

Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet
HRO800 Examensarbete, 30 hp
Hösttermin 2019

En konstitutionell proportionalitetsbedömning av: inhemska regler om obligatorisk rapporteringsplikt



**GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN**

Författare: William Stenström
Handledare: Pernilla Rendahl

Innehållsförteckning

Förkortningar	4
1. Inledning.....	5
1.1. Bakgrund till proportionalitetsbedömning av rapporteringsplikt för inhemska arrangemang ...	5
1.2 Syfte.....	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod.....	10
1.4.1 Utgångspunkter.....	10
1.4.2 Argumentation och värdering	10
1.4.3 Närmare om använda rättskällor.....	12
1.5 Disposition.....	12
2. Proportionalitetsprincipen.....	14
2.1 Inledande ord.....	14
2.2 Proportionalitetsprincipens form.....	14
2.2.1 Proportionalitetsprincipen i EU och i Sverige	14
2.2.2 Lämplighetskriteriet	16
2.2.3 Nödvändighetskriteriet	16
2.2.4 Kriteriet proportionalitet i strikt bemärkelse	17
2.3 Motsättningar i skattesystemet.....	18
2.4 Proportionalitetsprincipen som ett verktyg i denna uppsats	19
3. Rapporteringsplikt för inhemska arrangemang	21
3.1 Inledande ord.....	21
3.2 Rapporteringspliktens funktion.....	21
3.2.1 Avgörande huruvida rapporteringsplikt för inhemska arrangemang föreligger.....	21
3.2.2 Uppgifter som ska rapporteras.....	22
3.3 Målen med rapporteringsplikt för inhemska arrangemang.....	23
3.3.1 Målen som de uttrycks i kommittédirektivet	23
3.3.2 Mål för rapporteringsplikt för inhemska arrangemang från olika källor.....	24
3.4 Begreppet arrangemang.....	26
3.4.1 Internationell behandling av begreppet arrangemang	26
3.4.2 Arrangemang i SOU 2018:91	27
3.5 Kännetecken.....	29
3.6 Förseningsavgiften.....	30
3.6.1 Övergripande om förseningsavgiften	30
3.6.2 Avgiftsskyldighetens inträde och beloppet.....	31
3.7 Sammanfattande kommentar.....	33
4. Lämplighetsbedömning.....	34
4.1 Inledande ord om lämplighet som del av en intresseavvägning	34
4.2 Lämplig för uppfyllnad av mål.....	34
4.3 Sammanfattande kommentar.....	36

5. Nödvändighetsbedömning.....	38
5.1 <i>Inledande ord om nödvändighet som del av en intresseavvägning.....</i>	38
5.2 <i>Rapporteringsplikt för inhemska arrangemang som politisk prioritering.....</i>	38
5.3 <i>Utökad analys av information från redan befintlig upplysningsplikt.....</i>	40
5.3.1 <i>Negativ inverkan och utbytbarhet.....</i>	40
5.3.2 <i>Jämförelse med specifika kännetecken.....</i>	40
5.3.3 <i>Jämförelse med allmänna kännetecken.....</i>	42
5.4 <i>Sammanfattande kommentar.....</i>	43
6. Bedömning av proportionalitet i strikt bemärkelse	44
6.1 <i>Inledande ord om proportionalitet i strikt bemärkelse som del av en intresseavvägning.....</i>	44
6.2 <i>Skatteverkets föreslagna roll.....</i>	44
6.3 <i>Mål och strikt proportionalitet.....</i>	45
6.4 <i>Avvägning mellan olika värden.....</i>	46
6.5 <i>Sammanfattande kommentar.....</i>	48
7. Avslutande kommentar	49
Källförteckning	51

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CRS	Common Reporting Standard
DAC	Rådets direktiv (EU) 2011:16 av den 15 februari 2011
DAC 2	Rådets direktiv (EU) 2014:107 av den 9 december 2014
DAC 6	Rådets direktiv (EU) 2018:822 av den 25 maj 2018
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes
EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)
MDR	Mandatory Disclosure Rules (sv. Regler om obligatorisk rapporteringsplikt)
Prop.	Proposition
RIA	Rapporteringsplikt för inhemska arrangemang
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (SFS 2011:1244)
SFS	Svensk författningssamling
SKVFS	Skatteverkets författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar

1. Inledning

1.1. Bakgrund till proportionalitetsbedömning av rapporteringsplikt för inhemska arrangemang

Vid regeringsammansammanträdet, den 6 april 2017, tillsättes en särskild utredare med uppdrag att undersöka ett eventuellt införande av rapporteringsplikt för skatterådgivare och om sådan skyldighet skulle kunna motverka kringgåenden av skattelagstiftningens syfte genom skatteupplägg.¹ Direktiv (EU) 2018:822 (kallat ”DAC 6”) har ett liknande fokus och avser rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang, daterat till den 25 maj 2018.²

Av regeringsformen följer att riksdagen avhänt sig viss beslutanderätt till Europeiska Unionen (”EU”).³ Inom vissa rättsområden har EU exklusiv befogenhet, exempelvis avseende gemensam handelspolitik och tull.⁴ Inom andra områden är befogenheten delad mellan medlemsstaterna och EU, exempelvis vad gäller den inre marknaden.⁵ Enligt inledningen till DAC 6 berör rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang den inre marknaden.⁶

EU får vid delad befogenhet bara införa rättsakter i händelse av att medlemsstaterna själva inte är förmögna att uppnå samma mål, denna begränsning följer av subsidiaritetsprincipen.⁷ DAC 6 anses inte strida mot subsidiaritetsprincipen då åtgärden mot gränsöverskridande arrangemang (transparens mellan medlemsstaternas skattemyndigheter genom informationsutbyte av inrapporterad information) anses kräva samordning inom EU-samarbetet.⁸ Medlemsstaterna är skyldiga att uppnå konformitet men väljer som utgångspunkt själva hur inkorporation av direktiv ska genomföras i nationell lagstiftning.⁹ Medlemsstaterna har lojalitetsplikt och måste följa direktiven.¹⁰ Vid bristande tydlighet i sådan nationell

¹ Kommittédirektiv av den 7 april 2017: Dir 2017:38 *Informationsskyldighet för skatterådgivare* [Dir 2017:38], s. 1 och 6. Den tidsfrist som anslås för Utredningen i Dir. 2017:38 förlängs vidare i kommittédirektiv 2018:34 utan motivering. Se: Kommittédirektiv av den 26 april 2018: Dir 2018:34 *Tilläggsdirektiv till utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare*.

² Rådets direktiv (EU) 2018:822 av den 25 maj 2018 [DAC 6].

³ Regeringsformen (SFS 1974:152) kapitel 10 § 6. Se även Lag (SFS 1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

⁴ Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt [FEUF], artikel 3 p. 1. Lenaerts, Koen och Van Nuffel, Piet, *Constitutional Law of the European union* (andra upplagan), Sweet and Maxwell Limited, London, 2005, s. 95 (egen översättning).

⁵ FEUF, artikel 4 p. 1 och 2.

⁶ DAC 6, inledningen p. 2 och 6.

⁷ Fördraget om Europeiska unionen [FEU], artikel 5 p. 2 och 3.

⁸ FEU, artikel 5 p. 3. Se även DAC 6 inledningen p. 10 och 19.

⁹ Robert Schütze, *European Union Law* (andra upplagan), Cambridge University Press, Cambridge, 2018, [Schütze 2018], s. 95f (egen översättning).

¹⁰ FEU, artikel 4 p. 3.

lagstiftning som genomför ett direktiv i nationell lag sker tolkning i enlighet med EU-direktivets ordalydelse och syfte.¹¹ EU:s rättsakter har företräde framför nationell rätt.¹²

”Mandatory disclosure rules”, eller regler om rapporteringspliktiga arrangemang (nedan benämnda ”MDR-regler”) är ett nytt fenomen i svensk rätt. I teorin ska MDR-regler öka myndighetens kunskap om användande och tillhandahållande av olika skatteupplägg.¹³

DAC 6 bygger på OECD:s arbete i BEPS-projektet, action 12, om MDR-regler.¹⁴ DAC 6 utgör ett tillägg till rådets direktiv (EU) 2011:16 (kallat ”DAC”).¹⁵ Detta första direktiv, DAC, har ändrats flertalet gånger och ändringarna har avsett: gemensam rapporteringsstandard inom unionen,¹⁶ automatiskt utbyte av upplysningar om förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor,¹⁷ obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar om land-för-land-rapportering¹⁸ och tillgång till finansinstituts arbete för kundkännedom¹⁹. DAC 6 utgör den sista av flera ändringar för ökad kunskap och kontroll hos medlemsstaternas skattemyndigheter. DAC 6 är inriktat på ökad transparens kring gränsöverskridande skatteupplägg och att avskräcka mot användningen av vissa skatteupplägg.²⁰ Direktivet inför en rapporteringsplikt som träffar de som deltar i utformningen-, marknadsföringen-, anordnandet-, hanteringen- och genomförandet av arrangemang samt de som tillhandahåller råd och hjälp angående arrangemang. I första hand rådgivare men även användare.²¹

Den av regeringen tillsatta särskilda utredaren Marie Jönsson har producerat betänkandet SOU 2018:91 (i det följande hänvisat till som ”Utredningen”).²² I betänkandet, utöver inkorporation av DAC 6, föreslår Utredningen också ett från svensk sida eget initiativ: rapporteringsplikt för inhemska arrangemang (nedan ”RIA”). RIA omfattas inte av DAC 6 men samtidigt utgör direktivet inte heller ett hinder mot mer långtgående nationell rapporteringsplikt.²³

¹¹ EU-domstolens dom av den 10 april 1984 i mål C-14/83, Von Colson och Kamann / Land Nordrhein-Westfalen (14/83, ECR 1984 s. 1891), p. 26.

¹² EU-domstolens dom av den 15 juli 1964 i mål C-6/64, Costa / E.N.E.L. (6/64, ECR 1964 s. 585), s. 217f.

¹³ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015 (hämtad 2019-09-19): <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1574518535&id=id&accname=guest&checksum=3B4994A1F06525A5B4AC022895A99433> [OECD 2015 (action 12)], s. 9 (egen översättning).

¹⁴ DAC 6 inledningen, p. 1–2.

¹⁵ Rådets direktiv (EU) 2011:16 av den 15 februari 2011 [DAC].

¹⁶ Rådets direktiv (EU) 2014:107 av den 9 december 2014.

¹⁷ Rådets direktiv (EU) 2015:2376 av den 8 december 2015.

¹⁸ Rådets direktiv (EU) 2016:881 av den 25 maj 2016.

¹⁹ Rådets direktiv (EU) 2016:2258 av den 6 december 2016.

²⁰ DAC 6, inledningen p. 1, 3 och 19.

²¹ DAC, artikel 3 p. 21.

²² SOU 2018:91 *Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet: Betänkande av utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare* [SOU 2018:91], förordet ”Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet”.

²³ SOU 2018:91, s. 217f. DAC 6, inledningen p. 10.

Utredningen rekommenderar att gränsöverskridande respektive inhemska arrangemang regleras på, i stora delar, samma sätt med enhetliga regler.²⁴ De olika formerna av rapporteringsplikt ska däremot inte sammanblandas även om RIA är starkt influerat av rapporteringsplikten för gränsöverskridande arrangemang enligt DAC 6. Denna framställning kommer bara behandla RIA – den del av lagförslaget som inte är direkt beroende av DAC.

RIA bygger på kännetecknen som används för att identifiera sådana rapporteringspliktiga inhemska arrangemang som är av intresse för Skatteverket. Även om begreppet ”arrangemang” är centralt i lagförslaget, har begreppet inte definierats, detta utgör ett medvetet val av Utredningen för att lagstiftningen inte ska kunna kringgå. Istället används kännetecknen för att utpeka vilka skatteupplägg som träffas av RIA. För att garantera inflödet av information genom rapportering är rapporteringsplikten knuten till en förseningsavgift. De uttryckta målen med RIA är att förbättra förutsättningarna för analys av riskerna i skattelagstiftningen och en bättre skattekontroll. Till målen för RIA ska även direktivets avskräckande syfte tilläggas då RIA bygger på DAC 6.²⁵

I det särskilda yttrandet, som bifogats till och kommenterar SOU 2018:91, påpekas att proportionalitet behöver beaktas och vidare att konsekvenserna inte tillräckligt har beaktats.²⁶ Ökad möjlighet till analys av riskerna i skattelagstiftningen, en bättre skattekontroll och avvärjning från användning av särskilda skatteupplägg är för vissa mer eftersträvansvärt än för andra. Olika inställningar till RIA representerar i grunden en åsiktsdelning, om i vilken utsträckning den enskilde ska bära offentlighetens resursbehov,²⁷ en intressekonflikt som ställs på sin spets i diskussionen kring RIA.

Om ny lagstiftning ska införas måste den kunna inplaceras som en del av gällande rätt och tillsammans med övriga delar av rätten utgöra helheten.²⁸ Enligt Simmonds kan gällande rätt beskrivas som samspelet mellan å ena sidan principer och å andra sidan regler och praxis vilka tillsammans bildar helheten, en principstyrd syn på rätten där principer utgör en del av gällande rätt.²⁹ Principer skiljs från regler vilka uttrycker gränsdragningar. Principer ger istället en indikation om hur en fråga ska avgöras eller lagstiftning utformas.³⁰

Principernas funktion kan förstås på olika sätt. Som Simmonds uttrycker det menar Dworkin att: ”En princip definierar och skyddar en individuell rättighet, medan däremot ett samhällligt handlingsprogram uppställer ett kollektivt mål. Kollektiva mål är sådana önskade

²⁴ SOU 2018:91, s. 318.

²⁵ Se avsnitt 3.

²⁶ SOU 2018:91, del VI (Särskilt yttrande av Bartels, Katarina, Hellenius, Richard, Larsson, Magnus och Leidhammar, Börje) [Särskilt yttrande SOU 2018:91], se s. 428 och 431f.

²⁷ Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag, Uppsala, 1995 [Gunnarsson 1995], s. 63f.

²⁸ Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria, *Genusrättsvetenskap* (första upplagan), Studentlitteratur, Lund, 2009 [Gunnarsson och Svensson 2009], s. 94.

²⁹ Simmonds, Nigel, E., (översättning av Lindahl, Lars), *Juridiska principfrågor*, Norstedts juridik, Stockholm, 1988 [Simmonds 1988], s. 15ff.

³⁰ Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätt*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003 [Moëll 2003], s. 18. Pålsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014, [Pålsson 2014], s. 554f. Simmonds 1988, s. 104 med däri gjorda referenser. Gunnarsson 1995, s. 39 med däri gjorda referenser.

sakförhållanden som samhället strävar efter att förverkliga: t ex en obesmutsad miljö, en gynnsam handelsbalans, ett effektivt transportsystem. Rättigheter är individuella anspråk vilka fungerar som ”trumfkort” med företräde framför kollektiva mål.”³¹ Enligt detta synsätt kan samhällseliga handlingsprogram inte utgöra ideal för principer. Moëll framför en alternativ tolkning och beskriver principer som optimeringspåbud mot bakgrunden att principer är värderande utefter hur väl principens ideal kan uppnås. Moëll menar att såväl kollektiva rättigheter (eller kollektiva ändamål) och enskildas rättigheter ryms inom begreppet optimeringspåbud.³²

Intressekonflikten med vilken RIA är behäftad medför behovet av en intresseavvägning. På ena sidan finns intresset att undslippa effekterna av rapporteringsplikten och på andra sidan det fiskala intresset att uppnå dessa effekter.³³ För att avgöra hur RIA förhåller sig till krav på proportionalitet ska en proportionalitetsbedömning genomföras. Proportionalitetsprincipen³⁴ används för att analysera åtgärden RIA där rapporteringsplikten vägs mot målen med lagförslaget och dess betungande inverkan på enskilda. På så vis bedöms lagförslagets passform inom ramen för gällande rätt.

1.2 Syfte

Syftet med denna framställning är att analysera rapporteringsplikt för inhemska arrangemang i en tredelad proportionalitetsbedömning. De olika delarna av bedömningen utgörs av: åtgärdens lämplighet för att uppnå lagförslagets mål, åtgärdens nödvändighet för att uppnå lagförslagets mål och åtgärdens proportionalitet i strikt bemärkelse ställd mot de betungande inskränkningar som åtgärden innebär för motstående intressen.

1.3 Avgränsningar

Avgränsningarna har vuxit fram under processens gång och följer till viss del av syftets formulering som anger RIA som studieobjekt och ramen för bedömningen. Den gränsöverskridande aspekten kan däremot inte helt avgränsas bort då rapporteringsplikt för både inhemska och gränsöverskridande arrangemang omfattas av samma lagförslag som bygger på DAC 6, nyckelfaktorn för rapporteringsplikternas respektive utformning.

Vilka delar av lagförslaget som utreds i proportionalitetsbedömningen påverkar resultatet. Delarna av lagförslaget RIA som här behandlas är funktionen, målen, begreppet arrangemang, kännetecknen och förseningsavgiften.³⁵ Dessa delar har valts ut efter bedömningen att delarna tillsammans kan ge en rimlig och samtidigt övergripande materiell bild av lagförslaget. Övriga delar avgränsas bort. Dessa fem delar anses här utgöra lagförslagets kärna och representerar lagförslaget i proportionalitetsbedömningen. Vissa gränsdragningar, exempelvis inträdet för

³¹ Simmonds beskriver hur Dworkin gör skillnad mellan rättigheter och samhällseliga handlingsprogram, se: Simmonds 1988, s. 111f, förstahandskälla: Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously* (1978).

³² Moëll 2003, s. 18ff.

³³ Se jämförelsevis Odelstad, Jan, *Intresseavvägning: En beslutsfilosofisk studie med tillämpning på planering*, Thales, Stockholm, 2002 [Odelstad 2002], s. 73f.

³⁴ Proportionalitetsprincipen ska förstås enligt vad som framgår av avsnitt 2 i denna framställning.

³⁵ Se avsnitt 3.

rapporteringsplikt och gränsdragningen mellan rådgivare och användare, är bortavgränsade i vidare mån än för att förstå förseningsavgiften. Anledningen till denna avgränsning är att proportionalitetsbedömningen ska genomföras på RIA som helhet. Även om gränsdragningarna är intressanta för syftet och genomförandet av bedömningen har gränsdragningarna ansetts mindre elementära för att förstå och förmedla hur RIA som helhet konstruerats.

Lagrådsremissen *Genomförande av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang* publicerades den 6 december 2019, efter att studien häri slutförts. Således kommer lagrådsremissen inte att kommenteras häri även om lagrådsremissens utfall i sig är av intresse för studien. Ytterligare studier kan motiveras men inte inom ramen för denna uppsats.

Konfliktlösning vid motstående och överlappande reglering, mellan medlemsstat och union, är ett närliggande relevant område då inhemsk rapporteringsplikt utgör en utökning av rapporteringsplikten i DAC 6.³⁶ Konfliktlösning mellan EU och medlemsstaterna är intressant för syftet då olika reglering av rapporteringsplikt kan innebära motsättningar. Konfliktlösning ska inte behandlas.

Proportionalitetsprincipen skulle kunna vara föremål för en egen studie och redogörelsen för proportionalitetsprincipen i denna uppsats är inte tillräcklig för att beskriva principens komplexitet.³⁷ Principen ska här redogöras för i den utsträckning som krävs för att göra principen brukbar som ett metodologiskt redskap för att kunna genomföra bedömningen. Den fulla bredden av problematiken som ligger bakom principen redogörs inte för.³⁸

Proportionalitetsprincipen används både av medlemsstaterna och av EU, därtill har lagförslaget en stark koppling till EU. En komparativ studie inriktad på proportionalitetsprincipens form i olika medlemsstater och EU kommer inte genomföras även om sådana studier kring proportionalitetsprincipen och dess funktion hade varit relevant för syftet. Däremot ryms inte detta inom ramen för uppsatsens begränsade format.

Det påpekas att Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna har haft stor betydelse för utvecklingen av proportionalitetsprincipen och att principen återfinns i alla delar av konventionen.³⁹ RIA skulle kunna problematiseras utifrån konventionen och rättigheterna däri. Detta utgör däremot en avgränsning.

Inte heller kommer rule of reason-doktrinen ska beröras där proportionalitetsprincipen utgör ett sista steg i bedömningen av hinder på EU:s inre marknad.

³⁶ Ang. konfliktlösning mellan Unionen och nation rätt se Schütze 2018, s. 122ff jämte 138ff (egen översättning).

³⁷ Ang. principens komplexitet se Moëll 2003, s. 17.

³⁸ Se avsnitt 2.

³⁹ Moëll 2003, s. 57.

1.4 Metod

1.4.1 Utgångspunkter

En djupdykning i lagförslaget olika delar kan inte motiveras då förslaget inte har testats i praktiken och lagförslaget fortfarande ska behandlas i lagstiftningsprocessen. Istället ska de utvalda beståndsdelarna av lagförslaget silas genom proportionalitetsprincipen. Med ”lagförslaget” avses här föreslagna ändringar i Skatteförfarandelag (SFS 2011:1244) och det nya förslaget till lag om rapporteringspliktiga arrangemang (som båda framgår i SOU 2018:91), sammantaget har ändringarna summerats i följande utvalda delar: funktionen, målen, begreppet arrangemang, kännetecknen och förseningsavgiften.⁴⁰

För syftet är både proportionalitetsprincipen och lagförslaget av intresse och för utforskandet av de båda används rättsdogmatisk metod. Denna metodologiska utgångspunkt har beskrivits som en praktisk synvinkel där grunderna för kunskapen, rättskällorna, accepteras utan att ifrågasättas.⁴¹ Rättskällevärdet formar de inre ståndpunkterna för värdering av källorna,⁴² ståndpunkter som här inte kritiserats utan godtas som en del av den valda metoden.⁴³ Metoden används för att beskriva vad som kan anses utgöra gällande rätt, för att definiera proportionalitetsprincipen, och för att beskriva det föreslagna tillskottet till gällande rätt, lagförslaget. Argumentationens form är då av central betydelse.⁴⁴

Eftersom proportionalitetsprincipen inte ska problematiseras utan tillämpas i bedömningen kommer principen beskrivas och användas i den form som anges i avsnitt 2.⁴⁵ Proportionalitetsprincipen tilldelas ett eget avsnitt då principen är mycket omfattande och som en följd därav svårgräpbar. Avsnittet som berör principen fungerar således delvis som en fortsättning på detta metodavsnitt genom att redogöra för bedömningens utgångspunkter.

1.4.2 Argumentation och värdering

Argumentation kan inom rättsdogmatiken klassificeras som de-lege-lata-argumentation och de-lege-ferenda-argumentation. Argumentation för att beskriva rättens utformning respektive argumentation för viss förändring av rätten.⁴⁶ Dubbelheten i den rättsdogmatiska metoden har passande uttryckts som att rättsdogmatiken är deksriptivnormativ.⁴⁷ I förevarande fall används rättsdogmatisk metod för att beskriva den form lagförslaget och principen kan anses ha

⁴⁰ Se avsnitt 3.

⁴¹ Gunnarsson och Svensson 2009, s. 91ff.

⁴² Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning 2005, [Peczenik 2005], s. 249f.

⁴³ Se jämförelsevis Schelin, Johan, *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon Förlag, Stockholm, 2018, s. 73f.

⁴⁴ Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) i *Juridisk metodlära (första upplagan)*, Studentlitteratur, Lund, 2018 [Kleineman 2018], s. 27.

⁴⁵ Se avsnitt 2.

⁴⁶ Kleineman 2018, s. 36.

⁴⁷ Peczenik 2005, s. 250 med däri gjorda referenser.

(deskriptiv) men även för att beskriva lagförslagets överensstämmande med proportionalitetsprincipen genom en proportionalitetsbedömning (normativ).⁴⁸

Skillnad ska göras mellan en redogörelse för lagstiftning och redogörelse för ett lagförslag. Utan att lag införts och tillämpats är ett påstående kring dess effekter ofrånkomligen förknippat med ett visst mått av spekulation i brist sådan den empiri som följer av exempelvis behandling i praxis. Deskription av tillämpad lagstiftning är på så vis mer träffsäker. Uppsatsen syfte är normativt. Med hjälpt av proportionalitetsbedömningen genomförs en intresseavvägning där intressen för och mot med RIA vägs. Argumentation kring hur en regel bör utformas tillåter en något friare tolkning av rättskällorna till skillnad från argumentation kring vilken form en regel har vilken kräver en striktare tolkning av rättskällorna.⁴⁹

Enstaka regler kan kritiseras eller rättfärdigas utifrån hur väl en regel korresponderar med en överordnad princip eller andra regelkomplex. Regler ska utgöra en koherent del i en den större accepterade helheten.⁵⁰ Det har sagts att ett av flera kriterier som kännetecknar en god lagstiftning är balans mellan skatteåtgärdens motiv till införande och de skyldigheter som åläggs skattebetalarna.⁵¹ Införandet av ny lagstiftning måste kunna inplaceras i denna större helhet utan att proportionalitetsprincipens värden motverkas.

Genom att använda proportionalitetsprincipen som ett metodologiskt hjälpmedel skapas utgångspunkter för vilken maktutövning som ska tillåtas mot bakgrund av proportionalitetsbedömningens delbedömningar, på så sätt betraktas principen i denna framställning som ett verktyg för att uppnå författningens enhetlighet med övriga delar av gällande rätt.⁵² Den normativa argumentationen är genom användningen av proportionalitetsprincipen starkt påverkad av EU-rättslig metod. Denna metod utgår från EU-domstolens tolkningsmetoder. Bland dessa metoder finns teleologisk tolkningsmetod vilken kommer till uttryck i proportionalitetsbedömningen som utgör en ändamålstolkning.⁵³ Vidare överensstämmer den tunga normhierarkiska vikt som här tillerkänns proportionalitetsprincipen, i förhållande till övriga delar av gällande rätt, med EU-rättens värdering av principer.⁵⁴ Slutligen antar proportionalitetsprincipen här en form som överensstämmer med den som utformats inom EU.⁵⁵

⁴⁸ Se jämförelsevis Gunnarsson 1995, s. 41.

⁴⁹ Se jämförelsevis Kleineman 2018, s. 30.

⁵⁰ Gunnarsson och Svensson 2009, s. 94.

⁵¹ Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007, s. 477f.

⁵² Se jämförelsevis Emiliou, Nicolaos, *The Concept of Proportionality in the Law of the European Communities with Comparative Material from Certain Member States*, University of London (avhandling), London, 1990 [Emiliou 1995], s. 245 och 316 (egen översättning).

⁵³ Reichel, Jane, *EU-rättslig metod*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) i *Juridisk metodlära (första upplagan)*, Studentlitteratur, Lund, 2018 [Reichel 2018], s. 122.

⁵⁴ Reichel 2018, s. 126.

⁵⁵ Se avsnitt 2.2.

1.4.3 Närmare om använda rättskällor

Utredningen är en del av den pågående lagstiftningsprocessen och därtill är MDR-regler sedan tidigare okända för det svenska rättssystemet varför det finns få källor som behandlar svensk MDR-reglering. Detta har påverkat urvalet av materialet. Ett urval som skett löpande under arbetsprocessen.⁵⁶

Källor av särskild relevans för förståelsen av lagförslagets utformning (utöver SOU 2018:91) är DAC 6 och OECD:s rekommendationer för MDR-regler. Konformitet med EU:s direktiv är ett krav och även om RIA inte är underkastat DAC utgör DAC 6 en viktig rättskälla då Utredningen föreslår en enhetlig reglering av rapporteringsplikt för både inhemska och gränsöverskridande arrangemang. OECD:s arbete i BEPS-projektet tillmäts stor betydelse då det framgår av DAC 6 att BEPS-projektet haft inverkan på utformningen av direktivet.⁵⁷ Jämförelsevis ska tilläggas att OECD:s modellavtal för skatteavtal utgör så kallad ”soft law”, en rättskälla som inte är bindande men ofta utgör modell för utformningen av skatteavtal.⁵⁸ Ett liknande resonemang skulle stödja att de av OECD framtagna rekommendationerna utgör en rättskälla för att förstå lagförslaget.⁵⁹

Källorna ovan är även av relevans för den normativa argumentationen. Normativ argumentations friare förhållning till källorna gör att hänsyn också kan tas till kommittédirektivet, det särskilda yttrandet och remissvaren. Dessa källor, även Utredningen, ger uttryck för olika inställningar till RIA, uppfattningar som utgör viktiga källor för att väga olika intressen i proportionalitetsbedömningen.

I arbetet med proportionalitetsprincipen har stor ledning tagits av Christina Moëlls verk *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Hennes omfattande genomlysning av proportionalitetsprincipens form inom skatterätt är ingående och av denna anledning även idag högst relevant. Härutöver har även andra sakkunnigas publicerade verk som är av direkt eller indirekt betydelse för syftet använts och givits stor betydelse.

Källor som berör EU-rättens proportionalitetsprincip har använts för fördjupad förståelse av principens innebörd och för att skapa tydlighet då principen är vanligt förekommande inom EU-samarbetets rättstillämpning. Detta har krävts för att göra principen mer praktiskt hanterlig och för att upplysa om hur principen används.⁶⁰

1.5 Disposition

Efter detta inledande avsnitt följer *avsnitt två* där proportionalitetsprincipens form och funktion redogörs för så som principen användas i proportionalitetsbedömningen. Därefter följer *avsnitt tre* med en redogörelse för lagförslaget i de utvalda delarna: funktionen, målen, begreppet arrangemang, kännetecknen och förseningsavgiften. De utvalda delarna som bedöms i

⁵⁶ Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* (fjärde upplagan), Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, s. 35ff.

⁵⁷ DAC 6, inledningen p. 4. SOU 2018:91 s. 19.

⁵⁸ Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtal*, Liber, Solna, 2015, s. 19.

⁵⁹ Se jämförelsevis Sallander 2015, s. 65ff.

⁶⁰ En fördjupande utredning av principens form har avgränsats bort. Se avsnitt 1.3.

proportionalitetsbedömningen. Vidare följer i *avsnitt fyra* den första delen av proportionalitetsbedömningen som bedömer åtgärden (RIA) utifrån lämpligheten att uppnå målen med lagförslaget. I *avsnitt fem* framgår den andra delen av proportionalitetsbedömningen som bedömer åtgärdens nödvändighet i förhållande till andra alternativa möjliga åtgärder. I *avsnitt sex*, den sista delen av proportionalitetsbedömningen bedöms målen med åtgärden i proportion (i strikt bemärkelse) till åtgärdens betungande påverkan för enskilda. Slutligen följer i *avsnitt sju* en kommentar av proportionalitetsbedömningen.

2. Proportionalitetsprincipen

2.1 Inledande ord

Eftersom uppsatsens syfte är att genomföra en proportionalitetsbedömning så behöver proportionalitetsprincipens funktion kringskäras. Detta avsnitt belyser endast en bråkdel av den mångfacetterade principen genom ett, i förhållande till syftet, relevant urval för att kunna genomföra proportionalitetsbedömningen. Först kommer principens förhållande till EU respektive Sverige vidröras. Därefter följer en redogörelse för principens olika delbedömningar utefter en systematisk indelning. Sedan en närmare beskrivning av de ideologiska intressena som principen ska överbrygga. Slutligen en beskrivning av hur principen används i proportionalitetsbedömningen för att uppfylla syftet.

2.2 Proportionalitetsprincipens form

2.2.1 Proportionalitetsprincipen i EU och i Sverige

Varje direktiv som införs inom EU ska genomgå en proportionalitetsbedömning. Bedömningen är direkt avgörande för direktivets tillåtna innehåll och form varför principen har en betydande plats i processen för framarbetning av nya direktiv.⁶¹ EU-rättens proportionalitetsprincip anses vara influerad av Tysklands motsvarande princip.⁶² Det har påpekats att Moëll gör skillnad mellan en intuitiv och systematisk proportionalitetsprincip där den tyska proportionalitetsprincipen är systematisk.⁶³ Enligt tysk rätt indelas principen i tre delar där åtgärdens lämplighet, nödvändighet och proportionalitet i strikt bemärkelse bedöms.⁶⁴ I de första två delbedömningarna ställs det mål som ska uppnås med åtgärden mot åtgärdens lämplighet respektive nödvändighet. Mål ställs mot medel. I ett tredje steg ska en avvägning vidtas för att avgöra om åtgärden är onödigt betungande för motstående intressen.⁶⁵

Vilken form principen ska anses ha är viktigt i fall då proportionalitetsprincipen appliceras på svensk lagstiftning som inte har föregåtts av direktiv från EU.⁶⁶ En överreglering på nationell nivå utöver den som framgår av direktivet utgör s.k. ”gold-plating”. Begreppet avser situationer som den förevarande då en medlemsstat tar tillfället i akt till utökad regleringen utöver vad som följer av EU-direktivet.⁶⁷ Vilken form proportionalitetsprincipen ska ta för att tillämpas på RIA som inte omfattas av DAC 6 påverkas av att RIA utgör s.k. gold-plating.

⁶¹ FEU, artikel 5.

⁶² Moëll 2003, s. 104 med däri gjorda referenser.

⁶³ Träskman, Per, Ole, *Skatter och straff – några funderingar*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017, s. 454.

⁶⁴ Emiliou 1995, s. 220f (egen översättning).

⁶⁵ Moëll 2003, s. 122 med däri gjorda referenser.

⁶⁶ Moëll 2003, s. 175.

⁶⁷ European Commission, Commission Staff Working Document: Better Regulation Guidelines (hämtad 2019-12-09): <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/better-regulation-guidelines.pdf>, s. 88 (egen översättning).

Högsta förvaltningsdomstolen ("HFD") har bekräftat proportionalitetsprincipens ställning i Sverige som allmän rättsgrundsats.⁶⁸ Med en sådan ställning har kodifikation inte ansetts krävas för att principen ska kunna användas vid lagstiftning eller rättstillämpning.⁶⁹ Högsta domstolen ("HD") har i mål T 1523/17 av den 8 oktober 2018 förtydligat proportionalitetsprincipen. HD fick anledning att redogöra för hur en proportionalitetsbedömning ska genomföras och uttryckte med hänvisning till RÅ 1999 ref. 76 att prövning av proportionalitetsprincipen sker i tre led. Ändamålsenlighet, nödvändighet och proportionalitet i strikt mening.⁷⁰

Proportionalitetsprincipens form som används i EU-rätten anses påverka medlemsstaternas definition.⁷¹ HD:s dom förtydligar principens form men någon tillämpning av principen genomfördes emellertid aldrig på ett sådant sätt att ledning gavs för själva tillämpningen av principens tre delbedömningar.⁷²

Moëll framhåller att principen på skatterättens område är aktuell såväl vid lagstiftning som vid rättstillämpning.⁷³ Även om principen sedan en längre tid tillbaka har erkänts så framhölls det av Nergelius att principen sällan använts av svensk domstol varför vägledning om dess "svenska" utformning är mycket sparsam.⁷⁴ Det framförs att ändamåls-, behovs- och proportionalitetsprinciperna i vissa fall ansetts existera parallellt.⁷⁵ Existensen av flera formulerade principer vid sidan av proportionalitetsprincipen har tolkats som att den EU-rättsliga respektive den svenska proportionalitetsprincipen inte överensstämmer med varandra.⁷⁶

Gold-plating stödjer att en svensk version av principen ska användas. Den sparsamma förekomsten i svensk rätt försvårar däremot förståelsen för principen. HD:s indelning i tre delbedömningar tyder däremot på en systematisk proportionalitetsprincip då principen indelats på samma sätt som gjorts inom EU. Ledning kommer i denna framställning att tas av principens EU-rättsliga form. Så sker av den enkla anledningen att den EU-rättsliga formen av principen ger en tydligare bild av principen, dess olika beståndsdelar och funktion. Principen har i dess EU-rättsliga form kartlagts bättre. Tre separata kriterier används vilka var och ett ligger till grund för en delbedömning i den samlade proportionalitetsbedömningen: lämplighetskriteriet, nödvändighetskriteriet och kriteriet strikt proportionalitet.

⁶⁸ Se exempelvis HFD 2016 ref. 60, HFD 2012 ref. 12, RÅ 1999 ref. 76.

⁶⁹ Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet*, [Prop. 2010/11:165], s. 301f. Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor* [Prop. 1993/94:117], s. 39f.

⁷⁰ Högsta domstolens dom av den 8 oktober 2018 i mål T 1523/17, *Parkfastigheten* [Mål T 1523/17], p. 7 och 22–23.

⁷¹ Moëll 2003, s. 106.

⁷² Mål T 1523/17, p. 27.

⁷³ Moëll 2003, s. 221.

⁷⁴ Nergelius, Joakim, *Konstitutionellt rättighetsskydd*, Fritzes förlag, Stockholm, 1996, s. 721f.

⁷⁵ Moëll 2003, s. 173f.

⁷⁶ Groussot, Xavier, *Proportionality in Sweden: The influence of European Law*, *Nordic Journal of International Law* 2006, s. 454 (egen översättning).

2.2.2 Lämplighetskriteriet

En åtgärd är lämplig när den faktiskt har potential att uppnå det objektiva som angivits som skäl för åtgärden.⁷⁷ Lämpligheten (eller ändamålsenligheten) innebär alltså att väga effekterna av ett lagförslag mot lagförslaget mål. Mål ställs mot medel.

EU-domstolen har konstaterat att åtgärden behöver vara uppenbart olämplig för att rättsenligheten i en av gemenskapens rättsakter ska ifrågasättas utifrån dess lämplighet att nå målet.⁷⁸ Uttalandet i praxis uppställer högt ställda krav för att en lagstiftning ska vara att betrakta som olämplig. Lämplighetsbedömningen kräver iakttagande av stor försiktighet.

Bedömning av åtgärds lämplighet glider lätt över till en bedömning av politiskt slag, det har ifrågasatts i vilken utsträckning en lämplighetsbedömning kan göras av samhällsekonomiskt slag.⁷⁹ Alexius framhåller: ”Vilket utrymme de enskilda beslutsfattarnas fira skön i form av etiska och rättspolitiska bedömningar har, beror på hur preciserade anvisningar de gängse rättskällorna lämnar rörande vilket beslut som bör fattas.”⁸⁰ Mot bakgrund härav är en lämplighetsbedömning av ett lagförslag svår genomförbar, det handlar i det närmaste av en bedömning av ideologi.

Det anges att tysk domstol godkänner delvis måluppfyllnad och lagstiftning ska inte anses olämplig bara för att målet inte uppfylls direkt. Lämplighetsbedömningen av lagstiftningen utgör närmare bestämt en bedömning av en prognos där lagförslaget utgör prognosen. Alltså bedöms inte faktiska resultat utan ett material som snarare utgör en prognostisering av föreslagna åtgärd och dess effekter.⁸¹

2.2.3 Nödvändighetskriteriet

Nödvändigheten innebär också att mål ställs mot medel men istället för en lämplighetsbedömning genomförs ett substitutionstest för att avgöra åtgärdens utbyttbarhet.⁸² Nödvändighetskriteriet påpekas ha givits en mer framträdande roll än kravet på lämplighet då denna delbedömning enklare kan genomföras.⁸³ Lagstiftning är nödvändig ifall dess åtgärder inte kan bli ersatta av något alternativ som lika väl som den föreslagna åtgärden kan uppnå det uppsatta målet, men med en mildare påverkan för enskilda. Alltså ska en åtgärd inte medföra onödiga negativa effekter.⁸⁴

⁷⁷ Lenaerts och Van Nuffel 2005, s. 111 (egen översättning).

⁷⁸ EU-domstolens dom av den 6 december 1984 i mål C-59/83, Biovilac / EEG (59/83, ECR 1984 s. 4057) [C-59/83], p. 17.

⁷⁹ Moëll 2003, s. 114f med hänvisning till s. 109ff.

⁸⁰ Alexius, Katarina, *Aktuella spörsmål: Något om juridik, etik och rättspolitik*, Svensk Juristtidning 1996, s. 366 med gjorda hänvisningar.

⁸¹ Emiliou 1995, s. 146f (egen översättning).

⁸² Gydal, Cecilia, *The Principle of proportionality*, Stockholms Universitet (avhandling), Stockholm, 1996 [Gydal 1996], s. 34 (egen översättning).

⁸³ Moëll 2003, s. 115.

⁸⁴ Lenaerts och Van Nuffel 2005, s. 111f (egen översättning).

Finns alternativ till den föreslagna åtgärden ska den minst ingripande av åtgärderna väljas. Bedömningen blir endast aktuell om det finns tjänliga alternativ som kan uppnå målet.⁸⁵ Nödvändighetsbedömningen kan inte göras generellt utan kräver viss konkretion i form av gångbara alternativ för att nödvändigheten ska kunna beaktas.⁸⁶

Sammantaget har nödvändighetskriteriet beskrivits som ett test för vad som medför minsta negativa påverkan.⁸⁷ I tysk rätt väljs av tillgängliga och lämpliga åtgärder den som är minst skadliga för de enskilda (alternativt minst kostsamt för samhället vid välgörande reglering för enskilda).⁸⁸

2.2.4 Kriteriet proportionalitet i strikt bemärkelse

Proportionalitet i strikt bemärkelse ställer åtgärdens nytta (målet) i relation till de rättigheter eller motstridiga intressen som inskränks genom åtgärden. Relationen mellan kollektiv nytta och bekostnaden på enskildas rättigheter kan således balanseras i en avvägning mellan intressen.⁸⁹ Rättigheter som antingen kan vara fastslagna eller utgöra allmänna rättsgrundsatser.⁹⁰

I mål C-11/70 vidtas en proportionalitetsbedömning. Domstolen vidtog bedömningen för att utröna om grundläggande rättigheter kränkts, rättigheter vilka ansågs utgöra en integrerad del av de allmänna principer som domstolen ska upprätthålla.⁹¹ Domstolen menade att förpliktelsen att inge information skulle vara värdelös utan att förknippas med en sanktionsåtgärd som garant för inflödet av information. Domstolen gjorde en samlad bedömning och ansåg att kravet var nödvändigt och lämpligt.⁹² Vidare ansågs den totala kostnad som påfördes den enskilde inte vara orimlig och inskränkningen ansågs inte heller oproportionerlig (i strikt bemärkelse) i förhållande till behovet av informationen.⁹³

I mål C-181/84 blev utfallet annorlunda: ”Where community legislation makes a distinction between a primary obligation, compliance with which is necessary in order to attain the objective sought, and a secondary obligation, essentially of an administrative nature, it cannot, without breaching the principle of proportionality, penalize failure to comply with the secondary obligation as severely as failure to comply with the primary obligation.”⁹⁴ Domstolen menar att upprätthållandet av administrativa krav utgör en viktig del av lagen men att ett brott

⁸⁵ Moëll 2003, s. 115f.

⁸⁶ Emiliou 1995, s. 153 (egen översättning).

⁸⁷ Cejje, Katia, *Alla dessa val*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017, s. 55f.

⁸⁸ Emiliou 1995, s. 151f (egen översättning).

⁸⁹ Gyda 1996, s. 34f (egen översättning).

⁹⁰ Moëll 2003, s. 117f.

⁹¹ EU-domstolens dom av den 17 december 1970 i mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, ECR 1970 s. 1125) [C-11/70], p. 4.

⁹² C-11/70, p. 7–12.

⁹³ C-11/70, p. 2–4, 7, 8–9 och 15–16.

⁹⁴ EU-domstolens dom av den 24 september 1985 i mål C-181/84, Man (Sugar) / IBAP (181/84, ECR 1985 s. 3351) [C-181/84], p. 20.

mot administrativa regler inte direkt kan jämföras med ett brott mot det primära målet. Eftersom ett brott mot den sekundära administrativa skyldigheten inte kunde jämföras med ett brott mot den primära skyldigheten kunde inte heller den fulla sanktionen motsvarande brott mot den primära skyldigheten motiveras. Sanktionen ansågs i det aktuella fallet oproportionerlig i förhållande till målet som författningen skulle uppnå.⁹⁵

Det påpekas att proportionalitet i strikt bemärkelse utgör en analys av kostnad och fördel.⁹⁶ Åtgärdens betungande följdverkan måste kunna rättfärdigas av målet och om rimlig koppling inte finns däremellan råder inte strikt proportionalitet. Bedömningen innebär ett hänsynstagande till rättigheter som tillerkänts enskilda. Däremot inte villkorslöst då rättigheter kan vara olika viktiga, rättighetens ställning är viktig för att avgöra strikt proportionalitet.⁹⁷

2.3 Motsättningar i skattesystemet

Det påpekas att det på skatterättens område ofta är frågan om en avvägning mellan rättssäkerhet för den enskilde och en effektiv beskattning (effektiv beskattning antas här innebära en effektiv beskattning av skattesubjekt i enlighet med skattelagstiftningen så som lagstiftaren avsåg att den skulle tolkas). Inom rättssäkerhet innefattas både förutsägbarhet i beskattningen och enskildas rätt till en lika beskattning av olika enskilda.⁹⁸

Rättssäkerhet har koppling till både legalitetsprincipen och likabehandlingsprincipen. Den förra uppställer krav på tydlig lag samt lagstöd och den senare uppställer krav på likabehandling.⁹⁹ Legalitetsprincipen fordrar tydlighet i skattelagstiftningen samt att beskattning ska framgå av lag.¹⁰⁰ Likabehandlingsprincipen uppställer krav på lika behandling av enskilda genom lagen.¹⁰¹ Det påpekas också finnas en konflikt även mellan förutsägbarhet i beskattningen och likabehandling av enskilda där det senare intresset efterses av beskattningsmakten.¹⁰²

Gunnarsson påpekar att det föreligger en delning mellan den offentliga respektive privata sektorn. Offentlig sektor tar i anspråk resurser genom tvång för förbrukning som annars hade kunnat användas av den privata sektorn, en problematik som kretsar kring frågan vilken börda som kan läggas på de enskilda i relation till den offentliga sektorns finansieringsbehov och grad av omfördelning mellan enskilda.¹⁰³ Gunnarsson menar att för hög skattenivå påverkar enskildas inställning till skattebetalning och samtidigt är omfördelningen liten vid låga

⁹⁵ C-181/84, p. 28–31.

⁹⁶ Groussot, Xavier och Nowag, Julian, *New Directions in Judicial Review?: Proportionality, Subsidiarity and Impact Assessment in the Tobacco Product Directive Case*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017 [Groussot och Nowag 2017], s. 93 (egen översättning).

⁹⁷ Gydal 1996, s. 36 (egen översättning).

⁹⁸ Moëll 2003, s. 41f. Prop. 2014/15:131 *Skatteutlägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor*, s. 22.

⁹⁹ Prop. 1993/94:151 *Rättssäkerhet vid beskattningen* [Prop. 1993/94:151], s. 70.

¹⁰⁰ Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016, s. 730. Pahlsson 2014, s. 558.

¹⁰¹ Pahlsson 2014, s. 559.

¹⁰² Proposition 1993/94:151, s. 70.

¹⁰³ Gunnarsson 1995, s. 63f.

skattenivåer.¹⁰⁴ Skattenivån och resursfördelningen är kopplad till rättssäkerheten och inom ramen för rättssäkerheten slitningen mellan likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen. Frågan är vilka krav som kan ställas och hur enskilda kan belastas för att uppnå likabehandling men även effektiv beskattning.

Gunnarsson framhåller att: ”I det allomfattande problemet om optimalt utnyttjande av samhällets resurser och ekonomisk tillväxt måste skattesystemet ständigt avvägas mot vad som är effektiv resursallokering respektive rättvis fördelning. Utrymmet för att samtidigt fullt ut tillgodose båda dessa aspekter på resursutnyttjande är begränsat. Detta förhållande skapar en fundamental spänning i systemet.”¹⁰⁵ Olika skilda intressen återspeglas i den motsättning som uppstår kring RIA. I förevarande fall ställs intresset att undslippa rapporteringsplikt (legalitet) mot det fiskala intresset av bättre analys av riskerna i skattesystemet, bättre skattekontroll och avvärjning från användningen av vissa arrangemang (målen uttrycker likabehandling och effektiv beskattning).¹⁰⁶ Detta visar på en motsättning mellan å ena sidan förutsägbarheten och å andra sidan likabehandling och effektiv beskattning.

2.4 Proportionalitetsprincipen som ett verktyg i denna uppsats

Det påpekas av Moëll att proportionalitetsprincipen utgör en intresseavvägning.¹⁰⁷ Att avväga innebär här valet mellan olika effekter som följer av olika alternativ.¹⁰⁸ Med hänvisning till De Búrca framhåller Moëll vissa viktiga element som är förbundna med bedömningen: de olika intressena behöver beskrivas,¹⁰⁹ vidare ska åtgärden tydligt pekas ut, åtgärdens mål fastställas, värdet av målen preciseras och rättigheterna för motstående intressen preciseras.¹¹⁰

Odelstad påpekar intresseavvägningens behov av begreppsbildning. Med en teoretisk begreppsapparat är det möjligt att identifiera brister i lagförslaget och samtidigt också möjligt att kommentera den intresseavvägning som genomförs med hjälp av proportionalitetsbedömningen. Genom uppdelning av proportionalitetsbedömningen i tre delbedömningar görs vissa gränsdragningar och till viss del materialiseras härigenom proportionalitetsprincipen något likt en regel.¹¹¹ Med dessa gränsdragningar kan resonemang om proportionalitet på en teoretisk nivå skiljas från användningen av begreppet proportionalitet i lagstiftningsförfarandet som inte redogjort för en sådan begreppsbildning.¹¹² Begreppsbildningen utgörs här av proportionalitetsbedömningens uppdelning i de ovan

¹⁰⁴ Gunnarsson 1995, s. 288f.

¹⁰⁵ Gunnarsson 1995, s. 283f.

¹⁰⁶ SOU 2018:91, s. 51. DAC 6, inledningen p. 19.

¹⁰⁷ Moëll 2003, s. 43.

¹⁰⁸ Se jämförelsevis NE Nationalencyklopedin AB, sökord: avväga, (hämtad 2019-12-03): <https://www-ne-se.ezproxy.ub.gu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/avv%C3%A4ga>.

¹⁰⁹ Se avsnitt 2.2.

¹¹⁰ Moëll beskriver de steg som De Búrca menar ska föregå intresseavvägningen som företas med proportionalitetsprincipen, se: Moëll 2003, s. 126, förstahandskälla: De Búrca, Gráinne, *Proportionality and Subsidiarity as General Principles of law* i Bernitz, Ulf och Negrelus, Joakim, *General Principles of European Community Law* (2000).

¹¹¹ Se avsnitt 2.2.2–2.2.4 och 1.1.

¹¹² Se jämförelsevis Odelstad 2002, s. 66f. Se jämförelsevis SOU 2018:91, s. 185.

diskuterade delbedömningarna. En begreppsbildning som kan användas för att skapa en för proportionalitetsbedömningen viktig separation mellan lagförslagets olika beståndsdelar.¹¹³

Proportionalitetsbedömningen är uppdelad i kriterierna lämplighet, nödvändighet och strikt proportionalitet. Kriterierna utgör den teoretiska ramen för bedömningen.¹¹⁴ Begreppen eller kriterierna, som de här kallas, utgör parametrar för att bedöma proportionaliteten i lagförslaget, samtidigt som kriterierna själva kan utsättas för diskussion eller ifrågasättas. Proportionalitetsbedömningen genomförs i tre steg: först en bedömning av lagförslagets lämplighet att nå målet, sedan en bedömning av lagförslagets nödvändighet för att nå målet ställt i förhållande till andra alternativa lösningar och slutligen en avvägning om de mål som lagförslaget ska uppfylla kan rättfärdiga RIA ställt i proportion till enskilda intressen. Sammantaget en intresseavvägning, för eller mot ett införande av RIA.¹¹⁵

Tillämpningen av proportionalitetsprincipen utgör en bedömning *lex specialis* av lagförslaget och används således här som ett konstitutionellt verktyg. Bedömningen betraktas inte bara som en avvägning mellan intressen utan samtidigt som en prövning av hur väl lagförslaget förhåller sig till gällande rätt.¹¹⁶ Gällande rätt som värnar vissa rättigheter och uppställer korrelerande skyldigheter vilka kommer till uttryck i rättssystemet.¹¹⁷ Däri framförallt likabehandlingsprincipen och legalitetsprincipen som båda ryms inom rättssäkerheten (men även behovet av effektiv beskattning). Sammantaget utgör proportionalitetsbedömningen en *de-lege-ferenda*-bedömning.

¹¹³ Se jämförelsevis Odelstad 2002, s. 62f.

¹¹⁴ Se jämförelsevis Odelstad 2002, 34f.

¹¹⁵ Se avsnitt 2.2.

¹¹⁶ Se jämförelsevis Lagerqvist Veloz Roca, Annika, Reichel, Jane, Warnling-Nerep, Wiweka, *Statsrättens Grunder* (fjärde upplagan), Nordstedts Juridik, Stockholm, 2011, s. 1 jämte 44.

¹¹⁷ Wacks återger Wesley Hofelds schema över rättigheter och korrelerande skyldigheter: se Wacks, Raymond, *Understanding Jurisprudence: An introduction to legal theory* (femte upplagan), Oxford University press, Oxford, 2017, s. 293ff (egen översättning).

3. Rapporteringsplikt för inhemska arrangemang

3.1 Inledande ord

I detta avsnitt kommer RIA redogöras för och behandlas i de utvalda delarna som i denna framställning representerar lagförslaget: funktionen, målen, begreppet arrangemang, kännetecknen och förseningsavgiften.

Den praktiska funktionen som framgår i lagförslaget visar hur rapportering föreslås fungera och ger en övergripande bild av vad som ska bedömas. Vidare kan olika mål tillskrivas lagförslaget vilka måste klarläggas för genomförandet av proportionalitetsbedömningen. Därtill är frånvaron av definitionen av begreppet arrangemang sammanbunden med kännetecknen vilka tillsammans utgör lagförslaget grundkonstruktion för identifikation av arrangemang. Utöver metoden för identifikation föreslås en förseningsavgift för att garantera inrapportering av den information som efterfrågas. Tillsammans utgör metoden för identifikation och förseningsavgiften den åtgärd som ska bana väg för den praktiska funktionen som ska uppnå lagförslaget mål.

Med lagförslaget och den föreslagna åtgärden RIA har en motsättning uppblussat i form av en intressekonflikt mellan enskilda och det offentliga. En motsättning där den ena sidan stödjer sina på argument på legalitetsprincipen och den andra på dels likabehandlingsprincipen och dels effektiviteten i beskattningen. RIA utgör alltså en åtgärd för att stärka likabehandlingen och beskattningens effektivitet.¹¹⁸ Detta avsnitt innefattar en redogörelse för lagförslaget, en redogörelse som krävs för uppfyllnad av det häri antagna syftet att genomföra en proportionalitetsbedömning av RIA.

3.2 Rapporteringspliktens funktion

3.2.1 Avgörande huruvida rapporteringsplikt för inhemska arrangemang föreligger

Både skatt som tas ut enligt inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) och enligt lagen (SFS 1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel omfattas av RIA. Ett *första steg* för att avgöra om RIA föreligger är att avgörande huruvida ett arrangemang berör en skatt som omfattas av RIA.¹¹⁹ I ett *andra steg* krävs vidare att arrangemanget, för att vara rapporteringspliktigt, uppvisar något av kännetecknen som identifierar arrangemanget som rapporteringspliktigt.¹²⁰ I ett *tredje steg* ska arrangemangets huvudsakliga nytta beaktas, om hela eller en del av nyttan med arrangemanget består i att uppnå en skattefördel. Samtliga kännetecken som identifierar RIA är underkastade kriteriet om huvudsaklig nytta.¹²¹ Slutligen ska i ett *fjärde steg* undantaget för inhemska arrangemang beaktas. Detta undantag innebär att rapporteringsplikt inte uppstår

¹¹⁸ Se avsnitt 2.3.

¹¹⁹ SOU 2018:91, s. 180.

¹²⁰ Se avsnitt 3.5.

¹²¹ SOU 2018:91, s. 40 och 218. DAC, bilaga IV.

om de skattemässiga effekterna av ett arrangemang kan anses utgöra en direkt och förutsedd följd av skattelagstiftningen.¹²²

De fyra stegen ovan aktualiseras bara om den rapporteringspliktige har kännedom om arrangemanget. Om kännedom inte finns föreligger inte rapporteringsplikt. Om den rapporteringspliktige inte har tillgång till uppgifterna eller kan framtvinga uppgifterna ska rapporteringsplikt inte föreligga.¹²³

3.2.2 Uppgifter som ska rapporteras

Uppgifter ska lämnas till Skatteverket inom 30 dagar från tillgängliggörande för genomförande av arrangemanget, alternativt från dagen då arrangemanget kan tillgängliggöras för genomförande eller från den dag då första steget i arrangemanget genomfördes (beroende på vilken av de tre som först inträffar).¹²⁴ En inte lika omfattande rapporteringsplikt föreslås för s.k. ”marknadsförbara arrangemang” för vilka rapportering föreslås kvartalsvis och kollektivt istället för rapportering enligt huvudregeln för varje enskilt rapporteringspliktigt arrangemang.¹²⁵ Den information som ska lämnas har indelats i åtta olika typer av uppgifter. Information ska lämnas om:

1. Rådgivaren och användaren;
2. Vilka (samtliga) kännetecknen som identifierats;
3. Arrangemangets konstruktion och relaterad affärsverksamhet;
4. Datum för genomförande av första steget i arrangemanget;
5. Uppgifter om de bestämmelser som arrangemanget bygger på;
6. Värdet av arrangemanget;
7. Uppgift om medlemsstaten där användaren är hemmahörande (gäller också för RIA trots uppenbar koppling till rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang¹²⁶);
8. Identifikationsuppgifter för samtliga andra som omfattas eller träffas av arrangemanget och deras hemmahörande.¹²⁷

Information om vilka fysiska och juridiska personer som har samröre med arrangemanget eller som berörs av arrangemanget, förväntas kunna bidra till Skatteverkets bedömning av olika arrangemangs utbredning alternativt användningspotential (punkt 1 och 8). Utredningen föreslår att mer information ska kunna ges genom förordning av Skatteverket.¹²⁸

En beskrivning av arrangemangets konstruktion ska bifogas för att bedöma risker både i enskilda fall och ur ett större perspektiv. Alltså efterfrågas en beskrivning av arrangemanget, dess benämning samt en beskrivning av sådan affärsverksamhet som är nödvändig för att förstå arrangemanget (punkt 3). Utredningen föreslår att mer information ska ges genom förordning

¹²² SOU 2018:91, s. 41.

¹²³ SOU 2018:91, s. 248.

¹²⁴ SOU 2018:91, s. 250f jämte 59.

¹²⁵ SOU 2018:91, s. 253.

¹²⁶ SOU 2018:91, s. 247.

¹²⁷ SOU 2018:91, s. 244.

¹²⁸ SOU 2018:91, s. 244f. och 247.

av Skatteverket.¹²⁹ Denna punkt är särskilt viktig då Skatteverket anges sakna möjlighet att företa sina utredningar i rent syfte att klarlägga omständigheter.¹³⁰

Tidpunkt för tillgängliggörande alternativt genomförande är avgörande för beslut om förseningsavgift (punkt 4). Motivet är att komma runt situationer då tillgängliggörande aldrig förekommer, exempelvis vid en företagsintern utveckling av ett arrangemang där användaren själv är upphovsmakare till arrangemanget.¹³¹

Till sist ska även information lämnas om det rättsliga stöd som arrangemanget bygger på och värdet av arrangemanget (punkt 5).¹³² Denna del av informationslämnandet kommenteras inte närmare men det är tydligt att rättsligt stöd är av intresse för både analys av riskerna i skattelagstiftningen och skattekontrollen.

3.3 Målen med rapporteringsplikt för inhemska arrangemang

3.3.1 Målen som de uttrycks i kommittédirektivet

Genom kommittédirektivet gav regeringen Utredningen i uppdrag att se över möjligheterna att införa rapporteringsplikt i Sverige. Syftet är enligt kommittédirektivet att bekämpa skatteflykt, skattefusk och skatteundandragande. Enligt kommittédirektivet framgår att information även ska lämnas om gränsöverskridande upplägg, reglerna ska alltså träffa både inhemska och gränsöverskridande arrangemang.¹³³

Högt förtroende för skattesystemet nämns som en viktig faktor vid utformningen av regelverket som måste vara enkelt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för de enskilda som träffas av reglerna. Nyttan av tydlighet och låga administrativa kostnader ska emellertid vägas mot fördelar i form av skatteintäkter, rättvisa mellan skattskyldiga och motverkandet av skattefusk och skatteundandragande. Samtidigt måste regelverket vara förenligt med EU-rätten.¹³⁴ Motsättningen är här tydlig.

Utredningen har definierat vissa begrepp väsentliga för förståelsen av lagförslagets mål. Begreppet ”skatteundandragande” omfattar begreppen skatteflykt, skattefusk och aggressiv skatteplanering. Skatteflykt är civilrättsligt giltiga handlingar, som inte utgör skenrättshandlingar eller brott, men som ger upphov till en av lagstiftaren ej avsedd skattefördel. Skatteflykt ska skiljas från skattefusk som avser ett lämnande av oriktiga uppgifter i deklARATIONEN. Aggressiv skatteplanering innebär ett nyttodragande av teknikaliteter i ett skattesystem eller oförenligheten mellan olika skattesystem i syfte att minska det skattepliktiga beloppet.¹³⁵ Förutsättningarna att motverka skattefusk med rapporteringsplikt anses av Utredningen vara begränsade. Målen med lagförslaget omfattar motverkandet av andra former

¹²⁹ SOU 2018:91, s. 245f.

¹³⁰ SOU 2018:91, s. 169.

¹³¹ SOU 2018:91, s. 251.

¹³² SOU 2018:91, s. 246.

¹³³ Dir 2017:38, s. 1 och 12.

¹³⁴ Dir 2017:38, s. 2.

¹³⁵ SOU 2018:91, s. 79f.

av skatteundandraganden än skattefusk.¹³⁶ Alltså omfattas inte skattefusk av Utredningen även om skattefusk omfattades av uppdraget för Utredningen fastslaget i kommittédirektivet.

3.3.2 Mål för rapporteringsplikt för inhemska arrangemang från olika källor

Av OECD framhålls: ”Mandatory disclosure regimes differ from these other disclosure and compliance initiatives in that they are specifically designed to require taxpayers and promoters to provide tax administrations with early disclosure of potentially aggressive or abusive tax planning arrangements if they fall within the definition of a reportable scheme set out under that regime.”¹³⁷ OECD menar i sin rapport att MDR-reglernas främsta syfte är att ge tidig information om potentiellt aggressiv eller utnyttjande skatteplanering och identifiera de som förmedlar och använder dessa.¹³⁸

I DAC 6 finns en direkt hänvisning till OECD:s framtagna rapport om MDR-regler.¹³⁹ Rapporteringsplikten i DAC 6 ska åtgärda påstådd problematik med aggressiva skatteplaneringsarrangemang, på den inre marknaden, som anses bero på ett utnyttjande av olikheter mellan medlemsstaternas respektive jurisdiktioner.¹⁴⁰ DAC 6 ska säkerställa en väl fungerande inre marknad, varför direktivets mål är att avskräcka från användning av aggressiva arrangemang genom att införa rapporteringsplikt och öka transparensen mellan medlemsstaterna.¹⁴¹ Detta ligger i linje med det ursprungliga DAC-direktivets syfte att öka transparensen mellan medlemsstaterna.¹⁴²

Utredningen har inte kommenterat hur det avskräckande målet i DAC 6 påverkar det inhemska lagförslaget, som är kraftigt påverkat av DAC 6. Regleringen av RIA som föreslås i lagförslaget har baserats på DAC 6 och rapporteringsplikten för gränsöverskridande arrangemang.¹⁴³ Målet som det uttryckts i DAC 6 spiller över på den helt nationella regleringen av RIA, även om det inte uttryckts i Utredningen eller i lagförslaget utgör målet att avskräcka från användning av aggressiva arrangemang även ett mål för RIA.

Två olika målformuleringar avseende RIA och ett tredje avseende gränsöverskridande arrangemang har intagits i lagförslaget. Enligt det föreslagna tillägget till Skatteförfarandelagen (”SFL”) ska uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang lämnas som underlag för analys av risker i skattesystemet och skattekontrollen, vidare (endast avseende gränsöverskridande arrangemang) för upplysningar mellan medlemsstater.¹⁴⁴ Utredningen påpekar att RIA inte har samma mål som motsvarande rapporteringsplikt för gränsöverskridande situationer och att en

¹³⁶ SOU 2018:91, s. 83 och 165f.

¹³⁷ OECD 2015 (action 12), s. 13 (egen översättning).

¹³⁸ OECD 2015 (action 12), s. 18 (egen översättning).

¹³⁹ DAC 6, inledningen p. 4.

¹⁴⁰ DAC 6, inledningen p. 2–3 och 19.

¹⁴¹ DAC 6, inledningen p. 10 och 19.

¹⁴² DAC, inledningen p. 1–3.

¹⁴³ DAC, bilaga IV. SOU 2018:91 s. 41ff.

¹⁴⁴ SOU 2018:91, s. 51.

sådan inhemsk rapporteringsplikt inte ska ligga till grund för upplysning mellan medlemsstater.¹⁴⁵

De två första av de tre målen är intressanta och Utredningen har särskilt kommenterar målen för RIA: ”Syftet med de föreslagna reglerna är att Skatteverket i ett så tidigt skede som möjligt ska erhålla information om dessa arrangemang och, vid behov, kunna agera genom att t.ex. uppmärksamma regeringen på behov av lagändringar. Ett annat syfte är att förbättra Skatteverkets kontrollverksamhet.”¹⁴⁶ Utredningen menar att aggressiv skatteplanering innebär minskade skatteintäkter för staten och utgör en konkurrensnedvridning som undergräver de som inte skatteplanerar.¹⁴⁷ Skatteverket menar att information i ett tidigt stadium skulle förbättra myndighetens existerande verksamhet innebärande ökad likhet i myndighetens behandling av olika fall, tydligare ställningstaganden, effektivitet och rättvisa i skattelagstiftningen.¹⁴⁸ Värden på ena sidan av motsättningen premieras.

Det framhålls av Förvaltningsrätten i Stockholm att målen som de beskrivs i Utredningen delvis är motstridiga.¹⁴⁹ Mot bakgrund av denna kritik kommer de faktiska syftesformuleringarna i SFL och DAC 6 ges primär betydelse framför andra beskrivningar av målen.

Tabell 1: En översiktssammanställning av målen för rapporteringsplikt för inhemska arrangemang

Mål	Källa	Premierade värden	Hänvisas till
Avskräckning från användning av aggressiva arrangemang	DAC 6	Likabehandling av enskilda i beskattningen och ökad effektivitet i beskattningen genom minskat skattefel	Avskräcka från användning av vissa arrangemang
Bättre underlag för analys av riskerna i skattesystemet	Lagförslaget		Ökat analysunderlag för riskbedömning i skattesystemet
Bättre skattekontroll	Lagförslaget		Bättre skattekontroll

RIA kan konstateras ha tre mål: avskräckande från användning av vissa arrangemang, ökat analysunderlag för riskbedömning i skattesystemet och bättre skattekontroll (kollektivt hänvisas de till som ”Målen”). Målen har olika källor men utgör samtliga mål med RIA. Målen eftersträvar jämlikhet i beskattningen mellan enskilda och ökad effektivitet i beskattningen. För att förstå hur dessa mål ska uppnås krävs förståelse för begreppet arrangemang och dess koppling till kännetecknen.

¹⁴⁵ SOU 2018:91, s. 185.

¹⁴⁶ SOU 2018:91, s. 271.

¹⁴⁷ SOU 2018:91, s. 83.

¹⁴⁸ Regeringskansliet, Skatteverkets remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/498b26/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/skatteverket.pdf> [Skatteverkets remissvar], s. 3f.

¹⁴⁹ Regeringskansliet, Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada59/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/forvaltningsratten-i-stockholm.pdf> [Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar], s. 4.

3.4 Begreppet arrangemang

3.4.1 Internationell behandling av begreppet arrangemang

I OECD:s rekommendationer för Common Reporting Standard (CRS) påpekas att begreppet arrangemang ”includes an agreement, scheme, plan or understanding, whether or not legally enforceable, and includes all the steps and transactions that bring it into effect.”¹⁵⁰ Enligt denna definition är det tydligt att olika upplägg och handlingar samt alla steg och transaktioner som gör det sammantagna skatteuppbygget effektivt utgör ett arrangemang.

OECD har inte återanvänt definitionen som fastslagits i CRS-rekommendationerna i MDR-kontext och någon annan definition tillhandahålls inte heller av OECD:s rekommendationer för MDR. För att definiera vad som utgör (rapporteringspliktiga) arrangemang menar OECD att kännetecknen ska användas. Kännetecknen utformas för att effektivt identifiera de arrangemang som skattemyndigheterna är intresserade av.¹⁵¹ Kännetecknen listar attribut vanliga hos sådana skatteuppbygg som MDR-reglerna ska träffa. Härigenom framhålls användningen av kännetecknen som en av nyckelfaktorerna för att ge MDR-regler avsedd omfattning och funktion.¹⁵²

I rådets direktiv (EU) 2014:107 (”DAC 2”) avseende automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, påpekas att OECD:s CRS-rekommendationer ska utgöra tolkningshjälp för myndigheterna i EU:s medlemsländer vid tillämpning av direktivet.¹⁵³ Därtill träffar ett av kännetecknen för gränsöverskridande arrangemang i DAC just sådana uppbygg som kringgår CRS.¹⁵⁴ Definitionen i OECD:s rekommendationer för CRS har dock inte återanvänts vid utformningen av DAC 6 trots kopplingen mellan CRS och MDR (DAC 2 och DAC 6) som båda ingår i DAC.

Alltså innehåller inte heller DAC 6 en definition av begreppet arrangemang. I direktivet tydliggörs att en definition av arrangemang ska utebli till förmån för användningen av kännetecknen för att fånga så många intressanta skatteuppbygg som möjligt.¹⁵⁵ Däremot har begreppet gränsöverskridande arrangemang definierats, en definition som överensstämmer med den motsvarande svenska definitionen. Däremot ger definitionen bara vägledning om det gränsöverskridande elementet och inte kring vad som utgör ett arrangemang.¹⁵⁶

I anslutningen till problemformuleringen i DAC 6 finns en passus som avser skatteplaneringsstrukturer: ”Sådana strukturer består vanligen av arrangemang som utvecklats i olika jurisdiktioner och som flyttar beskattningsbara vinster till mer fördelaktiga skattesystem

¹⁵⁰ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, Paris, 2018 (hämtad 2019-09-20): <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>, s. 17.

¹⁵¹ OECD 2015 (action 12), s. 39 (egen översättning).

¹⁵² OECD 2015 (action 12), s. 19f (egen översättning).

¹⁵³ Rådets direktiv (EU) 2014:107 av den 9 december 2014, inledningen p. 2–4 och 7–13.

¹⁵⁴ DAC, bilaga IV del 2 (D).

¹⁵⁵ DAC 6, inledningen p. 9.

¹⁵⁶ DAC, artikel 1(1). Se även SOU 2018:91 s. 212.

eller får till effekt att minska skattebetalarens totala skattebörd. Detta har lett till att medlemsstaterna ofta upplever betydande minskningar av sina skatteintäkter, vilket hindrar dem från att genomföra en tillväxtvänlig skattepolitik.”¹⁵⁷. Stycket är däremot inte tillräckligt för att förstå begreppet arrangemang.

Kleist påpekar att en utebliven definition av begreppet i DAC 6 leder till tolkningsproblem. Påpekandet följs av en beskrivning av den senaste tidens läckor som berört direkt olagliga skatteupplägg. Han menar att läckorna kan ha påverkat den politiska opinionen som lett fram till införandet av DAC 6 som inte kommer ha något större effekt på olagliga skatteupplägg utan träffar oönskade men lagliga skatteupplägg. Avsaknaden av en definition påpekas göra syftet med direktivet otydligt mot bakgrund av den politiska opinionen för föregång direktivet, en otydlighet som även påpekas föreligga i det svenska kommittédirektivet.¹⁵⁸

Genom att använda kännetecken och inte definiera begreppet arrangemang blir MDR-reglerna otydligare än motsvarande om en definition hade tillhandahållits. Samtidigt kan reglerna träffa fler arrangemang då det inte finns någon fast definition.

3.4.2 Arrangemang i SOU 2018:91

För att förstå begreppet arrangemang enligt lagförslaget ska förhållandet till DAC 6 åter påpekas. Utredningen framhåller: ”För att regelverket ska bli så tydligt som möjligt och för att minska den administrativa bördan för de uppgiftsskyldiga är de föreslagna bestämmelserna i stora delar identiska för gränsöverskridande respektive rent inhemska arrangemang.”¹⁵⁹ I Utredningen påpekas ofta och tydligt att regleringen ska se likadan ut.¹⁶⁰

Det påpekas att det finns en risk med att definiera begreppet och på så sätt begränsa tillämpningsområdet för DAC, att utan en fast definition försvåras kringgåendet av MDR-reglerna. Härtill framhålls att Skatteverket kan publicera sin syn på vad begreppet arrangemang ska innebära och när begreppet vidare tillämpas sker förtydliganden i praxis.¹⁶¹ Skatteverket ställer sig positivt till den valda lagkonstruktionen.¹⁶²

Utredningen menar att inhemska arrangemang förekommer och står för ett betydande skattebortfall. Trots detta utreds inte skattebortfallet närmare med motivationen att det fattas underlag för en bedömning av det skattebortfall som är förknippat med inhemska arrangemang.¹⁶³ Utredningen ger heller inte några exempel på vad som utgör arrangemang. Däremot presenterar Skatteverket i sitt remissvar vad myndigheten anser utgöra skattemässiga upplägg som skulle ha åtgärdats tidigare om rapporteringsplikt för inhemska och

¹⁵⁷ DAC 6, inledningen p. 2.

¹⁵⁸ Kleist, David, *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt 2018, [Kleist 2018] s. 536f.

¹⁵⁹ SOU 2018:91, s. 318.

¹⁶⁰ SOU 2018:91, s. 338f och 185.

¹⁶¹ SOU 2018:91, s. 211.

¹⁶² Skatteverkets remissvar, s. 8.

¹⁶³ SOU 2018:91, s. 88.

gränsöverskridande arrangemang funnits. Det påstås exempelvis att det tog mer än 15 år innan vägledande praxis klarlade frågan om inkomstomvandling via kapitalförsäkringar.¹⁶⁴

Några riktmärken ges kring vad som utgör arrangemang, exempelvis menar Utredningen att "... tröskeln för vad som kan anses som ett arrangemang är mycket låg."¹⁶⁵ Det påpekas även att arrangemang kan omfatta mer än en transaktion eller ett steg. Därutöver torde det inte heller finnas något kvalificerande rekvisit för att avgöra om ett arrangemang kan anses föreligga.¹⁶⁶ Kleist påpekar att utelämnandet av definitionen utgör en metod som används i de länder där MDR redan lagstadgats och att skattemyndigheternas vägledning där också blivit omfattande.¹⁶⁷

I det särskilda yttrandet påstås inhemska arrangemang endast förekomma i begränsad omfattning.¹⁶⁸ Det påstås också i det särskilda yttrandet att Utredningen inte presenterat tillräckligt stöd för att införa RIA vilket anses problematiskt i kombination med att begreppet arrangemang inte definierats. Kombinationen beskrivs innebära onödiga kostnader för både Skatteverket och de rapporteringspliktiga och anses leda till rättsosäkerhet.¹⁶⁹

I sin remiss menar FAR att Utredningens tolkning av begreppet arrangemang skiljer sig från den tolkning av begreppet arrangemang som gjorts av OECD i CRS-rekommendationen.¹⁷⁰ FAR menar också att det är oacceptabelt att låta Skatteverket gå ut med information för att närmare beskriva begreppet arrangemang. Organisationen menar att detta inte är förenligt med rättssäkerheten då det klart måste framgå vad som framkallar rapporteringsplikt då underlåten rapportering leder till förseningsavgift.¹⁷¹

Eftersom kännetecknen träffar både inhemska och gränsöverskridande arrangemang påpekar Skatteverket kravet på konformitet med EU-lagstiftningen och som en följd därav kommer begreppet närmare definieras av EU-domstolen. Begreppet kan inte heller definieras till den del lagförslaget går utöver DAC 6 med risk för att inkräkta på unionens definition. Alltså ett hinder mot en nationell definition.¹⁷² Skatteverket delar Utredningens bedömning avseende inhemska arrangemangs omfattning. Myndigheten påpekar att det finns inhemska upplägg som kringgår regler för underskott, näringsbetingade andelar, skalbolag, fåmansföretag och kapitalförsäkringar. Därutöver lyfts de tidigare s.k. kattumporna och kringgående av

¹⁶⁴ Skatteverkets remissvar, s. 7f.

¹⁶⁵ SOU 2018:91, s. 210.

¹⁶⁶ SOU 2018:91, s. 210f. Se även Kleist 2018, s. 525.

¹⁶⁷ Kleist 2018, s. 525.

¹⁶⁸ Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 425.

¹⁶⁹ Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 427f.

¹⁷⁰ Regeringskansliet, FAR:s remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4989fd/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/far.pdf> [FAR:s remissvar], s. 10.

¹⁷¹ FAR:s remissvar, s. 11.

¹⁷² Skatteverkets remissvar, s. 9.

låneförbud. Sammantaget menar Skatteverket att inhemska arrangemang kan uppgå till stora belopp.¹⁷³

Också RIA lämnas utan definition av begreppet arrangemang och för att förstå hur detta föreslås fungera krävs en redogörelse för hur ”kännetecken” ska förstås.

3.5 Kännetecken

I DAC 6 framhålls att en ständig förändring och anpassning av aggressiva skatteplaneringsarrangemang gör det mer ändamålsenligt att sammanställa en förteckning över egenskaper och inslag som indikerar vilka förfaranden som träffas av rapporteringsplikt istället för att definiera begreppet.¹⁷⁴

OECD framhåller att kännetecken utgör en designprincip för MDR-regler som kan träffa både kända och okända, lagenliga och lagstridiga arrangemang. Kännetecken är antingen av allmän eller specifik karaktär. Kännetecken av allmän karaktär uppvisar igenkänningsfaktorer typiskt förekommande bland arrangemang som kan erbjudas till flera användare, kan marknadsföras eller är nya och innovativa. Kännetecken av specifik karaktär utpekar vissa särskilt angelägna områden, specifika transaktioner eller upplägg.¹⁷⁵

Samtliga kännetecken som är aktuella för identifikation av inhemska arrangemang har tagits från DAC. Kännetecknen som kan identifiera inhemska arrangemang och som ska rapporteras är ”Omvandling av inkomst”, ”Användning av ett förvärvat företags underskott”, ”Standardiserade arrangemang”, ”Konfidentialitetsvillkor” och ”Ersättning kopplad till skatteförmånen”. Kännetecknen ”Standardiserade arrangemang”, ”Konfidentialitetsvillkor” och ”Ersättning kopplad till skatteförmånen” har i DAC utpekats som allmänna kännetecken. Kännetecknen ”Omvandling av inkomst” och ”Användning av ett förvärvat företags underskott” utpekats som specifika kännetecken.¹⁷⁶

Utredningen hänvisar till de kännetecken som återfinns i bilaga IV till DAC med funktionen att identifiera potentiella risker.¹⁷⁷ Svårigheten att utforma en lagstiftning som fångar in både kända och okända arrangemang har resulterat i att lagförslaget inte anses kunna vara exakt och föreslås istället förknippas med viss avsedd otydlighet. Annorlunda uttryckt prioriteras likabehandling och effektiv beskattning framför legalitetsprincipens förutsägbarhet när målen ska uppnås genom RIA. Efterlevnad av RIA garanteras genom att rapporteringsplikt förknippas med en förseningsavgift. För att närmare förstå varför den ena sida av intressekonflikten anser frånvaron av definitionen som högst icke-önskvärd behövs förståelse för förseningsavgiften.

¹⁷³ Skatteverkets remissvar, s. 6f.

¹⁷⁴ DAC 6, inledning p. 9. Se även DAC, artikel 8b p. 14b och bilaga IV.

¹⁷⁵ OECD 2015 (action 12), s.39 jämte 45 (egen översättning).

¹⁷⁶ DAC, bilaga IV. SOU 2018:91, s. 41f.

¹⁷⁷ SOU 2018:91, s. 209.

3.6 Förseningsavgiften

3.6.1 Övergripande om förseningsavgiften

DAC 6 fastställer att sanktion ska aktualiseras vid överträdelse av de nationella reglerna som genomför direktivet. Dessa sanktioner ska vara effektiva, proportionerliga, avskräckande och icke-diskriminerande. Därutöver ger direktivet ingen vägledning om sanktionsavgiftens utformning.¹⁷⁸

Utredningen menar att förseningsavgiften har en avskräckande och bestraffande funktion för att säkerställa regelefterlevnad av lagförslaget (här framhålls indirekt att lagförslaget har ett avskräckande mål).¹⁷⁹ Kleist påpekar i sin betraktelse av utformningen av DAC 6 att ett arrangemangs lagenlighet inte är av betydelse för sanktionen. Sanktion utgår vid underlåtenhet även om arrangemanget i sig är lagligt.¹⁸⁰

Utredningen menar att förseningsavgiften utformats utefter de riktlinjer för utformning av avgifter som framgår i prop. 1981/82:142.¹⁸¹ Som utgångspunkt framhålls enligt dessa riktlinjer att flexibilitet ges vid utformning av sanktionsavgifter.¹⁸² Vidare angående avgifter "... bör bestämmelserna om beräkning av avgiftsbeloppet i all möjlig utsträckning konstrueras så att de utgår från ett mätbart moment i den aktuella överträdelsen – en parameter – som gör det möjligt att förutse hur stor avgiften skall bli i det särskilda fallet".¹⁸³ Några begränsningar för val av parametrar eller avgiftsbelopp anmärks inte.¹⁸⁴

Förseningsavgiften som föreslås av Utredningen bygger på strikt ansvar och kräver motsatsvis inte att något subjektivt rekvisit behöver uppfyllas för ansvarsutkrävande. Detta alternativ för placering av ansvar accepteras av riktlinjerna som Utredningen stödjer utformningen på.¹⁸⁵ Utredningen kommenterar även vikten av opartiskhet och menar att opartiskheten i bedömningen uppfylls genom att Skatteverkets beslut kan överklagas. Några hinder mot att myndigheten påför förseningsavgiften anses inte föreligga. Myndigheten har bevisbördan och ska göra sannolikt att överträdelse har skett.¹⁸⁶

I SFL finns möjlighet till frivillig rättelse. Rättelsen innebär att skattetillägg inte tas ut även om oriktig uppgift ursprungligen förelåg. Utredningen menar dock att en sådan bestämmelse inte är aktuell för RIA då rättelsen skulle motverka målen. Stor vikt läggs således vid rapportering när rapporteringsplikt föreligger.¹⁸⁷ Förseningsavgiften påpekas emellertid

¹⁷⁸ DAC 6, inledningen p. 15.

¹⁷⁹ SOU 2018:91, s. 274.

¹⁸⁰ Kleist 2018, s. 523f.

¹⁸¹ SOU 2018:91, s. 273.

¹⁸² Prop. 1981/82:142 om ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet) [Prop. 1981/82:142], s. 23.

¹⁸³ Prop. 1981/82:142, s. 24.

¹⁸⁴ Prop. 1981/82:142, s. 24.

¹⁸⁵ SOU 2018:91, s. 280. Prop. 1981/82:142, s. 23f.

¹⁸⁶ SOU 2018:91, s. 282 och 290f.

¹⁸⁷ SOU 2018:91, s. 280. SFL, kapitel 49 § 10.

omfattas av SFL kapitel 51 § 1 som innebär att viss befrielse från avgiftsskyldighet aktualiseras om det är oskäligt att ta ut fullt belopp. Utredningen framhåller att det under en kort inledande övergångsperiod vid uttag av förseningsavgift kan finnas anledning att beakta denna undantagsbestämmelse.¹⁸⁸

3.6.2 Avgiftsskyldighetens inträde och beloppet

Förseningsavgift tas ut om: inga, felaktiga eller ofullständiga uppgifter lämnas.¹⁸⁹ Som utgångspunkt ska uppgifterna lämnas till Skatteverket inom 30 dagar från tillgängliggörandet för genomförande av arrangemanget, då arrangemanget kan tillgängliggöras för genomförande eller då första steget i arrangemanget genomfördes.¹⁹⁰

Skillnad görs mellan dels arrangemang som är specifikt avsedda för en viss användare (anpassat arrangemang) och dels arrangemang som kan komma en bred krets av användare till del utan att arrangemanget väsentligen behöver anpassas (marknadsförbart arrangemang). Skillnaden påverkar rapporteringsplikts inträde och i förlängningen inträdet för uttag av förseningsavgift.¹⁹¹ Utredningen menar att rådgivaren för marknadsförbart arrangemang ska företa kvartalsvis rapportering efter (likt anpassade arrangemang) en inledande inrapportering. Däremot menar Utredningen att marknadsförbara arrangemang förekommer i mycket liten utsträckning i Sverige.¹⁹²

Begreppet rådgivare avser den som står för utformning, marknadsföring, tillhandahållande eller organisation av rapporteringspliktiga arrangemang eller den som åtagit sig att direkt eller indirekt bidra till sådan verksamhet. Begreppet användare avser den som tillhandahåller rapporteringspliktigt arrangemang eller genomför första steget av ett sådant.¹⁹³ Att rapporteringsplikten först och främst faller på rådgivaren är en konstruktion som återfinns i OECD:s rekommendation för MDR-regler.¹⁹⁴ Rapporteringsplikten tillfaller bara användaren om det inte finns någon rådgivare eller om rådgivaren inte har möjlighet att lämna uppgifter exempelvis på grund av bedriven advokatverksamhet.¹⁹⁵ Rådgivare åläggs högre förseningsavgift vid underlåten eller felaktig rapportering.¹⁹⁶

En högre förseningsavgift utgår också om underlåten begås i näringsverksamhet. Beloppsnivån är då knuten till näringsverksamhetens årsomsättning som inom ramen för beräkningen indelats i en progressiv skala bestående av fyra olika nivåer av årsomsättning.¹⁹⁷

¹⁸⁸ SOU 2018:91, s. 290f.

¹⁸⁹ SOU 2018:91, s. 62f.

¹⁹⁰ Se avsnitt 3.2.2. Se även SOU 2018:91, s. 250f jämte 59.

¹⁹¹ SOU 2018:91, s. 287.

¹⁹² SOU 2018:91, s. 216 jämte 253f.

¹⁹³ SOU 2018:91, s. 53.

¹⁹⁴ OECD 2015 (Action 12), s. 36 (egen översättning).

¹⁹⁵ SOU 2018:91, s. 55.

¹⁹⁶ SOU 2018:91 s. 63.

¹⁹⁷ SOU 2018:91, s. 63f.

Vid beräkning av årsomsättningen inräknas inte övriga bolags omsättning i koncernen.¹⁹⁸ Sammantaget utgör både subjektet och den verksamhet som subjektet bedriver parametrar för avgörande av förseningsavgiftens storlek.

Efter en 30-dagarsfrist utgår förseningsavgift om 15 tusen kronor för rådgivare och 7,5 tusen kronor för användare. Om korrekt inrapportering därefter inte sker tas en andra sanktion ut efter att 60-dagarsfristen löpt ut. Användning av två frister anses av Utredningen göra avgiftskonstruktionen mer proportionerlig.¹⁹⁹ Tidsfristerna om 30 och 60 dagar utgör således också en parameter för beräkning av den totala sanktionsavgiften.

Underlåten rapporteringsplikt inom 60-dagarsfristen leder som utgångspunkt till en förseningsavgift om 50 tusen kronor för rådgivare och 25 tusen kronor för användare oberoende av om underlåtenheten sker i näringsverksamhet. Om underlåtenheten begås i näringsverksamhet behöver hänsyn tas till årsomsättningen. Vid en omsättning på minst 75 miljoner men som understiger 500 miljoner kronor närmast föregående räkenskapsår, uppgår förseningsavgiften till 200 tusen kronor för rådgivare och 100 tusen kronor för användare. De högsta beloppen som kan aktualiseras vid utgången av 60-dagarstidsfristen är 500 tusen för rådgivare respektive 250 tusen för användare. Maximal förseningsavgift förutsätter att underlåtelse skett i näringsverksamhet av en rådgivare med mer än 500 tusen kronor i årsomsättning föregående år (och att 60-dagarsfristen passerat). Detta aktualiserar båda sanktionsavgifterna (totalt 515 tusen kronor). Även om beräkningen framstår som besvärlig så framhåller Utredningen att alternativa utformningar är besvärligare.²⁰⁰

Enligt det särskilda yttrandet föreligger en bristande proportionalitet mot bakgrund av beloppen Utredningen föreslår. Särskilt då uppgifterna enligt det särskilda yttrandet uteslutande kommer avse arrangemang som inte är av intresse för att uppfylla de uppsatta målen med lagstiftningen.²⁰¹

Även FAR anser att sanktionerna är oproportionerliga i förhållande till lagförslagets mål och ställer sig frågande till varför sanktionsnivån ska ligga långt över de sanktionsnivåer som är aktuella för andra skatteregler.²⁰² FAR tycker dels att sanktionsavgifterna ska sänkas och är dels negativ till införandet av två separata sanktionsavgifter för samma överträdelse. Vidare påpekar FAR att det finns en brist bestående i att Skatteverket inte har kunskap om arrangemangs genomförande vilket försvårar arbetet att kontrollera inrapporteringen.²⁰³ FAR stödjer inte heller valet att inte inkludera ett undantag som kan lindra sanktionen vid mindre allvarliga förseelser och menar att ett sådant behov finns.²⁰⁴

¹⁹⁸ SOU 2018:91, s. 290.

¹⁹⁹ SOU 2018:91, s. 63 och 279.

²⁰⁰ SOU 2018:91, s. 63f och 283ff.

²⁰¹ Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 430.

²⁰² FAR:s remissvar, s. 18.

²⁰³ FAR:s remissvar, s. 20f.

²⁰⁴ FAR:s remissvar, s. 19.

Skatteverket menar att just myndighetens egen bristande kunskap om rapporteringspliktens inträde och svårigheten med att identifiera rapporteringsplikt, motiverar höga sanktionsavgifter för att säkerställa rapportering och möjlighörandet för uppfyllnad av målen med lagförslaget.²⁰⁵

3.7 Sammanfattande kommentar

Målen med RIA är att avskräcka från användning av vissa arrangemang, ökat analysunderlag för riskhantering i skattesystemet och ökad skattekontroll. För att uppnå målen har lagförslaget antagit en form som bygger på att begreppet arrangemang avsiktligt inte definierats och istället används kännetecknen som nyckel för att identifiera RIA. Användningen av kännetecknen, istället för en definition av arrangemang, beskrivs som en förutsättning för att kunna uppnå målen och lagförslaget är således behäftat med en avsiktig otydlighet.

För att information ska inrapporteras föreslås en förseningsavgift. Konstruktionen av förseningsavgiften är likt resterande delar av lagstiftningen primärt riktad mot rådgivare som sanktioneras hårdast.

Den lagkonstruktion som RIA bygger på nedprioriterar regleringens tydlighet och kombineras med en förseningsavgift som sanktion. Lagförslaget ger uttryck för en motsättning i frågan om vilka medel som ska tillåtas för att uppnå rättvis fördelning, en problematik bestående i frågan om vilken börda som rimligen kan läggas på enskilda i relation till de uppställda målen. Målen avskräckning från användning av vissa arrangemang, ökat analysunderlag för riskhanteringen i skattesystemet och ökad skattekontroll premierar likabehandlingen av enskilda och effektiv beskattning framför tydlighet.²⁰⁶

²⁰⁵ Skatteverkets remissvar, s. 22.

²⁰⁶ Se avsnitt 2.3.

4. Lämplighetsbedömning

4.1 Inledande ord om lämplighet som del av en intresseavvägning

I den första delbedömningen (av proportionalitetsbedömningens intresseavvägning) används lämplighetskriteriet. Bedömningen fokuserar på huruvida lagförslagets föreslagna åtgärd faktiskt kan uppnå lagförslagets mål. Den negativa påverkan för enskilda, rådgivare och användare, som medföljer införandet av RIA kan bara motiveras om det kan konstateras finnas förutsättningar för RIA att uppnå målen.²⁰⁷ Motsatsvis är lagförslaget inte lämpligt om RIA inte har rätt förutsättningar för att uppnå målen. Alltså måste ökad likabehandling och ökad effektivitet i beskattningen kunna uppnås för att lagförslaget ska kunna anses lämpligt, mål ställs här mot medel.

Lagförslaget utgör en politisk prognos för att uppnå målen: att avskräcka från användning av vissa arrangemang, öka analysunderlaget för riskhantering i skattesystemet och bättre skattekontroll. Sammanfattningsvis ökad likabehandling i beskattningen och ökad effektivitet i beskattningen.²⁰⁸ Som politisk prognos och som utgångspunkt behöver total måluppfyllnad inte kunna garanteras redan på förhand. Vidare måste RIA vara uppenbart olämpligt att uppnå målen för att kunna underkännas med lämplighetskriteriet.²⁰⁹

Lämplighetsbedömningen är svår genomförd varför nödvändighetsbedömningen ofta ges en mer framträdande betydelse.²¹⁰ I detta avsnitt genomförs således en övergripande bedömning av lämpligheten av lagförslaget som det presenteras i avsnitt tre: funktionen, målen, begreppet arrangemang, kännetecken och förseningsavgiften.

4.2 Lämplig för uppfyllnad av mål

Ur ett lämplighetsperspektiv behöver lagförslaget vara förståeligt. Om lagförslaget inte är greppbart kan RIA underkännas med lämplighetskriteriet baserat på lagförslagets egna sinnrika konstruktion. Kleist menar att avsaknaden av ett definierat begrepp i DAC 6 är ogynnsamt för direktivets syfte eftersom tolkningsproblematik kan uppstå kring begreppet. Ljuset riktas mot en förestående risk för sammanblandning av å ena sidan olagliga och å andra sidan icke-önskvärda men lagliga arrangemang.²¹¹ Utredningen har definierat vad som avses med skatteundandragande och förtydligar att olagliga förfaranden inte åtgärdas med hjälp av lagförslaget.²¹²

Oavsett Utredningens klargörande kring begreppet skatteundandragande framhålls att begreppet arrangemang måste definieras för att undvika tolkningsproblematik avseende vilka skatteupplägg och övriga företeelser som träffas av RIA.²¹³ För att underlätta förståelsen för

²⁰⁷ Se jämförelsevis Groussot och Nowag 2017, s. 93.

²⁰⁸ Se avsnitt 3.3.2 Tabell 1.

²⁰⁹ Se avsnitt 2.2.2.

²¹⁰ Se jämförelsevis Moëll 2003, s. 115.

²¹¹ Kleist 2018, s. 535f.

²¹² Se avsnitt 3.3.1.

²¹³ Se bl.a. Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar, s. 7. Även FAR:s remissvar, s. 11.

vad som utgör ett arrangemang föreslås Skatteverket lämna vägledning.²¹⁴ Skatteverket menar tvärt emot att begreppet måste definieras inom EU.²¹⁵ Utredningen föreslår också att myndigheten ska ges möjligheten att meddela undantag från RIA i händelse att viss information bedömts som ointressant.²¹⁶ Lagförslaget innebär att lagstiftaren överför viss makt till Skatteverket för att kringskära en allt för extensiv inrapportering av arrangemang. Skatteverket föreslås således råda bot på vissa överflödiga oklarheter kring begreppet genom sin vägledning.

Oavsett hur begreppet definieras så identifieras RIA genom kännetecknen. Ur ett lagkonstruktionsperspektiv är kännetecknen av större betydelse än definitionen. Eftersom kännetecknen används för att identifiera RIA så kan Skatteverket antas behöva närmare definiera vad som träffas av kännetecknen, däribland hur många transaktioner eller steg av ett skatteupplägg eller en företeelse som kan träffas av ett eller flera uppvisade kännetecken. Vidare vad som uppvisar attributet men som inte är av intresse för myndigheten. Härigenom skulle även begreppet arrangemang anta viss form.

I det särskilda yttrandet påpekas att Utredningen inte har presenterat någon djupare analys av i vilken utsträckning rapporteringsplikt kan förbättra förutsättningarna för Skatteverket att nå målen.²¹⁷ Ett direkt ifrågasättande av lagförslagets ändamålsenlighet. Utredningen har presenterat vilka effekter som MDR-lagstiftning haft efter ikraftträdande i Storbritannien, Irland, Portugal, USA och Kanada. Utifrån de presenterade konsekvensanalyserna kan med en generell sammanfattning sägas att omfattningen på rapporteringen skiljer sig mellan respektive jurisdiktion.²¹⁸ Det framhålls att det till en början företogs överrapportering som en följd av införandet av amerikansk MDR-lagstiftning. Denna MDR-lagstiftning påstås av amerikansk skattemyndighet ha haft effekt då arrangemang fångas upp och har möjliggjort för både riktade åtgärder och lagändringar.²¹⁹ Skattemyndigheten i Storbritannien menar att landets MDR-lagstiftning (DOTAS) har haft effekt. Samtidigt menar forskare i en oberoende studie att någon ordentlig utvärdering av DOTAS inte gick att göra baserat på de tillgängliga uppgifterna.²²⁰

Att antalet inrapporteringar kan bli högt stöds av målet att avskräcka från användningen av vissa arrangemang. Kleist framhåller i sin kommentar till DAC 6 att för mycket information kan leda till att Skatteverket inte är förmöget att hantera den inrapporterade informationsmängden.²²¹ Skatteverkets behandling av inrapporterad information är viktig för att uppnå de övriga målen: ökat analysunderlag för riskhantering i skattesystemet och bättre skattekontroll. Myndighetens förutsättningar för att hantera informationen är högst relevant vid en lämplighetsbedömning av RIA, om myndigheten inte kan hantera informationen är RIA uppenbart olämpligt. Utifrån vad Utredningen presenterat är det svårt att dra några slutsatser

²¹⁴ SOU 2018:91, s. 211.

²¹⁵ Skatteverkets remissvar, s. 9.

²¹⁶ SOU 2018:91, s. 319.

²¹⁷ Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 427.

²¹⁸ SOU 2018:91, s. 108, 111, 113, 117, 121.

²¹⁹ SOU 2018:91, s. 117.

²²⁰ SOU 2018:91, s. 108.

²²¹ Kleist 2018, s. 540.

men det finns risk för att ett avskräckande mål påverkar förutsättningarna för att uppfylla de resterande målen negativt.

Utredningen påpekar risken för ett högt antal inrapporterade arrangemang. Ett antal som kommer att bli högre om RIA införs till skillnad från om bara DAC 6 inkorporeras (rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang).²²² Skatteverket menar att informationen i den omfattning som framgår av lagförslaget går att hantera. Myndigheten menar efter en grov beräkning (baserat på vilka typer av arrangemang som myndigheten betraktar som intressanta), att antalet arrangemang skulle understiga Utredningens egen beräkning. Vidare att antalet skulle sjunka efter de inledande åren.²²³ Sett till följderna av införd rapporteringsplikt i exempelvis USA så finns belägg för att antalet inrapporteringar ska minska efter ett stort antal i ett inledande skede.²²⁴ Med hänsyn till vilken verksamhet Skatteverket bedriver får antagandet göras att myndigheten är bäst lämpad för att bedöma sin egna kapacitet för att tillhandahålla kvalificerad och rimlig behandling av informationen.

För att garantera inrapportering anser Utredningen att en förseningsavgift krävs.²²⁵ Den valda lagkonstruktionen framstår som tämligen effektiv för att fånga in många arrangemang och även om flertalet kan antas vara ointressanta för Skatteverket så kan kombinationen, med en förseningsavgift, inte konstateras göra RIA uppenbart olämpligt för att nå målen.²²⁶ Enligt lämplighetsbedömningen vägs förutsättningarna för RIA att nå målen vilket teoretiskt sätt ger stöd till mycket höga avgifter så länge Skatteverket kan hantera informationen.

Risken för överrapportering kan göra det svårt för Skatteverket att behandla informationen. Som åtgärd mot denna risk föreslås Skatteverket få inflytande över begreppet arrangemang. Eftersom måluppfyllnad enligt bedömningen inte kan krävas direkt från införandet av RIA ska Skatteverket ges tid även efter ett införande av lagförslaget för att uppfylla målen och därmed viss tid för att hantera en inledande stor ström av information.²²⁷

4.3 Sammanfattande kommentar

Lagförslaget ger genom RIA uttryck för en politisk prioritering för större jämlikhet och bättre effektivitet i beskattningen. Lagförslaget framstår som effektivt för att åstadkomma inrapportering och Skatteverket menar att informationen kan behandlas på ett lämpligt sätt. RIA kan betraktas som lämpligt även om samtliga mål inte kan uppnås omedelbart vid ett införande av lagförslaget. RIA som materialisering av den politiska prioriteringen kan inte anses uppenbart olämpligt för att uppnå målen som eftersträvas. Härvid tas inte hänsyn till den gjorda nedprioriteringen av förutsägbarheten.

²²² SOU 2018:91, s. 169.

²²³ Skatteverkets remissvar, s. 4f.

²²⁴ SOU 2018:91, s. 117.

²²⁵ SOU 2018:91, s. 272.

²²⁶ Se jämförelsevis C-59/83, p. 17.

²²⁷ Emiliou 1995, s. 146f (egen översättning).

Resursfördelningen till Skatteverket men även ianspråktagandet av privata medel för att finansiera RIA utgör en politisk prioritering som kommer till uttryck genom RIA.²²⁸ En politisk prioritering som är svår att bedöma inom ramen för lämplighetsbedömningen utan att bedömarens egna politiska vinkling blir avgörande. En bedömning av ideologins lämplighet utförs inte. Istället kan med hjälp av nödvändighetskriteriet en bedömning ske av om samma resurser kan användas för att uppnå samma mål men med andra medel. Bedömningarna ska alltså ses jämte varandra för att kunna avgöra hur väl åtgärderna i den föreslagna RIA kan svara mot de uppsatta målen.

²²⁸ Avsnitt 2.2.2.

5. Nödvändighetsbedömning

5.1 Inledande ord om nödvändighet som del av en intresseavvägning

I den andra delbedömningen av RIA används nödvändighetskriteriet, även här ställs mål mot medel med men nu för att utröna huruvida RIA faktiskt krävs för nå de uppställda målen. Bedömningen uppställer två krav: att det finns ett alternativ och att alternativet har en påverkan som är mindre negativ än RIA för motstående intressen. Till en början måste åtgärden vara alternativ,²²⁹ en substituerande åtgärd ska motsvara det RIA kan uppnå med de uppsatta målen att avskräcka från användning av vissa arrangemang, öka analysunderlaget för riskhantering i skattesystemet och möjliggöra för bättre skattekontroll. I förlängningen ökad likabehandling och effektivitet i beskattningen.²³⁰ Därtill behöver den substituerande åtgärden utöver faktumet att den är alternativ också vara mindre betungande för enskilda än vad RIA är.²³¹

RIA är nödvändig antingen om det inte finns någon alternativ åtgärd eller om RIA är minst betungande av de två. Om det finns en alternativ åtgärd, som är mindre betungande, är RIA inte nödvändig. Alltså kan de negativa effekterna som följer av RIA inte motiveras om ett mindre ingripande substitut finns tillgängligt. Med mindre ingripande avses då mindre betungande för rådgivare och användare.

Till en början ska lagförslaget som politisk prioritering kommenteras, resurser som viks för att implementera en ny rapporteringsplikt skulle likväl kunna vikas för andra ändamål. Därefter ska ett alternativ till RIA diskuteras, närmare bestämt en utökning av den befintliga upplysningsplikten som redan finns föreskriven i SFL. Alltså en utökad användning av sådan information som redan inrapporteras till Skatteverket.

5.2 Rapporteringsplikt för inhemska arrangemang som politisk prioritering

I en rapport av Tillväxtverket framgår att administrativa kostnader till följd av lagändringar fortsätter att öka, varför myndigheten menar att dessa kostnader bör minskas.²³² Utredningen påpekar att Skatteverket lägger betydande resurser på att identifiera nya former av skatteundandraganden, något som kommer behöva ske även vid ett införande av RIA.²³³

Skatteverket har uttalat sig, i både Utredningen och sitt remissvar, angående de tillkommande kostnaderna för att underhålla RIA.²³⁴ Beloppen skiljer mellan Utredningen och remissvaret. De senaste beloppen som presenterats i remissvaret får emellertid antas vara de mest aktuella. Det ska påpekas att kostnadsberäkningen i Utredningen ska betraktas med försiktighet då det inte presenterats något stöd för uppskattningen och inte heller gjorts någon delning mellan RIA

²²⁹ Lenaerts och Van Nuffel 2005, s. 111f.

²³⁰ Se avsnitt 2.2.3 och 3.3.2 Tabell 1.

²³¹ Se jämförelsevis Groussot och Nowag 2017, s. 93.

²³² Tillväxtverket, *Regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft 2018* (hämtad 2019-11-23): <https://tillvaxtverket.se/download/18.540d9f9a169d8c0b57adfae1/1%20555327373038/Delrapport%20Regelkostnader%202018.pdf>, s. 32.

²³³ SOU 2018:91, s. 169f.

²³⁴ Skatteverkets remissvar, s. 32f. Se jämförelsevis SOU 2018:91 s. 354f.

och rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang.²³⁵ Någon sådan uppdelning har inte heller skett i Skatteverkets remissvar och beräkningen avser både RIA och rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang.

Skatteverket menar att en engångskostnad om 60 miljoner kronor kommer krävas för att utveckla ett adekvat IT-system som kan hantera inrapportering av både inhemska och gränsöverskridande arrangemang. En kostnad som följs av årliga löpande kostnader om 3 miljoner kronor. Information om kännetecknen och utbildning av personal uppskattas sammanlagt till mindre än 1 miljon kronor och antas utgöra en engångskostnad. Därutöver menar Skatteverket att 50 miljoner kronor skulle täcka de ökade årliga löpande kostnaderna.²³⁶

Skatteverkets tidigare beräkning som presenteras i Utredningen utgörs av en engångskostnad om 110 miljoner kronor efterföljd av 150 till 170 miljoner kronor i årliga kostnader.²³⁷ Utredningen framhåller i anslutning till presentationen av siffrorna att skatteintäkterna som följer av RIA kommer överstiga dessa kostnader.²³⁸ Skatteintäkterna antas öka markant, däremot redogör inte Utredningen för sin beräkning av ökade skatteintäkter.

Tillkommande kostnader för rådgivare har också uppskattats och anses av Utredningen totalt hamna på cirka 150 miljoner kronor årligen för att uppfylla rapporteringsplikten.²³⁹ FAR motsätter sig beloppet och menar att kostnaden bör beräknas utifrån den tillkommande konsultkostnaden för de företag som använder rådgivningen eftersom kostnaden hamnar på företagen (användare) i slutändan. Genom att applicera en alternativ timkostnad, men i övrigt samma beräkning som i Utredningen, gör FAR beräkningen att kostnaden istället skulle uppgå till 440 miljoner kronor för användarna.²⁴⁰

Det påpekas av Förvaltningsrätten i Stockholm att konsekvensanalysen för andra institutioner i samhället är bristfällig men samtidigt framhålls också att en sådan analys av konsekvenserna är svår att genomföra.²⁴¹ Oavsett är motstående parter i intressekonflikten överens om att inkorporeringen av DAC 6 och införandet av RIA genom lagförslaget skulle vara förknippat med stor resursförbrukning.²⁴²

I det särskilda yttrandet påpekas att merparten av de upplägg som Skatteverket kommer bedöma som intressanta utgör arrangemang som vidtas i anslutning till bokslut och i samband därmed presenteras för Skatteverket. Vidare framhålls att information om ett arrangemangs utbredning

²³⁵ Regeringskansliet, Näringslivets skattedelegation NSD remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada5b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/foreningen-svenskt-naringsliv.pdf>, s. 11. Se även Regeringskansliet, Svenskt Näringsliv remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada53/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/naringslivets-skattedelegation.pdf>, s. 12.

²³⁶ Skatteverkets remissvar, s. 32f.

²³⁷ SOU 2018:91, s. 354f.

²³⁸ SOU 2018:91, s. 355.

²³⁹ SOU 2018:91, s. 345.

²⁴⁰ FAR:s remissvar, s. 22.

²⁴¹ Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar, s. 6.

²⁴² Skatteverkets remissvar, s. 32f. FAR:s remissvar, s. 22f. Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 428.

i sig inte motiverar en rapporteringsplikt, därtill att tidsvinsten som kan uppnås med RIA anses vara mycket liten och det påstås att den befintliga upplysningsplikt som redan finns lagstadgad i stort tjänar målen som uppställts med RIA. Alltså att Skatteverket redan har tillgång till adekvat information.²⁴³ Påståendet är intressant. Om informationen som redan tillhandahålls Skatteverket är tillräcklig för att uppnå målen, är RIA inte nödvändig. Tilläggas kan att de resurser som föreslås användas för att bygga upp ett nytt rapporteringssystem likväl kan vikas till det befintliga arbetet med att identifiera sådana arrangemang som är av intresse för Skatteverket. Utökad analys av informationen från redan befintlig upplysningsplikt betraktas i det följande som en alternativ åtgärd.

5.3 Utökad analys av information från redan befintlig upplysningsplikt

5.3.1 Negativ inverkan och utbytbart

Som alternativ är en utökad analys av informationen från redan befintlig upplysningsplikt mindre betungande, ingen ny administrativ arbetsbörda skulle läggas på enskilda. Därtill skulle legalitetsprincipens värden inte behöva inskränkas till förmån för likahandling och effektivitet i beskattningen - utan RIA ingen avsiktlig otydlighet. Alternativet skulle det vara mindre ingripande.

Frågan är då om en utökad analys av informationen från redan befintlig upplysningsplikt kan uppnå målen. En alternativ åtgärd måste kunna uppnå målen lika väl som lagförslaget, annars är åtgärden per definition inte alternativ. Den bedömning som här företas ska utvärdera huruvida informationen som redan finns tillgänglig för Skatteverket skulle kunna vara tillräcklig för att uppnå målen.

Redan i detta inledande skede ska konstateras att ett mål inte uppfylls: att avskräcka från användningen av vissa arrangemang.²⁴⁴ Upplysningsplikten enligt SFL ligger till grund för en korrekt beskattning och har ingen beteendeförändrande styrkraft mot bruket av lagliga men icke-önskvärda skatteupplägg.²⁴⁵ Prövningen av nödvändighetskriteriet sker här mot de resterande målen: ökat analysunderlag för riskhantering i skattesystemet och bättre skattekontroll. Om motsvarande kunskap kan utvinnas med en ökad behandling av informationen som härrör från befintlig upplysningsplikt enligt SFL är RIA inte nödvändig betraktat mot dessa två mål.

I bedömningen ska den potentiellt alternativa åtgärden betraktas utifrån målen med lagförslaget. För att bäst förstå på vilket sätt målen ska uppnås kommer här en jämförelse göras med hur RIA föreslås fungera genom kännetecknen. Nedan kommer befintlig upplysningsplikt vägas mot först specifika kännetecknen och därefter allmänna kännetecknen.

5.3.2 Jämförelse med specifika kännetecknen

I Utredningen påpekas att kännetecknet omvandling av inkomst, som specifikt kännetecknen, "...kan bli tillämplig på arrangemang som syftar till att t.ex. undvika tjänstebeskattning av

²⁴³ Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 426. Se jämförelsevis avsnitt 3.2.2.

²⁴⁴ Se Avsnitt 3.3.2 Tabell 1. Se jämförelsevis SOU 2018:91, s. 52.

²⁴⁵ Se jämförelsevis SFL, kapitel 14 § 1.

utdelningar och kapitalvinster på andelar i fåmansföretag.²⁴⁶ Mer specifikt avses de s.k. 3:12-reglerna som behandlar hur beskattning av kapitalvinst ska delas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital för ägare av fåmansbolag.²⁴⁷ Arrangemang som berör fåmansbolagsreglerna får således antas träffas av kännetecknet ”omvandling av inkomst” vilket medför rapporteringsplikt.²⁴⁸

En del av den information som lämnas till Skatteverket lämnas av annan än den skattskyldige, uppgifter som ingår i underlaget för att avgöra vilken skatt den skattskyldige ska betala.²⁴⁹ Skyldigheten har införts för bland annat arbetsgivare att inkomma med arbetsgivardeklaration.²⁵⁰ Arbetsgivardeklaration lämnas för varje kalendermånad.²⁵¹ Deklarationen ska innehålla både total utbetald ersättning och utbetald ersättning för varje enskild arbetstagare.²⁵² Därtill ska kontrolluppgift lämnas av företaget, som betalar ut utdelning till fysiska personer, för utdelning på delägar rätt.²⁵³

Vidare ska den skattskyldige inkomma med egen inkomstdeklaration som lämnas för att bestämma vilken skatt som ska tas ut enligt bl.a. inkomstskattelagen och enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.²⁵⁴ Deklaration ska lämnas av fysisk person avseende dess inkomst av tjänst men även inkomst av kapital.²⁵⁵ I deklARATIONEN uppges identifikationsuppgifter, intäkter och andra övriga uppgifter som krävs för Skatteverket att fatta ett riktigt beslut.²⁵⁶ Otillräckliga uppgifter utgör oriktiga uppgifter och medför skattetillägg.²⁵⁷

Fåmansbolag träffas av särskilda regler för inkomstdeklaration. Bland annat ska uppgifter lämnas om delägare och närstående som på något sätt rättshandlat med bolaget, om andelsinnehav och röstantal samt om vissa från bolaget utställda penninglån eller säkerheter.²⁵⁸ Vid sidan av dessa uppgifter ska företagsledare i och delägare till fåmansbolaget lämna sådana uppgifter som krävs för att Skatteverket korrekt ska kunna tillämpa bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst avseende fåmansbolag.²⁵⁹

²⁴⁶ SOU 2018:91, s. 374.

²⁴⁷ Inkomstskattelag (SFS 1999:1229) [IL], kapitlen 56–57.

²⁴⁸ Ytterligare stöd för att reglerna för fåmansbolag träffas finns på SOU 2018:91, s. 88.

²⁴⁹ SFL, kapitel 14 § 1.

²⁵⁰ SFL, kapitel 26 § 2. Skatteverket, Rättslig vägledning, vägledning: arbetsgivardeklaration 2018 (hämtad 2019-11-15): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/325375.html>.

²⁵¹ SFL, kapitel 26 §§ 3 och 10.

²⁵² SFL, kapitel 26 §§ 19 och 19a.

²⁵³ SFL, kapitel 19 §§ 1–2.

²⁵⁴ SFL, kapitel 29 § 1.

²⁵⁵ SFL, kapitel 30 § 1 p. 1 och 3.

²⁵⁶ SFL, kapitel 31 §§ 2–3.

²⁵⁷ SFL, kapitel 49 § 5.

²⁵⁸ SFL, kapitel 30 § 4 och kapitel 31 § 27. Se jämförelsevis IL kapitel 56 och kapitel 57 §§ 3–4.

²⁵⁹ SFL, kapitel 31 § 29.

Uppgifterna som lämnas angående beskattning av kapitalvinst på fåmansbolag kan anses vara tämligen säkra då olika källor vidimerar varandra avseende denna omvandling av inkomst. Jämfört med de uppgifter som Utredningen föreslår ska lämnas enligt RIA saknas information om skatteuppläggets uppbyggnad, värde och de använda bestämmelserna.²⁶⁰ Befintlig informationsplikt är helt utformad för korrekt uttag av skatt, alltså endast sådan information av direkt relevans för att beräkna skatteresultatet utifrån inkomsten. Uppgifterna som redan nu inkommer till Skatteverket ska ställas mot de uppgifter som föreslås tillkomma i en utökad rapporteringsplikt.

Ett annat specifikt kännetecken är ”användning av ett förvärvat företags underskott”. Till skillnad från användning av reglerna för fåmansbolag fångas inte förvärvat företags underskott i lika stor utsträckning av redan befintlig informationsplikt enligt SFL. Reglerna kring fåmansbolag är tämligen omfattande. Däremot måste även avseende förvärvat företags underskott tillräckliga uppgifter lämnas för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om beskattning.²⁶¹

Hur bättre skattekontroll ska kunna åstadkommas genom att tillföra resurser till Skatteverkets kontrollverksamhet är svårt att avgöra. Antagandet får göras att Skatteverket i dagsläget tillförs de resurser som krävs för att kunna utföra kontrolluppdraget. Däremot är svaret inte lika klart vad gäller ökat analysunderlag för riskhantering i skattesystemet. Befintlig upplysningsplikt för just fåmansbolag är mycket omfattande och fler arrangemang än sådana som berör fåmansbolag får antas träffas av kännetecknet omvandling av inkomst. Eftersom några konkreta exempel inte tillhandahållits av Utredningen går det inte att säkert avgöra huruvida ökad analys av information, från befintlig upplysningsplikt, skulle utgöra ett alternativ.

5.3.3 Jämförelse med allmänna kännetecken

OECD menar att allmänna kännetecken framförallt träffar marknadsförbara men även nya och innovativa arrangemang.²⁶² Utredningen menar att marknadsförbara arrangemang endast förekommer i begränsad utsträckning i Sverige.²⁶³ Motsatsvis kan påstås att allmänna kännetecken som igenkänningsfaktorer för RIA är av primär relevans för att inbringa information om nya och innovativa inhemska arrangemang.

Allmänna kännetecken utgör igenkänningsfaktorer som träffar rådgivningen eller användningen. ”Standardiserade arrangemang” är arrangemang som inte kräver större anpassning för genomförandet eller utgår från standardiserad dokumentation. ”Konfidentialitetsvillkor” avser en förbindelse att inte röja skatteförmånen för andra. ”Ersättning kopplad till skatteförmånen” avser situationer där ersättningen på något sätt är kopplad till utfallet av arrangemanget.²⁶⁴

²⁶⁰ Se avsnitt 3.2.2.

²⁶¹ SFL, kapitel 31 § 3.

²⁶² OECD 2015 (Action 12), s. 39 (egen översättning).

²⁶³ SOU s. 2018:91, s. 216. OECD 2015 (action 12), s. 39ff.

²⁶⁴ SOU s. 2018:91, s. 41f.

Befintlig informationsplikt enligt SFL ska ligga till grund för en korrekt beskattning och befintlig rapporteringsplikt träffar i dagsläget inte rådgivning kring hur skattesystemet används eller kan användas.²⁶⁵

5.4 Sammanfattande kommentar

Kapitalvinst på andelar i fåmansbolag antas träffas av RIA. Den befintliga upplysningsplikten som är kopplad till sådan kapitalvinst är redan omfattande. För andra arrangemang som träffas av specifika kännetecken är utbytbarheten mindre tydlig. Allmänna kännetecken träffar sådana företeelser som inte träffas av SFL. Befintlig upplysningsplikt insamlar information som används av Skatteverket för ska kunna fatta beslut om skatt men ger inte en direkt helhetsbild av hur skattelagstiftningen använts för att åstadkomma skatteresultatet. Det föreligger inte utbytbarhet.

RIA är tänkt att möjliggöra insamling av information som direkt kan användas av Skatteverket utan förarbete från myndighetens sida för att åstadkomma en mer direkt förståelse för hur skattesystemet används.²⁶⁶ En bild av hur skattelagstiftningen utnyttjas i realtid. Något som inte uppnås med befintlig upplysningsplikt då informationen måste inkomma innan den kan analyseras för att därefter i bästa fall bidra till förståelsen för skattesystemet.²⁶⁷ Utredningens påpekande, att Skatteverket inte får information omgående samt att det krävs bearbetande för att uppfylla målen, ställs mot det särskilda yttrandet där det påpekas att informationen trots allt inkommer och att tidsaspekten inte kan motivera RIA.²⁶⁸

Informationen som redan inflödar till Skatteverket hade med ytterligare resurser antagligen kunnat användas för att åstadkomma bättre resultat än de förevarande. RIA träffar emellertid aspekter av rådgivning och användning som inte kan motsvaras av befintlig upplysningsplikt enligt SFL. Utbytbarheten mellan ökad analys av befintlig upplysningsplikt och RIA är inte tydlig. Efter att ha betraktat lagförslaget med nödvändighetskriteriet kan utökad användning av informationen från befintlig upplysningsplikt inte entydigt anses som ett substituerande alternativ. Inräknas dessutom målet att avskräcka från användningen av arrangemang är svaret än mer tydligt.

Utredningen har inte utforskat några alternativ till RIA även om det ingick i uppdraget.²⁶⁹ Några vägda alternativ för att uppnå målen eller motsvarande grad av likabehandling och effektivitet i beskattningen presenteras inte heller.²⁷⁰ Ovan konstateras att RIA inte är uppenbart olämpligt. Här konstateras att det inte heller finns några presenterade alternativ till lagförslaget, varför RIA kan konstateras vara både lämpligt och nödvändigt enligt proportionalitetsbedömningen.

²⁶⁵ Se jämförelsevis SFL, kapitel 14 § 1.

²⁶⁶ Se avsnitt 3.2.2.

²⁶⁷ Se jämförelsevis SFL, kapitel 32 § 2.

²⁶⁸ SOU 2018:91, s. 19f. Särskilt yttrande SOU 2018:91, s. 426f.

²⁶⁹ Dir 2017:38, s. 1.

²⁷⁰ Se jämförelsevis SOU 2018:91, s. 338.

6. Bedömning av proportionalitet i strikt bemärkelse

6.1 Inledande ord om proportionalitet i strikt bemärkelse som del av en intresseavvägning

Till sist ska lagförslaget vägas utifrån kriteriet strikt proportionalitet. En intresseavvägning genom kriteriet kan beskrivas som en bedömning av kostnad och fördel.²⁷¹ Frågan är om priset som betalas av rådgivare och användare kan motiveras av fördelen att uppnå målen. I de två tidigare delbedömningarna har de inskränkningar som lagförslaget skulle medföra förbisetts, inskränkningar som beaktas i denna sista delbedömning.

Den lagkonstruktion som valts för RIA innefattar som bekant en utelämnad definition och bygger istället på kännetecknen, en konstruktion som medför otydlighet. Inskränkningen återfinns inom motsättningen mellan å ena sidan kravet på tydligt lagstöd och å andra sidan ökad likabehandling och effektivitet i beskattningen. Intresseavvägningen ställs här på sin spets genom att kraven som uppställs enligt legalitetsprincipen vägs mot målen.²⁷² Frågan är om en nedprioritering av legalitetsprincipens värden ska tillåtas för att uppfylla målen.

Först behandlas Skatteverkets funktion då myndighetens roll är av stor betydelse för att säkerställa att RIA fungerar trots avsiktligt dunkel lagkonstruktion. Därefter görs några förtydliganden kring det avskräckande målet med RIA. Slutligen preciseras inskränkningen av legalitetsprincipens värden.

6.2 Skatteverkets föreslagna roll

Utelämnandet av definitionen för begreppet arrangemang är genom kännetecknen kopplat till målen. Kännetecknen utgör i avsaknad på definition nyckelfunktionen för att inbringa den avsedda informationen och uppfyllnad av målen: ökat analysunderlag för riskhanteringen i skattesystemet, bättre skattekontroll och avskräckande verkan mot användning av vissa arrangemang.²⁷³ För att lagkonstruktionen ska fungera och uppfylla målen förutsätter Utredningen viss handling från Skatteverket och myndighetens roll är således av intresse.

Kommittédirektivet påpekar att en minskning av skattefelet utgör en av Skatteverkets uppgifter men att detta samtidigt utgör en uppgift som faller på lagstiftaren.²⁷⁴ Enligt Utredningen föreligger inga begränsningar för Skatteverket att utveckla och publicera myndighetens egna syn på vad som omfattas av begreppet arrangemang, däremot anser myndigheten själv att sådant hinder föreligger.²⁷⁵ I Utredningen framhålls att skattskyldiga kommer dra nytta av rapporteringsplikten genom den information som Skatteverket publicerar ökar rättssäkerheten i form av förutsebarhet.²⁷⁶ Vidare framhålls att Skatteverket skulle kunna bemyndigas att

²⁷¹ Se jämförelsevis Groussot och Nowag 2017, s. 93.

²⁷² Se avsnitt 2.2.4, 2.3 och 3.3.2 Tabell 1.

²⁷³ Se avsnitt 3.4.2, 3.5 och 3.3.2 Tabell 1.

²⁷⁴ Dir 2017:38, s. 2.

²⁷⁵ SOU 2018:91, s. 211. Skatteverkets remissvar, s. 9.

²⁷⁶ SOU 2018:91, s. 20.

utfärda förordningar om ytterligare undantag angående inhemska arrangemang.²⁷⁷ För att lagförslaget ska fungera framstår det som om Skatteverket underförstått behöver få inflytande över lagförslagets form.

Skatteverket publicerar redan idag föreskrifter i Skatteverkets författningssamling (SKVFS) vilket sker efter särskilda bemyndiganden.²⁷⁸ Härutöver publicerar Skatteverket också allmänna råd och rättslig vägledning.²⁷⁹ Det har framförts av Pålsson att de rekommendationer från Riksskatteverket som tidigare utgavs inte var bindande för varken den skatteskyldige eller myndigheten själv men tillmättes stor betydelse av såväl domstol och myndighet, rekommendationerna var att betrakta som en rättskälla i praktiken. Vad Skatteverket anser har en stark praktisk betydelse.²⁸⁰ Skatteverkets inställning skulle således vara av stor praktisk betydelse vid en tillämpning av RIA. Skatteverket får enligt Utredningen viss rättskapande makt och utgör samtidigt första instans i beskattningen.

Med hänsyn till att exakt samma kännetecken föreslås användas för både gränsöverskridande och inhemska arrangemang så uppstår frågan i vilken utsträckning Skatteverket måste förhålla sig till tolkningen av kännetecken inom EU för att upprätthålla konformitet. En begränsning som myndigheten är medveten om.²⁸¹ Även om inhemsk rapporteringsplikt går utöver vad som krävs av direktivet finns en stark koppling till EU-rätten, särskilt då kännetecknen som formulerats mycket detaljerat i DAC 6 mer eller mindre återanvänds i lagförslaget.²⁸²

Om det inte är tydligt vilka upplägg som kan utgöra arrangemang eller hur kännetecknen ska tolkas blir Skatteverkets vägledning inflytelserik i praktiken. Lodin med flera framhåller att Skatteverkets befogenheter tydligt måste framgå av lag för att överensstämja med proportionalitetsprincipen.²⁸³ Kravställande på lagtext räcker inte för att garantera enskildas rättssäkerhet utan krav ska även ställas på användningen av lagen.²⁸⁴

6.3 Mål och strikt proportionalitet

Rapporteringsplikten för gränsöverskridande respektive inhemska arrangemang har givits en överensstämmande reglering. Utredningen har alltså gjort bedömningen att de kännetecknen som tillagts i DAC genom DAC 6 kan användas även för att identifiera sådana arrangemang som Skatteverket inte på egen hand kan identifiera med befintlig upplysningsplikt enligt SFL.

²⁷⁷ SOU 2018:91, s. 318.

²⁷⁸ Skatteverket, Rättslig vägledning, regler och ställningstaganden: föreskrifter 2019 (hämtad 2019-11-19): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/115.html>.

²⁷⁹ Skatteverket, Rättslig vägledning, Om rättslig vägledning (hämtad 2019-09-19): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/585.html>.

²⁸⁰ Pålsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus förlag, Uppsala, 1995, s. 44f. Se även Höglund, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017 [Höglund 2017], s. 159.

²⁸¹ Schütze 2018, s. 122ff jämte 138ff. Skatteverkets remissvar, s. 9.

²⁸² DAC, bilaga IV.

²⁸³ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (sextonde upplagan), Studentlitteratur, Lund, 2017, s. 757.

²⁸⁴ Höglund 2017, s. 155.

Utredningen har alltså bedömt att kännetecknen fungerar för att uppfylla: ökat analysunderlag för riskhantering i skattesystemet och bättre skattekontroll. Rapporteringspliktens ändamål enligt DAC 6 utgår från att gränsöverskridande arrangemang utnyttjar olikheter mellan jurisdiktioner.²⁸⁵ Gränsöverskridande rapporteringsplikt ska åstadkomma ett utbyte av upplysningar mellan medlemsstater och ett avskräckande från användning av vissa (gränsöverskridande) arrangemang.²⁸⁶

Utredningen påpekar att RIA inte har samma mål som rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang,²⁸⁷ däremot framgår inte hur Utredningen resonerat kring de syften som rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang givits i DAC 6. Detta trots att exakt samma kännetecken och i övrigt samma reglering valts men för helt olika typer av rapporteringsplikt. Målet att utväxla upplysningar mellan medlemsstater ingår i de föreslagna ändringarna till SFL men inget nämns om ett avskräckande från användning av vissa arrangemang.²⁸⁸ Utredningen har inte tagit ställning till det i DAC 6 fastslagna avskräckande målets aktualitet för RIA. Även om det konstateras att förseningsavgiften har en avskräckande verkan, sker ingen precisering.²⁸⁹

Faktumet att RIA och rapporteringsplikt för gränsöverskridande arrangemang har helt olika utgångspunkter utgör en viktig aspekt för bedömningen av RIA med kriteriet strikt proportionalitet. Det avskräckande målet motiveras av gränsöverskridande arrangemangs utnyttjande av olikheter mellan jurisdiktioner, en problematik som inte kan stödja att samma mål uppställs även för RIA. Den beteendepåverkande styrkraften har inte motiverats för målet ur ett inhemskt perspektiv.

6.4 Avvägning mellan olika värden

Som lagförslaget ser ut är det svårt att förutspå hur tillämpningen kommer se ut. Detta är en följd av att lagförslaget är förknippat med en avsiktlig nedprioritering av förutsägbarheten. Frågan är då vilka värdena är som lagförslaget gör avkall på genom RIA.

Peczenik konstaterar att en rättsstats funktion kräver regelefterlevnad, för att den ska fungera skapas ett behov av precision och allmängiltighet i normernas utformning samtidigt som särbehandling ska undvikas. Därtill krävs tydlighet i regleringen för att göra lagstiftningen förutsägbar. Peczenik gör en delning mellan begreppet rättssäkerhet och garantier för rättssäkerhet (vilka med ett samlingsnamn kallas ”materiell rättssäkerhet”). Bland dessa garantier finns bland annat krav på lagstöd och krav på lag som går att förstå.²⁹⁰ Den materiella

²⁸⁵ DAC 6, inledningen p. 3 och 4.

²⁸⁶ SOU 2018:91 s. 51. DAC 6 inledningen p. 19.

²⁸⁷ SOU 2018:91, s. 185.

²⁸⁸ DAC 6 inledningen, s. 19. SOU 2018:91, s. 51 jämte 184f.

²⁸⁹ Se avsnitt 3.6.1.

²⁹⁰ Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes Förlag, Göteborg, 1995, [Peczenik 1995], s. 50ff med gjorda referenser jämte s. 89f.

rättssäkerheten motsvarar bland annat de krav på stöd i lag som krävs för att motivera inskränkningar av enskildas rättigheter vilka uppställs av legalitetsprincipen.²⁹¹

Det uppställda kravet på lagstöd uppfylls formellt sett av RIA genom lagförslaget, däremot anses Skatteverket redan innan införandet av lagförslaget behöva komplettera RIA och frågan är då om kravet på lagstöd kan anses uppfyllt. Även om RIA framgår av lagförslaget är det inte möjligt att förstå vilka företeelser som träffas av lagförslaget. Vidare är lagförslagets precision som en följd av lagkonstruktionen inte precis. Förekomsten av (tydliga) regler är viktigt för att uppfylla legalitetsprincipens krav men är något som vid utformningen av lagförslaget medvetet nedprioriterats. Det är uppenbart att lagförslaget i den form som presenteras i Utredningen inte kan uppnå kraven som uppställs enligt legalitetsprincipen då det inte framgår vilka arrangemang som träffas av RIA. Nedprioriteringen måste kunna stödjas i målens betydelse för att en balanserad strikt proportionalitet ska föreligga, krav ställs således på målen.

Peczenik menar även att transparensen i nyttjandet av normerna är viktigt för rättssäkerheten. Som ett exempel förklaras att myndighets redovisning, motiv för beslut och besluten i sig måste bibehålla transparens.²⁹² Alltså uppställs krav på Skatteverkets roll. En roll som inte tydligt har kringskurits i lagförslaget men som likafullt framhålls vara ytterst viktig för att RIA ska fungera så som Utredningen avser.²⁹³ Skatteverkets föreslagna roll innebär att ännu högre krav ställs på målens betydelse.

Sammantaget anges reglerna i lagförslaget behöva ha en oexakt innebörd för att RIA ska fungera. Som en följd därav tillmäts likabehandlingen och effektiviteten i beskattningen större vikt, vilket också innebär att motsvarande krav ska ställas på målens betydelse. Den börda som läggs på enskilda vid ett genomförande av RIA innebär en minskning av rättssäkerheten i vissa delar och gör att RIA landar mitt i den motsättning som skattesystemet bereder plats åt.²⁹⁴

Vidare anges att Skatteverket ska ges handlingsutrymme för att minska ovissheten som följer av den dunkla lagkonstruktionen. Att ge Skatteverket ett stort inflytande må vara fördelaktigt för likabehandlingen och effektiv beskattning men strider samtidigt mot viktiga garantier för rättssäkerheten.

Målet att avskräcka från användningen av vissa arrangemang har inte motiverats i Utredningen vilket är problematiskt då målets relevans för DAC 6 anpassats utefter gränsöverskridande företeelser. Det Skäl som används för målet i direktivet överensstämmer alltså inte med RIA som inte innefattar en gränsöverskridande aspekt mellan olika jurisdiktioner. Den bakomliggande problemformulering skulle därför skilja.²⁹⁵

Avseende de övriga målen har Utredningen motiverat på vilket sätt RIA anses kunna uppnå målen bättre än befintlig lagstiftning.²⁹⁶ Däremot förmedlas inte några allvarliga brister i den

²⁹¹ Proposition 1993/94:151, s. 70.

²⁹² Peczenik 1995, s. 54.

²⁹³ Se avsnitt 6.2.

²⁹⁴ Se avsnitt 2.2.

²⁹⁵ Se avsnitt 6.3.

²⁹⁶ SOU 2018:91 s. 166ff.

föreliggande likabehandlingen eller effektiviteten i beskattningen till stöd för ett ökat krafttag mot skatteundandraganden. Den kollektiva nyttan vid införandet av RIA uttryckts vara stor men samtidigt har Utredningen inte tydligt kunnat redogöra för nyttan. Varken tydliga exempel eller beräkningar presenteras av Utredningen för att beskriva påstådda brister i analysunderlaget respektive skattekontrollen (inga konkreta behov kan visas). Däremot har Skatteverket försökt förtydliga behovet.²⁹⁷ Utredningen redogör inte heller för den negativa inverkan på enskilda utöver kostnadsökningen och påpekar istället att rättssäkerheten kommer öka.²⁹⁸ Skälen för åtgärden framstår som svaga vilket påverkar värdet av att uppfylla målen.

6.5 Sammanfattande kommentar

Lagförslaget är behäftat med bristande legalitet då det inte klart framgår vad som ger upphov till rapporteringsplikt och risk för påförd förseningsavgift. Dels framgår inte tydligt vilka arrangemang som träffas av RIA och dels inte heller hur Skatteverket ska tillåtas handla för att förtydliga rättsläget vid införandet. Skatteverkets roll, som den uppmålas, skulle utgöra en viss maktöverföring till myndigheten. Det är viktigt att myndighetens roll är tydlig för att skapa någon form av transparens i lagförslaget. Inte minst då Skatteverket är motpart som kontrollmyndighet.

De avsedda otydligheterna föreslås utan att målen förankrats i ett så pass klart och konkret behov av att ytterligare stödja jämlik beskattning eller bättre skattekontroll. Även om det konstateras finnas ett behov har behovet inte uppmålats som så allvarligt eller påtryckande att beskattningens likabehandling eller effektivitet betraktas som äventyrad. Vidare har ett avskräckande mål inte inkluderats som ett uttryckligt mål med RIA vilket leder till en bristande motivering i Utredningen.

Härav kan nedprioriterad förutsägbarhet för rådgivare och användare inte anses tillräckligt motiverad. RIA är inte proportionerligt i strikt bemärkelse i förhållande till motstående intressen då målen som uppställts skall utgöra en omotiverad inskränkning av förutsägbarheten.

²⁹⁷ Se avsnitt 3.4.2. Se även avsnitt 5.2 ang. skatteintäkternas ökning.

²⁹⁸ SOU 2018:91 s. 359 och 171.

7. Avslutande kommentar

Här kommer proportionalitetsbedömningen att summeras och följs därefter av en kommentar till bedömningen som baserats på proportionalitetsprincipen.

När lämplighetskriteriet appliceras på lagförslaget finns en politisk koppling som försvårar förutsättningarna för att genomföra lämplighetsbedömningen, det skulle vara mer träffsäkert att bedöma lagförslaget lämplighet med hjälp av ett empiriskt underlag. Då lämpligheten är svårbedömd blir kopplingen mellan lämplighetsbedömningen och nödvändighetsbedömningen viktigare då även nödvändighetskriteriet ställer mål mot medel. Lagförslaget kan emellertid bedömas som prognos för att uppnå målen. Då lagkonstruktionen skulle medföra rapportering av en stor mängd information, som Skatteverket menar att myndigheten själv kan hantera, framstår RIA som effektivt för att uppnå målen. Mot bakgrund av denna prognos kan lagförslaget inte anses uppenbart olämpligt för att uppnå målen.²⁹⁹

Utbytbarheten mellan å ena sidan ökad analys av information från befintlig upplysningsplikt enligt SFL och å andra sidan RIA är inte tydlig. Nödvändighetsbedömningen har gjorts mot bakgrund av den konstruktion som lagförslaget givits och den information som RIA ska inbringa. Den befintliga upplysningsplikten som lagstadgats enligt SFL ligger till grund för beskattningen och RIA har inriktats på sådan information som inte omfattas av befintlig upplysningsplikt. Ökad analys av information från befintlig upplysningsplikt i SFL är inte ett alternativ till RIA. Lagförslaget är nödvändigt.³⁰⁰

Utredningen verkar försöka komma runt faktumet att lagförslaget är förknippat med en bristande legalitet genom att förlita sig på handling från Skatteverket och skjuta över ansvaret på myndigheten. Vid sidan av ansvarsförskjutningen är den medvetna otydligheten som RIA bygger på onödigt inkräktande på förutsägbarheten som en följd av dålig motivation för målen och en illa kringkuren roll för Skatteverket. RIA är inte proportionellt i strikt mening.³⁰¹

MDR-lagstiftning framställs som en stark metod för att uppnå målen som uppställs i lagförslaget. Däremot har Utredningens förslag inte tillräckligt anpassats till övriga delar av gällande rätt. Lagkonstruktionen bekräftar motsättningarna i skattesystemet. Den styrka RIA drar från att inte tydliggöra begreppet arrangemang, och istället förlita sig på kännetecken, utgör således även dess svaghet. Lagförslaget underkänns här i proportionalitetsbedömningen då lagförslaget inte kan godkännas i den sista delbedömningen.

Proportionalitetsbedömningen påverkas av den form som proportionalitetsprincipen antagit i denna framställning. Att dela in principen i tre delbedömningar skapar en intressant separation mellan olika delar av den sammantagna bedömningen. Beroende på vilken delbedömning som företas kan samma lagförslag betraktas på olika sätt, även om studieobjektet i stort är detsamma. Med en systematisk indelning av proportionalitetsprincipen kan en bra bild ges av den föreslagna åtgärdens beroende av båda sidorna i motsättningen, var bristerna finns och vad

²⁹⁹ Se avsnitt 4.3.

³⁰⁰ Se avsnitt 5.4.

³⁰¹ Se avsnitt 6.5.

bristerna ställs i relation till. Den normativa argumentationen som presenteras inom varje delbedömning blir till viss del begränsad till att bara avse bedömningen under det aktuella kriteriet.

Lämplighets- och nödvändighetsbedömningarna är förbiseende av motstående intressen genom att respektive bedömning endast ställer ett resultatriktat medel mot målet. De första två delbedömningarna utvärderar framförallt lagförslagets praktiska förutsättningar. Om RIA kan uppnå målet respektive om det finns något bättre alternativ.³⁰² Enligt bedömningen ovan är lagförslaget både lämpligt och nödvändigt enligt respektive kriterium. Inom ramen för bedömningarna ställs inga större krav på målet. Anledningen till detta är att några krav på precision inte uppställs på målet från varken lämplighets- eller nödvändighetskriteriet. Således har en viss kvantifierande mätbarhet exkluderats från de första två bedömningarna av lämpligheten och nödvändigheten.

Bedömningen av strikt proportionalitet är däremot hänsynstagande till motstående intressen vilket skapar en form av mätbarhet av målen. Beaktandet av motstående intressen uppmärksammar värden vilka inte kan förbises utan måste vägas mot de värden som ligger till grund för målen. Proportionalitet i strikt bemärkelse utgör en direkt avvägning mellan olika motstående intressen, närmare bestämt huruvida något intresse fått omotiverad fördel i förhållande till sin motpol. Därmed säger delbedömningen något om lagförslagets passform inom gällande rätt.³⁰³ Sammantaget kompletterar kriteriet strikt proportionalitet de två föregående delbedömningarna. Motsatsvis kan sägas att strikt proportionalitet inte tar hänsyn till praktiska omständigheter varför lämplighetskriteriet och nödvändighetskriteriet kompletterar kriteriet strikt proportionalitet som annars hade utgjort en fristående metabedömning. Bedömningarna kompletterar varandra.

Bedömningarna som har företagits här är präglade av en subjektivitet som avspeglas i valen som gjorts för att avgränsa framställningens omfång men även i urvalet av informationen som presenteras. Genom att använda en tredelad proportionalitetsprincip har det emellertid blivit enklare att med kriterierna någorlunda allsidigt väga olika normativa argument utifrån relevans och bärkraft.

Som konstitutionellt instrument kan proportionalitetsprincipen användas för att kontextualisera lagförslaget i förhållande till övriga delar av gällande rätt där lagförslaget tilltänkt ska ta sin plats. En bedömning som med fördel hade kunnat ges större utrymme redan i arbetet med betänkandet SOU 2018:91 vilket sannolikt hade kunnat gynna den de-lege-ferenda-argumentation som företas i Utredningen till förmån för RIA. En bedömning liknande den av proportionalitet har indirekt genomförts när samtliga remissinstanser uttalat sig om lagförslaget med då utan tydlig enhetlighet. Genom en systematisk indelning i delbedömningar blir det tydligare vilket faktiskt stöd olika argument ger för åtgärden, det kan påvisas vilka krav som kan uppställas för att godkänna eller underkänna lagförslaget mot bakgrund av gällande rättsfulla bredd av komplexitet. Bedömningen i denna framställning har genomförts i miniatyrskala.

³⁰² Se avsnitt 2.2.2 och 2.2.3.

³⁰³ Se avsnitt 2.2.4.

Källförteckning

Offentligt tryck EU

Författning

Fördraget om Europeiska unionen [FEU]

Fördraget om Europeiska unionens Funktionssätt [FEUF]

Rådets direktiv (EU) 2011:16 av den 15 februari 2011 [DAC]

Rådets direktiv (EU) 2014:107 av den 9 december 2014

Rådets direktiv (EU) 2015:2376 av den 8 december 2015

Rådets direktiv (EU) 2016:881 av den 25 maj 2016

Rådets direktiv (EU) 2016:2258 av den 6 december 2016

Rådets direktiv (EU) 2018:822 av den 25 maj 2018 [DAC 6]

Rättspraxis

EU-domstolens dom av den 15 juli 1964 i mål C-6/64, Costa / E.N.E.L (6/64, ECR 1964 s. 585)

EU-domstolens dom av den 17 december 1970 i mål C-11/70, Internationale Handelsgesellschaft (11/70, ECR 1970 s. 1125) [C-11/70]

EU-domstolens dom av den 10 april 1984 i mål C-14/83, Von Colson och Kamann / Land Nordrhein-Westfalen (14/83, ECR 1984 s. 1891)

EU-domstolens dom av den 6 december 1984 i mål C-59/83, Biovilac / EEG (59/83, ECR 1984 s. 4057) [C-59/83]

EU-domstolens dom av den 24 september 1985 i mål C-181/84, Man (Sugar) / IBAP (181/84, ECR 1985 s. 3351) [C-181/84]

Offentligt tryck

Författning

Regeringsformen (SFS 1974:152)

Inkomstskattelag (SFS 1999:1229) [IL]

Lag (SFS 1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Lag (SFS 1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Skatteförfarandelag (SFS 2011:1244) [SFL]

Rättspraxis

Högsta domstolens dom av den 8 oktober 2018 i mål T 1523/17, Parkfastigheten [Mål T 1523/17]

RÅ 1999 ref. 76

HFD 2012 ref. 12

HFD 2016 ref. 60

Propositioner

Prop. 1981/82:142 om ändring i brottsbalken (ekonomiska sanktioner vid brott i näringsverksamhet) [Prop. 1981/82:142]

Prop. 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor [Prop. 1993/94:117]

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen [Prop. 1993/94:151]

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet [Prop. 2010/11:165]

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor [Prop. 2014/15:131]

Statens offentliga utredningar

SOU 2018:91 *Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet: Betänkande av utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare* [SOU 2018:91].

Kommittédirektiv

Kommittédirektiv av den 7 april 2017: Dir 2017:38 *Informationsskyldighet för skatterådgivare*

Kommittédirektiv av den 26 april 2018: Dir 2018:34 *Tilläggsdirektiv till utredningen om informationsskyldighet för skatterådgivare*

Litteratur

Alexius, Katarina, *Aktuella spörsmål: Något om juridik, etik och rättspolitik*, Svensk Juristtidning 1996 s. 363–367

Cejie, Katia, *Alla dessa val*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017

Emiliou, Nicolaos, *The Concept of Proportionality in the Law of the European Communities with Comparative Material from Certain Member States*, University of London (avhandling), London, 1990 [Emiliou 1995]

Groussot, Xavier och Nowag, Julian, *New Directions in Judicial Review?: Proportionality, Subsidiarity and Impact Assessment in the Tobacco Product Directive Case*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund [Groussot och Nowag 2017], 2017

Groussot, Xavier, *Proportionality in Sweden: The influence of European Law*, Nordic Journal of International Law 2006, s. 451-472

- Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag, Uppsala, 1995 [Gunnarsson 1995]
- Gunnarsson, Åsa och Svensson, Eva-Maria, *Genusrättsvetenskap* (första upplagan), Studentlitteratur, Lund, 2009 [Gunnarsson och Svensson 2009]
- Gydal, Cecilia, *The Principle of proportionality*, Stockholms Universitet (avhandling), Stockholm, 1996 [Gydal 1996]
- Hultqvist, Anders, *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt 2016, s. 730–748
- Höglund, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolens källhänvisningar*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017 [Höglund 2017]
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) i *Juridisk metodlära (första upplagan)*, Studentlitteratur, Lund, 2018 [Kleineman 2018]
- Kleist, David, *Informationsplikt för skatterådgivare*, Skattenytt 2018, s. 519–540 [Kleist 2018]
- Lagerqvist Veloz Roca, Annika, Reichel, Jane, Warnling-Nerep, Wiweka, *Statsrättens Grunder* (fjärde upplagan), Norstedts Juridik, Stockholm, 2011
- Lenaerts, Koen och Van Nuffel, Piet, *Constitutional Law of the European union* (andra upplagan), Sweet and Maxwell Limited, London, 2005
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt* (sextonde upplagan), Studentlitteratur, Lund, 2017.
- Lodin, Sven-Olof, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007, s. 477–490
- Moëll, Christina, *Proportionalitetsprincipen i skatterätt*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003 [Moëll 2003]
- Nergelius, Joakim, *Konstitutionellt rättighetskydd*, Fritzes förlag, Stockholm, 1996
- Nääv, Maria och Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära (första upplagan)*, Studentlitteratur, Lund, 2018
- Odelstad, Jan, *Intresseavvägning: En beslutsfilosofisk studie med tillämpning på planering*, Thales, Stockholm, 2002 [Odelstad 2002]
- Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, Svensk Juristtidning 2005, s. 249–272 [Peczenik 2005]
- Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritzes Förlag, Göteborg, 1995 [Peczenik 1995]
- Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt 2014, s. 554–570 [Påhlsson 2014]
- Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus förlag, Uppsala, 1995
- Reichel, Jane, *EU-rättslig metod*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.) i *Juridisk metodlära (första upplagan)*, Studentlitteratur, Lund, 2018 [Reichel 2018]
- Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik, *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017

- Robert Schütze, *European Union Law* (andra upplagan), Cambridge University Press, Cambridge, 2018 [Schütze 2018]
- Sallander, Ann-Sophie, *Skatteavtal*, Liber, Solna, 2015 [Sallander 2015]
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* (fjärde upplagan), Norstedts Juridik, Stockholm, 2018
- Schelin, Johan, *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon Förlag, Stockholm, 2018
- Simmonds, Nigel, E., (översättning av Lindahl, Lars), *Juridiska principfrågor*, Norstedts juridik, Stockholm, 1988 [Simmonds 1988]
- Träskman, Per, Ole, *Skatter och straff – några funderingar*, Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (red.) i *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, 2017
- Wacks, Raymond, *Understanding Jurisprudence: An introduction to legal theory* (femte upplagan), Oxford University Press, Oxford, 2017

Elektroniska källor

Remissvar

- Regeringskansliet, FAR:s remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4989fd/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/far.pdf> [FAR:s remissvar]
- Regeringskansliet, Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada59/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/forvaltningsratten-i-stockholm.pdf> [Förvaltningsrätten i Stockholms remissvar]
- Regeringskansliet, Skatteverkets remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/498b26/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/skatteverket.pdf> [Skatteverkets remissvar]
- Regeringskansliet, Svenskt Näringsliv remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada5b/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/foreningen-svenskt-naringsliv.pdf>
- Regeringskansliet, Näringslivets skattedelegation NSD remissvar SOU 2018:91 (hämtad 2019-09-11): <https://www.regeringen.se/4ada53/contentassets/f69dade76159435f90b5185ae7712b03/naringslivets-skattedelegation.pdf>

Övriga

- NE Nationalencyklopedin AB, sökord: avvåga, (hämtad 2019-12-03): <https://www-ne-se.ezproxy.ub.gu.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/avv%C3%A4ga>
- OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing, Paris, 2018 (hämtad 2019-09-20): <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>
- OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015 (hämtad 2019-09-19): <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1574>

518535&id=id&accname=guest&checksum=3B4994A1F06525A5B4AC02289
5A99433 [OECD 2015 (action 12)]

Skatteverket, Rättslig vägledning, regler och ställningstaganden: föreskrifter 2019 (hämtad 2019-11-19): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/115.html>

Skatteverket, Rättslig vägledning, Om rättslig vägledning (hämtad 2019-09-19): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/585.html>

Skatteverket, Rättslig vägledning, vägledning: arbetsgivardeklaration 2018 (hämtad 2019-11-15): <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.13/325375.html>

Tillväxtverket, *Regler som påverkar företagens kostnader och konkurrenskraft 2018* (hämtad 2019-11-23): <https://tillvaxtverket.se/download/18.540d9f9a169d8c0b57adfae1/1%20555327373038/Delrapport%20Regelkostnader%202018.pdf>

European Commission, Commission Staff Working Document: Better Regulation Guidelines (hämtad 2019-12-09): <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/better-regulation-guidelines.pdf>