10 Handräckning

Skattemyndigheternas uppgift är att administrera skatter och avgifter i enlighet med gällande lagstiftning och praxis. För att kunna fullgöra denna uppgift har skattemyndigheterna erhållit omfattande kontrollbefogenheter. Detta gäller dock i en mera begränsad omfattning på det internationella området.

Handräckning på det internationella området bygger på internationella överenskommelser och omfattar i första hand utbyte av information för skatteutredningar, handräckning för indrivning av skatt och andra åtgärder såsom delgivning av handlingar.

10.1 Informationsutbyte med andra länders skatteförvaltningar

10.1.1 Allmänt

Skattemyndigheterna har genom skatte- och handräckningsavtalen erhållit befogenheter att för skatteutredning inhämta nödvändig information. Möjligheten att via dessa avtal utbyta information ger därför skattemyndigheterna möjligheter att bistå varandra vid skatteutredningar, dock i viss begränsad omfattning när det gäller tredjemanskontroll. Se även Handledning för informationsutbyte med andra stater (RSV 600).

10.1.2 Formella förutsättningar

10.1.2.1 Skatte- och handräckningsavtal

Skatteavtal

Sverige har tecknat skatteavtal med ett 80-tal stater. I RSV:s årliga utgåva av Skatte- och taxeringsförfattningarna finns en förteckning över gällande avtal.

De flesta skatteavtalen innehåller bestämmelser om utbyte av information som reglerar informationsutbytet mellan skatteförvaltningarna. Ett undantag är avtalet med Schweiz (SFS 1987:1182 ändrad genom SFS 1992:856), som saknar en sådan bestämmelse. I ett till avtalet fogat protokoll "... företrädde den schweiziska delegationen den uppfattningen, att ändamålet med ett dubbelbeskattningsavtal vore att undvika internationell dubbelbeskattning samt att de upplysningar, som äro erforderliga

för en riktig tillämpning och för förhindrande av missbruk av ett avtal, kunde utbytas redan på grund av förefintliga bestämmelser rörande förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, genomförandet av begränsningen av i källstaten uttagna skatter på utdelning och ränta o.s.v....".

Bestämmelserna om informationsutbyte i de moderna skatteavtalen bygger i de flesta fall på artikel 26 i OECD:s modellavtal som lyder:

> 1. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall utbyta sådana upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa bestämmelserna i detta avtal eller i de avtalsslutande staternas interna lagstiftning i fråga om alla slags skatter som påförs av de avtalsslutande staterna, eller av deras politiska underavdelningar eller lokala myndigheter i den mån beskattningen enligt denna lagstiftning inte strider mot avtalet. Utbytet av upplysningar begränsas inte av artikel 1 och 2. Upplysningar som en avtalsslutande stat mottagit skall behandlas såsom hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen i denna stat och får yppas endast för personer eller myndigheter (däri inbegripna domstolar och förvaltningsorgan) som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa skatter. Dessa personer eller myndigheter skall använda upplysningarna endast för sådana ändamål. De får yppa upplysningarna vid offentlig rättegång eller i domstolsavgöranden.
>
> 2. Bestämmelserna i punkt 1 anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att:
>
> a) vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning och administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;
>
> b) lämna upplysningar som inte är tillgängliga enligt lagstiftning eller sedvanlig administrativ praxis i denna avtalsslutande stat eller i den andra avtalsslutande staten;
>
> c) lämna upplysningar som skulle röja affärshemlighet, industri-, handels- eller yrkeshemlighet eller i näringsverksamhet nyttjat förfaringssätt eller upplysningar, vilkas överlämnande skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public).

Nordiska avtalet

Det nordiska skatteavtalet saknar bestämmelser om informationsutbyte. De nordiska staterna – Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige – har i stället slutit ett multilateralt handräckningsavtal, SFS 1990:226. Detta avtal omfattar inte bara informationsutbyte utan även indrivning av skatt, delgivning av handlingar, överföring av skatt etc.

10.1.2.2 Övriga internationella avtal

Europarådsoch OECD-konventionen

Inom Europarådet och OECD har utarbetats en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen antogs i april l987 av Europarådets ministerkommitté.

Konventionen överensstämmer i stora delar med det nordiska handräckningsavtalet. Den innehåller bl.a. regler för informa-

tionsutbyte, delgivning av handlingar samt indrivning av skatt m.m. Bestämmelserna om informationsutbyte i de traditionella skatteavtalen är inte lika omfattande som de i konventionen. I konventionen regleras bl.a. möjligheten för tjänsteman från skatteförvaltningen i ett land att få närvara vid skatteutredning i annat land.

Förutom Sverige har Belgien, Danmark, Finland, Island, Nederländerna, Norge, Polen och USA tillträtt konventionen som trädde i kraft den 1 april 1995. USA har bl.a. reserverat sig, dels mot reglerna om delgivning (dock inte postdelgivning), dels mot reglerna om indrivning och kommer således endast att tillämpa reglerna om informationsutbyte. Konventionen har införlivats med svensk rätt genom lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

EG:s handräckningsdirektiv

För stater som ingår i EU gäller EG:s handräckningsdirektiv från 1977, direktiv (EEG) 77/799. Även detta direktiv är mer långtgående än skatteavtalens bestämmelser om informationsutbyte. Direktivet är tillämpligt på både direkta och indirekta skatter (mervärdesskatt och de harmoniserade punktskatterna).

En medlemsstat kan begära information från behörig myndighet i de andra medlemsstaterna men endast om denna stat har uttömt möjligheterna att skaffa motsvarande information från egna källor. Den medlemsstat som får en begäran om hjälp ska å andra sidan vidta alla de åtgärder som står till buds för att inhämta den efterfrågade informationen.

Upplysningar för skatteutredningar kan i vissa situationer även inhämtas via andra kanaler, t.ex. genom de svenska beskickningarna utomlands eller via de avtal och konventioner som kan utnyttjas av tullen eller polis- och åklagarmyndighet. Här kommer inte att närmare redogöras för i vad mån och under vilka förutsättningar dessa avtal bör utnyttjas.

10.1.2.3 Intern lagstiftning

Lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I samband med att Sverige godkände Europaråds- och OECD-konventionen antogs lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS). Denna lag ersatte bl.a. lagen (1978:352) om utredning i utländskt skatteärende.

I lagen ges de yttre ramarna för hur handräckning ska ske, dels när utländsk skattemyndighet begär uppgifter från Sverige eller begär bistånd med indrivning, dels när svensk myndighet begär motsvarande uppgifter från annat land. Skatteutredning åt annat

lands skatteförvaltning ska ske enligt samma grunder och principer som vid en svensk intern skatteutredning.

10.1.3 Behörig myndighet

Det administrativa systemet

Handräckning med utbyte av information och med indrivning administreras av "behörig myndighet". Med behörig myndighet avses i skatte- och handräckningsavtalen finansministern eller den myndighet till vilken uppgiften har delegerats.

Genom LÖHS har denna funktion delegerats till RSV. Detta innebär att RSV normalt fattar beslut i ärenden som rör tillämpningen av bestämmelserna om handräckning. Inom RSV är det i första hand verksamhetsstödsavdelningen (likvidenheten) som handlägger och fattar beslut i dessa ärenden. Ärenden som är av principiell betydelse och där tillämpningen av avtalen kan ifrågasättas ska överlämnas till Finansdepartementet för avgörande.

När det gäller handräckning för indrivning inom Norden har behörig myndighetsfunktionen överförts till KFM i Stockholm.

RSV har således det administrativa ansvaret för att informationsutbytet med andra länders skatteförvaltningar sker i enlighet med gällande författningar och skatte- och handräckningsavtal och att det är förenligt med de principer som styr vårt förhållande till andra länders skatteförvaltningar.

RSV ska bl.a. verka för att de förpliktelser som Sverige har åtagit sig i avtalen med andra länder blir uppfyllda och att de svenska skattemyndigheterna lämnar erforderliga upplysningar och bistånd. Dessutom ska verket fatta beslut i varje enskilt ärende där SKM begär handräckning hos annat lands skatteförvaltning och i förekommande fall även avslå en sådan begäran. Verket prövar om ärendet är fullständigt och om det är lämpligt att en handräckningsbegäran sänds till ifrågavarande stat. RSV bevakar också att svar inkommer inom rimlig tid och att detta är fullständigt. Det inkomna svaret översänds därefter till den myndighet som begärt handräckningen. Nedan (se avsnitt 10.1.5.1) beskrivs hur en handräckningsbegäran bör vara formulerad.

Ärenden om informationsutbyte som inkommer från annat land handläggs inom RSV som också ser till att ärendet tillställs berörd SKM för utredning samt att svar lämnas inom rimlig tid och är fullständigt. Ärenden av enkel beskaffenhet som inte kräver någon mera omfattande utredning, handläggs direkt av RSV.

10.1.4 Olika former för informationsutbyte

10.1.4.1 Enligt OECD:s modellavtal

Som angetts i avsnitt 10.1.2.1 är bestämmelsen om informationsutbyte i moderna skatteavtal normalt utformad i enlighet med artikel 26 i OECD:s modellavtal I kommentaren till modellavtalet har följande tre sätt att utbyta information redovisats.

På begäran

Informationsutbyte på begäran i särskilt fall tillämpas när interna informationskällor saknas och då SKM exempelvis för utredning av en skattskyldigs inkomstförhållanden behöver upplysningar som finns tillgängliga i ett annat land. Behörig myndighet i det utredande landet anmodar då det andra landet att inhämta upplysningar. Det kan vara frågan om uppgifter om betalningar som har skett mellan skattskyldiga i de berörda länderna eller om ett bankkonto som en skattskyldig disponerar i det andra landet.

Spontant

Med spontant informationsutbyte menas att ett land utan särskild begäran tillställer det andra landet sådan information som myndigheten i det förstnämnda landet bedömer kan vara av intresse för det mottagande landet. Vanligen är det här fråga om upplysningar som skattemyndigheten påträffar i den normala kontrollverksamheten.

Automatiskt

Med automatiska kontrolluppgifter förstås kontrolluppgifter av visst slag, vanligen massinformation som exempelvis löner, pensioner, royaltyn, räntor, utdelningar m.m. till personer bosatta eller hemmahörande i utlandet och som källstaten utan anmaning och utan närmare granskning vidarebefordrar till hemviststaten. Oftast rör det sig om information som utbetalaren automatiskt och utan anmaning lämnar till den egna skattemyndigheten. Sådant informationsutbyte sker normalt endast om det finns ett särskilt avtal eller en överenskommelse.

10.1.4.2 Övriga former av informationsutbyte

I takt med den ökade internationaliseringen inom näringslivet har det utvecklats andra former av informationsutbyte och samarbete mellan olika länders skatteförvaltningar. Detta har bl.a. medfört att handräckningsärendena i vissa fall har blivit alltför omfattande och komplicerade för att informationsutbytet ska kunna ske i skriftlig form. I stället har det funnits behov av att ge berörda utredningsmän tillfälle att träffas och utbyta den information som är nödvändig för en effektivare kontroll. Vid utformningen av detta samarbete har det även ansetts nödvändigt att skapa

garantier för att de skattskyldigas intresse av sekretess och integritet inte lider skada (se avsnitt 10.1.7).

Simultana revisioner

Uttrycket simultan revision eller samtidig skatteutredning används när två eller flera stater avtalar om att samtidigt genomföra en granskning, var och en inom sin egen jurisdiktion, av en eller flera personer (såväl fysiska som juridiska) av gemensamt intresse. Simultana revisioner kan för närvarande genomföras enligt det nordiska handräckningsavtalet (artikel 12 om samtidiga skatteutredningar), Europaråds- och OECD-konventionen samt med stöd av särskilda överenskommelser underställda skatteavtalen med USA, Estland (RSFS 1998:9), Italien (RSFS 1998:11), Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Polen (RSFS 2000:25), Ryssland (RSFS 2000:24) och Spanien (RSFS 1999:8).

Simultan revision innebär exempelvis att en internationell koncern eller företagsgrupp revideras av två eller flera skatteförvaltningar samtidigt. Innan revisionen påbörjas är det vanligt att någon eller några representanter för de deltagande skatteförvaltningarna träffas för att upprätta gemensamma riktlinjer för granskningen och välja ut de områden på vilka granskningen ska koncentreras. Likaså hålls normalt ett avslutande möte innan respektive land beslutar om sina beskattningsförslag. Erfarenheterna från simultana revisioner är i stort sett begränsade till samarbetet med de övriga nordiska länderna. Samarbetet mellan de nordiska länderna sker sedan 1992 utifrån gemensamt utarbetade skriftliga riktlinjer.

Multilaterala revisioner

Inom EU introducerades för ett antal år sedan en försöksverksamhet med s.k. multilaterala revisioner. Verksamheten som fortsatt och vidareutvecklats omfattar numera även punktskatteområdet. Revisionerna indelas i två kategorier. Revision av multinationella företag resp. koordinerade revisioner. Med den senare kategorin avses företag inom EU i olika länder som handlar med varandra och där bedömningen görs att granskningen av företagen blir ofullständig om de inte granskas i ett sammanhang. Definitionen på multilateral revision är att minst tre EU-länder deltar i revisionen samt att den primärt omfattar indirekt skatt. Det är också en förutsättning för en eventuellt EU-finansierad kontroll.

Den rättsliga grunden för dessa revisioner samt informationsutbyte i samband därmed är EG:s handräckningsdirektiv 77/799 resp. Rådsförordning 218/92.

Närvaro vid skatteutredning i annat land

Den mest långtgående formen av internationellt samarbete är deltagande i skatteutredningar i annat land. Denna samarbetsform innebär att en utredningsman från ett land får närvara vid utredning i annat land, som utförs av detta andra land på begäran av det förstnämnda landet. Tjänstemannen kan inte utöva någon officiell funktion i det andra landet och samtliga beslut fattas av myndigheten i detta land. De nordiska länderna har gemensamt utarbetat (1998) skriftliga riktlinjer för hur denna typ av samarbete ska genomföras.

10.1.5 Ärenden som ska skickas till annat land

Som framgått av avsnittet 10.1.3 ankommer det på RSV att fatta beslut i och handlägga alla ärenden som avser begäran om information från annat land. Vidare ska all information i ett skatteärende passera RSV innan den sänds vidare till ett annat land. I detta avsnitt kommer att redogöras för vad som ska iakttas i detta sammanhang.

10.1.5.1 Upplysning på begäran

Avgörande för om en begäran om upplysning ska vidarebefordras till annat land är att det finns en rimlig relation mellan det svenska skatteintresset och de med utredningen förenade kostnaderna, som i det här fallet drabbar ett annat lands skatteförvaltning. Vidare ska en sådan begäran endast ske om det inte är möjligt eller mycket svårt att i Sverige erhålla ett fullständigt underlag för att uppnå ett riktigt skatteresultat.

Resultatet av en handräckningsbegäran är bl.a. beroende av de befogenheter som skatteförvaltningen i det berörda landet förfogar över. Framför allt gäller detta utredningar som företas hos tredje man.

Innan beslut att begära handräckning fattas ska möjligheterna till utredning inom det egna landet i princip vara uttömda. Undantag kan dock ske, om den fortsatta utredningen skulle äventyras, exempelvis vid en skattebrottsutredning.

Det kan i många situationer vara lämpligt att upplysa den skattskyldige om möjligheten för svensk SKM att anlita ett annat lands skatteförvaltning för information. En sådan upplysning kan medföra att den skattskyldige själv hämtar in den begärda informationen om han t.ex. anser att en begäran om bistånd från annat land skulle kunna skada hans affärsförbindelser eller relationer med den som informationen ska hämtas hos. Någon

skyldighet att i förväg informera den skattskyldige om en sådan åtgärd föreligger emellertid inte.

Om det pågår en förundersökning i brottmål i samma ärende måste detta uppges. Detta sammanhänger med att det gäller särskilda regler i vissa länder i samband med brottsutredningar. Det kan i dessa ärenden vara svårt att avgöra om informationen ska inhämtas med stöd av skatteavtal eller genom åklagar-myndighets försorg. Vissa länder kräver att konventionerna på det straffrättsliga området ska tillämpas i dessa ärenden.

En begäran om upplysning bör bestå av två delar.

- En beskrivning av de transaktioner, som är betydelsefulla för att förstå ärendet. En sådan redogörelse kan inte minst vara av intresse för det mottagande landet för att användas i det landets skattekontroll. I många länder ökar skatteförvaltningens möjligheter att agera om det landet även kan tillgodose sina egna skatteintressen. Transaktionerna bör beskrivas på ett sådant sätt att de lätt kan förstås av en utomstående. I många fall kan det dessutom vara ändamålsenligt att i förtydligande syfte bifoga kopior av fakturor, betalningsallegat, avtal och annan korrespondens.
- En noggrann redogörelse av vad som bör utredas. Det kan ibland vara lämpligt att ställa alternativa frågor och följdfrågor.

En begäran till annat land bör under alla förhållanden innehålla följande uppgifter:

- Fullständiga uppgifter, såsom namn och adress, och i förekommande fall födelsetid på de personer som den begärda uppgiften avser. Då andra länder normalt har helt andra identifikationsbegrepp är personnummer eller organisationsnummer inte nödvändigt men kan ändå anges.
- Vilken tidsperiod (vilka beskattningsår) som är föremål för utredning samt om vilken tidsperiod man önskar upplysning.
- Om förundersökning i brottmål pågår bör uppgift lämnas om detta.

Önskas uppgift om bankkonto, bör begäran innehålla namn och adress på banken, uppgift om filial och, om så är möjligt, uppgift om kontonummer. I vissa länder kan uppgift om bankkonton inte erhållas och i en del andra länder måste vissa särskilda formella förutsättningar vara uppfyllda.

10.1.5.2 Spontana upplysningar

Av artikel 26 i OECD:s modellavtal framgår klart att syftet med bestämmelserna om informationsutbyte är att skatteförvaltningarna ska bistå varandra för att tillämpa bestämmelserna i skatteavtalen eller de avtalsslutande staternas interna skattelagstiftningar. Ett sätt att uppnå detta är att skatteförvaltningarna informerar varandra om förhållanden som blir kända genom den ordinarie kontrollverksamheten inom någon av dessa förvaltningar. Enligt 3 § förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden är svensk myndighet som vid utredning i ett skatteärende finner uppgifter som kan antas beröra något skatteärende i en främmande stat skyldig att snarast möjligt anmäla detta till RSV.

För att den internationella skattekontrollen ska fungera på ett tillfredsställande sätt är det angeläget att möjligheten till spontant informationsutbyte utnyttjas.

Spontana upplysningar ska endast lämnas om de bedöms vara av intresse för skatteförvaltningen i det mottagande landet.

En spontan uppgift bör, liksom fallet är med uppgift på begäran, innehålla en beskrivning av de aktuella transaktionerna. Det är även i ett sådant fall ofta ändamålsenligt att i förtydligande syfte bifoga kopior av fakturor, betalningsallegat, avtal och annan korrespondens.

Det är inte möjligt att i detalj precisera när spontana upplysningar bör lämnas. Generellt sett bör normala betalningar inte rapporteras. Rent allmänt kan dock sägas, att sådana upplysningar är av värde i följande situationer.

- Om det kan antas att en viss transaktion har skett för att undgå skatt i annat land (t.ex. om betalning har skett kontant mot normalt genom banköverföring).
- Om en transaktion har skett via ett tredje land.
- Om det framgår att ett pris som inte är marknadsmässigt til??lämpats för att minska skattebelastningen (gäller företag i intressegemenskap).

10.1.5.3 Automatiska upplysningar

Utbytet av automatiska kontrolluppgifter baseras normalt på särskilda åtaganden i skatte- eller handräckningsavtal eller i särskilda överenskommelser underställda sådana avtal. Liksom

annat informationsutbyte bygger utbytet av automatiska kontrolluppgifter på ömsesidighet.

Sådana särskilda avtal och överenskommelser om automatiskt kontrolluppgiftsutbyte föreligger f.n. med de nordiska länderna, Estland (RSFS 1998:9), Frankrike (RSFS 1998:12), Italien (RSFS 1998:11), Japan, Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Nya Zeeland, Ryssland (RSFS 2000:24), Spanien (1999:8) och Storbritannien.

RSFS 2001:10

Uppgiftsskyldigheten för utbetalare regleras i 3 kap. 63 § GLSK och i RSV:s föreskrifter RSFS 2001:10. Uppgiftsskyldighet föreligger alltid för räntor och utdelningar medan uppgiftsskyldigheten i övrigt är begränsad till de slag av ersättningar och länder som framgår av föreskrifterna.

Enligt 12 kap. 2-3 §§ LSK gäller att det ska lämnas kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga om intäkt i inkomstslaget tjänst, ränteinkomst, fordringsrätt samt för vissa typer av ersättningar i inkomstslaget näringsverksamhet (betalningar för nyttjande av vissa rättigheter etc.). Av 11 kap. 1 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter framgår att det ankommer på RSV att föreskriva i vilken utsträckning och omfattning kontrolluppgifter ska lämnas.

10.1.5.4 Simultana revisioner

Initiativet till en simultan revision kan komma från en SKM, som lämnar förslaget till RSV. Verket tar därefter kontakt med det andra landets skatteförvaltning för att undersöka intresset och de praktiska möjligheterna för en sådan granskning. Beslut fattas därefter i samråd med det landets skatteförvaltning.

RSV utser i samråd med ifrågavarande SKM därefter en eller flera representanter som ska leda granskningen och företräda den svenska skatteförvaltningen och vidtar övriga åtgärder vad gäller kontakten med det andra landets skatteförvaltning.

10.1.5.5 Närvaro vid skatteutredning i annat land

Regler om sådant deltagande finns i det nordiska handräckningsavtalet och i Europaråds- och OECD-konventionen. Överenskommelser om närvaro vid utredning i annat land kan också ingås enligt EG:s handräckningsdirektiv med annan medlemsstat inom EU. RSV har dessutom särskilda överenskommelser med Estland (RSFS 1998:9), Lettland (RSFS 1998:10), Litauen (RSFS 2000:23), Ryssland (RSFS 2000:24) och Spanien (RSFS 1999:8).

Begäran att få närvara vid skatteutredning i annat land skickas till RSV:s verksamhetsstödsavdelning (likvidenheten), som efter prövning sänder denna begäran till behörig myndighet i det land där utredningen ska äga rum.

Bifaller den behöriga myndigheten i det andra landet begäran att närvara vid utredning meddelas detta till RSV, som därefter vidtar övriga åtgärder vad gäller kontakten med det landet.

10.1.6 Ärenden som inkommer från annat land

10.1.6.1 Upplysning på begäran

Begäran om upplysning från annat lands skatteförvaltning sänds till RSV. Verket prövar alla ärenden som kommer in och undersöker om de uppfyller de förutsättningar som gäller enligt föreliggande skatteavtal och svensk lagstiftning och om ärendet i övrigt kan bifallas. Sedan beslut fattats översänds ärendet till SKM för utredning.

RSV kan i vissa ärenden av enkel beskaffenhet själv företa erforderliga undersökningar. Det är angeläget att från annat land inkomna ärenden, som av RSV har översänts till SKM, alltid handläggs med förtur.

Sedan svar inkommit till verket sker i princip samma prövning som under avsnitt 10.1.5.l innan upplysningarna vidarebefordras till skatteförvaltningen i det andra landet.

10.1.6.2 Spontana upplysningar

Spontana uppgifter som kommer in till RSV från annat land granskas av verket och vidarebefordras till berörd SKM för handläggning.

På detta sätt inkomna spontana uppgifter är ofta av sådan natur, att de kan vara av speciellt intresse för de svenska skattemyndigheterna. Dessa bör därför behandlas och utvärderas med förtur. Om det vid handläggningen framkommer omständigheter, som kan vara av intresse för det andra landet, är det angeläget, att det sker en återrapportering.

10.1.6.3 Automatiska upplysningar

Automatiska kontrolluppgifter som kommer in till RSV på papper, sorteras och vidarebefordras till berörda skattemyndigheter. Kontrolluppgifter som kommer in till RSV på ADB-medium läggs in utan en beloppsmässig gallring i en rutin i Skatt LT som visar kontrolluppgifterna. Automatiska kontrolluppgifter är

massuppgifter som ofta kommer in för sent för att kunna beaktas vid aktuellt års taxering. Innan pappersuppgifterna vidarebefordras till SKM sker därför en viss gallring, t.ex. efter belopp. Det är dock angeläget att uppgifterna granskas eftersom de ofta kan innehålla värdefull information. Dessutom är åtskilliga av de inkomster som rapporteras av periodiskt återkommande natur.

Det bör påpekas, att kontrolluppgifter från annat land kan vara upprättade efter för oss okända kriterier och att de kan innehålla uppgifter som det andra landets skatteförvaltning inte har haft möjlighet att närmare pröva. Uppgifterna kan därför vara ofullständiga eller t.o.m. felaktiga. Kontrolluppgifter av detta slag kan därför ge anledning till särskild utredning och det är viktigt, att det i förekommande fall sker en återrapportering till RSV.

10.1.6.4 Simultana revisioner

Förslag till simultana revisioner, som kommer in från annat land, prövas av RSV. Avgörande för om ett sådant förslag ska bifallas, är om det föreligger ett skatteintresse från svensk sida och om det är möjligt att genomföra en granskning, som omfattar den i förslaget angivna tidsperioden.

10.1.6.5 Närvaro av tjänsteman från annat land

Begäran om närvaro av tjänsteman från annat lands skatteförvaltning vid utredning i Sverige kommer till RSV som prövar och fattar beslut i ärendet. Verket utfärdar även särskilt förordnande för tjänstemannen från det andra landet, som legitimerar dennes närvaro gentemot den skattskyldige hos vilken förrättningen ska äga rum.

Förrättningen utförs i vanlig ordning av tjänsteman från SKM. Tjänstemannen från det andra landet får inte ägna sig åt någon myndighetsutövning och alla beslut om hur utredningen ska ske fattas av svensk tjänsteman.

För undvikande av eventuella missförstånd måste någon från SKM hela tiden vara närvarande, då tjänsteman från det andra landet befinner sig hos den skattskyldige.

10.1.7 Sekretess

Skatteavtal

De skatteavtal som Sverige ingått med andra stater innehåller regelmässigt bestämmelser om sekretess. I avtal som är baserade på OECD:s modellavtal innehåller artiklarna om informationsutbyte bestämmelser om sekretess. Enligt dessa bestämmelser ska mottagna upplysningar behandlas som hemliga på samma sätt som upplysningar som erhållits enligt den interna lagstiftningen.

De får inte yppas för andra personer eller myndigheter än dem som fastställer, uppbär eller indriver de skatter som omfattas av avtalet eller handlägger åtal eller besvär i fråga om dessa. I vissa äldre avtal hänvisas i stället till den mottagande statens interna lagstiftning om sekretess. Så är även sekretessbestämmelserna i det nordiska handräckningsavtalet utformade.

Bestämmelsen i 9 kap. 3 § SekrL innebär att bestämmelserna om begränsningar i sekretessen mellan olika myndigheter i Sverige (14 kap. 1-3 §§ SekrL) inte får tillämpas i den mån det skulle strida mot avtalet. Detta innebär att information som erhållits med stöd av skatteavtal inte får vidarebefordras till annan myndighet om detta skulle strida mot sekretessbestämmelserna i det aktuella skatteavtalet. I 12 kap. 3-4 §§ i SekrL stadgas vidare att svenska domstolar är skyldiga att, för uppgift som erhållits med stöd av ett skatteavtal, förordna om att sekretessen ska bestå såväl i fråga om förebringade uppgifter som i fråga om uppgifter som tagits in i dom eller annat beslut. Skyldigheten att sekretessbelägga uppgifter gäller dock endast i den mån ett röjande av uppgifterna i fråga skulle strida mot sekretessbestämmelserna i aktuellt skatteavtal.

I konsekvens med ovan redovisade bestämmelser i SekrL stadgas i 5 kap. l § rättegångsbalken att svenska domstolar är skyldiga att hålla förhandlingar inom stängda dörrar om sekretess gäller enligt 9 kap. 3 § SekrL och det skulle strida mot aktuellt skatteavtal att uppgiften röjs.

Det innebär att sekretessbestämmelserna i varje skatteavtal noga måste beaktas. Om det av ett skatteavtal framgår att uppgifterna endast får yppas för "personer eller myndigheter som handlägger taxering eller uppbörd av de skatter som omfattas av avtalet" [se exempelvis skatteavtalet med Österrike, (SFS 1992:858)] kan de inte överlämnas till polis- eller åklagarmyndighet för utredning av skattebrott. Underlåtenhet att iaktta sekretessbestämmelserna i ett skatteavtal är ett brott mot tystnadsplikten och kan innebära att förbindelserna med den andra staten försämras.

Europarådsoch OECD-konventionen

I artikel 22 i Europarådsoch OECD-konventionen om handräckning i skatteärenden regleras sekretessen för uppgifter som utbyts med stöd av avtalet. Av artikelns p. 1 framgår att upplysningar som en stat erhållit med stöd av konventionen ska i sekretesshänseende behandlas i enlighet med den mest restriktiva av den lämnande och mottagande statens interna lagstiftning.

EG:s handräckningsdirektiv

Även EG-direktivet om handräckning innehåller bestämmelser om sekretess. Dessa är mer restriktiva än i flertalet skatteavtal. Information som erhållits från annan medlemsstat i enlighet med

direktivet ska hållas hemlig på samma sätt som information som inhämtats med stöd av inhemska regler. Informationen får emellertid endast vidarebefordras till behöriga personer som direkt medverkar i taxeringsarbetet. Informationen får inte överlämnas till åklagare för utredning av om skattebrott har begåtts. Informationen torde inte heller kunna överlämnas till personal som sysslar med uppbörd eller indrivning av skatt. Den stat som har begärt information från annan medlemsstat måste också, enligt artikel 7 p. 2, följa denna andra stats sekretessbestämmelser om dessa är mer restriktiva och om den stat som lämnat uppgifterna så begär. Av p. 3 framgår att i de fall båda medlemsstaternas nationella bestämmelser så tillåter kan informationen efter överenskommelse utbytas för ett vidare användningsområde än det som anges i direktivet, med andra ord även för att användas för uppbörds- och indrivningsändamål samt för att utgöra underlag för anmälan till åtal. Enligt p. 4 kan den medlemsstat som erhåller medgivande från den stat som lämnat informationen, lämna den vidare till tredje stat om det kan antas att denna stat skulle ha användning för informationen.

Beträffande förhållandet mellan bestämmelserna i SekrL och EU-rättsliga materiella sekretessregler i såväl förordningar som i direktiv anförde föredraganden i prop. 1994/95:112 s. 20 att de sekretessregler som intagits i förordningar och de som fanns i då beslutade direktiv svarade mot bestämmelser i SekrL. "Över huvud taget skiljer sig de intressen som enligt svensk rätt bedöms som skyddsvärda inte mycket från motsvarande intressen i gemenskapsrätten". För sekretessregler i hittills utfärdade förordningar finns alltså en motsvarande reglering i SekrL. Det innebär att det i de fallen finns en faktisk dubbelreglering. Tystnadsplikten i fråga om ett visst slag av uppgifter regleras dels i den direkt tillämpliga EU-regeln, dels i den svenska SekrL. Föredraganden konstaterade vidare att en "sådan dubbelreglering är ... ganska naturlig eftersom ... de skyddsvärda intressena är desamma ur svensk och ur gemenskapsrättslig synpunkt liksom de typer av verksamhet där uppgifterna förekommer." och fortsatte härefter (prop. s. 20 f): "Om det inom gemenskaperna skulle komma att utfärdas en direkt tillämplig sekretessregel som saknar motsvarighet i den svenska sekretesslagen får övervägas om det finns ett svenskt intresse av en motsvarande reglering i sekretesslagen. Saknas ett sådant intresse och sekretesslagen inte ändras uppstår en diskrepans mellan direkt tillämplig gemenskapsrätt och sekretesslagens reglering. I en sådan situation gäller likafullt den gemenskapsrättsliga regeln. Skulle det mot förmodan bli aktuellt att tillämpa en sådan regel i Sverige bör det kunna ske på ett sätt

som står i samklang med sekretesslagens bestämmelser för liknande slag av uppgifter."

I 2 kap. 2 § 2 st. tryckfrihetsförordningen stadgas att en begränsning i rätten att ta del av allmänna handlingar ska anges noga i bestämmelse i en särskild lag eller, om så i visst fall befinns lämpligare, i annan lag vartill den särskilda lagen hänvisar. Lagrådet ifrågasatte (prop. s. 49) om tillämpning av en EU-rättslig bestämmelse angående sekretess är väl förenlig med nämnda bestämmelse i tryckfrihetsförordningen och med syftet bakom den. Lagrådet konstaterade emellertid avslutningsvis att utifrån "vad som anförts i remissprotokollet förefaller det ... som om det knappast är fråga om något praktiskt problem."

Regeringen delade lagrådets bedömning att en bristande överensstämmelse mellan de båda rättssystemen i något enstaka fall kan komma att uppstå i framtiden. En sådan brist – som skulle bestå i att det saknas en hänvisning i den svenska SekrL till den nya EU-rättsliga bestämmelsen – kan avhjälpas genom att SekrL ändras så att även denna nya regel får en motsvarighet i lagen.

10.1.8 Underrättelseskyldighet

I 9 § LÖHS finns en bestämmelse om underrättelseskyldighet som har följande lydelse:

> I fall då svensk myndighet, efter begäran från utländsk myndighet eller i anledning av vad som framkommit vid revision eller annan granskning, till utländsk myndighet översänder uppgift rörande skatt skall uppgiften även tillställas den som berörs därav för kännedom. I sådan underrättelse skall anges till vilken utländsk myndighet uppgiften översänts.
>
> Underrättelse enligt första stycket får underlåtas, om underrättelsen är uppenbart obehövlig eller om det kan befaras att underrättelsen skulle försvåra genomförandet av utländsk myndighets utredning eller beslut i skatteärende.

Bakgrunden till detta lagrum är en bestämmelse i artikel 4 § 3 i Europaråds- och OECD-konventionen. Motsvarande regel finns även i vissa andra länders interna lagstiftning. Bestämmelsen har tillkommit för att skydda den granskade personens integritet.

Som framgår av lagtexten är underrättelseskyldigheten inte obligatorisk. Underrättelsen till den berörde kan underlåtas, om den anses som uppenbart obehövlig eller om den kan äventyra eller försvåra utredningen för den utländska myndigheten.

Det åligger RSV att tillse att underrättelseskyldigheten fullgörs och, i förekommande fall, att avgöra om underlåtelse kan ske i det enskilda fallet.

10.2 Indrivning

Allmänt

För att kunna driva in skatter och avgifter av gäldenärer som är bosatta i främmande stater och som inte har några tillgångar i Sverige, har Sverige ingått avtal som innehåller bestämmelser om indrivning. Ansökan om handräckning för indrivning kan ske trots att omprövningsperioden på fem år inte löpt ut. Det svenska skatteanspråket får dock inte vara föremål för överprövning. Se även RSV:s publikation Svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt (RSV 942).

10.2.1 Interna skatteregler

Interna svenska regler om handräckning finns i LÖHS och i förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

10.2.2 Avtal

Förutsättning för att indrivning ska kunna ske i en främmande stat är att staterna överenskommit om att bistå varandra med detta. Sådana överenskommelser finns intagna i vissa skatteavtal eller i separata handräckningsavtal.

Avtalsländer

Bestämmelser om indrivning finns intagna i skatteavtalen med Belgien, Estland, Frankrike, Indien, Japan, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Tyskland och USA. Dessutom finns ett separat handräckningsavtal med Norden.

EG:s indrivningsdirektiv

Efter Sveriges inträde i EU har det funnits möjlighet att begära indrivning i EU:s medlemsstater av bl.a. mervärdesskatt och vissa punktskatter enligt rådets direktiv 76/308/EEG. Direktivet medger även ett informationsutbyte i samband med indrivningsärenden. Detta direktiv har genom rådets ändrade indrivningsdirektiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 utvidgats till att omfatta, förutom mervärdesskatt och vissa punktskatter, även bl.a. inkomst- och förmögenhetsskatter. Medlemsstaterna ska ha infört nödvändig lagstiftning för att följa direktivet senast den 30 juni 2002.

Europaråds- och OECD-konventionen

Bestämmelser om indrivning finns även i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden m.m., se under avsnitt 10.1.2.2. Vidare har inom OECD utarbetats ett modellavtal med kommentarer avseende handräckning. Detta modellavtal är från 1981.

10.2.3 Förfarande

Behörig myndighet

Handräckning beträffande svensk skatt sker genom att KFM hos RSV, som i fråga om handräckning är behörig myndighet i samtliga utomnordiska avtal, begär att verket ska översända handräckningen för indrivning av den svenska skatten. RSV begär i sin tur, efter prövning av om förutsättningarna för indrivning är uppfyllda, hos den behöriga myndigheten i den andra staten att indrivning ska ske.

Beträffande utomnordiska skatter gäller att behörig myndighet i den andra staten skickar en begäran till RSV om att dess skatter ska drivas in i Sverige. RSV prövar i varje enskilt fall, på sätt som framgår nedan, om den utländska skatten kan tas ut Sverige. Genom RSV:s beslut blir den utländska skatten indrivningsbar i Sverige. RSV uppdrar sedan åt KFM att driva in skatten, vilket sker enligt samma principer som gäller för motsvarande svenska skatt.

KFM i Stockholm är behörig myndighet i fråga om indrivning av skatt som sker med stöd av det nordiska handräckningsavtalet såväl när det gäller indrivning av svensk skatt i annat nordiskt land som indrivning av skatt åt annat nordiskt land i Sverige.

10.2.4 Förutsättningar för indrivning

Förutsättningarna för att begära och bevilja handräckning för indrivning anges dels i ovannämnda lag och förordning, dels i avtalen med respektive stat samt i EG:s indrivningsdirektiv.

Interna regler

Enligt lagen gäller följande grundläggande förutsättningar för att Sverige ska få begära handräckning i utlandet. Beslutet som grundar kravet ska vara verkställbart i Sverige och fordringen ska inte kunna drivas in här utan väsentlig svårighet. Vidare måste motsvarande åtgärd kunna vidtas här i riket efter en framställning från den andra staten. Ömsesidighet måste således föreligga.

Lagen stadgar vidare, vad gäller förutsättningarna för att bevilja handräckning i Sverige för utländsk skatt, att sådan åtgärd inte får avvika från lagstiftning eller praxis i Sverige och att åtgärden inte får strida mot allmänna hänsyn eller för Sverige väsentliga intressen. Handräckning får inte beviljas om beskattningen i den stat som begär handräckningen strider mot allmänt gällande beskattningsprinciper eller mot bestämmelse i skatteavtal. Detta innebär att RSV kan vägra att bevilja handräckning i Sverige för en utländsk skatt om dubbelbeskattning föreligger och Sverige anser sig ha beskattningsrätten enligt skatteavtalet.

Avtal

I en del skatteavtal, med t.ex. Marocko och USA, finns det vissa begränsningar i möjligheterna att begära indrivning beträffande medborgare eller juridiska personer i den stat hos vilken framställningen görs. Dessutom måste, enligt de utomnordiska skatteavtalen med undantag för skatteavtalen med Belgien och Luxemburg, beslutet som grundar skattekravet ha slutligen fastställts. Sådana begränsningar saknas i Europarådsoch OECD-konventionen.

I EG:s indrivningsdirektiv och i Europarådsoch OECD-konventionen finns bestämmelser om att handräckning förutom åtgärder mot person som påförts en skatt, även får avse åtgärd mot arbetsgivare och annan som har varit skyldig att innehålla skatt vid utbetalning av lön eller liknande förmån samt mot annan som enligt lagstiftningen i den stat som begär handräckning är ansvarig för skatt, s.k. företrädaransvar. Bestämmelser i det nordiska handräckningsavtalet torde ha samma betydelse avseende fordringar som är att betrakta som skattefordringar. Motsvarande bestämmelser saknas i de övriga avtalen.

10.2.5 Skatter som kan bli föremål för indrivning

Vilka skatter som kan bli föremål för indrivning framgår av respektive avtal. Enligt de handräckningsbestämmelser som finns intagna i skatteavtal, kan indrivning i princip bara begäras beträffande de skatter som omfattas av skatteavtalet samt till dessa skatter hänförliga räntor. Detta innebär i praktiken att det från svensk sida i förhållande till sådana stater bara blir fråga om att begära handräckning beträffande statlig och kommunal inkomstskatt samt skatter av likartat slag.

Rådets ändrade indrivningsdirektiv innebär att Sverige har möjlighet att begära indrivning av mervärdesskatt, vissa punktskatter, statlig- och kommunal inkomstskatt, sjömansskatt, kupongskatt, förmögenhetsskatt och statlig fastighetsskatt i samtliga EU-medlemsstater fr.o.m. 2002-07-01. Räntor och kostnader m.m. hänförliga till indrivningen av aktuella fordringar omfattas också av möjligheten till indrivning.

Det nordiska handräckningsavtalet och Europarådsoch OECD-konventionen innefattar i princip samtliga skatter och avgifter, således även punktskatter, mervärdesskatt och socialavgifter. Dessutom omfattas skattetillägg och förseningsavgift.

Lägsta belopp

I förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna, bilaga 1, p. 6 anges de lägsta belopp som handräckning för indrivning får avse i Norden. I de

övriga skatteavtalen finns inga lägsta belopp angivna. Lägsta belopp enligt EG-direktivet är 1 500 euro.

10.2.6 Ansökan om säkerställande

I flertalet av skatteavtalen med bestämmelser om indrivning, i det nordiska handräckningsavtalet och i EG:s indrivningsdirektiv ges möjlighet att begära verkställighet av svensk dom eller beslut om betalningssäkring i den andra avtalsslutande staten. Säkringsåtgärderna verkställs enligt reglerna i det land där verkställighet begärts. Motsvarande möjlighet finns även enligt Europaråds- och OECD-konventionen.

Motsvarande åtgärder kan vidtas i Sverige beträffande beslut i annat land. För verkställighet i Sverige krävs att domstolsbeslut om betalningssäkring beträffande den utländska skatten föreligger enligt reglerna i betalningssäkringslagen (1978:880).

10.3 Delgivning

Handräckning med delgivning innebär att person i annat land kan delges handlingar i skatteärende genom medverkan av myndighet i det landet eller genom postdelgivning.

Bestämmelser om delgivning finns i huvudsak i delgivningslagen (1970:428), delgivningsförordningen (1979:101), LÖHS, det nordiska handräckningsavtalet och EG:s indrivningsdirektiv. Dessutom finns bestämmelser om delgivning i skatteavtalen med bl.a. Belgien, Marocko och Tyskland samt i Europaråds- och OECD-konventionen (USA har dock reserverat sig mot delgivningsbestämmelserna).

10.3.1 Förfarande

Svensk myndighet, som önskar delgivning i främmande stat av handling rörande svensk skatt, ska hos RSV hemställa att verket begär handräckning för sådan delgivning. Delgivning sker sedan av myndighet i den andra staten enligt det landets interna regler för delgivning. Vissa möjligheter finns dock att begära att delgivning ska ske på ett visst angivet sätt.

I den mån bestämmelse härom intagits i överenskommelse mellan Sverige och främmande stat, får svensk myndighet, utan hinder av vad som sägs i föregående stycke, ombesörja delgivning med person i den främmande staten genom att sända handlingen med posten enligt vad som sägs i 3 § 1 st. delgivningslagen.

Under samma förutsättningar för delgivning med posten som ovan angetts beträffande svenska skatter, kan sådan delgivning ske i Sverige beträffande utländska skatter.

10.4 Uppbördsöverenskommelse

Till förordningen (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna har träffats en tilläggsöverenskommelse (bilaga 2) om uppbörd och överföring av skatt (det s.k. trekk-avtalet). Överenskommelsen reglerar bl.a. vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt. Syftet med överenskommelsen är att förhindra att två stater samtidigt kräver preliminär skatt på samma arbetsinkomst, pension eller inkomst av näringsverksamhet.

Överenskommelsen innehåller dels regler om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt, dels regler om överföring av preliminär skatt till en annan stat i de fall det visar sig att inkomst eller pension slutligt beskattats i en annan stat än där preliminär skatt har betalats. Vidare innehåller överenskommelsen regler om meddelanden som ska sändas mellan staterna för tillämpningen av överenskommelsen.

10.4.1 Preliminär skatt

Reglerna om vilken stat som har rätt att kräva preliminär skatt är utformade med utgångspunkt i 183-dagarsregeln i det nordiska skatteavtalet och innebär följande.

När arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat utför arbete i annan avtalsslutande stat under högst 183 dagar under en tolvmånadersperiod samt ersättningen betalas av eller för arbetsgivare i hemviststaten och fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten saknas, ska preliminär skatt erläggas i hemviststaten.

För att arbetsstaten inte ska ha rätt att kräva preliminär skatt erfordras emellertid att SKM i hemviststaten intygar att avdrag för preliminär skatt sker där. För detta ändamål har en särskild blankett tagits fram, NT 1 (RSV 2726). Ansökan om sådant intyg görs av arbetstagaren eller arbetsgivaren hos den SKM där arbetsgivaren är registrerad. SKM översänder sedan intyget direkt till den behöriga myndigheten i arbetsstaten.

Belastar ersättningen fast driftställe eller stadigvarande anordning i arbetsstaten, har arbetsstaten rätt att kräva preliminär skatt. Om avdrag för preliminär skatt således inte görs i hemviststaten, ska arbetsstaten meddelas genom blankett NT 2 (RSV 2737).

Detta gäller även det fall när arbetstagaren arbetar för arbetsgivare som varken har hemvist i arbetsstaten eller arbetstagarens hemviststat. Kommer preliminär skatt att krävas i arbetsstaten ska arbetsstaten underrätta hemviststaten om detta, NT 3 (RSV 2743). Motsvarande blanketter finns hos de övriga nordiska länderna.

Skulle oenighet råda mellan två stater i vilken preliminär skatt ska betalas, får frågan lösas genom en ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i staterna.

I uppbördsöverenskommelsen har också tagits in regler om i vilken stat preliminär skatt ska betalas i avvaktan på att ömsesidig överenskommelse träffas (regler om tolkningsföreträde). Enligt dessa regler gäller att hemviststaten inte ska kräva preliminär skatt om arbetsstaten hävdar att det rör sig om uthyrd arbetskraft eller om arbetsgivaren kommer från en tredje stat. Rör oenigheten i stället frågan om vistelsen är kortare eller längre än 183 dagar eller om arbetsgivare har fast driftställe i arbetsstaten, ska arbetsstaten inte kräva preliminär skatt.

10.4.2 Överföring

Om det har fastställts att inkomst ska beskattas i annan stat än i Sverige och preliminär skatt har erlagts här, kan överföring av skatten ske till den andra staten genom beslut av RSV, enligt 18 kap. 5 § SBL.

Konstaterar SKM att beskattning ska ske i Sverige och att preliminär skatt har betalats i en annan stat, kan myndigheten hos RSV anhålla om att verket ska begära överföring till Sverige av skatten, NT 4 (RSV 2732) för fysisk person och NT 4S (RSV 2722) för juridisk person. Det från den andra staten överförda beloppet ska gottskrivas såsom i rätt tid erlagd preliminär skatt.

10.4.3 Interna regler

För tillämpningen av uppbördsöverenskommelsen har i SBL intagits tre paragrafer, 5 kap. 11 §, 18 kap. 5 § och 18 kap. 7 § p. 2.

5 kap. 11 § SBL ger SKM möjlighet att besluta att skatteavdrag enligt denna lag får underlåtas om avdrag för preliminär skatt på grund av arbetet görs i den främmande staten.

18 kap. 5 § SBL reglerar förfarandet vid överföring av svensk skatt till annan stat.

18 kap. 7 § p. 2 ger SKM rätt att innehålla för mycket inbetald preliminär skatt om det kan antas att beloppet ska föras över till en annan stat med stöd av 5 §.