PETER HOLMSTRÖM

Direktivet om skattetvistlösnings-mekanismer inom EU

Syftet med denna artikel är att översiktligt redogöra för direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU som är det senaste regelverket som rör förfarande vid ömsesidig överenskommelse när en person anser sig ha blivit beskattade i strid med ett skatteavtal.

1 INLEDNING

Den 25 oktober 2016 presenterade kommissionen ett förslag på direktiv om skattetvistlösningsmekanismer inom Europeiska unionen.[1] Som en av anledningarna till att de valde att lägga fram förslaget angav kommissionen att nuvarande instrument för att lösa dubbelbeskattningsfall inte fungerar tillfredsställande. Direktivet bygger i stor utsträckning på bestämmelserna i konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (90/436/EEG), (skiljemannakonvention), som är en del av EU:s regelverk. Avsikten är att direktivet ska förstärka den obligatoriska bindande tvistlösningen inom EU. Direktivet antogs på Ekofin-rådets möte den 10 oktober 2017. Medlemsstaterna ska senast den 30 juni 2019 ha lagstiftning på plats för att implementera direktivet.

2 BAKGRUND

Sedan tidigare finns möjlighet för företag när det gäller internprissättningssituationer att ansöka om ömsesidig överenskommelse enligt skiljemannakonventionen.[2] Tvistlösningsdirektivet avses inte ersätta skiljemannakonventionen som kommer att fortsätta gälla parallellt med direktivet.

Även skatteavtalen innehåller normalt sett bestämmelser om ömsesidig överenskommelse. Däremot finns möjligheten till ett skiljeförfarande,

1 Council directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union COM(2016) 686 final.

2 Konventionen gäller bara mellan EU:s medlemsstater och trädde ikraft den 1 januari 1995. Den 21 december 1995 undertecknade Sverige en anslutningskonvention till skiljemannakonventionen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

i de fall de avtalsslutande parterna inte kan komma överens om en lösning, än så länge endast i ett fåtal skatteavtal. I de skatteavtal som Sverige har ingått med andra EU-medlemsstater finns skiljeförfarande endast i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien samt Nordirland och i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland. Det kan även nämnas att några av EU:s medlemsstater i dagsläget saknar ett gällande skatteavtal mellan sig.

Antalet ansökningar om ömsesidig överenskommelse (MAP) inom internprissättningsområdet ökar år från år[3] och kommissionen anser att det finns ett behov av att bl.a. stärka tidsgränserna vid sådana förfaranden. Det förutses även att vissa av åtgärderna för att motverka erosion av skattebasen och överflyttning av vinster inom det så kallade BEPS-projektet kan komma att innebära en ökad osäkerhet på skatteområdet. Därför har det även inom ramen för BEPS-arbetet tagits fram minimistandarder och rekommendationer avseende bestämmelser i skatteavtal om förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, inklusive skiljeförfarande.

Direktivet hindrar inte den som har beskattats i strid med ett avtal att använda sig av respektive inhemska regler med exempelvis överklagande till domstol för att få sin sak prövad där.

3 TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Artikel 1 i direktivet anger dess tillämpningsområde. Av artikeln framgår att det i direktivet fastställs regler för ett förfarande för att lösa tvister mellan medlemsstater som uppkommer på grund av att medlemsstaterna gör olika tolkning och tillämpning av ett skatteavtal eller en konvention.[4]

En stor skillnad jämfört med skiljemannakonventionen är att direktivet har ett mycket bredare tillämpningsområde eftersom det omfattar inte bara tvister som rör internprissättning och allokering till fasta driftställen för juridiska personer utan kommer gälla alla personer som omfattas av ett skatteavtal eller skiljemannakonventionen. Dessutom är direktivet tillämpligt på alla tvister mellan medlemsstater som uppstått till följd av tolkning och tillämpning av skatteavtal medlemsstater emellan. Det innebär att även fysiska personer kommer att kunna använda direktivets bestämmelser i de fall de anser sig ha blivit beskattade i strid med ett gällande skatteavtal mellan EU-medlemsstater.

3 För statistik inom EU se bl.a. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016_jptf_ac_statistics_en.pdf.

4 Med konvention avses skiljemannakonventionen, se punkt 1 i direktivets recit.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

Ett av syftena för kommissionen med att lägga fram detta förslag var också att göra det tydligare för den enskilde vad som förväntas av denne, d.v.s. vilka krav denne har på sig men också vad som förväntas av de behöriga myndigheterna. Vidare är tanken att den enskilde på ett bättre sätt ska hållas informerad under de olika stadierna för förfarandet i ömsesidig överenskommelse samt, som tidigare nämnts, att förstärka det obligatoriska tvistlösningsförfarandet inom EU.

4 FÖRFARANDET VID ÖMSESIDIG ÖVERENSKOMMELSE

4.1 Ansökan om ömsesidig överenskommelse[5]

En skillnad jämfört med OECD:s modell för skatteavtal och skiljemannakonventionen är att den berörda personen enligt direktivet ska lämna in sin ansökan om ömsesidig överenskommelse i varje medlemsstat som är berörd av tvisten.[6] För fysiska personer samt små och medelstora bolag och som inte tillhör en stor koncern finns ett undantag som gör att för dessa räcker det med att de lämnar in ansökan i den medlemsstat där de har hemvist.[7] Ansökan ska lämnas på ett av de officiella språken i medlemsstaten eller på något annat språk som medlemsstaten godtar för ändamålet. När en begäran om ömsesidig överenskommelse har skickats in till behöriga myndigheter ska respektive behörig myndighet inom två månader från mottagandet bekräfta att de har tagit emot denna.

Direktivet innehåller vidare en detaljerad uppräkning av vad själva ansökan ska innehålla för att kunna godtas av de behöriga myndigheterna.[8]

De behöriga myndigheterna i de berörda medlemsstaterna ska var och en fatta ett beslut om att godta eller inte godta begäran om ömsesidig överenskommelse inom sex månader räknat från mottagandet av en sådan begäran. Behörig myndighet ska också meddela den berörda personen samt övriga berörda myndigheter om sitt beslut. En sak som avviker från förfarandena enligt OECD:s modellavtal och skiljemannakonventionen är att om behörig myndighet inte fattar ett beslut om antingen att godta eller att inte godta ansökan inom den föreskrivna tidsperioden på sex månader så

5 Direktivet använder sig skrivningen ”lämna in ett klagomål”. I artikeln används istället ”begära ömsesidig överenskommelse”.

6 Enligt OECD:s MTC och skiljemannakonventionen så ska den sökande lämna in en begäran i det land där personen har hemvist.

7 Se Artikel 17. Enligt OECD:s MTC från 2017 kan begäran lämnas in till någon av de avtalsslutande staterna.

8 Vad en ansökan ska innehålla, se artikel 3 i direktivet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

ska detta medföra att ansökan ska anses vara godtagen av den behöriga myndighet som underlåtit att fatta ett beslut.[9]

I stället för att fatta ett beslut om att godta eller avslå begäran om ömsesidig överenskommelse ger direktivet de behöriga myndigheterna möjlighet att under sexmånadersperioden ensidigt lösa tvisten. I sådana fall ska förfarandena enligt direktivet avslutas utan dröjsmål eftersom det inte längre finns någon tvist kvar att pröva.

En ansökan om ömsesidig överenskommelse ska lämnas in inom tre år från den första underrättelsen som leder till eller kommer leda till en tvist.[10]

4.2 Om en medlemsstat godtar ansökan och den andra medlemsstaten inte godtar ansökan[11]

I de fall en ansökan godtas av en berörd medlemsstat men inte godtas av den andra berörda medlemsstaten finns det möjlighet för den sökande att begära att en rådgivande kommitté[12] inrättas för att avgöra om ansökan ska godtas eller inte. För att få begära att en rådgivande kommitté i dessa situationer ska inrättas ställs vissa krav. Exempelvis finns det krav på att det inte ska pågå något överklagande av behörig myndighets beslut om att inte godta begäran.[13] Den rådgivande kommittén har sex månader på sig att fatta ett beslut om ansökan slutligen ska godtas eller inte. Om den rådgivande kommittén beslutar att ansökan ska godtas så ska ett förfarande för ömsesidig överenskommelse inledas inom sextio dagar av de berörda behöriga myndigheterna. Om inget sådan förfarande inleds av de behöriga myndigheterna så ska den rådgivande kommittén i stället avge ett eget yttrande hur tvisten ska lösas. Den rådgivande kommittén ska inom sex månader lämna sitt yttrande om hur tvisten ska lösas.[14]

9 Artikel 5.2.

10 Artikel 3.1.

11 Det kan finnas fall där fler än två medlemsstater är berörda men för enkelhetens skull så beskrivs bara fall där två medlemsstater berörs, vilket också torde också vara det vanligaste.

12 Om den rådgivande kommittén och dess sammanfattning se nedan.

13 Eller så ska ett sådant beslut inte gå att överklaga eller att personen avstått från att överklaga och lämnar en försäkran om att inte överklaga det.

14 Se Artikel 6.2 st. 3 samt artikel 14.1.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

4.3 Ingen av de berörda medlemsstaterna godtar ansökan

För de fall ingen av de berörda medlemsstaterna godtar ansökan om ömsesidig överenskommelse anger direktivet att den sökande ska ha rätt att överklaga besluten av de behöriga myndigheterna enligt respektive lands interna lagstiftning.[15]

I händelse av detta finns egentligen fyra möjliga utgångar för ärendet. För enkelhetens skull så antas att det bara är två medlemsstater som är berörda, medlemsstat A och medlemsstat B.

Utgång 1 är att den enskilde får rätt av domstolarna i respektive berörd medlemsstat. Ansökan skulle alltså enligt domstolarna i respektive medlemsstat ha godtagits av de berörda behöriga myndigheterna. Vid denna utgång ska ett förfarande för ömsesidig överenskommelse enligt artikel 4.1 inledas.

Alternativ 2 är att den enskilde får rätt i domstol i medlemsstat A men inte av domstolen i medlemsstat B. Har medlemsstat B inte någon möjlighet att avvika från en domstols beslut eller dom enligt statens interna lagstiftning så tar förfarandet slut här. Någon förfarande för ömsesidig överenskommelse ska inte inledas.

Alternativ 3 påminner om alternativ 2 men här har medlemsstat B:s behöriga myndighet möjlighet att enligt landets interna lagstiftning att avvika från en domstols beslut eller dom. I detta scenario kan, då en medlemsstat har godtagit en ansökan men den andra medlemsstaten inte gjort det, sökanden begära att det ska inrättas en rådgivande kommitté, enligt vad som tidigare nämnts, för att slutligt avgöra om ansökan ska godtas eller inte.

Alternativ 4 är att den enskilde inte får rätt i någon medlemsstats domstol. Detta innebär att båda medlemsstaternas respektive domstolar kommer fram till att det var rätt av behörig myndighet att inte godta ansökan. Vid detta scenario så ska inget förfarande för ömsesidig överenskommelse inledas.

4.4 Tidsgräns för behöriga myndigheter att gemensamt lösa tvisten

När en ansökan väl har godtagits har de berörda behöriga myndigheterna två år på sig för att gemensamt komma fram till hur ärendet ska lösas. Tidpunkten räknas från det sista meddelandet om ett beslut om att godta

15 Se Artikel 5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

ansökan. Direktivet ger en möjlighet att förlänga denna tid med högst ett år, vilket innebär att de behöriga myndigheterna har som längst tre år på sig att gemensamt försöka lösa tvisten. Det krävs inte att samtliga berörda behöriga myndigheter samtycker till att tidsgränsen förlängs, utan det räcker med att en av de behöriga myndigheterna anger att den vill att den förlängs.[16] Tidsgränsen på två (eller tre) år är därför annorlunda jämfört med den som finns i OECDs modellavtal där det är en fast tidsgräns på två år utan möjlighet till förlängning.[17] Även enligt i det multilaterala instrumentet för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder, MLI, är det en fast tidsgräns utan möjlighet till förlängning.[18] I MLI är den dock tre år. Den slutliga överenskommelsen ska sedan genomföras oavsett de begränsningar som finns i nationell lagstiftning för omprövning.[19]

4.5 Vad händer om behöriga myndigheter inte lyckas nå en ömsesidig överenskommelse inom tidsperioden?

Om de behöriga myndigheterna inte lyckats nå en överenskommelse om hur ärendet ska lösas inom två år (eller tre) ska den berörda personen få ett meddelande om detta och även om de allmänna skälen till varför de båda ländernas behöriga myndigheter inte har lyckats nå en överenskommelse. Den berörda personen ska i dessa fall ha en möjlighet att begära att en rådgivande kommitté inrättas. Den berörda personen ska lämna in en sådan begäran senast 50 dagar från det att sökanden mottagit meddelande om att de behöriga myndigheterna inte nått en överenskommelse. Kommittén ska därefter inrättas inom 120 dagar från nämnda begäran.

Om en rådgivande kommitté inte inrättas av de behöriga myndigheterna inom tidsgränsen på 120 dagar ska sökanden kunna vända sig till domstol för att få en rådgivande kommitté inrättad.[20]

16 Se Artikel 4.1 st. 2.

17 Se Artikel 23 i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien samt Nordirland.

18 Enligt de val Sverige har gjort enligt MLI:n. Sverige har med stöd av artikel 19.11 i MLI:n gjort en reservation vilket innebär att en period på tre år kommer att gälla de skatteavtal som berörs av MLI:n.

19 Artikel 15.4.

20 Se Artikel 7.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

5 DEN RÅDGIVANDE KOMMITTÉNS SAMMANSÄTTNING

Direktivet föreskriver att den rådgivande kommittén ska bestå av en representant för respektive berörd medlemslands behöriga myndighet. Detta kan utökas till två representanter för varje berörd medlemsstats behörig myndighet om medlemsstaterna är överens om det. Utöver dessa utser varje berörd medlemsstat en s.k. oberoende person att ingå i den rådgivande kommittén. Dessa väljer sedan en ordförande till den rådgivande kommittén. Om de övriga ledamöterna i den rådgivande kommittén, d.v.s. företrädarna för de behöriga myndigheterna och de redan utsedda oberoende personerna, inte kommer överens om något annat anger direktivet att ordföranden ska vara domare.

För att veta vilka personer som kan ingå i en rådgivande kommitté som oberoende person ska varje medlemsstat för detta ändamål utse minst tre personer som ska kunna fullgöra denna funktion. Detta liknar det som redan i dag finns i skiljemannakonventionen, där varje medlemsstat ska utse fem personer som kan ingå i en rådgivande kommitté.

6 KOMMITTÉN FÖR ALTERNATIV TVISTLÖSNING

6.1 Inledning

I stället för att inrätta en vanlig kommitté får medlemsstaterna komma överens om att i stället för en rådgivande kommitté inrätta en kommitté för alternativ tvistlösning. En kommitté för alternativ tvistlösning ska liksom den rådgivande kommittén lämna ett yttrande om hur tvisten ska lösas. Kommittén för alternativ tvistlösning behöver dock inte tillämpa ett ordinärt skiljeförfarande utan de berörda medlemsstaterna får komma överens om att den ska tillämpa ett alternativt tvistlösningsförfarande. Som exempel på ett alternativt tvistlösningsförfarande anges att den kan använda sig av ett skiljeförfarande med slutligt bud (även kallat baseball arbitration). Medlemsstaterna ges även enligt direktivets artikel 10 en möjlighet att komma överens om att inrätta en permanent kommitté för alternativ tvistlösning.

6.2 Yttrandet från den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning

Från det att den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning inrättats ska denna lämna ett yttrande inom sex månader om hur den anser att tvisten ska lösas. Kommittén beslutar med enkel majo-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

ritet och i händelse av lika röstetal så ska ordföranden i den rådgivande kommittén ha utslagsröst. Värt att påpeka är att förfarandet med den rådgivande kommittén inte är ett separat förfarande utan en del av förfarandet för ömsesidig överenskommelse. Den rådgivande kommittén lämnar därför bara ett yttrande om hur de anser att tvisten mellan medlemsstater ska lösas. Det är sedan upp till de berörda behöriga myndigheterna att komma överens om en ömsesidig överenskommelse. De behöriga myndigheterna får alltså avvika från det förslag på lösning som den rådgivande kommittén angett i sitt yttrande och komma överens om en annan lösning. Om de behöriga myndigheterna inte kommer överens ska de dock vara bundna av den lösning som anges i yttrandet från den rådgivande kommittén. Om inte överenskommelsen genomförs anger direktivet att den berörda personen ska kunna vända sig till domstol för att få överenskommelsen genomförd.[21]

7 KOSTNADER FÖR FÖRFARANDET

Enligt direktivet ska kostnaderna för den rådgivande kommittén eller kommittén för alternativ tvistlösning delas lika mellan medlemsstaterna.[22] Det finns dock situationer där den berörda personen kan komma att få stå för vissa kostnader. Så blir fallet om personen har återkallat sin begäran om ömsesidig överenskommelse efter det att denne begärt att en rådgivande kommitté ska inrättas eller i den situationen att en medlemsstat har godtagit begäran om ömsesidig överenskommelse och den andra medlemsstaten inte godtagit begäran och den berörda personen begärt att en rådgivande kommitté ska inrättas för att slutligt avgöra om begäran ska godtas och den rådgivande kommittén kommer fram till att det var rätt att inte godta begäran.[23] I dessa två situationer kan den berörda personen, om de behöriga myndigheterna samtycker till det, behöva stå för kostnaderna för de oberoende personerna i den rådgivande kommittén.

8 OFFENTLIGGÖRANDE

Den rådgivande kommittén och kommittén för alternativ tvistlösning ska utfärda sina yttranden skriftligt. Den överenskommelse som de behöriga myndigheterna sedan ska komma till ska, om den berörda personen sam-

21 Artikel 15.4.
22 Artikel 12.1.
23 Artikel 12.2.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22

tycker, offentliggöras i sin helhet. I de fall den berörda personen inte vill att överenskommelsen i sin helhet ska offentliggöras så ska behöriga myndigheter ändå offentliggöra en sammanfattning av den slutliga överenskommelsen.[24]

9 AVSLUTNING

Redan i dag finns det regler för ömsesidig överenskommelse för företag när det gäller internprissättningssituationer genom skiljemannakonventionen. Direktivet innebär som tidigare nämnts att det nu införs EU-gemensamma regler för ömsesidig överenskommelse och skiljeförfarande och som kommer att gälla för alla de personer som omfattas av ett skatteavtal som finns mellan två eller flera medlemsstater. Även enligt vissa skatteavtal finns regler om skiljeförfarande och genom MLI:n så kommer ytterligare ett antal skatteavtal få regler om detta. Genom direktivet kommer fler personer att få möjlighet att ansöka om ömsesidig överenskommelse med möjligt skiljeförfarande. Det kommer därför finnas flera regelverk för ömsesidig överenskommelse som kommer gälla parallellt och de berörda personerna får välja vilken väg de vill gå i fall de vill ansöka om en ömsesidig överenskommelse. Vilket av instrumenten de berörda personerna kommer att använda sig av återstår att se. Framtiden får även utvisa om direktivets bestämmelser kommer att leda till att fler personer kommer att ansöka om ömsesidig överenskommelse än vad som sker i dag.

Peter Holmström är verksam som departementssekreterare vid Finansdepartementet och arbetar med internationella skattefrågor.

24 Även i skiljemannakonventionen finns regler om offentliggörande. Enligt konventionen får de berörda staterna enas om att offentliggöra beslutet under förutsättning att de berörda företagen samtycker till det, se Artikel 12.2 i skiljemannakonventionen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:22