ANN-SOPHIE SALLANDER*

Administrativ assistans för indrivning av skatterättsliga fordringar i gränsöverskridande situationer

Ämnesområdet för denna artikel utgörs av det administrativa samarbetet mellan olika stater rörande internationell verkställighet. På engelska används vanligen termen mutual assistance som ett samlingsbegrepp för det internationella samarbetet.[1] Här används begreppet administrativ assistans, vilket får omfatta sådan handräckning/biträde/hjälp som en myndighet lämnar en annan myndighet för internationell verkställighet. Sådan assistans kan huvudsakligen röra informationsutbyte, deltagande i annan stats skatteutredningar, indrivning av fordringar, delgivning och säkerhetsåtgärder av olika slag.

Ämnet för artikeln avser situationen då det föreligger en skatterättslig fordran i en stat, medan den skattskyldige och/eller den skattskyldiges egendom befinner sig i en annan stat. Kan den först nämnda staten begära administrativ assistans i sådant fall för att få hjälp med indrivningen? Hur ser det ut för svenskt vidkommande?

Det rättsliga området är omfattande och syftet med artikeln är att, på ett mer övergripande sätt, presentera regleringen som gäller inom området. Tanken är att artikeln ska utgöra ett första led i en fortsatt undersökning inom ämnesområdet och att efterföljande arbeten, mer specifikt, ska behandla särskilda och aktuella problemställningar med denna artikel som utgångspunkt.

1 INLEDNING

1.1 Bakgrund

Enligt folkrättsliga principer är en stat förhindrad att utöva makt inom en annan stats territorium. Staterna har visserligen obegränsad makt att utöva lagstiftande och dömande makt även över personer och egendom

* Artikeln har tacksamt genomförts med stöd av generösa medel från Stiftelsen TOR Skattenytt.

1 Se vidare exempelvis Grau Ruiz, María Amparo, Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims, 2003 s. 8.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

som befinner sig utomlands; naturligtvis under förutsättning att lagar, konventioner och internationella åtaganden beaktas som exempelvis fastslår grundläggande fri- och rättigheter. Däremot kan verkställigheten av de nationella lagarna och domarna endast ske inom statens eget territorium. Det innebär således att själva verkställigheten är kraftigt begränsad utanför statens territorium.[2]

När det gäller verkställighet inom en stat, så finns ett huvudsakligt undantag avseende maktutövningen, vilket omfattar utländska diplomater eller liknande som besitter immunitet.[3] I övrigt är huvudregeln att verkställighet kan ske inom statens gränser. Inom ramen för undersökningen innebär detta att en stat som innehar en skatterättslig fordran inte kan vidta egna åtgärder för att driva in skulden då den skattskyldige, eller den skattskyldiges egendom, befinner sig i ett annat land. Trots det sagda kan maktutövning på annan stats territorium ändå vara möjlig. Det förutsätter emellertid att det föreligger ett avtal om sådan maktutövning mellan staterna eller att medgivande härom har getts på annat sätt.[4]

För att en stat ska kunna driva in en fordran krävs således att det föreligger ett avtal med, eller annat medgivande av, den andra staten. Om avtal finns om detta kan borgenärsstaten begära administrativ assistans av den andra staten, dvs. begära handräckning. Den andra staten kan då, om alla förutsättningar är uppfyllda, verkställa indrivningen av den utländska fordran å den först nämnda statens vägnar.

Sammantaget får detta till innebörd att det krävs ett avtal för att den svenska staten ska kunna driva in skatterättsliga fordringar då gäldenären, eller dennes egendom, befinner sig i en annan stat. Omvänt gäller att en annan stat heller inte kan kräva assistans för indrivning i Sverige, utan föreliggande avtal. Det kan därtill betonas att om det föreligger ett avtal mellan staterna om administrativ assistans, dvs. en folkrättsligt bindande överenskommelse, så medför detta en rättighet för de avtalsslutande staterna att begära assistans. Likaså medför detta att staterna har en skyldighet att bistå med assistans.[5]

2 Se Bring, Ove & Mahmoudi, Said & Wrange, Pål, Sverige och folkrätten, 2014 s. 100. Se även exempelvis Crawford, James, Brownlie's Principles of Public International Law, 2012 s. 456 och Morgell, Nils-Bertil, Gränsöverskridande indrivning av fordringar, SvSkT 2010, s. 507.

3 Se Bring, Ove & Mahmoudi, Said & Wrange, Pål, Sverige och folkrätten, 2014 s. 101.

4 Se Crawford, James, Brownlie's Principles of Public International Law, 2012 s. 479.

5 Se även Grau Ruiz, María Amparo, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, Intertax, 2000 s. 242.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med artikeln är att undersöka vilka de huvudsakliga regelverken är för att Sverige ska kunna ge och begära administrativ assistans för indrivning av skatterättsliga fordringar i gränsöverskridande situationer.[6] Därtill studeras hur bestämmelserna har implementerats med svensk rätt.[7] Likaså undersöks översiktligt vad som är syftet med regelverken samt något i korthet om det materiella innehållet.[8] Därtill analyseras den inbördes ordningen mellan de olika regelverken.[9] I detta inkluderas frågor såsom om det går att tillämpa flera av de olika internationella regelverken samtidigt,[10] och vilket regelverk som ska tillämpas om en stat omfattas av flera olika regelverk.[11] Det handlar således i hög utsträckning om att kartlägga det område som artikeln omfattar.

Något bör även nämnas om gränserna för undersökningens omfattning. Fordringar som ska indrivas över statsgränser hanteras olika beroende av fordringarnas karaktär, dvs. om det rör sig om privaträttsliga eller offentligrättsliga fordringar. Undersökningen fokuseras till handräckning av skatterättsliga fordringar i gränsöverskridande situationer. Huvudsakligt fokus utgörs av fodringar som rör direkt skatt, vilket innebär att särregleringar som omfattar exempelvis mervärdesskatt, socialförsäkringar, arbetsgivaravgifter m.m. lämnas utanför undersökningen. Privaträttsliga fordringar lämnas helt åt sidan. Det innebär även att den enda intressent som fordringsägare som beaktas utgörs av staten. Anledningen till att en fordran har uppkommit avgränsas också bort. Utanför studien faller även exempelvis insolvensförfarandet och konkursförfarandet. Skälen härför är att undersökningen enbart inriktas på själva indrivningen av fordringar. Det bör dock noteras att de interna materiella bestämmelserna om indrivning lämnas utanför studien, såsom exempelvis utsökningsbalken.[12] Fokus ligger istället på de regelverk som rör förhållandet mellan stater samt de interna bestämmelser som införlivar dessa regelverk.

I ingressen till artikeln nämns att det administrativa samarbetet mellan olika stater innehåller flertalet olika delar. Exempelvis ingår i många

6 Se avsnitt 2.2, 2.3 och 2.4.
7 Se avsnitt 2.2.1, 2.3.2, 2.3.3 och 2.4.1.
8 Se avsnitt 2.2.2, 2.3.4 och 2.4.2.
9 Se avsnitt 3.1–3.5.
10 Se avsnitt 3.1–3.5.
11 Se avsnitt 3.5 och 4.
12 Utsökningsbalk (1981:774).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

fall informationsutbyte, indrivning, delgivning och säkringsåtgärder i samarbetet. Inom ramen för detta arbete avgränsas dock det som inte är direkt kopplat till indrivning bort. Därtill avgränsas avtal om tullar och arvs- och gåvoskatt bort från undersökningen, även fast det finns bestämmelser om indrivning i dessa. Det kan avslutningsvis nämnas att området för informationsutbyte är mycket omfattande. Det utgör sedan flera år tillbaka ett fokusområde för både Europeiska Unionen (EU) och Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), särskilt inom OECD:s arbete med BEPS.[13] Ett väl fungerande informationsutbyte kan naturligtvis bidra till ett mer effektiviserat indrivningsförfarande över gränserna. Området är dock så omfattande att det inte kan inkluderas här.

1.3 Något om forskningsläget

För att sätta ämnet i sitt sammanhang är det av vikt att nämna något om forskningsläget. När det gäller gränsöverskridande handräckning i ett bredare perspektiv, kan Grau Ruiz avhandling *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims* från 2002, inledningsvis nämnas.[14] Bland annat analyseras den historiska och teoretiska bakgrunden till gränsöverskridande handräckning. Grau Ruiz har även författat en artikel år 2000, vilken i korthet motsvarar delar av avhandlingen: *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*.[15] Ett bredare perspektiv anläggs i nationalrapporten *Mutual Assistance and Information Exchange* från 2009.[16] Rapporten är emellertid fokuserad på informationsutbyte. Ett bredare grepp tas även i *Mutual Assistance in Collection of Tax Debts* från år 2002 av García Prats.[17] Artikeln vinklas dock huvudsakligen mot artikel 27 OECD:s modellavtal. Ämnet har även varit föremål för diskussion inom International Fiscal Association (IFA).[18] Paneldiskussionen sammanfattas i en artikel från 2010.[19]

13 Base Erosion and Profit Shifting. Se vidare www.oecd.org/tax/beps/.

14 Grau Ruiz, María Amparo, Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims, 2002.

15 Grau, María Amparo, Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, Intertax, 2000 s. 241–249.

16 Mutual Assistance and Information Exchange, 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela 4–6 June 2009, series editor van Raad, Kees.

17 García Prats, Francisco Alfredo, Mutual Assistance in Collection of Tax Debts, Intertax, 2002 s. 56–78.

18 Seminar I of the 64th Congress of the International Fiscal Association, held in Rome, Italy on 2 September 2010.

19 Baker, Philip & Czakert, Ernst & van Eijsden Arie & Grau Ruiz, María Amparo & Kana, Liselott, International Assistance in the Collection of Taxes, Bulletin for international taxation, 2010 s. 281–287.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

För svenskt vidkommande ger Morgell en översiktlig presentation av indrivningen av både privaträttsliga- och offentligrättsliga fordringar ur ett svenskt och EU-rättsligt perspektiv i artikeln *Gränsöverskridande indrivning av fordringar* från 2010.[20] Därtill behöver Kronofogdemyndighetens handbok *Internationell verkställighet* nämnas. Handboken är praktiskt orienterad och avsedd att användas i det dagliga arbetet med internationell verkställighet vid myndigheten och ger en både bred och omfattande översikt över området.[21] Boken finns både som tryckt version och som nätupplaga.

Gränsöverskridande handräckning behandlas också ur ett mer EU-orienterat perspektiv. Exempelvis har Berglund författat *Cross-Border Enforcement of Claims in the EU, History, Present Time, and Future* i avhandlingsform år 2009, vilken även uppdaterats år 2014.[22] Undersökningen är fokuserad till handräckning av fordringar inom EU. Berglund har även författat en artikel, år 2012, som omfattar en redogörelse för indrivningsdirektivet: *Nytt rådsdirektiv om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom EU*.[23] Därtill återfinns exempelvis Berglunds artikel *Domstolsprövning av verkställbarhet av exekutionstitel, verkställighetsåtgärder och språk för delgivning enligt rådets indrivningsdirektiv* från år 2009/10.[24] Artikeln berör två mål avgjorda av EU-domstolen rörande indrivningsdirektivets tillämpning.

Den utländska floran av artiklar rörande handräckning ur ett EU-rättsligt perspektiv är omfattande. Ett exempel är *Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law*, vilken är författad av Spies år 2012.[25] Spies behandlar situationen då EU:s medlemsstater villkorar skattefördelar till tredje land med att kräva omfattande avtal avseende informationsutbyte

20 Morgell, Nils-Bertil, Gränsöverskridande indrivning av fordringar, Svensk skattetidning, 2010 s. 507–519.

21 Kronofogdemyndighetens handboksserie: Internationell verkställighet, www.kronofogden.se, reviderad juni 2016.

22 Berglund, Mikael, Cross-Border Enforcement of Claims in the EU, History, Present Time, and Future, 2009 och 2014.

23 Berglund, Mikael, Nytt rådsdirektiv om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom EU, Svensk skattetidning, 2012 s. 203–219.

24 Berglund, Mikael, Domstolsprövning av verkställbarhet av exekutionstitel, verkställighetsåtgärder och språk för delgivning enligt rådets indrivningsdirektiv, Juridisk Tidskrift, 2009/10 s. 902–906.

25 Spies, Karoline, Influence of International Mutual Assistance on EU Tax Law, Intertax, 2012 s. 518–530.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

och indrivning av skatter. Frågan är om detta strider mot fria kapitalrörelser.

2 REGELVERKEN RÖRANDE ADMINISTRATIV ASSISTANS

2.1 Inledande anmärkningar

I kapitlet undersöks de olika regelverken som huvudsakligen aktualiseras, för svenskt vidkommande, i samband med administrativ assistans för indrivning av skatterättsliga fordringar i gränsöverskridande situationer. I avsnitt 2.2 behandlas det EU-rättsliga regelverket. Efterföljande avsnitt 2.3 rör multilaterala avtal, närmare bestämt Europarådsoch/OECD-konventionen samt det nordiska avtalet. I avsnitt 2.4 berörs bilaterala avtal fokuserat till skatteavtal som innehåller bestämmelser om handräckning för indrivning.

I varje avsnitt behandlas först det aktuella regelverket samt dess genomförande i svensk rätt. Därefter berörs regelverkets materiella innehåll i korthet. I detta inkluderas det övergripande syftet, vilka skatter som huvudsakligen omfattas, vad som utgör behörig myndighet och något om terminologin som används samt vilka huvudsakliga typer av åtgärder som omfattas. Ambitionen är att skapa överskådlighet. Avslutningsvis sammanfattas det svenska genomförandet i avsnitt 2.5.

2.2 Det EU-rättsliga regelverket

2.2.1 EU-rättsliga rättsakter

Den EU-rättsliga materian, som i olika avseenden rör administrativ assistans med fokus på handräckning av skatterättsliga fordringar, är omfattande. I det följande redogörs för de olika rättsakter som har utfärdats. I korthet påvisas även hur dessa rättsakter har genomförts i svensk rätt.

Inledningsvis behöver det så kallade handräckningsdirektivet, dvs. Rådets direktiv 76/308/EEG,[26] nämnas. Handräckningsdirektivet utgör den första mer materiella rättsakten på området och får därmed anses utgöra inledningen på ett omfattande harmoniseringsarbete inom EU. Handräckningsdirektivet har sedan utfärdandet tillfogats mindre ändringar

26 Rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter samt med avseende på mervärdesskatt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

genom Rådets direktiv 79/1071/EEG[27] och Rådets direktiv 92/108/EEG.[28] Till handräckningsdirektivet utformades även tillämpningsföreskrifter genom Kommissionens direktiv (77/794/EEG).[29]

Handräckningsdirektivet och tillämpningsföreskrifterna genomfördes i svensk rätt genom inkorporation, vilket innebar att hela texten införlivades som lag. Detta gjordes genom den redan befintliga lag (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga (LUT). I 1 § p. 1–2 LUT angavs att de nämnda rättsakterna skulle gälla som svensk lag. Direktiven bifogades sedan till lagen som bilagor.

Anledningen till utfärdandet av handräckningsdirektivet var ”Att nationella bestämmelser om indrivning endast kan tillämpas inom nationella territorier är i sig ett hinder för upprättandet av en fungerande gemensam marknad. Det förhindrar att gemenskapsregler kan tillämpas till fullo på ett rättvist sätt, i synnerhet inom den gemensamma jordbrukspolitikens område, och det underlättar bedrägliga förfaranden”.[30] Syftet var således att bestämmelserna i direktivet skulle gälla för indrivning av fordringar som uppstått med anledning av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket samt för indrivning av jordbruksavgifter och tullar.[31]

Med tiden växte behovet av möjligheter till indrivning och systemet behövde ändras för att bättre kunna bemöta det växande antalet bedrägerier.[32] Handräckningsdirektivet ändrades därför återigen genom Rådets direktiv 2001/44/EG.[33] Omfattningen av direktivet utökades då till att även inkludera

27 Rådets direktiv 79/1071/EEG av den 6 december 1979 om ändring av direktiv om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt.

28 Rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 med ändring av direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor och med ändring av direktiv 92/82/EEG.

29 Tillämpningsföreskrifter till handräckningsdirektivet: Kommissionens direktiv (77/794/EEG) av den 4 november 1977 om fastställande av närmare föreskrifter för tillämpningen av vissa bestämmelser i direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter.

30 Rådets direktiv 76/308/EEG, preambel.

31 Se Rådets direktiv 76/308/EEG, preambel.

32 Se Rådets direktiv 2001/44/EG, preambel para. 1.

33 Rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 om ändring av direktiv 76/308/EEG om ömse-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

fordringar rörande bland annat vissa skatter på inkomst och förmögenhet.[34] Bestämmelserna införlivades genom inkorporation, vilket skedde genom 1 § p. 3 LUT. Direktivet bifogades sedan som bilaga till LUT.

Tillämpningsföreskrifterna till handräckningsdirektivet, dvs. kommissionens direktiv 77/794/EEG ersattes också med nya tillämpningsföreskrifter: Kommissionens direktiv 2002/94/EG.[35] Dessa föreskrifter inkorporerades med svensk rätt genom att läggas som bilaga till LUT. Härmed ändrades 1 § p. 2 LUT till att hänvisa till detta direktiv, istället för Kommissionens direktiv (77/794/EEG), vilket också togs bort som bilaga från lagen. LUT innehöll därefter tre rättsakter, dvs. det ursprungliga handräckningsdirektivet 76/308/EEG, det ändrade handräckningsdirektivet 2001/44/EG samt de senare tillkomna tillämpningsföreskrifterna i direktiv 2002/94/EG. Den svenska lagen torde därmed ha varit ganska svårtillgänglig och inte helt enkel att tillämpa, eftersom det inte fanns någon konsoliderad version att tillgå.[36]

Eftersom handräckningsdirektivet kom att ändras flera gånger under åren blev det nödvändigt med en kodifiering för att skapa klarhet och överskådlighet.[37] Därtill fanns behov av att tillskapa nya gemenskapsregler rörande indrivning.[38] Av dessa anledningar tillkom Rådets direktiv 2008/55/EG.[39] I samband härmed ersattes även Kommissionens direktiv 2002/94/EG med en förordning istället, dvs. Kommissionens förordning (EG) nr 1179/2008,[40] vilken innehöll tillämpningsföreskrifter avseende rådets direktiv. Anledningen till att förordningsformen valdes var att det hade visat

sidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt och vissa punktskatter.

34 Se Rådets direktiv 2001/44/EG, preambel para. 3.

35 Kommissionens direktiv 2002/94/EG av den 9 december om tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets direktiv 76/308/EEG om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder.

36 Se Lagrådsremiss: Genomförande av det nya EU-direktivet om bistånd med indrivning, 2011 s. 23–24.

37 Se Rådets direktiv 2008/55/EG, preambel para. 1.

38 Se Rådets direktiv 2008/55/EG, preambel para. 2–4.

39 Rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (kodifierad version).

40 Kommissionens förordning (EG) nr 1179/2008 av den 28 november 2008 om tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i rådets direktiv 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

sig att förordningar varit mer effektiva för att skapa enhetliga regler på området.[41] Detta kan knappast ha gällt för svenskt vidkommande i vart fall, eftersom genomförandet av direktiven hade skett genom inkorporation.

Handräckningsdirektivet ansågs emellertid inte tillräckligt, utan omfattningen behövde utvidgas. Likaså behövde biståndet effektiviseras och förenklas.[42] Redan efter två år upphävdes därför Rådets direktiv 2008/55/EG och ersattes med det så kallade indrivningsdirektivet: Rådets direktiv 2010/24/EU,[43] vilket också är det nu gällande direktivet. Direktivet antogs vid Ekofin-rådets möte den 16 mars 2010 och började tillämpas i EU:s medlemsstater från och med den 1 januari 2012.[44] Det tidigare handräckningsdirektivet omfattade fordringar som uppkommit av verksamhet som utgjorde en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket. Därtill omfattades fordringar rörande jordbruksavgifter, tullar och mervärdesskatt. Det nya indrivningsdirektivet kom istället att omfatta ett ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avsåg skatter, avgifter och andra åtgärder.[45] I indrivningsdirektivet stadgas numera att det ömsesidiga biståndet ”säkerställer skatteneutralitet och har gjort det möjligt för medlemsstaterna att avlägsna diskriminerande skyddsåtgärder vid gränsöverskridande transaktioner som är avsedda att förebygga bedrägerier och budgetförluster.”[46]

Till det nya indrivningsdirektivet utfärdades även nya tillämpningsföreskrifter, vilka utgörs av Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1189/2011.[47] Därtill utfärdades Kommissionens genomförandebeslut av den 18.11.2011[48] i samband härmed.

Indrivningsdirektivet har införlivats på ett annat sätt än de tidigare direktiven. Anledningen till att bestämmelserna från början placerats i LUT

41 Se Kommissionens förordning (EG) nr 1179/2008, preambel para. 1.

42 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 3–4.

43 Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

44 Se prop. 2011/12:15 Genomförande av det nya EU-direktivet om bistånd med indrivning, s. 24.

45 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 2.

46 Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 1.

47 Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1189/2011 av den 18 november 2011 om närmare föreskrifter för genomförandet av vissa bestämmelser i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

48 Kommissionens genomförandebeslut av den 18.11.2011 om närmare föreskrifter för genomförandet av vissa bestämmelser i rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

var att handräckningsdirektivet bara omfattade tull- och jordbruksavgifter. Direktivet hänfördes därför inom EU till tullområdet. Indrivningsdirektivet omfattar däremot alla slags skatter och avgifter och därmed beslutades att en ny placering var lämplig för direktivets genomförande.[49] LUT upphävdes därför och istället infördes bestämmelserna genom lag (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska Unionen (biståndslagen), till den del som direktivet inte redan motsvarades av annan svensk lagstiftning. Biståndslagen kompletterades av förordning (2011:1546) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska Unionen (biståndsförordningen). Det kan kort nämnas att i samband med genomförandet av indrivningsdirektivet togs även in en ny bestämmelse i lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., vilken anger att lagen gäller vid indrivning i Sverige av en annan medlemsstats fordran. Likaså bestämdes att lag (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter också är tillämplig vid indrivning mellan medlemsstaterna.[50]

2.2.2 Det materiella innehållet i indrivningsdirektivet i korthet

Det övergripande syftet med indrivningsdirektivet är att föreskriva ett enhetligt system för bistånd för indrivning på den inre marknaden.[51] Däremot fastslås det i indrivningsdirektivet att syftet inte är att verka ingripande i medlemsstaternas egna val av indrivningsmetoder. Syftet är istället att motverka att skillnader i de nationella regelverken, eller brister av samordning mellan dessa regelverk, leder till brister i det ömsesidiga biståndet inom unionen.[52] Direktivet utgör ett minimidirektiv, vilket innebär att om bilaterala eller multilaterala överenskommelser mellan staterna ger möjlighet till ett vidare bistånd, så kan detta göras utan hinder av indrivningsdirektivet.[53]

Indrivningsdirektivet är i huvudsak tillämpligt på alla skatter och avgifter som en medlemsstat tar ut.[54] Detsamma gäller för administrativa påföljder såsom böter, avgifter och tilläggsavgifter som sammanhänger med

49 Se prop. 2011/12:15 Genomförande av det nya EU-direktivet om bistånd med indrivning, s. 26–27.

50 Se prop. 2011/12:15 s. 41.

51 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 20.

52 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 6.

53 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 17.

54 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.1.a. Se även 3 § biståndslagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

fordringar som omfattas av direktivet.[55] Likaså ingår avgifter för intyg och liknande i samband med administrationen av skatter och avgifter.[56] Slutligen inkluderas räntor och kostnader som avser fordringar enligt art. 1–2.[57] Därtill omfattas fordringar relaterade till Europeiska garantifonden för jordbruket, Europeiska jordbruksfonden för landsbygdsutveckling[58] och den gemensamma organisationen för marknaden för socker.[59] Det görs även en uppräkning av vad som specifikt inte omfattas av direktivet, dvs. obligatoriska socialavgifter, avgifter som inte omfattas av art. 2, avgifter av avtalsmässig karaktär och straffrättsliga påföljder.[60]

Indrivningsdirektivet föreskriver att varje medlemsstat ska ha en myndighet som är behörig att tillämpa direktivet.[61] Därtill ska ett centralt kontaktkontor upprättas, vilket har huvudansvaret för kontakten med andra medlemsstater i samband med bistånd.[62] I 7 § biståndslagen anges att Kronofogdemyndigheten utgör svensk behörig myndighet.[63] När det gäller terminologin, så benämns förfarandet för *bistånd med indrivning* (mutual assistance for the recovery of claims). Vidare benämns den myndighet som begär bistånd för *sökande myndighet* (applicant authority) och den myndighet som ska lämna bistånd för *anmodade myndighet* (requested authority).[64]

Biståndet enligt indrivningsdirektivet kan huvudsakligen indelas i tre grupper.[65] För det första omfattas utbyte av upplysningar, vilket även inkluderar närvaro vid myndigheter och medverkan i administrativa utredningar.[66] För det andra ingår bistånd för delgivning av handlingar.[67] För det tredje gäller direktivet även för indrivning och säkerhetsåtgärder.[68]

55 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.2.a. Se även 3 § biståndslagen.
56 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.2.b. Se även 3 § biståndslagen.
57 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.2.c. Se även 3 § biståndslagen.
58 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.1.b. Se även 3 § biståndslagen.
59 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.1.c. Se även 3 § biståndslagen.
60 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 2.3.a–d. Se även 4 § biståndslagen.
61 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 4.1.
62 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 4.2.
63 Se även Förteckning över de myndigheter som är behöriga för tillämpningen av rådets direktiv 2010/24/EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (2011/C 301/08). Se även 2 § Biståndsförordningen.
64 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 3.a–b. Se även 5 § biståndslagen.
65 Se vidare 2 § biståndslagen.
66 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 5–7.
67 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 8–9.
68 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 10–13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Genom indrivningsdirektivet harmoniserades förfarandet bland annat genom att ett enhetligt dokument infördes. En begäran om indrivning ska numera åtföljas av ett dokument som medger verkställighet i den anmodade medlemsstaten,[69] och den anmodade myndigheten ska behandla en fordran som ska drivas in i enlighet med direktivet som om den var den anmodade statens egen fordran.[70]

2.3 Multilaterala avtal

2.3.1 Europarådsl/OECD-konventionen

Mot bakgrund av att rörligheten av arbetskraft och kapital ökade allt mer internationellt, uppkom ett behov av ett utökat samarbete mellan skattemyndigheter i olika stater. Med anledning härav fattade Europarådet år 1979 ett beslut om att utforma en multilateral konvention om handräckning i skattefrågor. Det kan nämnas att beslutet grundades på ett svenskt initiativ.[71] Europarådet inledde ett samarbete med OECD:s skattekommitté som hade upprättat en reviderad modell för ingående av bilaterala avtal rörande indrivning av skatt; Model Convention for mutual administrative assistance in the recovery of tax claims, 1981[72].[73]

OECD:s skattekommitté utformade härefter ett utkast till en multilateral konvention, vilket sedan bearbetades och färdigställdes av en expertgrupp inom Europarådet. Arbetet resulterade i Joint Council of Europé/OECD Convention on mutual administrative assistance in tax matters, 1988 (fortsättningsvis: Europaråds/OECD-konventionen). Till konventionen utarbetades även en förklarande rapport med kommentarer till konventionstexten; Explanatory report on the Convention on mutual administrative assistance in tax matters, Council of Europé/OECD, Strasbourg 1989 (fortsättningsvis: den förklarande rapporten).[74]

69 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 12.1. Se vidare Kommissionens genomförandeförordning (EU) nr 1189/2011, art. 16 och bilaga I och II.

70 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 13.1.

71 Se prop. 1989/90:14 om godkännande av Europarådsl- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, m.m., s. 56–57.

72 Se även Mexico draft model bilateral convention for the establishment of reciprocal administrative assistance for the assessment and collection of direct taxes, 1943 och London draft model bilateral convention for the establishment of reciprocal administration assistance for the assessment and collection of taxes on income, property, estates and successions, 1946.

73 Se prop. 1989/90:14 s. 57.

74 Se prop. 1989/90:14 s. 57.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Konventionen öppnades upp för undertecknande från och med den 25 januari 1988. Förslaget om antagande av konventionen propositionsbehandlades[75] i Sverige och konventionen undertecknades den 20 april 1989.[76] Vid antagandet utfärdades två lagar. Den första var lag (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Härigenom stadgas i 1 § att konventionen ska gälla för Sveriges del. Konventionen som är avfattad på engelska och franska bifogades till lagen tillsammans med en svensk översättning. Den andra lagen utgörs av lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS), vilken innehåller det svenska genomförandet av konventionen. Därtill utfärdades även förordning (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (FÖHS). Det kan noteras att de förklarande rapporterna inte har införlivats med svensk lagstiftning, utan de är snarare att jämställa med exempelvis kommentarerna till OECD:s modellavtal om inkomst och förmögenhet.

År 2010 ändrades konventionen genom Protocol amending the Convention on mutual administrative assistance in tax matters. Till detta utarbetades även en ny förklarande rapport.[77] Ändringsprotokollet propositionsbehandlades[78] och ändringarna har införts i LÖHS samt i lag 1990:313.[79] Anledningen till ändringarna var att det fanns ett behov av att införa den internationellt accepterade standarden, rörande öppenhet och informationsutbyte, i konventionen. Likaså fanns ett behov av att öppna upp konventionen även för stater som inte är medlemmar varken i OECD eller Europarådet.[80] Det kan avslutningsvis nämnas att den 25 augusti 2016 hade 103 stater anslutit sig till konventionen.[81]

75 Se prop. 1989/90:14.

76 Se prop. 1989/90:14 s. 57. SÖ 1990:44 Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Strasbourg den 25 januari 1988.

77 Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol.

78 Prop. 2010/11:84 Protokoll om ändring i Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

79 Lag (2011:694) om ändring i lagen (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

80 Se Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, preamble.

81 Se http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-convention-for-tax-cooperation-breaks-through-the-100-mark.htm.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

2.3.2 Det materiella innehållet i konventionen i korthet

Det övergripande syftet med Europarådsl/OECD-konventionen är att verka för ett internationellt samarbete för att de nationella skattelagstiftningarna ska fungera mer effektivt. Det betonas emellertid i den förklarande rapporten till konventionen att det är av vikt att skattskyldigas fundamentala rättigheter ändå beaktas och respekteras.[82] Det fastläggs också att det internationella flödet av personer, kapital, varor och tjänster är något positivt. Det ökade flödet ökar dock möjligheterna till skatteundandragande och skatteflykt. Syftet med konventionen är därför att utöka och fördjupa samarbetet mellan skattemyndigheter i olika stater för att förhindra detta. Det konstateras därtill i konventionstexten att ett utökat samarbete kan underlätta att skattskyldigheten fastställs på ett korrekt sätt, vilket i sig kan underlätta för de skattskyldiga att få sina rättigheter tillgodosedda.[83] Det anges vidare i rapporten att ”This instrument is framed so as to provide for all forms of administrative co-operation between States in the assessment and collection of taxes, in particular with a view to combating tax avoidance and evasion. This co-operation ranges from exchange of information to the recovery of foreign tax.”[84]

Konventionen är i huvudsak tillämplig på skatter på inkomster, vinster, förmögenhet, obligatoriska socialförsäkringsavgifter och skatter såsom skatt på arv, gåva, fast egendom, konsumtion m.m.; dock ej tullavgifter.[85] I lag 1990:313 regleras konventionens tillämplighet närmare. I 2 § anges att konventionen ska tillämpas på de svenska skatter och avgifter som uppräknas i bilaga 2 till lagen. Exempelvis omfattas inkomstskattelagen, lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lag om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., kupongskattelagen och mervärdesskattelagen. I 3 § anges att konventionen tillämpas på utländska skatter och avgifter som huvudsakligen motsvarar eller är av samma art som de som angivits i bilaga 2. Tanken är att konventionen ska ha en bred omfatt-

82 Se Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Introduction para. 1.

83 Se Europarådsl/OECD-konventionen, Inledning.

84 Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Introduction para. 3.

85 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 2.1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

ning och täcka alla former av obligatoriska betalningar till staten, förutom tullar och andra avgifter vid import och export.[86]

Europarådsl/OECD-konventionen definierar behörig myndighet som den person eller myndighet som anges i bilaga B.[87] Den närmare regleringen återfinns i 3 § st. 2 p. 1 LÖHS, vilken stadgar att Kronofogdemyndigheten utgör behörig myndighet. En uppdelning av uppgifterna inom området för administrativ assistans har gjorts mellan Kronofogdemyndigheten, å ena sidan, och Skatteverket, å andra sidan. Kronofogdemyndigheten utgör behörig myndighet när det gäller indrivning och säkerhetsåtgärder samt utbyte av upplysningar som är hänförligt till indrivningsfrågor. Skatteverket är däremot behörig myndighet generellt sett för informationsutbyte. När det gäller terminologin i konventionen, så benämns själva framställan som *begäran om handräckning* (mutual administrative assistance in tax matters). Staten som begäran handräckning kallas för den *ansökande staten* (applicant State). Staten som tar emot framställan kallas för den *anmodade staten* (requested State).[88]

Biståndet enligt Europarådsl/OECD-konventionen består huvudsakligen av utbyte av upplysningar,[89] handräckning vid indrivning inklusive säkringsåtgärder[90] samt delgivning av handlingar.[91] Mer detaljerade bestämmelser återfinns i LÖHS och FÖHS.

2.3.3 Det nordiska avtalet

Under 1940-50-talen ingick Sverige bilaterala handräckningsavtal, rörande skatteärenden, med Danmark, Finland och Norge.[92] Sinsemellan dessa länder fanns också bilaterala avtal från 1950-talet. Samtliga länder var emellertid, i slutet av 1960-talet, överens om att avtalen behövde revideras samt att Island borde inlemmas i samarbetet. Staterna enades därför om att utarbeta ett modellavtal för ingående av bilaterala avtal mellan de nordiska länderna. En sådan modell presenterades år 1970 varvid det kon-

86 Se Explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Art. 2 para. 25.

87 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 3.1.d.

88 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 3.1.a.

89 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 4–10.

90 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 11–16.

91 Se Europarådsl/OECD-konventionen, art. 17.

92 Se prop. 1972:142 angående godkännande av avtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge om handräckning i skatteärenden, s. 2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

staterades att bestämmelserna i de befintliga avtalen, samt i de nationella lagstiftningarna, i mångt och mycket var likartade. Det fanns därför anledning och möjlighet till att istället arbeta fram ett multilateralt avtal.[93]

Förhandlingar inleddes om ett multilateralt avtal och år 1971 nåddes enighet kring ett avtal om handräckning i skatteärenden mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge. Avtalet undertecknades år 1972[94] och trädde ikraft den 1 januari 1973.[95] Det multilaterala avtalet genomgick flera ändringar och även Färöarna och Grönland uttryckte önskemål om att få tillträda avtalet. Ett nytt avtal undertecknades därför år 1989.[96] I förarbetena till det nya nordiska avtalet konstaterades att avtalet i viss mån kunde komma att reglera vissa områden som även omfattades av Europarådsl/OECD-konventionen. Det fastslogs emellertid att konventionen inte förhindrade eller begränsade andra möjligheter till handräckning som var mer långtgående än vad konventionen föreskrev, vilket medförde att det nordiska avtalet antogs.[97] Det nya avtalet började gälla från och med den 8 maj 1991 och gäller för Sverige, Danmark, Färöarna, Grönland, Finland, Island och Norge (dock ej för Svalbard och Jan Mayen eller Norges besittningar utanför Europa).[98]

Det nya multilaterala nordiska avtalet införlivades genom lag (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Avtalet fogades som bilaga till lagen. Det finns även en förordning som utfärdats i samband med det nordiska avtalet; förordning (1997:1157) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Förordningen införlivar sådana överenskommelser som träffats mellan de nordiska länderna, med grund i art. 20 i det nordiska avtalet. Slutligen är LÖHS och FÖHS tillämpliga även på det nordiska avtalet.

2.3.4 Det materiella innehållet i det nordiska avtalet i korthet

Syftet med det nordiska avtalet är att lämna varandra handräckning i skatteärenden,[99] samt att skapa enhetliga regler som är gemensamma för

93 Se prop. 1972:142 s. 3.

94 Se prop. 1972:142 s. 3.

95 Se prop. 1989/90:98 om avtal mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, s. 12.

96 Se prop. 1989/90:98 s. 12–13.

97 Se prop. 1989/90:98 s. 13.

98 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 23.

99 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

de nordiska länderna. De skatter som omfattas av avtalet anges i själva avtalet samt definieras i förordningen om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Det är huvudsakligen statlig inkomstskatt som omfattas av avtalet, men exempelvis även mervärdesskatt, punktskatter och socialförsäkringsavgifter inkluderas.[100]

I avtalet anges att behörig myndighet utgörs av finansdepartementet eller den myndighet som finansdepartementet bestämmer.[101] Här har delegation skett och i 3 § st. 2 p. 1 LÖHS anges att det är Kronofogdemyndigheten som utgör behörig myndighet när det gäller handräckning. Däremot är det Skatteverket som har hand om informationsutbyte. När det gäller terminologin används begreppet *framställning av handräckning* och *den avtalsslutande staten som gör framställningen.* De olika typer av handräckning som omfattas är delgivning av handlingar,[102] införskaffande av uppgifter m.m.,[103] indrivning av skatt[104] samt säkerställande av betalning för fordran på skatt.[105]

2.4 Bilaterala avtal

2.4.1 Skatteavtalsbestämmelser

Art. 27 i OECD:s modellavtal om inkomstskatt och förmögenhet innehåller bestämmelser rörande assistans med handräckning för indrivning av skatter. Artikeln infördes i modellavtalet så sent som år 2003. Bestämmelsen infördes i modellavtalet för att kunna förhindra skatteflykt.[106] Syftet med införande var att möjliggöra handräckning i just gränsöverskridande situationer, eftersom detta inte är möjligt utan föregående avtal.[107] Bestämmelsen återfinns endast i ett fåtal av de svenska skatteavtalen.[108] Anledningen är sannolikt att flera olika stater inte kan reglera indrivning av skatter på detta sätt samt att det är en artikel som enligt kommentaren är mer frivillig att ta med i avtalen.[109]

100 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 2.1.g–h.
101 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 3.b.
102 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 9.
103 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 10–13.
104 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 14–18.
105 Se avtalet mellan de nordiska länderna om handräckning i skatteärenden, art. 19.
106 Se Manual on the implementation of assistance in tax collection, 2007, part I, paras. 1.7–8.
107 Se Manual on the implementation of assistance in tax collection, 2007, part I, para. 2.9.
108 Avtalen med Frankrike, Belgien, Luxemburg, Nederländerna, Tyskland, Polen, Estland, Lettland, Litauen, Portugal, Indien, Japan och USA.
109 Se Sallander, Ann-Sophie, Skatteavtal – Om tolkning och tillämpning, 2015 s. 203.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

För tolkning av art. 27, så kan ledning sökas i kommentaren till modellavtalet.[110] Likaså finns ledning att tillgå i, en av OECD utformad, manual från 2007.[111] Syftet med manualen är att ge skattemyndigheterna stöd i hur assistansen med handräckning bör gå till samt ge både tekniska och praktiska råd för att göra assistansen effektiv.[112]

När det gäller införlivande med svensk rätt, så behöver skatteavtalen inkorporeras för att bli gällande. Det utfärdas därför en lag som anger att avtalet ska gälla som lag i Sverige. Till denna lag läggs avtalet som bilaga. Det utfärdas även en förordning, där regeringen anger när avtalet ska träda ikraft. Slutligen är LÖHS och FÖHS tillämpliga även på skatteavtalen.

2.4.2 Det materiella innehållet i skatteavtalen i korthet

Syftet med art. 27 är, vilket även nämns ovan, att möjliggöra assistans med indrivning av skatter i gränsöverskridande situationer. I OECD:s manual anges: ”International co-operation is an effective way for countries to maintain sovereignty over their own tax bases and to ensure the correct allocation of taxing rights between tax treaty partners. International co-operation in tax administration matters may take many forms including assistance in tax collection.”[113]

När det gäller själva omfattningen så anges i art. 27.1 OECD:s modellavtal att det är de avtalsslutande staterna som ska vara varandra behjälpliga vid indrivningen. I art. 1 OECD:s modellavtal anges att skatteavtalet kan tillämpas på personer med hemvist i någon av de avtalsslutande staterna och i art. 2 uppräknas de skatter som omfattas av avtalet. Dessa begränsningar avseende personer och skatter gäller dock inte för art. 27, vilket innebär att tillämpningsområdet blir brett. Detta varierar emellertid i de svenska skatteavtalen och i avtalen med exempelvis Frankrike, Luxem-

110 Se Kommentaren till OECD MTC, art. 27.

111 Manual on the implementation of assistance in tax collection, Approved by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 January 2007. Se även Module 1: Country profiles regarding assistance in tax collection; Module 2: Instruments and models on assistance in tax collection; Module 3: Model memorandum of understanding on assistance in tax collection based on article 27 of the OECD Model convention on income and on capital; Module 4: Model memorandum of understanding on the recovery of tax claims based on the convention on mutual administrative assistance in tax matters; och Module 5: Glossary of tax collection terms used in the manual.

112 Se Manual on the implementation of assistance in tax collection, försättsblad.

113 Se Manual on the implementation of assistance in tax collection, 2007, part I, para. 1.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

burg, Portugal, Indien, Japan och USA anges att bestämmelsen endast ska tillämpas på skatter som omfattas av avtalet.

I varje enskilt skatteavtal anges i motsvarande art. 3.1 vad som utgör behörig myndighet. LÖHS gäller dock även för de svenska skatteavtalen, vilket innebär att Kronofogdemyndigheten utgör behörig myndighet enligt 3 § st. 2 p. 1 LÖHS. Terminologin som används i modellavtalet är *assistance in the collection of taxes* och *revenue claim*. I de svenska skatteavtalen används en varierande terminologi för syftet med bestämmelsen: lämna varandra bistånd och handräckning för att driva in skatter,[114] lämna varandra handräckning med indrivning av de skatter,[115] bistå varandra vid indrivning av skattefordringar[116] samt bistå med ömsesidig handräckning och stöd vid indrivning av skatter.[117] Andra formuleringar utgörs av:[118] undertake to aid and assist each other in the notification and collection of the taxes,[119] take the necessary steps to recover tax claims,[120] lend each other assistance and support with a view to the collection[121] och lend assistance to each other in the collection of the taxes.[122]

Art. 27 omfattar inte enbart indrivning, utan även åtgärder för betalningssäkring.[123] Detta finns intaget i exempelvis avtalen med Luxemburg,[124] Nederländerna,[125] Polen,[126] Belgien,[127] Estland,[128] Lettland[129] och Litauen.[130] Art. 27 omfattar däremot inte utbyte av information, men det gör däremot art. 26 i modellavtalet.

114 Se avtalet med Luxemburg, art. 27.1.
115 Se avtalet med Indien, art. 28.1.
116 Se avtalet med Polen, art. 26.1.
117 Se avtalet med Portugal, art. 26.1.
118 Jag har använt den engelska versionen här, eftersom den var enklast att tillgå.
119 Se avtalet med Belgien, art. 27.1.
120 Se avtalet med Frankrike, art. 27.1 och avtalet med Tyskland, art. 32.1.
121 Se avtalet med Nederländerna, art. 29.1.
122 Se avtalet med Estland, art. 27.1, avtalet med Lettland, art. 27.1 och avtalet med Litauen, art. 28.1.
123 Art. 27.4 OECD MTC.
124 Se avtalet med Luxemburg (delgivningar och indrivnings- och uppbördsåtgärder), art. 27.3.
125 Se avtalet med Nederländerna, art. 29.8.
126 Se avtalet med Polen, art. 26.4.
127 Se avtalet med Belgien, art. 27.4.
128 Se avtalet med Estland, art. 27.4.
129 Se avtalet med Lettland, art. 27.4.
130 Se avtalet med Litauen, art. 28.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Avtalen med Nederländerna[131] och Tyskland innehåller tämligen omfattande bestämmelser om indrivning av skatter. I avtalet med Tyskland utgör art. 32 den huvudsakliga bestämmelsen om indrivning, men kompletterande reglering återfinns i art. 33 (time limits), art. 34 (proceedings), art. 35 (service of documents), art. 36 (limits to the obligation to provide assistance) och art. 37 (secrecy). Det gäller även för avtalet med USA, så till vida att bestämmelserna kompletteras av så kallade technical explanations fogade till avtalet. Samtliga avtal har, trots omfattande skillnader, ändå någon form av liknande formuleringar. Detta gäller dock inte för avtalet med Japan, som har en helt annorlunda utformad bestämmelse.[132]

2.5 Sammantaget om genomförandet i svensk rätt

Det kan sammantaget konstateras att regelverken som omfattar administrativ assistans för indrivning av skatterättsliga fordringar är omfattande och komplexa. Indrivningsdirektivet har sin grund inom EU-rätten, vilket utgör ett överstatligt samarbete. Den överstatliga karaktären innebär att rättsbildningen sker inom organ som är fristående från staten. Dessutom kan det innebära att rättsakter är direkt tillämpliga i staten, utan föregående införlivande.[133] Direktiv ska genomföras, i medlemsstaterna, så att dess mål och syfte uppfylls. Det innebär att om en medlemsstat redan har befintlig lagstiftning som motsvaras av direktivens bestämmelser, så behöver staten inte vidta några åtgärder. Förordningar är däremot direkt tillämpliga.[134]

När det gäller övriga internationella avtal och konventioner, såsom Europarådsoch/OECD-konventionen, det nordiska avtalet och skatteavtalen, så utgör de överenskommelser på mellanstatlig nivå. Det innebär att suveräna stater har inlett förhandlingar sinsemellan, vilka sedan har en valmöjlighet om tillträde ska ske eller inte. Juridisk bundenhet uppkommer endast om staten själv accepterar det. Staten blir bunden av överenskommelsen vid signering alternativt när ratifikation eller notifikation sker. För

131 Se avtalet med Nederländerna, art. 29.1–14.

132 Se avtalet med Japan, art. 25Ai: ”Vardera avtalsslutande staten skall söka indriva skatter som påförts av den andra avtalsslutande staten för att förhindra att befrielse från skatt eller lägre skattesatser som medges enligt avtalet i denna andra stat åtnjuts av personer som inte är berättigade till sådan förmåner. Den avtalsslutande stat som driver in sådan skatt ansvarar inför den andra avtalsslutande för indrivna belopp.”

133 Se t.ex. Bring, Ove & Mahmoudi, Said & Wrange, Pål, Sverige och folkrätten, 2014 s. 20.

134 Se art. 288 FEUF (Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

att överenskommelsen sedan ska kunna tillämpas inom staten måste den implementeras på något sätt.

De EU-rättsliga akterna och de internationella överenskommelserna har implementerats med svensk rätt på olika sätt, vilket även åskådliggörs i avsnitt 2.2–2.4. Indrivningsdirektivet har genomförts genom biståndslagen och biståndsförordningen. Europarådsoch/OECD-konventionen har inkorporerats genom lag. Därtill har ytterligare en lag utfärdats, vilken innehåller tillämpningsbestämmelser avseende konventionen. Det betyder att både konventionen och tillämpningsbestämmelserna ska tillämpas som lag för svenskt vidkommande. Det nordiska avtalet, vilket är multilateralt, och de bilaterala skatteavtalen som innehåller motsvarande artikel 27 OECD:s modellavtal, har också inkorporerats med svensk rätt genom lag.

När det gäller handräckning med stöd av Europarådsoch/OECD-konvention, det nordiska avtalet och övriga relevanta skatteavtal är LÖHS och FÖHS tillämpliga. Däremot kan inte biståndslagen eller biståndsförordningen tillämpas annat än i samband med indrivningsdirektivet. Omvänt kan heller inte LÖHS eller FÖHS tillämpas samtidigt som indrivningsdirektivet.[135] Detta kan illustreras enligt följande förenklade översikt:

Internationell överenskommelse/ rättsakt	**Huvudsaklig intern lagstiftning**
Indrivningsdirektivet (2010/24/EU) Genomförandeförordningen (nr 1189/2011) Genomförandebeslutet (18.11.2011)	Biståndslagen (2011:1537) Biståndsförordningen (2011:1546)
Europarådsoch/OECD-konventionen	Lag 1990:313, LÖHS, FÖHS
Det nordiska avtalet	Lag 1990:226, förordning 1997:1157, LÖHS, FÖHS
Skatteavtal med motsvarande art. 27	Införlivandelag, ikraftträdandeförordning, LÖHS, FÖHS

3 HIERARKIN MELLAN REGELVERKEN

3.1 Ett lapptäcke av bestämmelser

I detta avsnitt behandlas hierarkin mellan de olika regelverken som rör området för gränsöverskridande indrivning av skatterättsliga fordringar. Inledningsvis kan konstateras att indrivningsdirektivet ska tillämpas mel-

135 Se prop. 2011/12:15 Genomförande av det nya EU-direktivet om bistånd med indrivning, s. 26–27.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

lan EU:s medlemsstater.[136] Europarådsl/OECD-konventionen gäller för de länder som har anslutit sig till konventionen.[137] Fram till 2010 handlade det enbart om stater som var medlemmar i Europarådet och OECD, men efter 2010 har konventionen öppnats upp även för andra stater. Vissa stater som anslutit sig till konventionen är samtidigt medlemmar i EU. Det nordiska avtalet gäller också för några EU-anslutna stater, dvs. Sverige, Danmark och Finland. Avtalet gäller dock även för några stater som inte är medlemmar i EU, dvs. Norge, Island, Färöarna och Grönland.[138] De svenska skatteavtalen som innehåller en bestämmelse om indrivning gäller endast mellan de avtalsslutande staterna.[139]

I vissa fall kan en stat således vara omfattad av flera olika regelverk. Det är inte omöjligt, som i Sveriges fall, att staten är medlem i EU, har anslutit sig till Europarådsl/OECD-konventionen och samtidigt är del av det nordiska avtalet och har ingått skatteavtal om indrivning. Därtill finns samtidigt nationella bestämmelser om indrivning i den interna rätten i de olika staterna. I det följande kommenteras först regelverkens relation till intern rätt och därefter i relation till övriga regelverk inom området.

Indrivningsdirektivet behandlas i avsnitt 3.2. I avsnitt 3.3 berörs både Europarådsl/OECD-konventionen och det nordiska avtalet. Skatteavtalsbestämmelser i det svenska skatteavtalsnätet behandlas närmare i avsnitt 3.4 och i avsnitt 3.5 ges några sammantagna kommentarer om hierarkin mellan regelverken. I avsnitt 3.5 behandlas därmed även frågan om det är möjligt att tillämpa flera av de internationella regelverken samtidigt.

3.2 Indrivningsdirektivet

När det gäller indrivningsdirektivet och dess relation till medlemsstaternas interna rätt, så kan det inledningsvis konstateras att EU-rätten har företräde framför nationell rätt.[140] Den nationella rätten viker således gentemot EU-rättens bestämmelser. Det anges dock i indrivningsdirektivet att det inte syftar till att påverka medlemsstaternas befogenhet att själva bestämma vilka indrivningsmetoder som ska gälla inom staten. Medlemsstaterna

136 Se närmare om territoriell tillämplighet i art. 355 FEUF och art. 52 FEU (Fördraget om Europeiska Unionen).

137 Se närmare om vilka länder som anslutit sig: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

138 Se avsnitt 2.3.3 och 2.3.4.

139 Se avsnitt 2.4.

140 Se mål 6/64 Flamino Costa mot E.N.E.L.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

kan således avgöra vilka metoder och procedurer som ska användas inom den egna staten. Däremot syftar direktivet till att eliminera risken för att skillnaderna mellan nationella lagstiftningar, eller bristen på samordning mellan stater, hindrar ett effektivt system för indrivning.[141]

Indrivningsdirektivets relation till andra internationella överenskommelser berörs i preambeln till direktivet. Det anges att direktivet inte bör ”hindra fullgörandet av skyldigheter till följd av bilaterala eller multilaterala överenskommelser eller uppgörelser om att lämna ett vidare bistånd.”[142] Det innebär att direktivet inte utgör något hinder för EU:s medlemsstater att tillämpa andra bilaterala eller multilaterala överenskommelser, som ingåtts mellan staterna, om dessa medger ett mer omfattande bistånd än direktivet. Mer omfattande överenskommelser som går utöver direktivet får därmed tillämpas istället för direktivet. Detta regleras även närmare i art. 24 i direktivet.[143] Om medlemsstaterna ingår bilaterala eller multilaterala överenskommelser eller ordningar, som är generellt tillämpliga i frågor som omfattas av direktivet, så ska Kommissionen underrättas. Kommissionen ska sedan i sin tur underrätta övriga medlemsstater om detta.[144] I förarbetena anges att exempel på sådana bilaterala eller multilaterala överenskommelser utgörs av Europaråds/OECD-konventionen, det nordiska avtalet och vissa skatteavtal.[145]

3.3 Europaråds/OECD-konventionen och det nordiska avtalet

Europaråds/OECD-konventionen och det nordiska avtalets förhållande till nationell rätt regleras bland annat i LÖHS. Det anges att handräckning ska ges i enlighet med vad som gäller för den svenska skatt som är närmast jämförlig med den utländska skatt som handräckningen avser.[146] Däremot får inte handräckningen omfatta någon åtgärd som exempelvis strider mot nationell rätt eller administrativ praxis, eller mot allmänna hänsyn eller intressen som är väsentliga för Sverige.[147] Det innebär således att varken konventionen eller det nordiska avtalet reglerar hur de nationella åtgär-

141 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 6.
142 Rådets direktiv 2010/24/EU, preambel para. 17.
143 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 24.1.
144 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 24.2.
145 Se prop. 2011/12: 15 s. 55.
146 Se 5 § LÖHS.
147 Se 6 § LÖHS.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

derna utformas, men däremot hur den administrativa assistansen mellan staterna ska genomföras.

I Europarådsl/OECD-konventionen behandlas relationen till andra internationella överenskommelser i art. 27. När två eller flera stater har tillträtt konventionen och därtill har ingått andra internationella avtal, så kan den reglering som är mest effektiv användas. Eftersom syftet med konventionen är att främja det internationella samarbetet ges möjlighet att tillämpa andra överenskommelser som är mer effektiva. Konventionen begränsar inte, och är heller inte begränsad av, andra internationella avtal. Detta gäller för redan ingångna och framtida avtal.[148] I art. 27.2 anges dock att konventionen ger företräde för EU-rätten, men att EU:s medlemsstater kan välja att tillämpa mer långtgående åtgärder än vad EU-rätten anger. Det överensstämmer också med vad som anges i indrivningsdirektivet.[149]

I den förklarande rapporten till Europarådsl/OECD-konventionen behandlas konventionens relation till EU-rätten, men också till det nordiska avtalet. Det anges att staterna kan välja att tillämpa konventionen sinsemellan om konventionen ger utrymme för en mer omfattande assistans än vad det nordiska avtalet medger.[150] Det innebär att de olika tillämpliga regelverken ska bedömas var för sig. Tanken är att den reglering som är mest effektiv i det aktuella fallet ska tillämpas.[151]

Vad jag förstår så finns ingen uttrycklig reglering utifrån det nordiska avtalet rörande relationen till andra internationella regelverk inom området.[152] Inför antagande av det nordiska avtalet diskuterades emellertid avtalet i förhållande till Europarådsl/OECD-konventionen. Eftersom konventionen inte förhindrar eller begränsar mer långtgående åtgärder för handräckning, så torde inga problem uppkomma mellan dessa två regelverk.[153] Med hänsyn till att både EU-rätten och Europarådsl/OECD-konventionen medger att mer långtgående åtgärder får vidtas, så torde det

148 Se The revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Art. 27 para. 1, p. 266.

149 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 24. Se även prop. 2011/12: 15 s. 55.

150 Se The revised explanatory to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Art. 27 para. 1, p. 268–269. Se även prop. 1989/90:98 s. 13.

151 Se The revised explanatory to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Art. 27 para. 1, p. 267.

152 Se även Berglund, Mikael, Cross-Border Enforcement of Claims in the EU, History, Present Time, and Future, 2014 s. 161.

153 Se prop. 1989/90:98 s. 13.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

nordiska avtalet därmed kunna tillämpas om det möjliggör mer omfattande åtgärder.

3.4 Skatteavtalsbestämmelser

Skatteavtalsbestämmelser, motsvarande art. 27 i OECD:s modellavtal, reglerar normalt inte relationen mellan skatteavtal och intern rätt. Det huvudsakliga syftet med skatteavtal är att eliminera eller lindra juridisk dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Skatteavtalen begränsar de avtalsslutande staternas beskattningsanspråk som föreligger enligt staternas interna bestämmelser. Därefter görs en fördelning, mellan de avtalsslutande staterna av beskattningsanspråken, genom så kallade fördelningsartiklar. Enligt huvudregeln kan inte skatteavtalen ge några rättigheter till en stat som inte föreligger i den statens interna regelsystem. Skatteavtalen kan endast begränsa statens anspråk. Art. 27 utgör en specialbestämmelse i modellavtalet och inte en renodlad fördelnings- eller begränsningsartikel. Den syftar snarare till att förhindra skatteflykt, än att eliminera dubbelbeskattning.

I kommentaren till art. 27 i OECD:s modellavtal poängteras att det kan medföra problem för vissa stater att söka inkludera bestämmelser om indrivning i skatteavtalen. Det är möjligt att den interna lagstiftningen eller policyn inte tillåter en sådan reglering. Det kan handla om alltför stora skillnader mellan de avtalsslutande staternas skattesystem eller skydd för de skattskyldigas rättigheter. Det kan också handla om att båda stater inte kommer kunna ge varandra lika mycket assistans, vilket kan leda till bristande ömsesidighet. Eller så kan det helt enkelt ha konstitutionella orsaker.[154]

Det anges därför i kommentaren att det är av vikt att staterna inte ingår avtal som går utöver vad som är möjligt enligt staternas interna rätt.[155] I exempelvis avtalet med Japan anges att biståndet med indrivning inte medför ”skyldighet för någon av de avtalsslutande staterna … att vidta förvaltningsåtgärder som avviker från lagstiftning eller administrativ praxis i den avtalsslutande staten eller som skulle strida mot allmänna hänsyn (ordre public) i den avtalsslutande staten.”[156] Liknande formuleringar återfinns även i avtalen med Polen[157] och Indien.[158] I avtalet med Portugal anges istället att ”De avtalsslutande staterna förbinder sig att i enlighet med be-

154 Se Kommentaren till OECD MTC, art. 27 para. 1.

155 Se Kommentaren till OECD MTC, art. 27 para. 1.

156 Se avtalet med Japan, art. 25Ai.2.

157 Se avtalet med Polen, art. 26.8.a–b.

158 Se avtalet med Indien, art. 28.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

stämmelser och regler i respektive stats lagar och förordningar bistå med ömsesidig handräckning och stöd vid indrivning".[159] Formuleringen i avtalet men Luxemburg lyder "sker delgivningar samt indrivnings- och uppbördsåtgärder i den stat där handräckningen skall ske enligt den statens lagstiftning om indrivning och uppbörd av dess egna skatter."[160] Bestämmelsen i avtalet med USA kan få utgöra det sista exemplet här. I avtalet anges att "the requested State shall … take the necessary steps to recover tax claims of the first-mentioned State as if they were its own tax claims".[161]

Sammantaget så kan det återupprepas att skatteavtalen inte är utformade för att medge mer omfattande åtgärder än vad de avtalsslutande staterna redan har i intern rätt. Den administrativa assistansen ska utföras enligt bestämmelserna i intern rätt, som om fordran var statens egen.[162] Skatteavtalen omfattas även av LÖHS bestämmelser, vilka medför att handräckningen inte får omfatta någon åtgärd som exempelvis strider mot nationell rätt eller administrativ praxis, eller mot allmänna hänsyn eller intressen som är väsentliga för Sverige.[163] Det innebär, precis som för Europarådsl/OECD-konventionen och det nordiska avtalet, att skatteavtalen inte reglerar hur de nationella åtgärderna utformas. Däremot regleras hur den administrativa assistansen staterna sinsemellan ska genomföras.

Skatteavtalens relation till andra avtal eller konventioner behandlas i OECD:s manual: "When more than one legal instrument may serve as the basis for the assistance in the collection of taxes, the problem of overlap is generally addressed within the instruments themselves. Where the applicable instruments contemplate the co-existence of more than one provision on assistance in tax collection and it there are no demestic rules to the contrary, the competent authorities are generally free to choose the most appropriate instrument on a case-by-case basis."[164]

Det kan dock noteras att denna problematik normalt inte regleras uttryckligen genom skatteavtalen. Däremot kan samma resonemang användas som vid EU-rätten och Europarådsl/OECD-konventionen, dvs. eftersom dessa två regelverk medger att mer långtgående åtgärder får vidtas, så

159 Se avtalet med Portugal, art. 26.1.

160 Se avtalet med Luxemburg, art. 27.3.

161 Se avtalet med USA, art. 32.1.

162 Se art. 27.3 OECD MTC. Se även Kommentaren till OECD MTC, art. 27.3 para. 17.

163 Se 6 § LÖHS.

164 Se Manual on the implementation of assistance in tax collection, 2007, part I, para. 3.12.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

torde skatteavtalsbestämmelserna kunna tillämpas om de möjliggör mer omfattande åtgärder än de två nämnda regelverken.

När det gäller det nordiska dubbelbeskattningsavtalet,[165] så kan det nämnas att det inte innehåller någon bestämmelse motsvarande art. 27 i OECD:s modellavtal (och heller inte art. 26). Istället regleras detta genom det nordiska avtalet om handräckning.[166] Någon konflikt häremellan, dvs. mellan det nordiska handräckningsavtalet och det nordiska skatteavtalet, bör därmed inte uppkomma.

3.5 Sammantaget om hierarkifrågor

I det följande lämnas först några sammantagna kommentarer rörande relationen mellan de internationella regelverken och nationell rätt. Därefter ges kommentarer avseende hierarkin mellan regelverken. Slutligen kommenteras möjligheterna till att tillämpa fler än ett regelverk åt gången.

Det kan inledningsvis nämnas att EU-rätten har företräde framför nationell rätt. Det innebär att om den svenska regleringen om administrativ assistans skulle strida mot EU-rätten, så behöver den interna rätten ändras eller motiveras utifrån de undantagsmöjligheter som eventuellt står till buds. Vad som därefter kan konstateras är att de internationella regelverken rörande administrativ assistans, generellt sett inte kräver att en stat vidtar åtgärder som strider mot den nationella rätten. Staterna ska vara fria att själva bestämma hur indrivningen ska ske inom staten. Däremot anger de internationella regelverken bestämmelser för hur assistansen mellan staterna ska ske och vad den ska omfatta.

När det gäller hierarkin mellan de olika regelverken kan det återupprepas att de EU-rättsliga bestämmelserna har företräde framför medlemsstaters nationella rätt. Om medlemsstaterna har ingått avtal eller överenskommelser som medger mer långtgående åtgärder, så får dessa emellertid tillämpas, trots föreliggande EU-rättsakter. Europarådsl/OECD-konventionen ger också möjlighet att tillämpa andra mer långtgående bestämmelser jämfört med vad konventionen stadgar. Det är det mest effektiva regelverket som ska användas enligt konventionen. I det nordiska avtalet och i enskilda skatteavtal regleras inte frågan uttryckligen. Följdfrågan som uppkommer är, om flera olika regelverk är tillämpliga samtidigt, kan

165 Se lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

166 Se även prop. 1983/84:19 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge, s. 154.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

de olika bestämmelserna då kombineras? Det torde i sådant fall leda till den mest effektiva och omfattande assistansen.

Vad jag förstår ska varje regelverk prövas för sig. Det regelverk som anses vara det mest effektiva i just den situationen ska sedan tillämpas. Det ska i sådant fall tillämpas i sin helhet. Det är således inte möjligt att välja bestämmelser från olika avtal och sedan tillämpa i ett visst fall. Detta anges uttryckligen, i den förklarande rapporten, som gällande för Europarådsl/OECD-konventionen.[167] Det nämns även i förarbetena: ”Handräckning i en viss stat får dock i det särskilda fallet inte samtidigt begäras med stöd av denna konvention och annan överenskommelse.”[168]

Detsamma förefaller även gälla för de EU-rättsliga bestämmelserna. Om indrivningsdirektivet tillämpas, så ska den administrativa assistansen endast genomföras i enlighet med direktivet. Direktivet får således inte tillämpas samtidigt som en annan internationell konvention eller avtal åberopas.[169] I direktivet anges vidare att om en sådan mer omfattande administrativ assistans tillämpas, så är det möjligt för medlemsstaterna att använda de EU-rättsliga medlen för genomförande. Detta gäller både för nätet för elektronisk kommunikation och för de standardformulär som antagits.[170]

Det nordiska avtalet och enskilda skatteavtal nämner inget om det är möjligt att tillämpa flera regelverk samtidigt. Eftersom både EU-rätten och Europarådsl/OECD-konventionen inte tillåter samtidig tillämpning av olika avtal, så kommer det därigenom inte bli aktuellt med sådan parallell tillämpning med varken det nordiska avtalet eller enskilda skatteavtal.

Det kan avslutningsvis nämnas att betydelsen av indrivningsdirektivet under senare år har kommit att öka mellan EU:s medlemsstater. Däremot tillämpas inte Europarådsl/OECD-konventionen eller skatteavtalens indrivningsbestämmelser i samma utsträckning längre inom EU.[171] För svenskt vidkommande uppfattas däremot det nordiska avtalet som mer lätthanterligt administrativt sett i jämförelse med indrivningsdirektivet.

167 Se The revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol, Art. 27 para. 1, p. 267.

168 Se prop. 1989/90:14 s. 100.

169 Se Kronofogdemyndighetens handbok: Internationell verkställighet, 2016, s. 66.

170 Se Rådets direktiv 2010/24/EU, art. 24.3.

171 Se Kronofogdemyndighetens handbok: Internationell verkställighet, 2016, s. 74.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

Avtalet tillämpas därför i hög utsträckning även mellan EU-medlemsstaterna Sverige, Danmark och Finland.[172]

4 AVSLUTNING

En stats myndighet saknar befogenheter att driva in skatterättsliga fordringar i en annan stat, om det inte föreligger särskilda avtal eller konventioner som tillåter detta. För att en stat ska kunna ge eller begära administrativ assistans med indrivning, så krävs att överenskommelse har träffats om detta. För att möjliggöra gränsöverskridande indrivning har därför ett flertal försök till både harmonisering och internationellt samarbete genomförts. Sådana regelverk utgör också föremålet för undersökningen i denna artikel.

De huvudsakliga regelverken, som är aktuella inom området för svenskt vidkommande, återfinns i form av EU-rättsliga akter, Europarådsl/OECD-konventionen, det multilaterala nordiska avtalet samt specifika bestämmelser i bilaterala skatteavtal. Härutöver har även tilläggsöverenskommelser, avtal och så kallade memorandum of understandings träffats mellan staterna baserade på bland annat bestämmelser i Europarådsl/OECD-konvenentionen, det nordiska avtalet och skatteavtalen. Därtill har många stater begärt undantag eller gjort reservationer till olika bestämmelser i regelverken, i de fall då det har varit möjligt. Vissa stater har tillträtt och omfattas av samtliga nämnda regelverk, medan andra har tillträtt ett eller något ytterligare eller kanske inget av dem. Det föreligger en inneboende hierarki, vilken anger tillämpningsordningen när flera olika regelverk kan bli tillämpliga, vilket bidrar till att klargöra vilka bestämmelser som ska tillämpas och när.

Trots att den internationella regelmassan är omfattande, så är den varken heltäckande eller enhetlig. Det föreligger skillnader mellan regelverken om vilka åtgärder som ska vidtas, hur långtgående och omfattande sådana ska vara, vilka personer som omfattas, vilka typer av fordringar och skatter som inkluderas osv. Likaså skiljer sig bestämmelserna åt vad avser överklagan, preskription, tidsfrister, beloppsgränser m.m. Det internationella regelverket kräver normalt heller inte att en stats myndigheter vidtar längre gående åtgärder för en annan stats räkning, än vad myndigheten har rätt att göra enligt den interna rätten i den först nämnda staten. Detta

172 Se Kronofogdemyndighetens handbok: Internationell verkställighet, 2016, s. 77.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26

kan i sig skapa skillnader i den administrativa assistansens omfattning och art. Även om det i ett flertal bestämmelser anges att staterna ska behandla andra staters fodringar så som sina egna, så varierar emellertid den nationella rätten mellan länderna.

Mot denna bakgrund kan det konstateras att det inte är någon enkel uppgift att överblicka vilka bestämmelser som blir tillämpliga i förhållande till vilken stat och vad dessa i detalj innebär och omfattar. Varje fall måste, med hänsyn till det varierade regelverket, behandlas utifrån dess specifika förutsättningar och generaliseringar låter sig inte göras. Det är också viktigt att Sverige inte medger längre gående assistans än vad de olika bestämmelserna faktiskt stadgar. Det är heller inte möjligt att tillämpa fler än ett regelverk i taget. Detta gäller även om en stat är bunden av flera olika överenskommelser som hade kunnat tillämpas i det faktiska fallet.

Det internationella regelverket som rör administrativ assistans med skatterättsliga fordringar i gränsöverskridande situationer är både omfattande och komplext. Det kan liknas vid ett lapptäcke av olika bestämmelser. När flera olika regelverk är tillämpliga, så ska det mest effektiva regelverket väljas. För att möjliggöra vad som är det mest effektiva regelverket, så måste varje fall bedömas för sig och en jämförelse göras mellan regelverkens olika bestämmelser. För att kunna avgöra vad som är det mest effektiva regelverket måste en rad olika faktorer beaktas såsom vad assistansen får omfatta, när den får ske, var den får ske och i vilka fall den får ske. Härmed måste olika begräsningar tas i beaktande som exempelvis rör typ av fordran, fordrans karaktär, preskriptionstider, överklagbarhet, tidsgränser, beloppsgränser osv. Olika regelverk kan därmed bli mer eller mindre effektiva, i olika situationer, beroende av vilka omständigheter som föreligger och vilka förutsättningar som är uppfyllda.

Ann-Sophie Sallander är verksam som universitetslektor i offentlig rätt vid Juridiska institutionen, Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 18:19:26