
650

IFA-kongressen 2015: Taxpayers' Rights och BEPS

AV ANDERS HULTQVIST

I. INLEDNING

Sista helgen i augusti inleddes 2015 års upplaga av den årliga världsskattekongressen, som arrangeras av International Fiscal Association (IFA). Uppemot 2000 deltagare och medföljande deltog i ett mycket välorganiserat arrangemang i ett varmt Basel (Schweiz).¹ Kongressen besöktes från svensk sida av såväl tjänstemän från finansdepartementet, riksdagen och Skatteverket, som av näringslivsrepresentanter, skattekonsulter och skatteakademiker. Huvudämnena var R&D (research and development) och Taxpayers' Rights.

Hela konferensen – och diskussionerna – präglades dock av och anknöt mycket till det pågående BEPS-projektet,² så även R&D-diskussionerna med bl.a. ett seminarium om s.k. patentboxar, där professor Cécile Brokelind (Lunds universitet) deltog i panelen. Om detta första huvudämne för kongressen kan sammanfattande sägas att mycket lite tyder på att skatteincitament för inkomster från immateriella rättigheter

1. Kostnaderna för att delta på detta evenemang har dock ökat kraftigt och jag får för min del tacka Stiftelsen Centrum för skatterätt som lämnat ett generöst bidrag.

2. BEPS står för Base Erosion Profit Shifting; se vidare Svensk Skattetidnings temanummer om BEPS (nr 4, 2015, s. 301 ff.).

verkligen stimulerar forskning och utveckling, utan snarare är det i så fall, om ens det, stimulans för de kostnader som läggs ned på själva forsknings- och utvecklingsverksamheten som kan ha sådan effekt. Patentboxar och liknande regimer har snarast motiverats av skattekonkurrens mellan staterna, för att attrahera skattebaser till det egna skattesystemet. För att minska de skadliga konsekvenserna av detta har man nu försökt få till stånd en ny ”modified nexus approach” för att staterna ska begränsa sådana regimer till immateriella rättigheter som utvecklats i det egna landet.

Ett stort intresse tilldrog sig också paneldiskussionen under rubriken IFA/OECD, där bl.a. Krister Andersson deltog som representant för Business Europe. Ämnet och diskussionen kretsade kring vad som kommer att hända i ”post BEPS-world”. Från amerikansk sida tonades bl.a. farhågorna om bristande amerikanskt deltagande ned, men kvar hänger oron för en mer restriktiv attityd, bl.a. avseende Country by country-reporting.³

En viss besvikelse avseende arbetet med action-punkterna avseende CFC-regler och ränteavdrag kunde också noteras från amerikansk sida.⁴ Från flera håll framfördes farhågorna att reformarbetet med internprissättning (transfer pricing) leder oss från ett regelstyrt system till ett mer mångfacetterat system för att allokera inkomster till ”värdeskapande” verksamheter, vilket öppnar för olika uppfattningar, tvister och förhandlingar. Från affärlivets håll påtalades därför ånyo behovet av ett effektivt system för tvistelösningar (dispute resolutions). Övriga frågor om interprissättningens utveckling och den känsliga frågan om source vs. residence lämnas här därhän. Slutligen kan det framhållas, att det nu (från seminariet om internationella trender) är flera som noterat skiftet, att OECD:s mantra att dubbelbeskattningsavtal syftar till att *eliminera* dubbelbeskattning i praktiken ändrats till att *koordinera* beskattningen.

Medan BEPS-projektet har varit inriktat på fiskalt motiverade förslag har skyddet för skattebetalarnas rättigheter länge lyst med sin frånvaro, möjligen med undantag för s.k. dispute resolutions, dvs. snabbare ömsesidiga överenskommelser (MAP) och obligatoriska skiljemannaförfarande (arbitration), men här har, som påpekats ovan, endast små framsteg hittills skördats. Därför var det särskilt välkommet och vältajmat att ett av huvudämnena på IFA-kongressen var Taxpayers' Rights. Detta

3. Se vidare det uppmärksammade brev som de amerikanska ”skatteutskottsordförandena” i amerikanska kongressens senat resp. representanthus (Hatch & Ryan) i somras (9 juni 2015) skrev till den amerikanske finansministern (Jacob Lew).

4. Arbetet med att stärka CFC-regler (Controlled Foreign Companies) och att minska de skadliga effekterna på skattebaserna genom ränteavdrag har diskuterats i BEPS Action Plan, punkterna 3 och 4.

framhölls också särskilt av IFA:s president Porus Kaka (Indien) när kongressen öppnades.

Om BEPS har det skrivits en hel del, varför jag i denna artikel främst ska ägna frågan om Taxpayers' Rights uppmärksamhet, nu i en mer internationellt koordinerad "BEPS-värld". När skattemyndigheter får ett ökat informationsutbyte, bättre internprissättningsdokumentation och större möjligheter att samverka är det desto viktigare att skyddet för den enskildes rättigheter konkretiseras och stärks. Att den ökade fiskala satsningen på informationsutbyte har negativa konsekvenser för rättssäkerheten och integritetsskyddet kan enkelt iakttas genom att flera länder, som tidigare haft möjligheter för den enskilde att få frågan om ev. överlämnande av information till andra stater prövad i domstol, nyligen slopat den möjligheten, efter press av OECD Forum on Transparency and Exchange of Information (se vidare nedan).

Generalrapportörerna (Philip Baker och Pascal Pistone) hade ett huvudsyfte, inte att i första hand diskutera och utveckla de teoretiska utgångspunkterna för skyddet för mänskliga rättigheter i skatteförfarandet, utan att undersöka, samla in och lista "best practices" i rättighets- och skyddshänseende världen över. Rättigheterna, som det gärna kan pratas varmt om i olika sammanhang, måste sålunda kunna omsättas i praktiska och effektiva rättsmedel för den enskilde. Ett annat delmål med alla nationalrapporter som grund blev också att identifiera minimistandarden. Genom denna positiva attityd, inte genom att hänga ut och kritisera dåliga exempel, utan att lyfta fram bra exempel – och visa att det går att kombinera praktiskt omsatta rättigheter med ett fungerande kontrollsystem – har generalrapportörerna skapat en värdefull exempelsamling. Därtill kan massor av exempel och erfarenheter hittas i nationalrapporterna.

Generalrapporten är lång och detaljerad och kan också kompletteras med läsning av alla de referenser som ges till nationalrapporterna.⁵ Här ges i första hand en översikt av generalrapporten och hur ämnet presenterades på konferensen med tillägg av mina reflexioner och synpunkter på motsvarande förhållanden i det svenska skatteförfarandet.

5. Generalrapporten finns publicerad i *Cahiers de droit fiscal international, Studies on International Fiscal Law*, Vol. 100 B, (IFA) s. 17 ff., men som påpekas i inledningen är den något bantad (utan fotnoter m.m.), varför det hänvisas till online-versionen av rapporten, (som finns att hämta på www.ifa.nl), vilken sålunda legat till grund för denna artikel.

2. GENERALRAPPORTEN I ALLMÄNHET

En första iakttagelse är att svensk rätt ligger väl framme vid en internationell jämförelse och mycket av det som listas som "best practice" finns i en eller annan form sedan rättssäkerhetsreformen 1994 – utgångspunkter och resonemang är påtagligt lika.⁶ Vi har dock därefter fått ett antal ändringar i fiskalt skärpande riktning och där vi också kommer till korta i jämförelse med best practice (se vidare nedan).

En svårighet med dessa internationella jämförelser är att det ibland, särskilt på detaljplanet, är svårt att göra dem mätbara och rättvisa (som att jämföra äpplen och päron). Vidare är omnämmanden och listning något som generalrapportörerna gör utifrån vad de uppfattat och förstått av nationalrapporterna, och dessa i sin tur har rapporterat utifrån det frågeformulär som förelegat som underlag, dvs. studien gör inte anspråk på att vara någon djupgående akademisk studie. Icke desto mindre är den värdefull i sina huvuddrag.

Ansatsen med att fånga en minimistandard och "best practices" är också mycket bra och det bör framhållas att generalrapportörerna gjort en stor insats för att både uppmärksamma och vaska fram goda exempel och kunskap i fråga om hur Taxpayers' Rights kan omsättas i praktiken. I så måtto får rapporten ett stort värde framöver som en världsöverblick och en måttstock som få stater kommer att vilja avvika från. Avsikten har varit att uppmärksamma alla IFA:s medlemmar på hur mänskliga rättigheter kan omsättas i praktiken, så att de verkligen får och kommer till praktisk nytta.

Generalrapportörerna hade strukturerat uppläggningsen och därmed de frågor som nationalrapportörerna skulle gå igenom i tolv delar. Rapporten (och presentationen på kongressen) fick således också denna struktur. Här struktureras materialet dock något annorlunda (vissa delar i klump) och nedslag görs där det i rapporten finns delar som kan behöva diskuteras framöver.

3. SJÄLVDEKLARATION, TAXERING OCH SEKRETESS

När det gäller rapportens första delar om hur skattskyldiga identifieras, möjligheten att få information som skattemyndigheten har om var och

6. Se Rättssäkerhetskommitténs betänkande, Rättssäkerheten vid beskattningen, SOU 1993:62, och prop. 1993/94:151 i samma ämne. Förf. var kommitténs sekreterare.

en, hur kommunikation och taxering tillgår, e-tjänster m.m. ligger Sverige långt framme. Förutom att det går att hitta ett och annat uppslag till ytterligare förbättringar lämnar jag det därför i dessa delar till den intresserade läsaren att själv botanisera bland detaljerna, med tipset att det finns ytterligare intressanta detaljer att notera i många av nationalrapporterna.

Avsnittet om sekretess är då desto intressantare, där vi dessutom i år fått en doktorsavhandling i ämnet av Anna-Maria Hambre.⁷ Medan de skattskyldigas inkomstuppgifter och annan finansiell information skyddas i stora delar av världen sticker Sverige, tillsammans med några nordiska grannländer, ut betydligt. På grund av vår unika offentlighetsprincip och, ifråga om taxeringarna, har begränsad sekretess är personliga uppgifter i de årliga taxeringarna tillgängliga i Sverige för alla och envar. Det diskuterades i rapporten och under kongressen även hur viktigt skyddet är av andra skattebeslut och domar, varvid de senare många gånger t.o.m. anonymiseras för att inte röja konfidentiell information.

Som är allmänt bekant och som Hambre redogjort för, vilar vår lagstiftning på gamla principer som syftar till kontroll av taxeringsorganen och som ska motverka maktmissbruk.⁸ Jag reflekterade över detta under Hambres disputation och lägger numera också diskussionen under IFA-kongressen till detta. Frågan är således om dessa tidigare motiv äger giltighet med någon större styrka idag och hur de förhåller sig till alla de goda motskäl som kan anföras – och anføres – häremot, såsom att den enskilde kan avstå från att få sin sak prövad för att undvika offentlighet, att uppgifterna utnyttjas för olika populära, ibland bisarra, jämförelser i pressen, att uppgifterna utnyttjas av konkurrenter och kan utnyttjas av utpressare och för andra brottsliga eller tvivelaktiga syften. Den moderna ordningen med enkelheten att göra kreditupplysningar med hjälp av företag som bearbetar dessa uppgifter är kanske ett pragmatiskt skäl för offentligheten, men inte särskilt starkt i jämförelse med rätten till integritetsskydd. T.o.m. en norsk kollega kunde klappa sig för bröstet och anförda att det numera i Norge fordras att den som begär uppgifter om någon annan måste identifiera sig, vilket också noteras.

En fråga som ges stort utrymme i rapporten är att det bör finnas ordentliga sanktioner och utredningsmöjligheter för att hindra sprid-

7. Se Anna-Maria Hambre, *Tax Confidentiality – A Comparative Study and Impact Assessment of Global Interest*, Örebro Studies in Law 6, 2015.

8. Se vidare Hambre 2015 s. 122 ff.

ningen av sekretessbelagda uppgifter. T.ex. finns best practice avseende hur man även skyddar mot icke-auktoriserade sökningar av skattetjänstemän.

Det finns sålunda all anledning att ta upp frågan till diskussion i framtiden, varvid både Hambres avhandling och IFA-materialet kan ge ett bra underlag. Däremot är den ingalunda enkel att lösa, eftersom vi inför en ev. framtida reform har att beakta konsekvenserna och flera gränsdragningar för att också värna vår grundläggande offentlighetsprincip.

4. SKATTEREVISION OCH TVÅNGSÅTGÄRDER

Huvudintresset riktades dock – inte oväntat – mot rättigheterna och skyddet av dem under skattekontrollen, främst skatterevisionerna. Liksom i Sverige och den diskussion som fördes i Rättssäkerhetskommittén (SOU 1993:62), delas dessa upp i ”normala” och ”mer intensiva” skatterevisioner (i Sverige snarast ”vanlig revision” som sker i samverkan och tvångsåtgärder).⁹ Till de senare hör de fall där misstanke finns på förhand eller strax uppkommer att större belopp undgått beskattning och där tvångsåtgärder eller hot om tvångsåtgärder aktualiseras.

Redan under en *normal revision* måste, enligt generalrapportörerna, standarden sättas med beaktande av att revisionen är ett förstadium till en skatteprocess och således också ska syfta till att se till att den skattskyldige får en *rättvis rättegång*. Det kan tilläggas att Europadomstolen till skydd för de mänskliga rättigheterna (ECHR) i ett nyligen avgjort norskt fall kategoriserat skatterevision som en åtgärd som faller in under artikel 8 i konventionen:¹⁰

”Although the disputed measure was not equivalent to a seizure imposed in criminal proceedings or enforceable on pain of criminal sanctions (see paragraph 43 above), the applicant companies were nonetheless under a legal obligation to comply with the order to enable such access. The imposition of that obligation on the applicant companies constituted an interference with their ”home” and undoubtedly concerned their ”correspondence” and material that could properly be regarded as such for the purposes of Article 8.”

9. Se vidare i betänkandet SOU 1993:62 s. 159 ff. om övervägandena, vilka relateras till den svenska grundlagen, Tvångsmedelskommitténs slutsatser och EKMR, samt slutsatsen om en skiljelinje mellan ”vanlig revision” (revision i samverkan) och revision med, eller hot om, tvångsåtgärder (s. 182 f.).

10. Se Europadomstolens dom 2013-03-14, Case of Bernh Larsen Holding AS and others v. Norway (24117/08), p. 116, avseende en norsk skatterevision och artikel 8 i EKMR.

På motsvarande sätt omfattar den svenska grundlagens skydd mot husranssakan också skatterevisjoner.¹¹

Det är också intressant att konstatera att skatterådgivning och den skattskyldiges korrespondens med sin skatterådgivare enligt rapporten bör ingå i skyddet för s.k. *professional privilege*,¹² vilket Rättssäkerhetskommittén föreslog redan 1993. Sedan reformen 1994 är detta i Sverige en av de typer av handlingar som får undantas från en skattekontroll (numera 47 kap. 2 §, 1 st. 1 p. och 2 st. SFL).¹³

Genom hela förfarandet bör enligt rapporten följande principer iaktas:

- (a) proportionality;
- (b) ne bis in idem, (prohibition of double jeopardy);
- (c) audi alteram partem (also known as audiatur et altera pars) (the right to be heard before any decision is taken); and
- (d) nemo tenetur se detegere (the principle against self-incrimination).

Detta bör bl.a. få till följd att alla kontrollåtgärder står i rimlig proportion till ändamålet, inte besvärar den kontrollerade i onödan eller genom större intrång än nödvändigt, vilket även följer av svensk lagstiftning. I några avseenden uppfyller svensk rätt numera knappast best practice och det gäller ifråga om att inte använda revisionsinstrumentet för "fishing expeditions" (en debatt som varit aktuell i Sverige med anledning av förslaget om s.k. generell tredjemansrevisioner),¹⁴ och ifråga om "överraskningsbesök" utan föregående domstolsbeslut i samband med revision eller kontroll av personalliggare i 41 kap. 5 § 2 st. SFL, regler som tillkommit efter rättssäkerhetsreformen (se vidare nedan).

När det gäller *ne bis idem* framhåller rapportörerna, förutom den uppenbara frågan om dubbla förfaranden för bestraffning, som vi haft och fortfarande har diskussion om i Sverige,¹⁵ att revision inte bör ske för samma period ytterligare en gång och att avslutade steg i revisionen inte ska upprepas.

I fråga om rätten att "bli hörd" och kommunikation framhålls vikten av att den kontrollerade ges möjligheten att kontinuerligt under hela förfarandet få information om och ge synpunkter på vad som framkommit och innan beslut tas, även delta vid möten med skattemyndigheten. Även i detta hänseende håller det svenska förfarandet i huvudsak en god standard.

11. Se SOU 1993:62 s. 155.

12. Se rapporten avsnitt 5.4 och ytterligare om s.k. professional privilege i avsnitt 3.17.

13. Se SOU 1993:62 s. 177 ff., 199 och prop. 1993/94:151 s. 97.

14. Se Hultqvist, Generell tredjemansrevision – fishing expedition? Svensk Skattetidning 2012 s. 240 ff.

15. Se vidare prop. 2014/15:131.

När den motsatta rätten, som följer av principen *nemo tenetur se detegere*, dvs. rätten att inte behöva bidra till självinkriminering (belasta sig själv), utan kunna förhålla sig passiv (the right to remain silent eller passivitetsrätten), har Sverige haft en något mer återhållsam utveckling.¹⁶ Det är på beskattningens – särskilt inkomstbeskattningens – område, med hög grad av egen medverkan för att få fram riktiga uppgifter och ett korrekt underlag, en i viss mån inneboende konflikt under förfarandet mellan kravet på medverkan och rätten att förhålla sig passiv. Generalrapportörerna observerar denna genom att påtala att det inte går att fördröja medverkan att lämna obligatoriska uppgifter eller t.ex. tillhandahålla bokföringsmaterial, som den enskilde är skyldig att hålla, m.m. genom att hänvisa till passivitetsrätten, men å andra sidan ska den enskilde inte vara skyldig att muntligen eller i skrift lämna uppgifter som bidrar till självinkriminering.

För egen del har jag hävdad att konflikten löses genom att en pågående skatterevision, där misstanke om brott eller felaktigheter som kan leda till skattetillägg uppenbaras, avbrytes med information till den reviderade om misstanken och upplysning om rätten att förhålla sig passiv i fortsättningen lämnas, varefter revisionen kan fortsätta med denna reservation i åtanke. (Detta sker idag vid polisförhör som sker upplysningsvis, men som övergår i ett förhör med brottsmisstanke, där förhöret avbryts med en sådan upplysning och information om att man har rätt till biträde av försvarare – numera också allmänt känt genom amerikanska filmer där s.k. Miranda rights upprepas vid varenda gripande.) Det kan sålunda inte vara svårare för en skattetjänsteman att ge en sådan upplysning när revisionen eller uppgifter begärs i ett sådant skede av utredningen. Så sker också i många stater och nu har detta också angetts som best practice i generalrapporten.¹⁷

Detta innebär dock inte att skattemyndigheternas befogenheter under revisionen minskar – och den kan t.o.m. öka i intensitet – bara att den enskildes medverkan att bidra till sin egen självinkriminering inte kan begäras, utan ska respekteras.

16. Frågan uppmärksammades av Rättssäkerhetskommittén (se SOU 1993:62 s. 225) och den debatterades strax därefter (se Claes Sjölin, Om rätten att hålla tyst, Advokaten 1994 s. 242 ff. och Hultqvist, Passivitetsrätten vid skatteutredningar, Advokaten 1995 s. 9 ff.; artikeln finns tillgänglig på www.hultqvist.se). Dessa slutsatser bestreds av Skattekontrollutredningen (SOU 1996:166) som gjorde en inskränkt tolkning av EKMR och bara föreslog en begränsad rätt att vara passiv vid misstanke om *skattebrott* och då bara vid vitesförelägganden (3 kap. 6 § 2 st. taxeringslagen), en regel som sedan ändrades efter fällande domar i Strasbourg (se prop. 2002/03:106 s. 79 ff. och s. 178 ff.) till att även omfatta "gärning som kan leda till skattetillägg" (numera även kontrollavgift); se 44 kap. 3 § SFL.

17. Se avsnitt 5.2 i rapporten.

Även om flertalet länder har lite varierande regler för skatterevisioner är det normalt upp till skattemyndigheternas diskretionära befogenhet att avgöra när och i vilka fall en revision ska inledas. Efter att ha noterat att det i vissa länder finns *en rätt* för den enskilde att påkalla att en skatterevision genomförs poängterar rapportörerna dock att detta är *best practice* i världen just nu (kan jämföras med rätten för en misstänkt att begära att husrannsakan genomförs; se 28 kap. 1 § 3 st. rättegångsbalken; min anm.).

När en revision inleds bör ett krav vara att en underrättelse till den reviderade lämnas, så att den reviderade kan förbereda sin medverkan och sitt försvar under revisionen, och ett inledande möte hållas, varvid syfte och en tidsplanering anges. Vid slutet av revisionen bör ev. ytterligare bevismaterial som myndigheten innehar uppenbaras för den reviderade och möjlighet till sådan komplettering för den enskilde också finnas. Det bör finnas en offentliggjord manual (struktur) för hur revision bedrivs, som också sätter en standard för hur skattetjänstemännen bör agera. På flertalet av dessa punkter kan man nog konstatera att svensk rätt håller hög standard, även om det finns utrymme för en och annan förbättring.

Som nämnts ovan har svensk rätt fortfarande luckor i skyddet för mänskliga rättigheter vid tredjemansrevisioner (att inte använda dem för s.k. fishing expeditions) och vidare tillägger rapportörerna att det bör vara obligatoriskt för skattemyndigheterna att informera den enskilde om att information inhämtats och vad informationen består i, så att den vilken informationen avser kan kontrollera och försvara sig mot kvalitén och riktigheten i uppgifterna. Även om tredjemansuppgifter numera – inte minst genom informationsutbytet mellan myndigheter – ökar och fortfarande befinner sig en gråzon, bör inhemsk rätt och domstolar säkerställa att den enskilde på ett *effektivt sätt* och inom rimlig tid kan försvara sig i fråga om sådana uppgifter. (Betänkandet med reviderade regler för tredjemansrevisioner (i SOU 2013:62) utsattes för kritik i flera avseenden och har ännu inte lett till någon reformerad lagstiftning.) Här har vi fortfarande ett betydande arbete kvar att göra, om Sverige ska värna och respektera mänskliga rättigheter och vill leva upp till en god standard i skatteförfarandet.

En särskilt intressant observation av rapportörerna är att ett övervägande antal länder tillåter och välkomnar deltagande av oberoende experter *under revisionen*. I svensk rätt förekommer det att parterna kallar in experter, som sedan också kan uppträda som sakkunnigvittnen under

skatteprocessen, men här flaggar rapporten upp en ordning som kan värd att tänka närmare på:

”The technical expert interferes neither with the exercise of the audit powers by the tax authorities nor with the right of defence by taxpayers. His involvement allows both to frame the relevant factual pattern of the audit in a way that corresponds to the correct understanding of the facts, and also to provide a statement of the correct interpretation of the law.”

Möjligen ligger detta nära infordrande och åberopandet av sakkunnigutlåtanden i det svenska förfarandet.

I fråga om revisionens slutfas, revisionspromemorian, framhåller generalrapportörerna standarder som är väl bekanta för en svensk publik, t.ex. att den reviderades synpunkter har tagits tillvara, att hon eller han fått ge sina synpunkter på ett utkast som också tagits tillvara m.m. I formellt hänseende har vi nog inte så mycket att förbättra här, utan den kritik som ibland nämns är att kvalitén i praktiken kan vara skiftande och i hur stor utsträckning som synpunkterna verkligen leder till en dialog och sedan också beaktas.

I fråga om ”more intense audits”, vilket kan översättas med sådana där skattemyndigheterna avser företa en mer genomgripande revision och, när det behövs, aktualisera mer omfattande befogenheter, skärps enligt rapportörerna kraven på iakttagande av den reviderades rättigheter.

Rapportörerna går igenom urvalskriterier för denna typ av revisioner, varvid det är rimligt att beakta risk-profil, skatteplaneringsarrangemang och om det är större skattebelopp som står på spel.

I dessa mer intensiva skatterevisioner måste större vaksamhet avseende skyddet mot självinkriminering iakttas och det är enligt rapportörerna rimligt att den enskilde ges information om huruvida sådan misstanke föreligger (jfr ovan). Tillstånd och förutsättningar för denna typ av revisioner bör stå under domstolskontroll, så att skyddet för den enskilde säkerställs av en opartisk instans under förfarandet. Ett generellt krav är att den enskilde har ett effektivt rättsskydd i varje del av detta förfarande.

Den ordning som generalrapportörerna anger som best practice har vi redan i många stycken i svensk rätt sedan rättssäkerhetsreformen 1994. Mer intensiva revisioner, dvs. sådana som bedrivs med hjälp av tvångsåtgärder har sedan dess reglerats i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet (TVL), vars regler numera överförts till i huvudsak 45 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) (SFL) och benämns bevissäkring.

Resonemangen och kraven påminner dock starkt om det som framfördes i Rättssäkerhetskommitténs betänkande och som sedan låg till

grund för lagstiftning.¹⁸ Beslut om tvångsmässig revision ska föregås av domstolsbeslut, överraskning får bara ske om det föreligger påtagliga skäl för sabotage, dvs. att bevis undanröjs om underrättelse sker i förväg, den reviderade ska få ha ombud/vittnen närvarande, åtgärden ska bara få genomföras under normala kontorstider, osv. Tvångsåtgärd i den enskildes bostad ska endast få ske i exceptionella fall, t.ex. sannolika skäl för att bokföringen förvaras där, och i denna fråga har vi även ett rättsfall från HFD från 1996, där det betonades att tillstånd till sådan åtgärd bör lämnas bara om starka skäl föreligger och att, med hänsyn till artikel 8 EKMR, stor restriktivitet måste iakttas (se vidare *RA 1996 ref. 97*).

Merparten av kraven uppfylls sålunda redan, men på ett par punkter har vi en bit kvar. Detta gäller inte minst otillåtet tillkommet material, där generalrapportörerna, både allmänt sett och särskilt i denna typ av fall, anser att sådan bevisning inte ska få tillföras utredningen eller åberopas i domstol ("null and void"). Vi har en sådan regel i svensk rätt sedan TVL:s införande i fråga om handlingar som undantas (numera 47 kap. 7 § SFL), men inte för material som tillkommit genom ett behörighetsöverskridande utan att för den skull vara av sådan karaktär att det får undantas. Här anger generalrapportörerna att god standard också inkluderar att skattemyndigheten och även skattetjänstemännen personligen ska kunna ställas till ansvar vid befogenhetsöverskridande och även när omhändertaget material inte förvaras säkert.

5. OMRÖVNING, ÖVERKLAGANDE OCH SANKTIONER

I fråga om omprövning och överklagande fyller svensk rätt väl kraven på smidighet och tid för överprövning (2 år), men i fråga om anstånd med betalning av skatt och ersättning för processkostnaderna finns övrigt att önska, om Sverige ska hålla en hög standard i skatteförfarandet. Precis som i den inhemska debatten i Sverige framhåller generalrapportörerna risken för att en *rättvis rättegång* inte erhålls om anstånd vägras och Danmark framhålls som ett föredöme när det gäller rätten till ersättning för rättegångskostnader, där även en förlorande skattskyldig erhåller täckning för halva kostnaden.¹⁹ Även frågan om offentlighet eller stängda dörrar i domstol och huruvida domar bör publiceras, men med möjlighet

18. Se SOU 1993:62 s. 169 ff. s. 193 ff. och prop. 1993/94:151 s. 99 ff.

19. Se även den danska nationalrapporten i Cahier de droit fiscal international, vol. 100 B, s. 304 f. Där framgår också att detta inte gäller juridiska personer.

till anonymisering för den skattskyldige, diskuteras i rapporten. En synpunkt som sällan hörs i den svenska diskussionen, men som efter en stor inventering identifierats som best practice, är att anonymisering av skattemodeller bör ske för att förhindra den rättsförlust som blir konsekvensen av många annars kan avstå från att överklaga för att slippa offentlighet.²⁰ (Denna synpunkt har däremot numera framförts i kritiken mot informationsutbytet av förhandsbesked, nämligen att risken är att många avstår från att söka förhandsbesked för att slippa att information om framtida affärstransaktioner delas med andra länders skatteadministrationer och EU-kommissionen.)²¹

Skattetilleggen och *ne bis in idem* diskuterades även på IFA, liksom på flera andra konferenser, och mycket av det är både bekant och färdigbehandlat, nu även med avgörandet i *Lucky Dev v. Sverige*.²² En intressant iakttagelse är dock att generalrapportörerna finner att frihet från sanktioner är best practice när den skattskyldige inte förstått att hon eller han gjort fel, inklusive när felet beror på dåliga riktlinjer från skattemyndigheterna eller sådan tillämpning av skatteregler som svårigen kunnat förutses. Vi har nog (formellt) sådana möjligheter (se 51 kap. 1 § 2 st. 1 p. b) SFL), men frågan är om tillämpningen är särskilt generös. Nedläggning diskuteras också när den skattskyldige under förfarandet hjälper till att få en korrekt taxering till stånd, särskilt när sådant bistånd gör det möjligt att påtagligt begränsa arbetet med att få motsvarande underlag för en skattehöjning genom utredningen (en ståndpunkt jag nog tror kan stöta på motstånd i ett svenskt sammanhang, men som har en pragmatisk poäng).

6. ÖVRIGA RÄTTSSÄKERHETSFRÅGOR

I övrigt innehåller rapporten även möjligheten till att ordna med avbetalningsplaner eller reduktion av skattekraven, integritetsskydd och rättsäkerhet vid internationellt informationsutbyte och frågor kring proceduren vid ömsesidiga överenskommelser (MAP).

Informationsutbytesfrågorna förtjänar bli föremål för mer djupgående diskussioner än vad som här ryms här, men det kan påpekas att en fråga som kommit upp i flera sammanhang under året är möjligheten

20. Se rapporten avsnitten 3.16 och 6.8.

21. Se vidare Remissen 2015-03-25 av kommissionens förslag till direktiv om ändring i direktiv 2011/16/EU vad avser automatiskt informationsutbyte i fråga om beskattning KOM(2015) 135 slutlig, där det automatiska informationsutbytet föreslås omfatta även alla förhandsbesked.

22. Se Europadomstolens dom 2014-11-27 *Lucky Dev v. Sverige*, 7356/10.

eller t.o.m. rättigheten för den enskilde (om vilken uppgifter begärs) till en effektiv möjlighet att få information om, få föra talan och pröva eller t.o.m. begränsa sådant informationsutbyte. I andra vågskålen ligger nämligen risken för komplikationer på grund av felaktig eller missledande information samt integritetsskyddet i de inblandade staterna och huruvida användningen av informationen är begränsad till skatteärenden. Som påpekades inledningsvis fanns tidigare ett skydd och talerätt för den enskilde i vissa stater, vilka dock snabbt fick ge vika efter påtryckningar från OECD under BEPS-arbetet – en omständighet som framhållits många gånger som visar hur fiskalt styrt BEPS-projektet varit och alltjämt är. Många menar att detta är en fråga som åter bör föras upp på dagordningen framöver.

Slutligen tar rapporten upp frågor om skattelagstiftningen, skattemyndigheternas allmänna råd och publikationer samt frågorna om taxpayers' charter of rights och en särskild ombudsman till de skattskyldigas förfogande (inom eller utom skatteförvaltningen).

Ifråga om skydd mot retroaktiv skattelagstiftning står sig Sveriges grundlagsskydd gott vid en internationell jämförelse, även om viss kritik riktats mot det s.k. skrivelseförfarandet,²³ och även i huvudsak när det gäller förfarandet för beredning av skattelag,²⁴ även om Nya Zeeland lyfts fram som ett föregångsland i detta hänseende.

Skatteverkets informationsmaterial, publikationer och hemsida håller i allmänhet också en hög internationell standard, likaså hjälpen till dem som inte har tillgång till internet eller behöver hjälp på annat sätt. Ifråga om hur man kan ordna med skyddet för de enskildas rättigheter finns en hel del idéer att hitta både i generalrapporten som i nationalrapporterna, alltifrån Taxpayers' Charter och en särskild Taxpayer Ombudsman till organisationsfrågor, framförallt om en ombudsman bör vara inom eller utom myndigheten och där Danmark åter framhålls som föregångsland med en oberoende ombudsman som ändå är lokaliserad inom myndigheten. Detta kan måhända vara något att titta närmare på för svensk del.

23. Se särskilt Robert Pålssons studie i *Skattenytt* 2011 s. 3 ff. och även densamme samt Ingrid Melbi och Anita Saldén-Enérus i Hultqvist, Melz, Pålsson (red.), *Skattelagstiftning – Att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik 2014 s. 93 ff., 111 ff. resp. 117 ff.

24. Se vidare Hultqvist, *Om beredningsprocessen för skattelag*, Svenskt näringslivs publikation 2014.

7. SLUTORD

Intressant i utvecklingen nu är att preciseringar av normer utifrån de grundläggande mänskliga fri- och rättigheterna sker på en global nivå och att den interaktiva rättsbildningen mellan stater, kulturer och världsdelar är i full gång. Generalrapporten har, dock utan att göra anspråk på akademisk kvalitet, både visat detta och kommer (sannolikt) också bidra till den effekten. Ett nytt grepp var att inte stanna i teorin, utan att visa hur detta också omsätts och bör omsättas i praktiken.

En annan iakttagelse är att mänskliga rättighetsdomstolen i Strasbourg faktiskt har, som Ann-Marie Slaughter framhållit, en räckvidd som sträcker sig långt utanför Europa, inte formellt, utan genom sin talrika rättspraxis och principfasta och illustrativa argumentation i denna praxis (persuasive authority).²⁵ I Europa får den dessutom betydelse för EU-rätten och genom förhandsavgöranden har nu en ny port till mänskliga rättigheter öppnats ("Åkerberg-Fransson" är numera ett välbekant namn eller snarast uttryck som nämns på många internationella konferenser).

Det är ett stort arbete som nationalrapportörer och sedan generalrapportörerna har gjort med att sammanställa och illustrera hur Taxpayers' Rights kan omvandlas till praktiska regler, så att skyddet för rättssäkerhet och integritet också kan upprätthållas i praktiken. Med betoningen av "timely and effective protection" omsatt i *best practice* ges klara och tydliga förslag hur principer kan omsättas till konkreta regler. Rättigheterna måste, om de ska vara något värda, vara knutna till effektiva rättsmedel för den enskilde, annars riskerar de att stanna vid högtidliga proklamationer.

Som poängteras i rapporten går en effektiv och god skatteadministration normalt hand i hand med ett bra skydd för den enskilde – och i långa loppet skänker detta legitimitet åt beskattningen – men, som generalrapportörerna markerar, skyddet för mänskliga rättigheter måste ha företräde vid en eventuell konflikt mellan effektivitet och rättssäkerhet, eftersom Taxpayers' Rights härrör ut konstitutionella och konventionsbundna rättigheter.

När de fiskalt motiverade åtgärderna från BEPS-projektet för att skydda skattebaserna nu ska implementeras i nationell lagstiftning är det sålunda lika viktigt att också vara vaksam på och beakta att de nationella skattelagstiftningarna lever upp till en god nivå för att skydda den enskildes rättigheter. Det räcker inte med snyggt formulerade målsättningar,

25. Se Anne-Marie Slaughter, *A New World Order*, Princeton University Press, 2005, s. 80 f.

utan det behövs konkreta rättsregler och effektiva rättsmedel för den enskilde, om rättssäkerheten ska vara något värd när det går fel. Det är således inte tillräckligt att allt är bra överlag, utan ett rättssystemets kvalitet visar sig i de udda fallen och förmågan att hantera dessa.

Egentligen är inget av detta något vi behöver ”gå över ån efter vatten” för. Rättigheterna och skyddet av dem kan lika gärna härledas direkt ur 2 kapitlet regeringsformen, som är slående lik EKMR. Måhända är det ovanan och det tidigare s.k. uppenbarhetsrekvisitet som verkat hämmande på rättsbildningen i domstolspraxis, men sedan grundlagsreformen 2010 är detta hinder undanröjt och nu också kombinerat med ett önskemål från politiskt håll att rättigheterna ska respekteras och prövas i praxis:

”Ett område där möjligheten till lagprövning framstår som särskilt angelägen rör vissa centrala delar av fri- och rättighetsregleringen i 2 kap. RF. Här är det av särskild betydelse att grundlagens regler fullt ut får genomslag i rättstillämpningen.”²⁶

Tillsammans med en konventionskonform tolkning och tillämpning av EKMR kan lagprövningen och rättspraxis leda till att även svenska domstolar, om de vill och har förmågan, bidrar till rättsutvecklingen av skyddet för Taxpayers’ Rights.

Anders Hultqvist är adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

26. Se prop. 2009/10:80 s. 147.