöverskridande. Av *punkt 1* framgår att med gränsöverskridande transaktion i 6 a § 4 avses en transaktion eller en serie av transaktioner där samtliga parter inte har sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Av *punkt 2* framgår att även situationer omfattas där någon av parterna samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i mer än en jurisdiktion. Av *punkterna 3 och 4* framgår att en gränsöverskridande transaktion eller serie av transaktioner även kan avse transaktioner där en av parterna bedriver verksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftställe och transaktionen eller serien av transaktioner eller andra arrangemang utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftstället, eller där en person vidtagit arrangemang rörande verksamhet i en annan jurisdiktion som den personen bedriver via ett fast driftställe. *Punkt 5* talar avslutningsvis om transaktioner där transaktionen eller serien av transaktioner har gränsöverskridande verkan.

En gränsöverskridande transaktion kan omfatta, men är inte begränsad till, investeringar, tillhandahållande av varor, tjänster och finansiering eller användning av materiella eller immateriella tillgångar och behöver inte direkt beröra den person som mottar förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor (se artikel 3.14 andra stycket i direktivet).

Se även avsnitt 5.1.3.

7 §

I paragrafen ändras definitionen av ”automatiskt utbyte” i *stycke åtta* på så sätt att det systematiska utbytet inte måste ske speciellt till en annan medlemsstat för att utbytet ska anses vara automatiskt. Vilka utbytet ska ske till framgår redan av de bestämmelser som reglerar det automatiskt utbytet av upplysningar (12–13 §§). I rådets direktiv (EU) 2015/2376 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning sker det automatiska utbytet till samtliga andra medlemsstater och till Europeiska kommissionen (se 12 a §), jfr avsnitt 5.2.

12 a §

I paragrafen, som är ny, regleras att upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning ska utbytas automatiskt enligt lagen.

I *första stycket* framgår att Skatteverket ska till varje annan medlemsstats behöriga myndighet och till Europeiska kommissionen genom automatiskt utbyte överföra upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som utfärdats, ändrats eller förnyats och som inte uteslutande avser och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden. Att upplysningar ska utbytas såväl när förhandsbeskedet utfärdas som när det ändras eller förnyas medför att upplysningar om ett specifikt förhandsbesked kan utbytas vid flera tillfällen t.ex. om ett redan utfärdat förhandsbesked senare ändras eller förnyas.

I *andra stycket* framgår den tidsram inom vilken Skatteverket som behörig myndighet ska överföra upplysningarna till de andra medlemsstaternas behöriga myndigheter och till kommissionen. Upplysningarna ska lämnas inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, ändrades eller förnyades.

Av *tredje stycket* framgår att ett förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska anses ha utfärdats, ändrats eller förnyats först efter att beskedet vunnit laga kraft. Innan beskedet vunnit laga kraft kan inte den skattskyldige förlita sig på beskedet.

Se även avsnitt 5.2.1, 5.2.2 och 5.2.4.

12 b §

I paragrafen, som är ny, framgår att förhandsbesked om prissättning ska undantas från det automatiska utbytet i 12 a § i vissa fall.

Av *första stycket* framgår att förhandsbesked om prissättning som ingåtts med land utanför den Europeiska unionen ska undantas från utbytet enligt 12 a § om skatteavtalet enligt vilket prissättningsbeskedet förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om beskedet lämnas till tredje man.

Av *andra stycket* framgår att om prissättningsbeskedet undantas från utbytet enligt första stycket så ska upplysningar från ansökan avseende förhandsbeskedet om prissättning istället utbytas.

Se även avsnitt 5.2.2 och 5.2.3.

12 c §

I paragrafen, som är ny, framgår de upplysningar från förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som ska utbytas. I *första stycket 1* framgår att identiteten på personen som erhållit förhandsbeskedet ska anges. I de fall där det förefaller lämpligt ska även den grupp av personer som den berörda personen tillhör namnges. Av *första stycket 2* framgår att en sammanfattning av förhandsbeskedet ska lämnas. Sammanfattningen, inbegripet en beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta transaktioner

eller serie av transaktioner, ska anges i abstrakta termer som inte leder till att någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt röjs eller upplysningar vars lämnande skulle strida mot allmän ordning om de röjdes (se avsnitt 5.2.5 och 13 §). Av *första stycket 3* framgår att datum för utfärdandet av förhandsbeskedet ska anges. Om förhandsbeskedet inte kan överklagas är datum för utfärdande det datum då beskedet lämnades. När det gäller förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är det däremot datumet för ikraftträdandet som räknas som dagen för utfärdandet. Av *första stycket 4* framgår att giltighetsperioden för beskedet ska anges. Giltighetsperioden inkluderar både start- och slutdatum. Enligt *första stycket 5* ska det framgå vilken typ av förhandsbesked som upplysningarna avser. Upplysningar om transaktionens eller transaktionernas beloppsmässiga omfattning ska anges enligt *första stycket 6*. Av *första stycket 7 och 8* framgår att upplysningarna ska omfatta andra medlemsstater eller andra personer, med undantag av fysiska personer, som kan anses berörda av förhandsbeskedet. Upplysningarna i *första stycket 3, 4 och 6* ska endast utbytas om de framgår av förhandsbeskedet. Eftersom det avser upplysningar från förhandsbesked eller ansökan om prissättningsbesked ligger det i sakens natur att uppgifter som inte omfattas av förhandsbeskedet eller ansökan om prissättning inte behöver lämnas.

I *andra stycket* framgår ytterligare upplysningar, än de som ska utbytas enligt första stycket, som ska utbytas endast avseende förhandsbesked om prissättning. Av *andra stycket 1 och 2* framgår att kriterierna och metoden som används för att fastställa internprissättningen ska anges. Av *andra stycket 3* framgår att upplysningar ska lämnas om huruvida uppgifterna som lämnats i övrigt är hämtade från prissättningsbeskedet eller från ansökan om prissättning. Förhandsbesked om prissättning kan i vissa fall undantas från utbytet och i de fallen ska istället utbyte ske av upplysningar från ansökan som legat till grund för förhandsbesked om prissättning (se 12 b § och avsnitt 5.2.2).

I *tredje stycket* framgår de upplysningar som Europeiska kommissionen inte ska få tillgång till. Kommissionen ska inte få tillgång till identiteten på personen som erhållit förhandsbeskedet, vilket även inkluderar den grupp av personer som den personen tillhör, sammanfattningen av innehållet i förhandsbeskedet och de personer i eventuellt andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av förhandsbeskedet, med angivande av de medlemsstater som de angivna personerna har anknytning till. Gällande förhandsbesked om prissättning ska inte heller kommissionen få upplysningar om den uppsättning kriterier som använts för att fastställa internprissättningen eller själva internpriset.

Se även avsnitt 5.2.5.

13 §

Paragrafen har ändrats genom att ett *tredje stycke* lagts till för att tillåta Skatteverket att undanta vissa upplysningar från det automatiska utbytet. Undantaget avser endast sammanfattningen i 12 c § första stycket 2. Sammanfattningen ska utformas på så sätt att utbytet av upplysningar inte leder till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet

eller ett i näringsverksamhet använt förfarings sätt röjs, eller om det gäller upplysningar som det skulle strida mot allmän ordning att lämna. Liknande undantag finns sedan tidigare avseende utbyte av upplysningar på begäran (10 § fjärde punkten).

Se även avsnitt 5.2.5.

23 §

Paragrafen har ändrats genom att hänvisningen till direktiv 2011/16/EU har ändrats från artikel 23.6 till artikel 23a.1. Ändringen medför ingen ändring i sak.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *första punkten* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2017.

Bestämmelsen i *andra punkten* har tagits in med anledning av att 12 a § första stycke även ska tillämpas på upplysningar gällande vissa förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats under perioden den 1 januari 2012 – 31 december 2016. En skyldighet åligger därför Skatteverket att överlämna dessa upplysningar från förhandsbesked och domar som utfärdats, ändrats eller förnyats inom nämnda femårsperiod. Av denna punkt framgår även att upplysningarna ska överföras av Skatteverket senast den 1 januari 2018.

Se även avsnitt 6.

I

(Lagstiftningsakter)

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2015/2376

av den 8 december 2015

om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

med beaktande av Regionkommitténs yttrande ⁽³⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Gränsöverskridande skatteflykt, aggressiv skatteplanering och skadlig skattekonkurrens har blivit ett allt större problem och en betydande källa till oro inom unionen och på global nivå. Urholkning av skattebasen minskar väsentligt de nationella skatteintäkterna, vilket hindrar medlemsstaterna från att genomföra en tillväxtvänlig skattepolitik. Utfärdandet av förhandsbesked i skattefrågor, vilka underlättar en konsekvent och transparent tillämpning av lagstiftningen, är brukligt också inom unionen. Att göra skattelagstiftningen tydligare för skattebetalarna kan uppmuntra till investeringar och till efterlevnad av lagstiftningen genom att företagen får rättslig säkerhet och kan därför befrämja målet att vidareutveckla unionens inre marknad utifrån de principer och friheter som fördragen bygger på. De skattebesked som avser skattedrivna strukturer har emellertid i vissa fall lett till en låg beskattningsnivå av artificiellt höga inkomster i det land som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbeskedet och till artificiellt låga inkomster som ska beskattas i andra berörda länder. Större transparens är därför en brådskande nödvändighet. De verktyg och mekanismer som införts genom rådets direktiv 2011/16/EU ⁽⁴⁾ måste förstärkas för att man ska kunna uppnå detta.
- (2) I sina slutsatser av den 18 december 2014 underströk Europeiska rådet det akuta behovet av att främja insatserna i kampen mot skatteflykt och aggressiv skatteplanering, både globalt och på unionsnivå. Europeiska rådet, som framhöll betydelsen av öppenhet, välkomnade kommissionens avsikt att lägga fram ett förslag om automatiskt informationsutbyte avseende förhandsbesked i skattefrågor i unionen.

⁽¹⁾ Yttrande av den 27 oktober 2015 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽²⁾ EUT C 332, 8.10.2015, s. 64.

⁽³⁾ Yttrande av den 14 oktober 2015 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽⁴⁾ Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 11.3.2011, s. 1).

- (3) I direktiv 2011/16/EU föreskrivs obligatoriskt utbyte av upplysningar utan föregående begäran mellan medlemsstater i fem specifika fall och med vissa tidsfrister. Utbyte av upplysningar utan föregående begäran i fall där den behöriga myndigheten i en medlemsstat har skäl att anta att det kan uppstå ett skattebortfall i en annan medlemsstat är redan tillämpligt för förhandsbesked i skattefrågor som en medlemsstat utfärdar, ändrar eller förnyar till en specifik skattebetalare avseende tolkning eller tillämpning av skattebestämmelser i framtiden och som har ett gränsöverskridande inslag.
- (4) Ett effektivt utbyte av upplysningar utan föregående begäran avseende förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning förhindras av flera betydande praktiska svårigheter, till exempel av att den utfärdande medlemsstaten själv får besluta om vilka andra medlemsstater som bör informeras. Därför bör de upplysningar som utbyts, när så är lämpligt, vara tillgängliga för alla övriga medlemsstater.
- (5) Det automatiska utbytet av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor samt förhandsbesked om prissättning som utfärdas, ändras eller förnyas till en särskild person eller grupp av personer och som den personen eller gruppen av personer har rätt att förlita sig på bör omfatta alla materiella former (oberoende av om beskeden är bindande eller icke-bindande och av hur de har utfärdats).
- (6) Direktiv 2011/16/EU bör i rättssäkerhetssyfte ändras genom att det införs en lämplig definition av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor samt av förhandsbesked om prissättning. Dessa definitioner bör vara tillräckligt breda för att omfatta en mängd olika situationer, inbegripet men inte begränsat till följande typer av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning:
- Unilaterala förhandsbesked och/eller -beslut om prissättning.
 - Bilaterala eller multilaterala förhandsbesked och -beslut om prissättning.
 - Besked eller beslut som fastställer förekomst eller avsaknad av ett fast driftställe.
 - Besked eller beslut som fastställer förekomst eller avsaknad av omständigheter som kan komma att påverka skattebasen för ett fast driftställe.
 - Besked eller beslut om fastställande av en hybridenhets skattemässiga status i en medlemsstat som avser en person som har sin hemvist i en annan jurisdiktion.
 - Besked eller beslut om bedömningsgrund för avskrivning av en tillgång i en medlemsstat som har förvärvats av ett koncernföretag i en annan jurisdiktion.
- (7) Skattebetalare har rätt att förlita sig på förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning under exempelvis skatteprocesser eller skatterevisioner, under förutsättning att de omständigheter som ligger till grund för förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning har presenterats korrekt och att skattebetalarna följer villkoren i förhandsbeskeden i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning.
- (8) Medlemsstaterna kommer att utbyta upplysningar oavsett om skattebetalaren följer villkoren i förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning.
- (9) Lämnandet av upplysningar bör inte leda till att en affärshemlighet, företagshemlighet, yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringssätt röjs eller till att upplysningar lämnas vilket skulle strida mot allmän ordning.
- (10) För att man ska kunna dra fördel av ett obligatoriskt automatiskt utbyte av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning bör upplysningarna lämnas omgående efter det att de har utfärdats, ändrats eller förnyats, och regelbundna intervaller bör därför fastställas för lämnandet av upplysningar. Av samma skäl är det också lämpligt att föreskriva ett obligatoriskt automatiskt utbyte av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förnyats inom en period med början fem år före den dag då detta direktiv börjar tillämpas och som fortfarande är giltiga den 1 januari 2014. Särskilda personer eller grupper av personer med en årlig nettoomsättning för hela gruppen på mindre än 40 000 000 EUR kan emellertid, på vissa villkor, undantas från ett sådant obligatoriskt automatiskt utbyte.

- (11) Av rättssäkerhetsskäl är det lämpligt att från det obligatoriska automatiska utbytet, på mycket strikta villkor, undanta bilaterala eller multilaterala förhandsbesked om prissättning med tredjeländer till följd av befintliga internationella avtal med dessa länder, när det enligt bestämmelserna i dessa avtal inte är tillåtet att röja upplysningar som har mottagits i enlighet med avtalet i fråga till ett tredjeland. I dessa fall bör man dock i stället utbyta de upplysningar som avses i artikel 8a.6 och som gäller en begäran som leder till utfärdandet av sådana bilaterala eller multilaterala förhandsbesked om prissättning. I sådana fall bör de upplysningar som lämnas därför innehålla en uppgift om att de tillhandahålls på grundval av en sådan begäran.
- (12) Det obligatoriska automatiska utbytet av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning bör i varje enskilt fall omfatta lämnande av en viss uppsättning grundläggande upplysningar som blir tillgängliga för samtliga medlemsstater. Kommissionen bör ges befogenhet att anta de praktiska arrangemang som är nödvändiga för att standardisera lämnandet av sådana upplysningar enligt det förfarande som fastställs i direktiv 2011/16/EU (inbegripet kommittén för administrativt samarbete i fråga om beskattning) för att fastställa ett standardformulär som ska användas vid utbytet av upplysningar. Detta förfarande bör också användas vid antagandet av ytterligare praktiska arrangemang för genomförande av utbytet av upplysningar, till exempel närmare uppgifter om de språkliga krav som är tillämpliga på utbytet av upplysningar med hjälp av detta standardformulär.
- (13) Vid utarbetandet av ett sådant standardformulär för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar är det lämpligt att ta hänsyn till det arbete som utförs vid OECD:s forum för skadlig skattepraxis, där man håller på att utarbeta ett standardformulär för utbytet av upplysningar i samband med handlingsplanen för skattebaserosion och flyttning av vinster. Det är också lämpligt att samarbeta nära med OECD på ett samordnat sätt och inte endast inom ramen för utarbetandet av ett sådant standardformulär för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar. Slutmålet bör vara lika villkor på global nivå, och unionen bör inta en ledande roll genom att verka för ett tämligen brett tillämpningsområde för de upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som ska utbytas automatiskt.
- (14) Medlemsstaterna bör utbyta grundläggande upplysningar, och en begränsad uppsättning grundläggande upplysningar bör även lämnas till kommissionen. Detta bör ge kommissionen möjlighet att närsomhelst övervaka och bedöma tillämpningen av det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar om gränsöverskridande förhandsbesked i skattefrågor och förhandsbesked om prissättning. De upplysningar som kommissionen mottar bör dock inte användas i några andra syften. Lämnandet av sådana upplysningar skulle dessutom inte befria en medlemsstat från skyldigheten att rapportera alla former av statligt stöd till kommissionen.
- (15) Återkoppling från den mottagande medlemsstaten till den medlemsstat som översänder upplysningar är ett nödvändigt inslag i ett effektivt fungerande system för automatiskt utbyte av upplysningar. Det är därför lämpligt att betona att medlemsstaternas behöriga myndigheter en gång om året bör ge återkoppling om det automatiska utbytet av upplysningar till övriga berörda medlemsstater. I praktiken bör denna obligatoriska återkoppling åstadkommas genom bilaterala överenskommelser.
- (16) Efter det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar enligt detta direktiv bör en medlemsstat vid behov kunna förlita sig på artikel 5 i direktiv 2011/16/EU vad gäller utbyte av upplysningar på begäran för att erhålla kompletterande upplysningar, inbegripet den fullständiga texten till förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning, från den medlemsstat som har utfärdat sådana besked.
- (17) Det är lämpligt att erinra om att artikel 21.4 i direktiv 2011/16/EU reglerar de språk- och översättningskrav som är tillämpliga på en begäran om samarbete, inbegripet begäran om delgivning, och bifogade dokument. Denna bestämmelse bör även vara tillämplig i de fall där medlemsstaterna begär ytterligare upplysningar efter det obligatoriska automatiska utbytet av grundläggande upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.
- (18) Medlemsstaterna bör vidta alla rimliga åtgärder för att undanröja alla hinder för ett effektivt och bredast möjligt, obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.

- (19) För att främja ett effektivt utnyttjande av resurserna, underlätta utbytet av upplysningar och undvika att medlemsstaterna var och en behöver utveckla sina system för att lagra upplysningar bör det särskilt upprättas en central katalog som är tillgänglig för samtliga medlemsstater och kommissionen och där medlemsstaterna kan lägga upp och lagra upplysningar i stället för att utbyta dessa upplysningar via ett säkrat e-postsystem. De praktiska arrangemang som är nödvändiga för att upprätta en sådan katalog bör antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2 i direktiv 2011/16/EU.
- (20) Med hänsyn till arten och omfattningen av de förändringar som införs genom rådets direktiv 2014/107/EU ⁽¹⁾ och detta direktiv bör tidsplanen för inlämnandet av upplysningar, statistik och rapporter enligt direktiv 2011/16/EU förlängas. En sådan förlängning bör säkerställa att de upplysningar som ska lämnas kan återspegla erfarenheterna från dessa förändringar. Förlängningen bör gälla såväl statistik och andra upplysningar som medlemsstaterna ska lämna in före den 1 januari 2018 som den rapport och i förekommande fall det förslag som kommissionen ska lämna in före den 1 januari 2019.
- (21) Gällande sekretessbestämmelser bör ändras för att återspegla det faktum att det obligatoriska automatiska utbytet av upplysningar har utvidgats till att omfatta förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.
- (22) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och de principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna. Detta direktiv eftersträvar särskilt att säkerställa full respekt för rätten till skydd av personuppgifter samt näringsfriheten.
- (23) Eftersom målet för detta direktiv, nämligen ett effektivt administrativt samarbete mellan medlemsstaterna under förutsättningar som är förenliga med en väl fungerande inre marknad, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna utan snarare, på grund av den enhetlighet och ändamålsenlighet som krävs, kan uppnås bättre på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.
- (24) Direktiv 2011/16/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2011/16/EU ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 3 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 9 ska ersättas med följande:

”9. *automatiskt utbyte*:

- a) vid tillämpning av artiklarna 8.1 och 8a, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar till en annan medlemsstat, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller; med tillgängliga upplysningar enligt artikel 8.1 avses upplysningar i skattemyndigheternas akter i den medlemsstat som lämnar informationen vilka kan inhämtas i enlighet med förfarandena för insamling och behandling av upplysningar i den medlemsstaten,
- b) vid tillämpning av artikel 8.3a, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar om personer med hemvist i andra medlemsstater till den relevanta hemvistmedlemsstaten, utan föregående begäran, med i förväg fastställda regelbundna intervaller; i artiklarna 8.3a, 8.7a, 21.2, 25.2 och 25.3 ska alla begrepp som har stor begynnelsebokstav ha den betydelse som de har enligt motsvarande definitioner i bilaga I.
- c) vid tillämpning av alla andra bestämmelser i detta direktiv än artiklarna 8.1, 8.3a och 8a, systematiskt lämnande av på förhand bestämda upplysningar i enlighet med leden a och b i denna punkt.”

⁽¹⁾ Rådets beslut 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning (EUT L 359, 16.12.2014, s. 1).

b) Följande punkter ska läggas till:

”14. *förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor*: varje avtal, meddelande eller varje annat instrument eller åtgärd med liknande effekter, inbegripet sådana som utfärdas, ändras eller förnyas i samband med en skatterevision och som

- a) utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en medlemsstat, eller av medlemsstatens territoriella eller administrativa underenheter, inbegripet lokala myndigheter, eller på deras vägnar, oavsett om det faktiskt används eller inte,
- b) utfärdas, ändras eller förnyas till en viss person eller grupp av personer och som den personen eller gruppen av personer har rätt att förlita sig på,
- c) avser tolkning eller tillämpning av en rättslig eller administrativ bestämmelse som rör administration eller verkställighet av nationell lagstiftning rörande skatter i en medlemsstat eller dess territoriella eller administrativa underenheter, inbegripet lokala myndigheter,
- d) avser en gränsöverskridande transaktion eller frågan om huruvida den verksamhet som bedrivs av en person i en annan jurisdiktion utgör ett fast driftsställe och
- e) äger rum före transaktionerna eller den verksamhet i en annan jurisdiktion som eventuellt ger upphov till ett fast driftsställe eller före inlämnandet av en skattedeklaration som täcker den period under vilken transaktionen eller serien av transaktioner eller verksamheter ägde rum.

Gränsöverskridande transaktioner kan omfatta, men är inte begränsade till, investeringar, tillhandahållande av varor, tjänster och finansiering eller användning av materiella eller immateriella tillgångar och behöver inte direkt beröra den person som mottar förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor.

15. *förhandsbesked om prissättning*: varje avtal, meddelande eller annat instrument eller åtgärd med liknande effekter, inbegripet sådana som utfärdas, ändras eller förnyas i samband med en skatterevision och som

- a) utfärdas, ändras eller förnyas av regeringen eller skattemyndigheten i en eller flera medlemsstater, inbegripet berörda medlemsstaters territoriella eller administrativa underenheter eller lokala myndigheter, eller på deras vägnar, oavsett om det faktiskt används,
- b) utfärdas, ändras eller förnyas till en viss person eller grupp av personer och som den personen eller gruppen av personer har rätt att förlita sig på och
- c) före gränsöverskridande transaktioner mellan företag i intressegemenskap fastställer en uppsättning lämpliga kriterier för fastställandet av internprissättningen för dessa transaktioner eller fastställer fördelningen av vinst till ett fast driftsställe.

Företag är i intressegemenskap när ett företag deltar direkt eller indirekt i ett annat företags förvaltning, kontroll eller kapital, eller när samma personer deltar direkt eller indirekt i företagets förvaltning, kontroll eller kapital.

Internpriser är de priser som ett företag använder vid överföring av fysiska varor eller immateriella tillgångar eller vid tillhandahållande av tjänster till företag i intressegemenskap, och *internprissättning* ska förstås i enlighet med detta.

16. *gränsöverskridande transaktion*: vid tillämpning av punkt 14, en transaktion eller serie av transaktioner där

- a) inte samtliga parter i transaktionen eller serien av transaktioner har sin skatterättsliga hemvist i den medlemsstat som utfärdar, ändrar eller förnyar förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor,
- b) någon av parterna i transaktionen eller serien av transaktioner samtidigt har sin skatterättsliga hemvist i mer än en jurisdiktion,
- c) en av parterna i transaktionen eller serien av transaktioner bedriver affärsverksamhet i en annan jurisdiktion via ett fast driftsställe och transaktionen eller serien av transaktioner utgör en del av eller hela verksamheten vid det fasta driftsstället; en gränsöverskridande transaktion eller serie av transaktioner ska också omfatta de arrangemang som vidtagits av en person rörande affärsverksamhet i en annan jurisdiktion som den personen bedriver via ett fast driftsställe, eller

d) transaktionen eller serien av transaktioner har gränsöverskridande verkan.

Vid tillämpning av punkt 15 avses med *gränsöverskridande transaktion* en transaktion eller serie av transaktioner som rör företag i intressegemenskap som inte samtliga har sin skatterättsliga hemvist inom en enda jurisdiktions territorium eller där en transaktion eller serie av transaktioner har gränsöverskridande verkan.

17. Vid tillämpning av punkterna 15 och 16 avses med *företag* varje form av bedrivande av affärsverksamhet.”

2. Artikel 8.4 och 8.5 ska utgå.

3. Följande artiklar ska införas:

”Artikel 8a

Tillämpningsområde och villkor för obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning

1. Den behöriga myndigheten i en medlemsstat där ett förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller ett förhandsbesked om prissättning har utfärdats, ändrats eller förnyats efter den 31 december 2016 ska genom automatiskt utbyte lämna upplysningar om detta till de behöriga myndigheterna i samtliga övriga medlemsstater samt Europeiska kommissionen, med den begränsning av de fall som anges i punkt 8 i denna artikel, i enlighet med de tillämpliga praktiska arrangemang som antagits i enlighet med artikel 21.

2. Medlemsstatens behöriga myndighet ska, i enlighet med de tillämpliga praktiska arrangemang som antagits i enlighet med artikel 21, också lämna upplysningar till de behöriga myndigheterna i samtliga övriga medlemsstater samt Europeiska kommissionen, med den begränsning av de fall som anges i punkt 8 i denna artikel, om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förlängts inom en period med början fem år före den 1 januari 2017.

Om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning har utfärdats, ändrats eller förlängts mellan den 1 januari 2012 och den 31 december 2013 ska sådana upplysningar lämnas under förutsättning att de fortfarande var giltiga den 1 januari 2014.

Om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning har utfärdats, ändrats eller förlängts mellan den 1 januari 2014 och den 31 december 2016 ska sådana upplysningar lämnas oavsett om de fortfarande är giltiga.

Medlemsstaterna får från det lämnande av upplysningar som avses i denna punkt undanta upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning som har utfärdats, ändrats eller förlängts före den 1 april 2016 till en särskild person eller grupp av personer, med undantag för dem som huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet eller investeringsverksamhet, med en årlig nettoomsättning, enligt definitionen i artikel 2.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU (*), för hela gruppen, på mindre än 40 000 000 EUR (eller motsvarande summa i en annan valuta) under det beskattningsår som föregår dagen för utfärdande, ändring eller förnyelse av dessa förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning.

3. Bilateral eller multilateral förhandsbesked om prissättning med tredjeländer ska undantas från det automatiska utbytet av upplysningar enligt denna artikel om det internationella skatteavtal enligt vilket förhandsbeskedet om prissättning förhandlades fram inte tillåter att upplysningar om det lämnas till tredje man. Sådana bilaterala eller multilaterala förhandsbesked om prissättning kommer att utbytas enligt artikel 9 om det internationella skatteavtal enligt vilket förhandsbeskedet om prissättning förhandlades fram tillåter att de lämnas ut och den behöriga myndigheten i tredjelandet ger sitt tillstånd till att upplysningarna lämnas ut.

När ett bilateralt eller multilateralt förhandsbesked om prissättning undantas från automatiskt utbyte av upplysningar enligt den första meningen i första stycket i denna punkt ska emellertid de upplysningar som anges i punkt 6 i denna artikel och som avses i den begäran som ledde till att ett sådant bilateralt eller multilateralt förhandsbesked om prissättning utfärdades i stället utbytas enligt punkterna 1 och 2 i denna artikel.

4. Punkterna 1 och 2 ska inte tillämpas i det fall där ett förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor uteslutande gäller och omfattar en eller flera fysiska personers skatteärenden.
5. Utbytet av upplysningar ska ske i enlighet med följande:
 - a) Med avseende på utbytet av upplysningar i enlighet med punkt 1, inom tre månader efter utgången av det kalenderhalvår under vilket förhandsbeskeden i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskeden om prissättning utfärdades, ändrades eller förnyades.
 - b) Med avseende på utbytet av upplysningar i enlighet med punkt 2, före den 1 januari 2018.
6. De upplysningar som en medlemsstat ska lämna i enlighet med punkterna 1 och 2 i denna artikel ska omfatta följande:
 - a) Identiteten på personen, med undantag av fysiska personer, och när så är lämpligt den grupp av personer som den tillhör.
 - b) En sammanfattning av innehållet i förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning, inbegripet en beskrivning av relevant affärsverksamhet eller relevanta transaktioner eller serier av transaktioner i abstrakta termer, som inte leder till att det röjs någon affärshemlighet, företagshemlighet eller yrkeshemlighet eller ett i näringsverksamhet använt förfaringsätt eller upplysning vars lämnande skulle strida mot allmän ordning.
 - c) Datum då förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning utfärdades, ändrades eller förnyades.
 - d) Startdatum för giltighetsperioden för förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning, om detta anges.
 - e) Slutdatum för giltighetsperioden för förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning, om detta anges.
 - f) Typen av förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning.
 - g) Beloppet för den transaktion eller serie av transaktioner som förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning avser, om det hänvisas till detta belopp i förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning.
 - h) En beskrivning av den uppsättning kriterier som används för att fastställa internprissättningen eller själva internpriset om det gäller ett förhandsbesked om prissättning.
 - i) En angivelse av den metod som används för att fastställa internprissättningen eller själva internpriset om det gäller ett förhandsbesked om prissättning.
 - j) En angivelse av eventuella andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning.
 - k) En angivelse av varje person, med undantag av fysiska personer, i eventuella andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning (med angivande av vilka medlemsstater som de berörda personerna har anknytning till).
 - l) En angivelse av huruvida de uppgifter som lämnas är baserade på förhandsbeskedet i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbeskedet om prissättning i sig eller på den begäran som avses i punkt 3 andra stycket i denna artikel.
7. För att underlätta det utbyte av upplysningar som avses i punkt 6 i denna artikel ska kommissionen anta de praktiska arrangemang som krävs för att genomföra denna artikel, inbegripet åtgärder för att standardisera lämnandet av upplysningar enligt punkt 6 i denna artikel, som en del av förfarandet för att fastställa standardformuläret i artikel 20.5.
8. Upplysningar enligt definitionerna i punkt 6 a, b, h och k i denna artikel ska inte lämnas till Europeiska kommissionen.

9. Den behöriga myndigheten i de berörda medlemsstaterna, som fastställs i punkt 6 j, ska, om möjligt på elektronisk väg, bekräfta mottagandet av upplysningarna till den behöriga myndighet som tillhandahöll dem, utan dröjsmål och under alla omständigheter senast sju arbetsdagar efter mottagandet. Denna åtgärd ska tillämpas fram till dess att den katalog som avses i artikel 21.5 tas i drift.

10. Medlemsstaterna kan, i enlighet med artikel 5 och med beaktande av artikel 21.4, begära ytterligare upplysningar, inbegripet den fullständiga texten till förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor eller förhandsbesked om prissättning.

Artikel 8b

Statistik om automatiska utbyten

1. Före den 1 januari 2018 ska medlemsstaterna tillhandahålla kommissionen statistik för det berörda året om omfattningen av det automatiska utbytet av upplysningar enligt artiklarna 8 och 8a och, i den omfattning det är möjligt, information om administrativa och andra relevanta kostnader och fördelar i samband med de utbyten som ägt rum och eventuella potentiella ändringar, både för skatteförvaltningar och för tredje man.

2. Före den 1 januari 2019 ska kommissionen lägga fram en rapport med en översyn över och bedömning av den statistik och information som mottagits i enlighet med punkt 1 i denna artikel angående frågor såsom administrativa och andra relevanta kostnader samt fördelar med det automatiska utbytet av upplysningar liksom praktiska aspekter i samband med detta. Om det bedöms som lämpligt ska kommissionen lägga fram ett förslag för rådet om kategorierna och villkoren i artikel 8.1, inbegripet villkoret att upplysningar om personer med hemvist i andra medlemsstater ska vara tillgängliga, eller de poster som anges i artikel 8.3a, eller båda.

När rådet behandlar ett förslag från kommissionen ska det bedöma möjligheterna att ytterligare förstärka effektiviteten och funktionen av det automatiska utbytet av upplysningar och förbättra dess standard i syfte att uppnå följande:

- a) Den behöriga myndigheten i varje medlemsstat ska, genom automatiskt utbyte, till varje annan medlemsstats behöriga myndighet lämna upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2019 avseende personer med hemvist i den andra medlemsstaten när det gäller samtliga kategorier av inkomst och kapital i artikel 8.1 såsom de ska förstås enligt den nationella lagstiftningen i den medlemsstat som lämnar upplysningarna.
- b) Förteckningarna över kategorier och poster i artikel 8.1 och 8.3a ska utvidgas så att de omfattar andra kategorier och poster, däribland royalties.

(*) Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (EUT L 182, 29.6.2013, s. 19)."

4. I artikel 20 ska följande punkt läggas till:

"5. Ett standardformulär, inbegripet språkordningen, ska antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2 före den 1 januari 2017. Det automatiska utbytet av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor och förhandsbesked om prissättning i enlighet med artikel 8a ska ske via detta standardformulär. Detta standardformulär ska inte gå utöver de komponenter för utbyte av upplysningar som förtecknas i artikel 8a.6 och andra besläktade områden med anknytning till dessa komponenter som är nödvändiga för att man ska uppnå målen i artikel 8a.

Den språkordning som avses i första stycket ska inte hindra medlemsstaterna från att lämna de upplysningar som avses i artikel 8a på något av unionens officiella språk och arbetsspråk. I denna språkordning kan emellertid föreskrivas att de centrala delarna av sådana upplysningar också ska lämnas på något annat av unionens officiella språk och arbetsspråk."

5. Artikel 21 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 3 ska ersättas med följande:

"3. Personer som är vederbörligen ackrediterade av kommissionens ackrediteringsmyndighet för säkerhet kan få tillgång till dessa upplysningar endast i den mån som det är nödvändigt för drift, underhåll och utveckling av den katalog som avses i punkt 5 samt CCN-nätet."

b) Följande punkt läggs till:

"5. Kommissionen ska senast den 31 december 2017 utveckla och tillhandahålla tekniskt och logistiskt stöd till en säker central medlemsstatskatalog för administrativt samarbete i fråga om beskattning där upplysningar som ska lämnas inom ramen för artikel 8a.1 och 8a.2 ska samlas i syfte att uppfylla det krav på automatiskt utbyte som föreskrivs i artikel 8a.1 och 8a.2. De behöriga myndigheterna i alla medlemsstaterna ska ha tillgång till de upplysningar som samlas i denna katalog. Kommissionen ska även ha tillgång till de upplysningar som samlas i denna katalog, dock med de begränsningar som anges i artikel 8a.8. De nödvändiga praktiska arrangemangen ska antas av kommissionen i enlighet med det förfarande som avses i artikel 26.2.

Fram till dess att denna säkra centrala katalog tas i drift ska det automatiska utbyte som föreskrivs i artikel 8a.1 och 8a.2 utföras i enlighet med punkt 1 i den här artikeln och tillämpliga praktiska arrangemang."

6. Artikel 23 ska ändras på följande sätt:

a) Punkt 3 ska ersättas med följande:

"3. Medlemsstaterna ska till kommissionen lämna en årlig utvärdering av ändamålsenligheten hos det automatiska utbytet av upplysningar som avses i artiklarna 8 och 8a samt de praktiska resultat som uppnåtts. Kommissionen ska fastställa former och villkor för hur denna årliga utvärdering ska kommuniceras i enlighet med förfarandet i artikel 26.2."

b) Punkterna 5 och 6 ska utgå.

7. Följande artikel ska införas:

"Artikel 23a

Sekretess

1. Upplysningar som har lämnats till kommissionen i enlighet med detta direktiv ska behandlas konfidentiellt av kommissionen i enlighet med de bestämmelser som gäller för unionsmyndigheter och får inte användas för andra ändamål än dem som krävs för att fastställa huruvida och i vilken utsträckning medlemsstater följer detta direktiv.

2. Upplysningar som har lämnats till kommissionen av en medlemsstat i enlighet med artikel 23, samt alla rapporter eller dokument som har utarbetats av kommissionen med användning av sådana upplysningar, får lämnas till övriga medlemsstater. Sådana inlämnade upplysningar ska omfattas av den sekretess och åtnjuta samma skydd som liknande upplysningar ges enligt nationell lagstiftning i den mottagande medlemsstaten.

De rapporter och dokument som utarbetats av kommissionen och som avses i det första stycket får endast användas av medlemsstaterna för analysändamål och får inte offentliggöras eller göras tillgängliga för någon annan person eller något annat organ utan kommissionens uttryckliga samtycke."

8. I artikel 25 ska följande punkt införas:

"1a. Förordning (EG) nr 45/2001 är tillämplig på all behandling av personuppgifter enligt detta direktiv av unionens institutioner och organ. För en korrekt tillämpning av detta direktiv ska emellertid tillämpningsområdet för de skyldigheter och rättigheter som anges i artiklarna 11, 12.1 och 13–17 i förordning (EG) nr 45/2001 begränsas i den utsträckning som krävs för att skydda de intressen som avses i artikel 20.1 b i den förordningen."

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2016 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa åtgärder.

De ska tillämpa dessa åtgärder från och med den 1 januari 2017.

När en medlemsstat antar dessa åtgärder ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft samma dag som det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 8 december 2015.

På rådets vägnar

P. GRAMEGNA

Ordförande
