



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Mattias Sköld

När skatteflyktslagen tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: HT2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	9
1.5 Forskningsläget	10
1.6 Disposition	11
1.7 Terminologi	12
1.8 Typfall	13
2 ALLMÄNT OM SKATTEAVTAL	15
2.1 Skatteavtals syften och funktioner	15
2.2 Den dubbla karaktären	16
2.3 Grunderna för tillämpning av skatteavtal	17
2.4 Tolkning av skatteavtal	18
2.4.1 Internrättslig respektive folkrättslig tolkningsmetod	18
2.4.2 Wienkonventionen	18
2.4.3 OECD:s modellavtal och tillhörande kommentar	20
3 SYNEN PÅ INTERNA SKATTEFLYKTSREGLER UR ETT INTERNATIONELLT PERSPEKTIV	23
3.1 2003 års ändringar i kommentaren	23
3.2 Ambivalens i internationell praxis	25
4 SKATTEFLYKTSLAGEN	27
4.1 Allmänt om skatteflyktslagen	27

4.2	Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen	28
4.2.1	Lagtexten	28
4.2.2	Effektivitet kontra rättssäkerhet	29
4.2.3	Förmånsrekvisitet	30
4.2.4	Identitetsrekvisitet	31
4.2.5	Avsiktsrekvisitet	32
4.2.6	Syftesrekvisitet	32
4.3	Rättspraxis	34
4.3.1	Förmånsrekvisitet	34
4.3.2	Syftesrekvisitet	35
4.3.3	Lagstiftarens passivitet	36
4.3.4	Förfarandets sammanhållning i tiden	37
4.3.5	Betydelsen av en lagändring	38
5	HFD OCH PERU-UPPLÄGGEN	39
5.1	Något om skatteavtalet mellan Sverige och Peru	39
5.2	Peru I-målet – RÅ 2004 not. 59	40
5.3	Peru II-målet – HFD 2012 ref. 20	41
5.3.1	HFD:s domskäl	41
5.3.2	Gällande rätt efter Peru II-målet	42
5.4	Utskiftning respektive utdelning	43
6	KAMMARRÄTTERNAS TILLÄMPNING AV SKATTEFLYKTLAGEN PÅ FÖRFARANDE SOM OMFATTAS AV SKATTEAVTAL	45
6.1	Mål där skatteflyktslagens tillämpning faller på något av rekvisiten	45
6.1.1	Kammarrätten i Stockholm den 7 januari 2011	45
6.1.2	Analys	46
6.2	Mål där skatteflyktslagen hindrar förfarandet då alla rekvisit är uppfyllda	47
6.2.1	Kammarrätten i Jönköping den 2 maj samt den 16 juni 2011	47
6.2.2	Kammarrätten i Jönköping den 12 november 2012	49
6.2.3	Kammarrätten i Göteborg den 22 maj 2013	49
6.2.4	Analys	50
6.3	Mål där skatteavtalet inte anses hindra Sveriges beskattningsrätt	53
6.3.1	Kammarrätten i Stockholm den 25 februari 2013 m.fl.	53
6.3.2	Analys	54
7	ANALYS	57
7.1	Kan HFD:s praxis kopplas till det nya tillämpningsområdet?	57
7.1.1	Bristen på utförliga motiveringar	57
7.1.2	Lagstiftningens syfte	58
7.1.3	Lagstiftarens passivitet	59
7.1.4	Förfarandets sammanhållning i tiden	61
7.2	Kan skatteavtal ge upphov till en skatteförmån?	61

7.3 Vad krävs för att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte?	64
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	69
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	76

Summary

The objective of this thesis is to analyse the interpretation and application of the Swedish General Anti-Avoidance Rule (GAAR – *Sw. lag (1995:575) mot skatteflykt*) to transactions involving tax treaties. The Swedish Supreme Administrative Court (SAC) has not ruled on the issue. However, the SAC has declared that the GAAR, in principle, can be applied to such transactions if the common intention of the parties does not prevent the application. The Swedish Administrative Courts of Appeal have decided a number of cases concerning the application of the GAAR to so-called Peru-structures. The main focus of the thesis is therefore to analyse and report on these judgments of the Swedish Administrative Courts of Appeal.

The judgments are divided into three categories. The first category consists of cases in which the GAAR did not prevent the transactions. The court concluded that the transactions were not contrary to the purpose of the legislation since the tax treaty between Sweden and Peru lacked a purpose to prevent tax avoidance. The second category contains judgments where all the prerequisites of the GAAR were met. In the reasoning the court put forward that the transactions constituted an abuse of the tax treaty and that it hardly was the intention of the parties to favour such structures. The last category consists of judgments that follow the SAC's ruling in the case HFD 2012 ref. 20. In accordance with the precedent, the court found that the tax treaty did not limit Sweden's right to tax the income. Accordingly the court did not examine the application of the GAAR.

Furthermore, the thesis gives examples from SAC case law to deepen the understanding for situations where the GAAR is applied to transactions involving tax treaties. These examples mainly concern judgments regarding the purpose of the legislation, the legislature's failure to act and transactions' cohesion in time.

The thesis also discusses whether a difference in taxation between two countries can result in a tax benefit under the GAAR. Based on SAC case law and preliminary work, my position on the matter is that the application of a tax treaty can result in a tax benefit since the decisive factor is whether the income tax is more favourable to the taxpayer than would have been the case at a comparatively "normal" procedure. In my view it is insignificant which tax provisions that have been used when obtaining the tax benefit.

Finally, the thesis provides an analysis on how to determine the purpose of the legislation, and what is required for a transaction involving tax treaties to be viewed as contrary to the purpose of the legislation. In my view, the first step must be to examine the purpose of the tax treaty. This will be achieved by interpreting the treaty based on the rules of interpretation of the Vienna Convention, however also by giving special significance to the Commentary to the OECD Model Tax Convention. In some Swedish tax

treaties there is an explicit purpose to prevent tax avoidance, however the vast majority of the treaties lacks support for such a purpose. Since 2003 it is stated in the Commentary that it is a purpose of tax treaties to prevent tax avoidance. In my opinion it is uncertain to what extent this statement may have effect on tax treaties concluded before 2003.

The second step contains an analysis of whether the transaction is contrary to the purpose of the treaty. In this assessment it is necessary to establish a more specific treaty scheme or purpose that is abused by the transactions. The assessment should also address the question whether the transaction is contrary to the purpose of the internal rules that have been circumvented.

Sammanfattning

Det grundläggande syftet med uppsatsen är att analysera tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal. HFD har inte prövat frågan utan endast uttalat att lagen principiellt kan tillämpas om den gemensamma partsavsikten i det aktuella skatteavtalet inte hindrar det. Däremot har skatteflyktslagens tillämpning på s.k. Peru-upplägg prövats i kammarrätterna. Mot bakgrund av detta är det centrala i uppsatsen att analysera och redogöra för kammarrätternas praxis på området.

I uppsatsen delar jag in kammarrätternas avgöranden i tre kategorier. I den första kategorin återfinns domar där domstolen ansåg att förfarandet inte stred mot syftet med lagstiftningen och att skatteflyktslagen därmed inte var tillämplig. Utgången motiverades med att skatteavtalet mellan Sverige och Peru saknade ett syfte att motverka skatteflykt. Den andra kategorin består av mål i vilka skatteflyktslagen ansågs hindra förfarandet. I domskälen framfördes bl.a. att avtalet missbrukats genom transaktionerna och att det knappast kan ha varit tänkt att avtalet skulle leda till dylika konstruktioner. Den sista kategorin utgörs av domar som följer HFD:s avgörande i HFD 2012 ref. 20. I enlighet med HFD:s prejudikat konstaterades i kammarrättsdomarna att skatteavtalet inte begränsade Sveriges rätt att beskatta inkomsten. Förfarandet prövades därför inte mot skatteflyktslagen.

Vidare behandlas i uppsatsen frågor som uppkommer i samband med att lagen tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Bl.a. ger jag exempel ur HFD:s praxis som kan bidra till förståelsen för lagens tillämpning på detta område. Exempelen kretsar framför allt kring HFD:s bedömningar av lagstiftningens syfte, lagstiftarens passivitet och förfarandets sammanhållning i tiden.

I uppsatsen ställer jag vidare frågan huruvida tillämpningen av ett skatteavtal kan leda till att en skatteförmån uppkommer i skatteflyktslagens mening. Utifrån förarbeten och HFD:s praxis är min uppfattning att det inte har någon betydelse vilka skattebestämmelser som tillämpas vid transaktionerna utan att det avgörande är om den kommunala- och statliga inkomstskatten blivit förmånligare för den skattskyldige än vid ett ”normalt” förfarande.

Avslutningsvis diskuteras i uppsatsen hur lagstiftningens syfte ska bestämmas och vad som krävs för att förfaranden som omfattas av skatteavtal ska anses strida mot lagstiftningens syfte. Beträffande Peru-uppläggen är det tolkningen av detta rekvisit, 2 § 4 p. skatteflyktslagen, som främst skiljer kammarrätternas domar åt. Enligt min mening måste det första steget vara att utreda syftet med skatteavtalet, vilket görs genom att tolka avtalet utifrån Wienkonventionens tolkningsbestämmelser samt genom att ge särskild betydelse till kommentaren till OECD:s modellavtal. I några svenska skatteavtal finns ett uttryckligt syfte att motverka skatteflykt medan

det i det stora flertalet avtal saknas stöd för ett sådant syfte. År 2003 infördes en skrivning i kommentaren till OECD:s modellavtal att skatteavtal har ett syfte att motverka skatteflykt. Vilken påverkan detta uttalande får på tidigare ingångna skatteavtal är emellertid osäkert. Det andra steget är enligt min uppfattning att analysera huruvida förfarandet strider mot syftet med avtalet. Vid den bedömningen är det nödvändigt att bestämma om den skattskyldige genom förfarandet kringgått något särskilt i avtalets uppbyggnad eller ändamål. Även frågan om syftet med de interna reglerna har kringgåtts kan i sammanhanget diskuteras.

Förord

Jag kommer alltid se tillbaka på studenttiden med mängder av glädje och oförlömliga minnen. Det är inte svårt att gilla dig, Lund. Naturligtvis beror det på alla underbara människor som jag fått lära känna. Tack vänner för alla skratt och fester, och på återseende!

Ett särskilt tack vill jag rikta till Lovisa Cronstedt för att du delar ditt liv. Tack också för din skarpsynta och mycket uppskattade korrekturläsning av uppsatsen, trots att du som bekant inte delar min förkärlek för skatterätt (hur det nu är möjligt).

Jag vill även passa på att tacka min familj för att ni alltid uppmuntrar och stöttar. Det är ovärderligt.

Avslutningsvis vill jag även rikta ett tack till alla verksamma vid Juridiska fakulteten för er entusiasm för juridiken vilken smittar av sig och gör utbildningen inspirerande och lärorik. Naturligtvis vill jag rikta ett speciellt tack till min handledare Maria Hilling för kloka kommentarer och råd under arbetet med uppsatsen. Det har varit en glädje att få diskutera ämnet med dig. På tal om fakulteten går det såklart inte heller att undgå att nämna receptionen, detta Juridicums Piccadilly Circus och mitt andra hem. Tack till alla fantastiska kollegor som förgyllt de inte sällan långa dagarna på Lilla Gråbrödersgatan 4.

Lund i januari 2014

Mattias Sköld

Förkortningar

art.	artikel
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
Dir.	Kommittédirektiv
Ds	Departementsserien
EU	Europeiska unionen
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
FN	Förenta Nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	kapitel
KR	Kammarrätten
not.	notisfall
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
prop.	proposition
ref.	referat
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning
SÖ	Sveriges överenskommelser med främmande makter
Wienkonventionen	Wienkonventionen från år 1969 om traktaträtten

1 Inledning

1.1 Bakgrund

RÅ 2004 not. 59, Peru I-målet, rörde transaktioner som omfattades av det numera upphävda skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Avgörandet utgjorde startskottet för s.k. Peru-upplägg genom att skatteavtalet började utnyttjas för att ta ut vinstmedel från svenska fåmansföretag till en peruansk skattesats om ca fyra procent. I enlighet med bestämmelserna i 57 kap. IL hade beskattningen av kapitalvinst på fåmansföretagsandelar till stor del annars varit hänförlig till inkomstslaget tjänst (med en beskattning om 30-60 procent).¹ Bakgrunden till Peru-uppläggets uppkomst var att HFD i Peru I-målet konstaterade att den svenska beskattningsrätten av svenska bolag som säljer andelar i peruanska dotterbolag var begränsad enligt skatteavtalet och att endast Peru hade rätt att beskatta inkomsten.²

Många av de förfaranden som genomfördes innan Sverige sade upp skatteavtalet under år 2006 har ifrågasatts av Skatteverket och lett till prövning i domstol. Två mål togs upp av HFD i HFD 2012 ref. 20, Peru II-målet.³ HFD uttalade att skatteflyktslagen⁴ principiellt är tillämplig på förfaranden som kringgår eller missbrukar skatteavtal. Enligt HFD fanns det inget i skatteflyktslagen som angav att rättshandlingar som omfattas av skatteavtal inte ska rymmas inom lagens tillämpningsområde. Vidare uttalade HFD en presumtion för att skatteflyktslagen principiellt ska tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal om det inte finns tolkningsdata i det aktuella skatteavtalet eller den gemensamma partsavsikten som talar för att sådan tillämpning inte ska tillåtas. Uttalandet om skatteflyktslagens tillämplighet var emellertid *obiter dicta*⁵ eftersom HFD i Peru II-målet fann att Sveriges beskattningsanspråk enligt IL inte var begränsat av skatteavtalet. Därför behövde HFD inte pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.⁶

Frågan om hur tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen ska göras i förhållande till skatteavtal prövades således inte i Peru II-målet och har inte heller prövats av HFD vid annat tillfälle. Något prövningstillstånd har i skrivande stund inte lämnats beträffande förfaranden som omfattas av skatteavtal. På området finns således inget prejudikat, och i Sveriges kammarrätter har det visat sig att frågan inte är helt enkel att besvara. Liknande mål vid Kammarrätten i Stockholm, Jönköping, Göteborg

¹ Hilling (2012) s. 585.

² Prop. 2005/06:125 s. 60 f.

³ För att i uppsatsen skilja de två Peru-målen åt benämns RÅ 2004 not. 59 Peru I-målet och HFD 2012 ref. 20 Peru II-målet.

⁴ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁵ Uttalandet saknade direkt betydelse för utgången i målet.

⁶ För närmare analys av HFD 2012 ref. 20 se t.ex. Hilling (2012) s. 582-592. De två Peru-målen kommer att ingående redogöras för i 5 kap. nedan.

respektive Sundsvall har fått olika utgångar. Det råder således ett oklart rättsläge på området vilket emellertid inte på något sätt är unikt för Sverige. Inom OECD pågår för tillfället ett arbete om hur *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) ska adresseras. Huvudsyftet med den plan som utarbetats är att förse länder med nationella och internationella metoder för hur fördelningen av beskattning mellan stater bättre ska anpassas till den ekonomiska aktiviteten. Bland de nödvändiga åtgärder som har identifierats av OECD återfinns bl.a. förhindrandet av missbruk av skatteavtal.⁷

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av att HFD inte har prövat tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal är huvudsyftet med uppsatsen att analysera och redogöra för den praxis som utvecklats i kammarrätterna på detta område. Utgångspunkten är avgöranden som rör Peru-upplägg. Vidare är mitt syfte med uppsatsen att besvara några av de frågor som uppkommer i samband med att skatteflyktslagen tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Eftersom detta är ett nytt och oprövat tillämpningsområde som inte har diskuterats i förarbeten till skatteflyktslagen och inte heller är särskilt omdebatterat i den svenska doktrinen har jag även som syfte med uppsatsen att koppla HFD:s praxis beträffande skatteflyktslagen till det nya tillämpningsområdet. Min avsikt är att finna jämförelser och slutsatser som kan tydliggöra rättsläget på området. Min avsikt är också att analysera huruvida de avgöranden i kammarrätterna som jag redogör för i uppsatsen överensstämmer med HFD:s praxis.

Således landar jag i följande fyra frågeställningar för uppsatsen:

- Hur har kammarrätterna tillämpat och tolkat skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal?
- Kan HFD:s praxis rörande skatteflyktslagen bidra till förståelsen för lagens tillämpning på sådana förfaranden?
- Kan tillämpningen av ett skatteavtal leda till att en skatteförmån uppkommer i skatteflyktslagens mening?
- Vad krävs för att förfaranden som omfattas av skatteavtal ska strida mot lagstiftningens syfte?

1.3 Avgränsningar

Med hänvisning till uppsatsens begränsade omfattning finns det flera intressanta närbesläktade frågeställningar som lämnas utanför framställningen. Bland dessa kan följande nämnas. För det första behandlas inte hur det principiella förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtal ser ut, och inte heller det mer generella förhållandet mellan intern rätt och

⁷ OECD (2013a) s. 5 ff.; OECD (2013b) s. 18 f.

skatteavtal. Om detta finns åtskilligt skrivet i doktrinen.⁸ För det andra belyses inte den eventuella oförenlighet med EU-rätten som kan uppkomma genom att skatteflyktslagen hindrar tillämpningen av skatteavtal.⁹ För det tredje fokuseras uteslutande på tolkningen och tillämpningen av generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen. Eventuella frågor kring övriga bestämmelser i skatteflyktslagen lämnas därmed utanför uppsatsen.

Slutligen kan nämnas att bl.a. Hultqvist under många år har framfört att skatteflyktslagen är oförenlig med grundläggande konstitutionella principer, däribland legalitetsprincipen.¹⁰ Jag lägger ingen tyngd i uppsatsen vid sådana resonemang även om det i sig är en intressant diskussion.

1.4 Metod och material

I uppsatsen använder jag traditionell rättsdogmatisk metod för att analysera gällande rätt på området för skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Således utgår jag framför allt från lagtext, förarbeten, praxis och doktrin för att besvara mina frågeställningar.¹¹ I uppsatsen finns även en kort internationell utblick beträffande hur andra länder ser på tillämpningen av interna skatteflyktsregler. Det är dock inte fråga om någon egentlig jämförelse av olika länders rättsläge utan endast ett åskådliggörande av de internationella variationerna på området. Att mitt underlag är något begränsat i den delen är därför naturligt.¹²

Eftersom huvudsyftet med uppsatsen är att analysera tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal är det skatteflyktslagen som spelar huvudrollen i uppsatsen. I sin ursprungliga lydelse trädde lagen ikraft år 1981 och har endast delvis förändrats sedan dess.¹³ För att beskriva skatteflyktslagens utveckling och för att tolka hur gällande rätt ser ut idag använder jag även förarbeten och praxis som rör tidigare versioner av lagen. Naturligtvis ligger dock tyngdpunkten på den lydelse som idag är den gällande.

Som framgår ovan är det senare års kammarrättspraxis på området som behandlas särskilt ingående. Urvalet är begränsat till domar meddelade till och med den 8 november 2013.¹⁴ Jag vill vara tydlig med att kammarrättsdomar inte har någon prejudicerande verkan till skillnad från HFD:s praxis. Den spretighet som de aktuella rättsfallen i kammarrätterna uppvisar talar snarare för att själva rättskällevärdet måste anses som relativt

⁸ Se t.ex. Hilling (2008), Kleist (2008), Dahlberg (2011) och Grundström (2011).

⁹ Se Hilling (2005) för en grundlig redogörelse av EU-rättens påverkan på skatteavtal.

¹⁰ Se t.ex. Hultqvist (1996) s. 512 ff.

¹¹ Se Peczenik (1995) s. 312 ff. för en analys av begreppet rättsdogmatik.

¹² Jfr Sandgren (2007) s. 75 f.

¹³ Se 4.1 nedan.

¹⁴ De första domarna jag behandlar som rör Peru-upplägg meddelades av KR i Stockholm den 7 januari 2011.

lågt.¹⁵ Att jag väljer att analysera kammarrättsdomar följer dock av den enkla anledningen att HFD inte har prövat skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal.

Beträffande doktrinen är det till övervägande del svensk doktrin som används. Målsättningen med uppsatsen är att underbygga mina slutsatser av ett på området så brett och nyanserat material som möjligt. Tyngdpunkten ligger på fördjupande artiklar som är publicerade i skatterättsliga tidskrifter, framför allt *SvSkT* och *SN*. Flertalet av dessa är skrivna av verksamma skatterådgivare. Ett kritiskt förhållningssätt är i det sammanhanget av extra vikt men jag vill samtidigt poängtera att jag genomgående strävat efter att ha ett kritiskt synsätt till de olika rättskällorna. Naturligtvis är inte uttalanden i doktrin på något sätt bindande men i en uppsats som syftar till att utreda gällande rätt kan de till stor del underlätta analysen.

Internationell doktrin används för att sätta det svenska rättsläget i en global kontext samt bidra med värdefulla insikter och argument vilka jag anser kan ge en ökad förståelse för ämnet och rättsläget. I den internationella litteraturen finns dessutom mycket skrivet om tillämpning och tolkning av skatteavtal. Dess vida omfång medför emellertid att det endast är möjligt att hänvisa till ett begränsat urval.

1.5 Forskningsläget

Anders Hultqvist har genom åren bidragit på ett förtjänstfullt sätt till doktrinen på skatteflyktslagens område. Hultqvist, som skrev sin avhandling om legalitetsprincipen, har många gånger ett kritiskt förhållningssätt till skatteflyktslagen, inte minst ur ett konstitutionellt perspektiv. Vidare presenterade Ulrika Rosander år 2007 sin avhandling ”Generalklausul mot skatteflykt”, vilket är den senaste avhandlingen med fokus på skatteflyktslagen. Tidigare har skatteflykt, utöver Hultqvist avhandling från år 1995, även behandlats i Helters ”Kringgående av skattelag” från år 1956 samt Bergströms ”Skatter och civilrätt” från år 1978.

Förhållandet mellan interna skatteflyktsregler och skatteavtal har diskuterats relativt livligt i den svenska doktrinen under senare år, mycket på grund av RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112.¹⁶ Beträffande skatteflyktslagens principiella tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal har efter Peru II-målet bl.a. Maria Hilling analyserat vilken betydelse HFD:s uttalande har för rättsläget.¹⁷ Likaså har Mattias Dahlberg behandlat frågan i ”Internationell beskattning” och i en rättsfallskommentar.¹⁸ Däremot finns i den svenska doktrinen inget bidrag vad gäller den faktiska tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagens rekvisit i dylika situationer.

¹⁵ Jfr Kristoffersson (2011) s. 842 f.

¹⁶ I doktrinen benämns de två rättsfallen vanligen OMX-domen respektive Greklandsfallet.

¹⁷ Hilling (2012).

¹⁸ Dahlberg (2012); Dahlberg (2013).

Internationellt finns däremot några exempel. Exempelvis belyste *International Fiscal Association* (IFA) frågan i 2010 års kongress, ”Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions”. Generalrapporten skrevs av van Weeghel, vilken är en sammanfattande analys av de 44 nationalrapporter som beskrivit och analyserat rättsläget i respektive land. Rapporten ligger till stor del till grund för avsnittet i 3.2 nedan om den internationella synen på interna skatteflyktsregler.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande. I kapitel 2 ges en överblick av skatteavtalsrätten och de förutsättningar och utgångspunkter som rättsområdet bygger på. Fokus ligger framför allt på tolkning och tillämpning av skatteavtal eftersom den förståelsen är central för kommande analys av skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal.

I kapitel 3 ges en kort internationell utblick. Jag redogör för 2003 års ändringar i kommentaren till OECD:s modellavtal beträffande synen på interna regler mot skatteflykt samt införandet av syftet att motverka skatteflykt. Vidare visar jag på den variation som finns internationellt i hur interna skatteflyktsregler tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal.

I kapitel 4 behandlas skatteflyktslagen. Inledningsvis lämnas en allmän beskrivning av lagens tillkomst, utveckling och karaktär. Därefter följer en redogörelse för de fyra rekvisiten som 2 § skatteflyktslagen är uppbyggd av, varpå kapitlet avslutas med några nedslag i HFD:s praxis på området.

I kapitel 5 följer sedan ett avsnitt som jag väljer att kalla ”HFD och Peru-uppläggen”. Under rubriken döljer sig bakgrunden till skatteavtalet mellan Sverige och Peru samt en genomgång av de två Peru-målen. Sist i kapitlet återfinns ett avsnitt som beskriver skillnaden mellan de två olika sätt, utskiftning respektive utdelning, som svenska delägare har tillgodogjort sig tillgångar från de peruanska bolagen på.

Själva kärnan i uppsatsen återfinns i kapitel 6 i vilket kammarrätternas tillämpning av skatteflyktslagen på Peru-upplägg undersöks. Som nämnts ovan har praxis spretat åt olika håll vilket jag i det här kapitlet åskådliggör och analyserar. Avgörandena är uppdelade i tre kategorier utifrån utfallen i respektive mål, och varje kategori avslutas med ett analysavsnitt.

Uppsatsen mynnar slutligen ut i en avslutande analys i kapitel 7 i vilket jag ger svar på de frågeställningar som uppsatsen bygger på. Jag utvecklar även min syn på några av de frågor som har kommit upp under vägen.

1.7 Terminologi

Inledningsvis vill jag även nämna några ord om terminologin. Det centrala begreppet för uppsatsen är skatteflykt. Termen kan förvisso ifrågasättas bl.a. eftersom den kan anses ge uttryck för ett moraliskt fördömande. Som Rosander påpekar är det emellertid rimligt att förfaranden som faller inom skatteflyktslagens tillämpningsområde även benämns som skatteflykt.¹⁹ Förfaranden som är skatteanpassade men inte faller under skatteflyktslagen kan benämnas skatteplanering. Med skattebrott avses enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) att någon uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan. Det är alltså viktigt att upprätthålla en distinktion mellan begreppen skatteflykt, skatteplanering och skattebrott.²⁰

Vidare talar jag i vissa delar av uppsatsen om lagstiftaren. Som Hellner och Hultqvist har påpekat kan det vara ett skenargument att benämna lagstiftarviljan som något som går att undersöka eller fastställa eftersom lagstiftaren inte är en individ.²¹ I förarbeten, praxis och doktrin är emellertid termen vanlig, exempelvis beträffande bedömningen i 2 § 4 p. skatteflyktslagen om huruvida lagstiftarens passivitet kan medföra att rekvisitet inte är uppfyllt. Av den anledningen och eftersom det många gånger underlättar den rent språkliga formuleringen väljer jag att tala om lagstiftaren. I uppsatsen avses med begreppet lagstiftaren dels den som formellt sett beslutar om antagandet av en ny lag, dvs. riksdagen, dels den som medverkar i utredningar och beredningar av lagförslag.

När jag i uppsatsen talar om dubbelbeskattning är det internationell juridisk dubbelbeskattning som avses, vilket definieras och redogörs för i 2.1 nedan. Begreppet bör inte förväxlas med ekonomisk dubbelbeskattning som är beteckningen för att vinst i aktiebolag först beskattas hos bolaget och sedan hos respektive aktieägare vid vinstutdelning.²²

Beträffande mitt val att använda termen skatteavtal kan sägas att både dubbelbeskattningsavtal och skatteavtal är vanligt förekommande i doktrinen. Att valet faller på den kortare termen styrs bl.a. av att OECD menar att modellavtalet numera har fler syften än att bara undanröja dubbelbeskattning och att detta borde avspeglas i den benämning som används på avtalet.²³

¹⁹ Rosander (2007) s. 28.

²⁰ För vidare läsning kring begreppsdistinktionen på området rekommenderas Simon-Almendal (2011).

²¹ Hellner (1985) s. 57; Hultqvist (2005) s. 309 ff.

²² Lodin (2013) s. 68.

²³ Inledningen till OECD:s modellavtal p. 16. OECD gick från att kalla modellavtalet dubbelbeskattningsavtal till att benämna det skatteavtal.

Svenska skatteavtal följer i stort sett alltid OECD:s modellavtal.²⁴ Med modellavtalet avses sålunda i uppsatsen OECD:s modellavtal avseende inkomst och förmögenhet, daterat 22 juli 2010. Beträffande kommentaren till modellavtalet benämns denna helt enkelt kommentaren.

1.8 Typfall

För att underlätta förståelsen för skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal presenterar jag här ett typfall för hur sådana förfaranden kan se ut. Eftersom Peru-uppläggen har en central plats i förevarande uppsats låter jag dessa stå som modell för typfallet. Jag vill dock poängtera att skatteavtalet mellan Sverige och Peru sades upp under år 2006 och att förfarandet därför inte är möjligt att genomföra idag.

Som redan har nämnts ovan ledde utgången i Peru I-målet till att det svenskperuanska skatteavtalet började utnyttjas för att undgå beskattning enligt fåmansföretagsreglerna. Förenklat beskrivet överfördes tillgångar från svenska fåmansföretag till nystartade bolag i Peru genom en serie transaktioner och med användning av underprisreglerna i 23 kap. IL. När dessa tillgångar senare fördes över till den svenska ägaren, som jag i uppsatsen väljer att kalla ”den skattskyldige” eller ”A”, genom utdelning eller utskiftning ansågs det följa av skatteavtalet att det svenska beskattningsanspråket var begränsat och att ägaren endast var skyldig att betala den betydligt lägre peruanska skatten.

HFD har emellertid i Peru II-målet beträffande utskiftning konstaterat att om faktisk verksamhet saknas i det peruanska bolaget och alla relevanta anknytningsmoment finns i Sverige ska den svenska beskattningen inte vara begränsad av skatteavtalet. Detta utgör således en gräns för Peru-uppläggen vilken såklart är viktigt att ha i åtanke beträffande typfallet.²⁵

Med det sagt utgörs mitt typfall av att bolaget i Peru har en peruansk VD som sköter ledningen i bolaget. Tillgångarna i det peruanska bolaget kommer den svenska delägaren tillgodo genom utdelning. Förfarandet skiljer sig i det hänseendet från Peru II-målet. Det Peru-registrerade bolaget borde inte anses ha dubbel hemvist enligt skatteavtalet och därigenom är Sveriges beskattningsanspråk inskränkt enligt avtalet.²⁶ Skatteflyktslagen bör i den situationen vara det enda medel som Skatteverket kan åberopa

²⁴ Dahlberg (2012) s. 240 f. Även FN har emellertid utarbetat ett modellavtal vilket har sin grund i utvecklingsländerns önskan att skatteavtalen i större utsträckning bör föreskriva beskattning i källstaten, se t.ex. Kleist (2012) s. 107 f.

²⁵ Se 5 kap. för en närmare redogörelse för Peru I- och Peru II-målet samt skillnaderna dem emellan.

²⁶ Typfallet bygger på att det finns en distinktion mellan utskiftning och utdelning, se 5.4. För att Sverige ska kunna beskatta utdelningen från det peruanska bolaget krävs att bolaget har dubbel hemvist. Så kan vara fallet om övervakningen och ledningen har ägt rum i Sverige. Med en peruansk VD kan förutsättningarna för detta inskränkas, se Kammarrätten i Jönköpings domar meddelade den 12 november 2012 i mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11.

inför domstol för att förfarandet ska hindras. Frågan är om skatteflyktslagen i sin nuvarande lydelse kan stoppa ett sådant upplägg?

2 Allmänt om skatteavtal

2.1 Skatteavtals syften och funktioner

Dubbelbeskattning föreligger när samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika stater är föremål för strängare beskattning än om personen eller skatteobjektet endast beskattas i en av staterna.²⁷ Ett vanligt sätt att undanröja effekterna av dubbelbeskattning är genom skatteavtal, vilket är ett folkrättsligt avtal med två eller flera avtalsparter.²⁸ Vid undertecknandet förbinder sig parterna att begränsa det skatteanspråk som de enligt suveränitetsprincipen och intern lagstiftning är berättigade till.²⁹

För att en stat ska ha rätt att beskatta en inkomst måste det emellertid finnas en tillräcklig anknytning till skattesubjektet eller skatteobjektet. Anknytningen bestäms huvudsakligen enligt två olika principer: hemvistprincipen och källstatsprincipen. Hemvistprincipen innebär att skattesubjektets anknytning till staten är så stark att personen är obegränsat skattskyldig i staten för all sin inkomst, oavsett från vilket land inkomsten kommer. Enligt källstatsprincipen är det skatteobjektets anknytning till staten som är avgörande för om ett skatteanspråk uppkommer. Om en tillräcklig anknytning kan konstateras mellan staten och den aktuella inkomsten är skattesubjektet begränsat skattskyldigt i den staten för den inkomsten.³⁰

Med anledning av att det finns olika beskattningsprinciper som används på olika sätt runt om i världen riskerar alltså dubbelbeskattning att uppstå.³¹ Om inte stater kunde ingå skatteavtal för att reducera eller undvika dubbelbeskattningen skulle den enskildes möjligheter till ekonomiska relationer över landsgränserna kraftigt inskränkas.³² Det huvudsakliga syftet med skatteavtal är således undanröjande av dubbelbeskattning.³³ Även andra syften har emellertid kommit att få betydelse. Ett av dessa är att skatteavtal ska motverka diskriminering.³⁴ Ett annat viktigt syfte är att förhindra skatteflykt. Detta syfte har lett till att avtalen utgör en kanal för

²⁷ Pelin (2011) s. 88.

²⁸ Dahlberg (2012) s. 235.

²⁹ Lang (2010) s. 27.

³⁰ Dahlberg (2012) s. 24 f. Utöver dessa två huvudprinciper finns även bl.a. territorialitetsprincipen och nationalitetsprincipen. Territorialitetsprincipen innebär att sådan inkomst som har tillräcklig anknytning till staten beskattas medan nationalitetsprincipen innebär att staten beskattar dem som är medborgare i staten. Som vi ska se nedan var den förstnämnda vanlig i bl.a. Latinamerika.

³¹ Lindencrona (1994) s. 29 f.

³² Lang (2010) s. 25.

³³ Weeghel (1998) s. 33. Panayi hävdar att det primära syftet är att mellan avtalsparterna fördela rätten till beskattning. Syftet hamnar enligt Panayi lätt i skuggan av syftet att undvika dubbelbeskattning, se Panayi (2007) s. 29.

³⁴ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, p. 16.

utbyte av upplysningar mellan avtalsparternas myndigheter men också att särskilda regler mot skatteflykt har införts i skatteavtalen.³⁵

Sverige har genom åren ingått ett stort antal skatteavtal, mycket pga. att internationell handel och export har stor betydelse för landet.³⁶ Enligt Dahlberg har emellertid det svenska skatteavtalsnätet varit eftersatt under de senaste tio åren. Nya avtal har inte förhandlats fram i tillräcklig omfattning och gamla avtal har fått vara kvar oförändrade.³⁷

2.2 Den dubbla karaktären

Ett skatteavtal är som sagt ett folkrättsligt avtal. Det finns emellertid också en statsrättslig sida av skatteavtal.³⁸ Skillnaden mellan de två sidorna är att internationell rätt reglerar förhållandet mellan stater medan nationell rätt behandlar förhållandet mellan staten och den enskilde.³⁹ Vissa länder följer den monistiska principen vilken förespråkar att nationell respektive internationell rätt tillhör samma system. Ett skatteavtal blir därmed tillämpligt gentemot den enskilde i och med avtalets ingående.⁴⁰ Sverige tillhör emellertid det dualistiska systemet, vilket bygger på tanken att nationell rätt och den folkrättsliga förpliktelsen är två skilda rättssystem som reglerar olika förhållanden.⁴¹ För att det folkrättsliga avtalet ska få status som lag här i landet måste det således inkorporeras i svensk rätt genom en införlivningslag i vilken avtalet finns med som bilaga. Detta sker genom ett riksdagsbeslut.⁴²

Således finns det på samma transaktion både en tillämplig lag och ett tillämpligt folkrättsligt avtal. Detta ger skatteavtalen en speciell ställning i svensk rätt och skapar även vissa tillämpningsproblem. Lindencrona benämner fenomenet som skatteavtalens ”dubbla karaktär”.⁴³ En annan aspekt av problematiken är den s.k. gyllene regeln, vilken innebär att ett skatteavtal endast kan begränsa Sveriges beskattningsrätt men aldrig utvidga den.⁴⁴

En fråga som uppkommer i sammanhanget är vidare huruvida införlivningslagen är likställd med övrig svensk lag. HFD konstaterade i OMX-domen att en lag om skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar. Om situationen uppstår att två lagar är sinsemellan oförenliga skulle frågan om företräde enligt HFD lösas med

³⁵ Dahlberg (2012) s. 236.

³⁶ Kleist (2012) s. 16.

³⁷ Dahlberg (2012) s. 236 f.

³⁸ Lindencrona (1994) s. 11.

³⁹ Engelen (2004) s. 518 ff.

⁴⁰ Kleist (2012) s. 49.

⁴¹ Pelin (2011) s. 89 f.

⁴² Jermsten & Sandström (2009) s. 246 f.

⁴³ Lindencrona (1994) s. 11 f.

⁴⁴ Dahlberg (2000) s. 64.

utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Avgörandet möttes av skarp kritik i doktrinen.⁴⁵ I Greklandsfallet förtydligade HFD att någon förändring inte skett beträffande det allmänna förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Domstolen uttalade att ett skatteavtals begränsning av Sveriges beskattningsanspråk som huvudregel ska få genomslag vid rättstillämpningen om inte lagstiftaren gett klart uttryck för det motsatta.⁴⁶

2.3 Grunderna för tillämpning av skatteavtal

I detta avsnitt presenteras en kortfattad beskrivning av grunderna för tillämpningen av skatteavtal.⁴⁷ Det första steget är att utreda om en person är skattskyldig enligt de interna reglerna i respektive stat. Om Sverige saknar beskattningsrätt kan inte skatteavtalet skapa sådan rätt även om avtalets bestämmelser fördelar beskattningsrätten på inkomsten till Sverige. Detta följer av den gyllene regeln. Visar det sig att staterna har kolliderande skatteanspråk på den skattskyldige föreligger dubbelbeskattning.⁴⁸

Nästa steg är således att undersöka om det finns något tillämpligt skatteavtal mellan staterna som kan undanröja dubbelbeskattningen. Vilken stat som ska sänka sina beskattningsanspråk bestäms av avtalets fördelningsartiklar i vilka det generellt sett avgörs om det är hemviststaten eller källstaten som ska beskatta inkomsten. Om fördelningsartikeln ger båda staterna rätt till beskattning får avtalets metodartikel tillämpas för att undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen.⁴⁹ För detta ändamål finns det två huvudmetoder: credit-metoden och exempt-metoden. Vid användning av credit-metoden får den skattskyldige i hemviststaten räkna av den skatt på inkomsten som denne haft att betala i utlandet. Exempt-metoden innebär att en av avtalsparterna har fått sin rätt att beskatta inkomsten avskuren. Den skattskyldige kan undanta den aktuella inkomsten från beskattning och beskattas därmed för inkomsten endast i den andra avtalsslutande staten.⁵⁰

I det tredje steget tillämpas återigen intern rätt men med de begränsningar som skatteavtalet ger.⁵¹ Enligt Hilling är det rimligen till detta tredje steg som tillämpningen av skatteflyktslagen ska hänföras eftersom lagen

⁴⁵ Se t.ex. Dahlberg (2008), Hilling (2008) och Kleist (2008).

⁴⁶ För kommentarer på avgörandet se t.ex. Dahlberg (2011), Grundström (2011) och Hilling (2011).

⁴⁷ För den som vill veta mer om stegen i tillämpningen rekommenderas bl.a. Dahlberg (2012) s. 231-235 och Sallander (2010) s. 186 f.

⁴⁸ Dahlberg (2012) s. 231.

⁴⁹ Dahlberg (2012) s. 232 ff. I modellavtalet återfinns fördelningsartiklarna i art. 6-22 och metodartikeln i art. 23.a och 23.b.

⁵⁰ Kleist (2012) s. 170.

⁵¹ Sallander (2010) s. 186.

aktualiseras när beskattningen enligt det ordinarie regelsystemet inte stämmer överens med lagstiftningens syfte.⁵²

2.4 Tolkning av skatteavtal

2.4.1 Internrättslig respektive folkrättslig tolkningsmetod

Tolkning av skatteavtal skiljer sig från vanlig nationell lagtolkning i det hänseendet att skatteavtal både har en internrättslig och en folkrättslig sida. Av det s.k. Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, framgår att folkrättsliga tolkningsprinciper ska användas vid tolkningen av svenska skatteavtal.⁵³ Wienkonventionens tolkningsbestämmelser spelar i det sammanhanget en central roll men även modellavtalet med tillhörande kommentar har fått en allmänt accepterad betydelse vid tolkning av skatteavtal.⁵⁴

Kan den gemensamma partsavsikten inte bestämmas med hjälp av den folkrättsliga tolkningsmetoden har HFD i RÅ 1987 ref. 162⁵⁵ uttalat att den internrättsliga metoden ska konsulteras.⁵⁶ Vid en sådan tolkning bestäms utifrån de sedvanliga nationella rättskällorna vilken betydelse som den interna skatterätten ger ett begrepp.⁵⁷

2.4.2 Wienkonventionen

Utgångspunkten för tolkning av internationella traktater, däribland skatteavtal, är 1969 års Wienkonvention om traktaträtten som är en kodifiering av folkrättslig sedvanerätt.⁵⁸ Målsättningen med tolkningen är att ta reda på den gemensamma partsavsikten med avtalet. Tolkningsbestämmelserna i art. 31-33 i Wienkonventionen utgör således ett medel för att uppnå denna målsättning.⁵⁹ Wienkonventionen är emellertid endast tillämplig på traktater som har ingåtts mellan stater efter det att konventionen trätt ikraft för de berörda staterna. Att Wienkonventionen saknar retroaktiv effekt har emellertid inte betydelse för tillämpningen av de

⁵² Hilling (2012) s. 592. Sallander menar dock att skatteflyktslagen antingen placeras i steg ett och anses vara del av de interna reglerna för skattskyldighet, eller i steg två och beskrivs som en intern motverkansåtgärd vilken ska tillämpas före skatteavtalet i detta andra steg, se Sallander (2010) s. 191-194 och 198 f.

⁵³ Ceije (2010) s. 80 f.

⁵⁴ Pelin (2011) s. 90.

⁵⁵ I doktrinen vanligen benämnt Englandsfararmålet.

⁵⁶ Se Dahlberg (2012) s. 237 ff.

⁵⁷ Ceije (2010) s. 80 f.

⁵⁸ Lang (2010) s. 37. Wienkonventionen trädde ikraft 27 januari 1980 och har undertecknats och ratificerats av Sverige (SÖ 1975:1).

⁵⁹ RÅ 1996 ref. 84; Dahlberg (2000) s. 68.

sedvanerättsliga reglerna.⁶⁰ Vad gäller tolkningsbestämmelserna i art. 31-33 i Wienkonventionen anses dessa vara identiska med sedvanerätten.⁶¹

Vidare är Wienkonventionen enligt art. 1 endast tillämplig mellan de avtalslutande staterna.⁶² HFD har emellertid i Luxemburg-målet uttalat att konventionens tolkningsprinciper även ska vara tillämpliga mellan staten och den enskilde, dvs. när skatteavtal tolkas av enskilda, domstolar och skattemyndigheter.⁶³

Enligt art. 31.1 ska tolkningen av en traktat ske ärligt⁶⁴ och i överensstämmelse med den gängse betydelsen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Enligt Dahlbergs mening ger detta uttryck för en objektiv tolkningsmetod.⁶⁵ Vad som har betydelse är således avsikten så som den har kommit till uttryck i avtalstexten.⁶⁶ Däremot måste tolkningen stämma överens med uttryckens gängse mening. Vogel uttalar att den gängse meningen beträffande ett uttryck kan sökas i språkbruket på vissa rättsområden där det kan ha utvecklats en internationellt enhetlig användning av begreppet.⁶⁷ Detta har delvis sin grund i att uttrycket enligt art. 31.2 ska tolkas i sitt sammanhang. Till sammanhanget räknas traktattexten, dess preambel och bilagor samt överenskommelser som träffats mellan parterna vid avtalsingåendet.⁶⁸ Hänsyn ska även enligt art. 31.3 tas till efterkommande överenskommelser mellan parterna rörande avtalets tillämpning och tolkning samt efterföljande praxis som visar enighet mellan parterna om tolkningen.

Vidare framgår av art. 32 att ledning kan sökas bland de supplementära tolkningsmedlen vilka består av bl.a. förarbeten till traktaten och omständigheterna vid avtalets ingående. Parternas interna förarbeten räknas inte till dessa även om de ofta är mer utförliga. Däremot borde de i och för sig kunna bidra till en adekvat tolkning av avtalet och dess syfte eftersom de kommer från företrädare för den ena avtalsparten.⁶⁹ Enligt Dahlberg beror värdet av de interna förarbetena på i vilken grad uttalandet kan verifieras av skriftväxling mellan staterna eller ett motsvarande förarbetsuttalande i den

⁶⁰ Art. 4 i Wienkonventionen; Engelen (2004) s. 48.

⁶¹ Vogel (1997) s. 37.

⁶² Engelen (2004) s. 43.

⁶³ Dahlberg (2012) s. 237.

⁶⁴ Att avtalet ska tolkas ärligt (*in good faith*) följer av den allmänna tolkningsregeln *pacta sunt servanda* (avtal ska hållas) vilken återfinns i art. 26 i Wienkonventionen, se Sinclair (1984) s. 119.

⁶⁵ Dahlberg (2000) s. 68.

⁶⁶ Se t.ex. Crawford (2012) s. 378 ff. och Mattsson (2002) s. 217. I Englandsfararmålet uttalade HFD emellertid att det avgörande i tolkningsprocessen är att bestämma hur de avtalslutande staternas avsikt vid tiden för ingåendet såg ut. Någon begränsning av tolkningens resultat med hänvisning till hur avsikten kommit till uttryck i avtalstexten verkade emellertid inte finnas. Kleists uppfattning av rättsläget är att HFD därmed förespråkar en subjektiv tolkningsmetod vilken skiljer sig från det objektiva angreppssätt som rekommenderas i Wienkonventionen, se Kleist (2012) s. 77.

⁶⁷ Vogel (1997) s. 37.

⁶⁸ Dahlberg (2000) s. 69 f.

⁶⁹ Pelin (2011) s. 107.

andra staten.⁷⁰ Slutligen regleras i art. 33 hur traktater som är bestyrkta på flera språk ska tolkas i det fall betydelsen skiljer sig åt mellan texterna.

2.4.3 OECD:s modellavtal och tillhörande kommentar

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation som publicerade sitt första modellavtal år 1963.⁷¹ Även om varje skatteavtal förhandlas enskilt mellan parterna överensstämmer många av världens avtal med varandra, vilket beror på den starka ställning som modellavtalen har fått.⁷² Normalt kretsar därför förhandlingarna endast kring de punkter som avviker från modellavtalet.⁷³ Sverige följer i stort sett alltid OECD:s modellavtal vid förhandlingar om nya avtal.⁷⁴

Till modellavtalet finns kommentarer skrivna som förtydligar och ger ledning vid tolkning av skatteavtal. Även om OECD:s högsta beslutande instans, rådet, rekommenderar att kommentaren ska användas vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet är kommentaren inte rättsligt bindande.⁷⁵ HFD har i många fall åberopat kommentaren vid tolkning av svenska avtal och av Luxemburg-målet framgår att den ofta bör ges särskild betydelse.⁷⁶ Om avtalet är skapat utifrån modellavtalet finns det således enligt HFD anledning att anta att den gemensamma partsavsikten varit att följa OECD:s rekommendationer.⁷⁷ Vogel har uttryckt det som att det åligger medlemsstaterna en ”soft obligation” att följa kommentaren vid avtalstolkningen. Han grundar sin slutsats på att medlemsstaterna har möjlighet att avge reservationer och anmärkningar.⁷⁸

Medlemsländer har alltså möjlighet att reservera sig mot artiklarna i avtalet, vilket visar att staten inte avser ingå skatteavtal i enlighet med modellavtalet beträffande den delen. Genom anmärkningar till kommentaren kan staten framföra att den föredrar en annan tolkning av artikeln än den som OECD föreslår.⁷⁹ OECD rekommenderar att reservationer och anmärkningar följs av de avtalsslutande staterna vid tolkningen av skatteavtal.⁸⁰ Dahlberg understryker OECD:s rekommendation och anför att under förutsättning att reservationen eller anmärkningen har lämnats före avtalsingåendet ska de

⁷⁰ Dahlberg (2000) s. 77 f.

⁷¹ Panayi (2007) s. 24. Den version som i skrivande stund är den senaste utkom i juli år 2010.

⁷² Som nämnts ovan har även FN utarbetat ett modellavtal.

⁷³ Lang (2010) s. 27.

⁷⁴ Dahlberg (2012) s. 240 f.

⁷⁵ Dahlberg (2012) s. 241. Se Dahlberg (2003) för närmare redogörelse för vilket rättskällevärde kommentaren har samt hur dess tillämpning förhåller sig till Wienkonventionen.

⁷⁶ Se även bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68.

⁷⁷ Kleist (2012) s. 100 f.

⁷⁸ Vogel (1997) s. 44 f.

⁷⁹ Kleist (2012) s. 101 f.

⁸⁰ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, pp. 3 och 30-31.

ges stor betydelse när avtalet tolkas.⁸¹ Betydelsen är emellertid beroende av vilket rättskällvärde som modellavtalet och kommentaren ges i det enskilda fallet.⁸²

Kommentarens starka ställning vid tolkning av skatteavtal skapar vidare frågor kring vilken version av kommentaren som ska tillämpas – kommentaren så som den såg ut vid tiden för avtalets ingående eller en senare version?⁸³ OECD förespråkar ett ambulatoriskt synsätt i vilket tolkningen ska ske ”in the spirit of the revised Commentary”.⁸⁴ Fördelarna med ett sådant synsätt är bl.a. att kommentaren kan tillämpas på nya företeelser och inte blir inaktuell. Förändringar och förtydliganden som görs i kommentaren får på så vis genomslag på ett effektivt sätt. En av nackdelarna är att ett gammalt skatteavtal överraskande kan anses omfatta inkomster som inte var den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av avtalet.⁸⁵ Frågan är mycket omdiskuterad i doktrinen och inga klara svar finns. Hur stor vikt som ska läggas vid senare versioner av kommentaren beror enligt Avery Jones på omständigheterna, anledningen till förändringen och hur mycket skrivningen skiljer sig från tidigare versioner.⁸⁶

Dahlberg skiljer mellan förtydliganden och tillägg till kommentaren. Om ändringen i kommentaren endast är ett förtydligande av en skrivning som fanns redan vid avtalsingåendet anser Dahlberg att förtydligandet kan användas även vid tolkning av skatteavtal som ingåtts dessförinnan. Däremot anser han att en ändring som utgör ett klart och självständigt tillägg bör kunna beaktas men inte läggas till grund för tolkningen. Tillägget kan enligt Dahlberg inte anses vara del av den gemensamma partsavsikten vid avtalsingåendet eftersom det inte var känt för parterna.⁸⁷ OECD anser dock att både förtydliganden och tillägg som utgångspunkt är tillämpliga vid tolkningen eftersom de reflekterar medlemmarnas konsensus.⁸⁸ Därefter följer i kommentaren ett konstaterande att eftersom skattemyndigheterna i respektive medlemsstat följer den principen kan det vara användbart för en skattskyldig att vid tolkningen av ett skatteavtal även konsultera skrivelser som införts efter ingåendet av avtalet.⁸⁹ Vogel tolkar det sistnämnda som att uttalandet om medlemmarnas konsensus har ett begränsat värde för rättsläget. För en skattskyldig som vill vara på den säkra sidan ger kommentaren i och för sig upplysningar men enligt Vogel säger den inget om hur gällande rätt ser ut och vilka rättigheter den skattskyldige har med hänvisning till skatteavtalet.⁹⁰

⁸¹ Dahlberg (2012) s. 240.

⁸² Kleist (2012) s. 103.

⁸³ Kleist (2012) s. 103.

⁸⁴ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, pp. 3 och 33-36.

⁸⁵ Sallander (2010) s. 187 f.

⁸⁶ Avery Jones (2002) s. 109.

⁸⁷ Dahlberg (2003) s. 145 f.

⁸⁸ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, p. 35.

⁸⁹ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, p. 36.1.

⁹⁰ Vogel (2000) s. 613.

Vidare kan diskuteras om kommentaruttalanden kan leda till att en gängse mening har uppstått i enlighet med art. 31 i Wienkonventionen. Som nämnts ovan menar Vogel att vid fastställandet av den gängse meningen ska hänsyn tas till den mening som föreligger på specialområden.⁹¹ Enligt Dahlberg kan emellertid inte alla de tillägg och förtydliganden som införs i kommentaren anses vara del av den gängse meningen. Likväl finns det över tid förutsättningar för att skrivningen kan få ett sådant genomslag. Dahlberg, liksom Vogel, menar att exempelvis skrivningar som funnits med sedan det första modellavtalet år 1963 kan utgöra den gängse meningen. Senare kommentaruttalanden, t.ex. de som infördes år 1977, kan möjligen utgöra en gängse mening eller åtminstone en speciell mening enligt art. 31.4 i Wienkonventionen. Nyligen införda uttalanden i kommentaren kan däremot användas endast som supplementära tolkningsmedel och då för att stödja en tolkning baserad på andra tolkningsdata.⁹²

HFD har inte uttryckligen tagit ställning till om Sverige tillämpar ett statistiskt eller ambulatoriskt synsätt beträffande kommentaren. I doktrinen råder det skilda meningar i frågan. Barenfeld hänvisar till Luxemburg-målet som han anser visar på motvilja hos HFD att låta senare skrivningar i kommentaren få betydelse. Även RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 2001 ref. 46 talar enligt Barenfeld för ett statistiskt synsätt.⁹³ Kleist delar Barenfelds uppfattning och framhåller vidare att HFD normalt lägger stor vikt vid den gemensamma partsavsikten vid avtalets ingående och att detta skulle tala för ett statistiskt synsätt.⁹⁴ Sallander drar emellertid den motsatta slutsatsen av Luxemburg-målet och menar att eftersom HFD noterade att kommentaren tillkommit långt efter skatteavtalet men ändå valde att uttala sig om den talar det för att Sverige antar ett försiktigt ambulatoriskt synsätt.⁹⁵

⁹¹ Vogel (2000) s. 615.

⁹² Dahlberg (2003) s. 151 ff.; Vogel (2000) s. 616. Det måste självfallet noteras att Dahlbergs respektive Vogels artikel publicerades för drygt tio år sedan. Därmed är det introligt att vad som anförs om 1977 års kommentaruttalanden idag kan gälla beträffande skrivningar som infördes i exempelvis 1992 års version. Beträffande 1992 års ändringar i kommentaren menar Dahlberg att de inte redan efter tio år bör ha fått tillräckligt genomslag för att utgöra vare sig en gängse eller speciell mening, utan endast kan användas som supplementära tolkningsmedel. I skrivande stund är det tio år sedan det i 2003 års version infördes ett uttryckligt syfte med skatteavtal att motverka skatteflykt. I enlighet med Dahlbergs resonemang borde i så fall inte detta uttalande ännu ha blivit del av den gängse eller speciella meningen.

⁹³ Barenfeld (2005) s. 49 f.

⁹⁴ Kleist (2012) s. 106 f.

⁹⁵ Sallander (2010) s. 188.

3 Synen på interna skatteflyktsregler ur ett internationellt perspektiv

3.1 2003 års ändringar i kommentaren

År 2003 infördes ändringar i kommentaren till modellavtalet vilka slog fast att ett av huvudsyftena med skatteavtal är att motverka skatteflykt. Följande skrivning infördes:

*The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.*⁹⁶

van Weeghel menar att det innan 2003 års ändringar i kommentaren inte kunde utläsas något uttryckligt syfte med skatteavtal att motverka skatteflykt.⁹⁷ Arnold framhäver att det i titeln till tidigare versioner förvisso talas om "the prevention of fiscal evasion" och att det har hävdats att syftet att motverka skatteflykt ska falla under den lydelsen. Arnold anser dock att den uppfattningen inte är övertygande vilket han grundar dels på att bestämmelserna i modellavtalet inte ger något stöd för en sådan uppfattning, dels eftersom "fiscal evasion" i allmänhet endast avser skattebrott som i de allra flesta länder är något helt annat än skatteflykt.⁹⁸ Även Lang menar att modellavtalet tidigare saknade ett syfte att motverka skatteflykt och att förfaranden inte kan stoppas med hänvisning till exempelvis 1992 års modellavtal. Eftersom Lang är av åsikten att ett statiskt synsätt är att föredra anser han vidare att den nya hållningen från år 2003 inte har någon betydelse för tolkningen av skatteavtal som ingåtts före ändringarna i kommentaren infördes.⁹⁹

Arnold är av en annan uppfattning än Lang om frågan hur 2003 års ändringar i kommentaren kommer att påverka tolkningen av skatteavtal. Beträffande skatteavtal som slutits efter ändringarna anser han att kommentaruttalandet i allmänhet kommer att ges stor vikt vid tolkningen och att avtal inte längre behöver ha ett uttryckligt syfte att motverka skatteflykt. Vad gäller kommentarens påverkan på avtal som undertecknades före år 2003 påpekar Arnold att frågan om ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt till kommentaren är högst omdiskuterad.

⁹⁶ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7.

⁹⁷ Weeghel (1998) s. 34 f.

⁹⁸ Arnold (2004) s. 247 f. Situationer som skulle motverkas var sådana där den skattskyldige underlåter att rapportera sina inkomster och därigenom skapar sig skatteförmåner genom skatteavtalet, se Weeghel (1998) s. 34 f.

⁹⁹ Lang (2010) s. 62 f.

Arnold konstaterar att domstolen bör beakta alla ändringar som görs i kommentaren men att den aldrig är bindande. Huruvida ändringen ska ses som ett tillägg eller ett förtydligande till kommentaren anser Arnold måste avgöras i varje enskilt fall och att det avgörande i den frågan är om förfarandet hade ansetts missbruka skatteavtalet redan innan förändringen.¹⁰⁰ Jiménez är däremot av uppfattningen att skrivningen utgör ett betydande tillägg till kommentaren och knappast endast kan vara ett förtydligande av en tidigare skrivning.¹⁰¹ Skrivningen bör därför enligt Jiménez endast användas av domstolen som ett av flera tolkningsmedel.¹⁰²

I kommentaren från år 2003 nämns vidare två olika sätt att se på skatteflyktsförfaranden. Dels finns det stater som anser att förfaranden som strider mot bestämmelserna i skatteavtalet ska ses som att de strider mot de interna reglerna.¹⁰³ Dels finns det stater som anser att transaktionerna är i strid med själva avtalet och inte med den interna rätten.¹⁰⁴ Oavsett vilken kategori en stat tillhör uttrycks det i kommentaren att stater i det enskilda fallet kan neka tillämpning av skatteavtalet om avtalet missbrukas genom förfarandet.¹⁰⁵ Kommentaren ger emellertid ingen definition av vad som avses med missbruk av skatteavtal. Som vägledning nämns dock att det huvudsakliga skälet med transaktionerna ska vara att uppnå en skatteförmån och att åtnjutandet av förmånen skulle strida mot syftet och ändamålet med skatteavtalet.¹⁰⁶ Tillämpningen av interna regler mot skatteflykt får således inte ske villkorslöst av medlemsstaterna. Som utgångspunkt ska staterna följa de folkrättsliga förpliktelser som följer av skatteavtalet så länge det inte finns klara bevis för att avtalet missbrukas.¹⁰⁷ Att den skattskyldige har missbrukat avtalet ”should not be lightly assumed”.¹⁰⁸

Arnold påpekar att det är oklart vad som krävs för att förfarandet ska strida mot skatteavtalets syfte och ändamål och att detta är något som får utvecklas genom praxis i respektive lands domstolar. Han framför emellertid att det inte kan vara tillräckligt för skattemyndigheterna att påstå att ett förfarande missbrukar avtalet med hänvisning till att det finns ett syfte i avtalet att motverka skatteflykt. Tvärtom borde det krävas att skattemyndigheterna kan peka på något särskilt i avtalets uppbyggnad eller ändamål som har kringgåts genom förfarandet.¹⁰⁹

¹⁰⁰ Arnold (2004) s. 259 f.

¹⁰¹ Jiménez (2004) s. 17 f.

¹⁰² Jiménez (2004) s. 28 f.

¹⁰³ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.2.

¹⁰⁴ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.3.

¹⁰⁵ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.4.

¹⁰⁶ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.5; Arnold (2004) s. 247.

¹⁰⁷ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 22.2.

¹⁰⁸ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.5.

¹⁰⁹ Arnold (2004) s. 247.

3.2 Ambivalens i internationell praxis

Frågan om och i vilken utsträckning en allmän lag mot skatteflykt, GAAR¹¹⁰, kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal har inget självklart svar. Sett ur ett internationellt perspektiv går uppfattningarna isär. Vissa länder ser inget problem i att tillämpa GAAR medan andra länder anser att tillämpligheten begränsas av bestämmelserna i skatteavtalen.¹¹¹ Som exempel kan nämnas att Kanada lagstiftade om att landets generalklausul kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal.¹¹² I Kanada har därför fokus förflyttats från den principiella frågan till den om det faktiska förfarandet är ”abusive of its tax treaties”.¹¹³ Även länder som Finland, Israel, Nya Zeeland, Tyskland och Österrike intar en position som tillåter den principiella användningen av GAAR. Det finns emellertid länder som är av motsatt uppfattning och anser att förpliktelserna i skatteavtalet inte kan ge vika för interna regler mot skatteflykt.¹¹⁴ Luxemburg och Portugal är två exempel på länder som motsatt sig kommentaren i den delen.¹¹⁵

Beträffande förfaranden som missbrukar skatteavtal delar van Weeghel upp länderna i tre kategorier beroende på vilket sätt de angriper förfarandena.¹¹⁶ Den första kategorin består av länder som anser att ett missbruk av avtalet får stävjas genom att avtalet tolkas utifrån Wienkonventionens tolkningsbestämmelser. Hit hör länder som Finland, Indien, Norge, Nya Zeeland och Venezuela. I den andra kategorin återfinns länder som hanterar missbruk av skatteavtal genom att tillämpa interna skatteflyktsregler. Som exempel på länder i den kategorin kan nämnas Estland, Frankrike, Kina, Irland och Polen. Den tredje kategorin, slutligen, är en blandning av de två första och innehåller länder som adresserar avtalsmissbruk antingen genom interna skatteflyktsregler eller genom att tolka skatteavtalet.¹¹⁷ Det kan noteras att Sverige inplaceras bland de länder vars rapport inte kunde ge svar på hur situationen ser ut.¹¹⁸

Sammanfattningsvis konstaterar van Weeghel i generalrapporten att det är svårt att hitta ett tydligt mönster i de fall av avtalsmissbruk som beskrivits i ländernas rapporter. Flera fall ger dock exempel på hur svaret söks i skatteavtalets syfte, vilket också är det som förespråkas av OECD. Utgången i det enskilda fallet verkar emellertid till stor del bero på värderingen av omständigheterna i målet och hur formalistiskt domstolen

¹¹⁰ General Anti-Avoidance Rule.

¹¹¹ Weeghel (2010) s. 25.

¹¹² Weeghel (2010) s. 26.

¹¹³ Goyette & Halvorson (2010) s. 171.

¹¹⁴ Weeghel (2010) s. 27.

¹¹⁵ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, pp. 27.3 och 27.6.

¹¹⁶ Jfr de två alternativa sätt som presenteras i pp. 9.2 och 9.3 i introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal.

¹¹⁷ T.ex. Kanada, Japan, Tyskland, USA och Österrike.

¹¹⁸ Weeghel (2010) s. 35.

ser på tolkningen och tillämpningen av skatteflyktsreglerna.¹¹⁹ Variationerna i praxis är därmed stora och skiljer sig både från land till land men även till och med från avgörande till avgörande.

¹¹⁹ Weeghel (2010) s. 38 och 41.

4 Skatteflyktslagen

4.1 Allmänt om skatteflyktslagen

I förarbetena till skatteflyktslagen avses med skatteflykt ”förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter”.¹²⁰ Däremot finns det ingen legaldefinition av begreppet.¹²¹ För att angripa skatteflykt har det i Sverige genom åren funnits olika metoder. Två sådana metoder är s.k. skatterättslig genomsyn och skatteflyktslagen.¹²² Enligt Rosander har dessa åtgärder en repressiv karaktär, dvs. de syftar till att angripa ett redan genomfört skatteflyktsförfarande.¹²³ Ett alternativ till de repressiva åtgärderna är att införa speciella skatteflyktsregler, vilket exempelvis har skett vad gäller beskattning av CFC-bolag.¹²⁴ Speciella skatteflyktsregler syftar till att hindra uppkomsten av skattemässigt förmånliga situationer och kan därmed definieras som preventiva åtgärder.¹²⁵

Beträffande skatterättslig genomsyn är den allmänt framförda meningen i doktrinen att HFD verkar ha intagit en allt mer restriktiv tillämpning av denna metod.¹²⁶ Av HFD:s uttalande RÅ 2004 ref. 27 har slutsatsen dragits att den skatterättsliga bedömningen ska grundas på rättshandlingens civilrättsliga karaktär. Någon omklassificering av rättshandlingar där den verkliga och den uppgivna innebörden sammanfaller är inte möjlig även om skattefördelar uppstår med anledning av förfarandet.¹²⁷ Andra menar dock att det inte går att ge ett helt klart svar på vad HFD:s praxis innebär för tillämpningen av metoden.¹²⁸

Vad gäller skatteflyktslagen framförs emellertid från flera håll i doktrinen att lagen under senare år har fått en ökad användning, möjligen till följd av den minskade tillämpningen av skatterättslig genomsyn.¹²⁹ I sin ursprungliga lydelse trädde skatteflyktslagen ikraft den 1 januari 1981. Före införandet av lagen användes i stor utsträckning speciella skatteflyktsregler, men dessa visade sig inte ge ett tillräckligt effektivt skydd. Anledningen var bl.a. att domstolarna ansåg att analog lagtolkning inte var ett lämpligt sätt att

¹²⁰ Prop. 1996/97:170 s. 33.

¹²¹ Simon-Almendal (2011) s. 319.

¹²² Hultqvist (2005) s. 305; Rosander (2007) s. 31 f.

¹²³ Rosander (2007) s. 31.

¹²⁴ Se 39 a kap. IL; Lodin (2013) s. 647 f.

¹²⁵ Rosander (2007) s. 38 ff.

¹²⁶ Se t.ex. Hultqvist (2005) s. 305, Bergström (2004) s. 773 och Rosander (2007) s. 57 ff.

För en aktuell avhandling på frågan om verklig innebörd rekommenderas Burmeister (2012).

¹²⁷ Bergström (2004) s. 773.

¹²⁸ Rabe & Hellenius (2011) s. 504.

¹²⁹ Se t.ex. Leidhammar & Lindkvist (2010) s. 731 f., Hultqvist (2009) s. 780 f. och Bahr (2012) s. 736.

stoppa de förfaranden som inte hindrades av de speciella skatteflyktsreglerna.¹³⁰ I förarbetena framhövdes att generalklausulen i skatteflyktslagen utöver dess repressiva egenskaper dessutom skulle ha en allmänpreventiv effekt på skatteflykt.¹³¹

HFD kom emellertid aldrig att tillämpa skatteflyktslagen i sin ursprungliga lydelse.¹³² Lagen hade visat sig vara för snävt utformad och levde inte upp till effektivitetskraven. År 1983 ändrades därför lydelsen genom att bl.a. kravet på att transaktionerna skulle ses som en omväg togs bort.¹³³ I denna lydelse gällde lagen i nära ett decennium men tillämpningen fortsatte att präglas av stor försiktighet och restriktivitet. Dessutom hade kritik riktats mot lagen ur rättssäkerhetssynpunkt. Det hävdades att den enskilde hade svårt att bedöma konsekvenserna av olika rättshandlingar och att det allmännas ställning gentemot den enskilde hade stärkts på ett oproportionerligt sätt. Lagen upphörde därför att gälla vid utgången av år 1992.¹³⁴

Redan ett par år senare, år 1995, återinfördes lagen i den lydelse den hade när den upphävdes men med ett par lagtekniska justeringar.¹³⁵ Regeringen tillsatte vid tiden också en utredning, skatteflyktskommittén, som hade till uppgift att utarbeta en ny lag mot skatteflykt utifrån de erfarenheter som tillämpningen av den tidigare lagen medfört. Målet var att göra lagen effektivare men utan att inskränka rättssäkerheten.¹³⁶ Den 1 januari 1998 trädde den ändrade lydelsen ikraft och har sedan dess varit oförändrad.¹³⁷

4.2 Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen

4.2.1 Lagtexten

Skatteflyktslagens generalklausul återfinns i 2 § skatteflyktslagen och är konstruerad av fyra rekvisit vilka jag väljer att kalla förmånsrekvisitet, identitetsrekvisitet, avsiktsrekvisitet och syftesrekvisitet. Således gäller att hänsyn inte ska tas till en rättshandling om:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

¹³⁰ Prop. 1980/81:17 s. 11 ff.

¹³¹ Ds B 1978:6 s. 24 f.

¹³² Hultqvist (2005) s. 307.

¹³³ Prop. 1982/83:84 s. 9.

¹³⁴ Prop. 1992/93:127 s. 48 f.

¹³⁵ Prop. 1994/95:209 s. 34 f.

¹³⁶ Dir. 1995:11.

¹³⁷ Prop. 1996/97:170.

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Om samtliga rekvisit är uppfyllda är skatteflyktslagen tillämplig på förfarandet. Effekten av detta följer av 3 § skatteflyktslagen som föreskriver att man ska bortse från en skattskyldigs rättshandling och beskatta denne som om rättshandlingen inte hade företagits.

4.2.2 Effektivitet kontra rättssäkerhet

Generalklausuler kännetecknas vanligen av vaga eller värdeöppna skrivningar.¹³⁸ Även om generalklausulen konstrueras med objektiva rekvisit innebär vagheten att rättstillämparen ges en betydande frihet i sin värdering och bedömning vid tillämpningen av klausulen.¹³⁹ Det är således domstolens uppgift att konkretisera generalklausulen och ge rekvisiten vikt och innehåll, vilket kan ifrågasättas ur ett maktfordelningsperspektiv.¹⁴⁰

Ward och Avery Jones menar att det finns ett principiellt problem i att låta skattelagstiftningen i för stor utsträckning lösas och tillämpas av domstol då detta skapar en lagstiftning som är oförutsägbar och som ofta är beroende av den enskilde domarens tycke.¹⁴¹ De anför vidare att när domstolen ska avgöra huruvida ett förfarande ska anses som skatteflykt ställs domstolen inför problemet att på ett adekvat sätt tolka lagstiftarens syfte och ändamål med lagstiftningen.¹⁴² Enligt van Weeghel är Ward och Avery Jones uttalanden av särskilt stor vikt vid förfaranden som omfattas av skatteavtal eftersom skatteavtal är produkten av förhandlingar mellan olika nationer och del av lagstiftningen i dessa nationer. Följden blir att domstolen får svårare att dra några generella slutsatser angående tillåtligheten av ett förfarande ”if the rationale of that law is unclear”.¹⁴³

Den minskade förutsägbarhet och rättssäkerhet som blir följden av generalklausulens fria skrivning anser emellertid Rosander är nödvändig för att en generalklausul som den i skatteflyktslagen ska vara effektiv.¹⁴⁴

¹³⁸ Peczenik (1995) s. 293 f.

¹³⁹ Strömholm (1996) s. 245 f.

¹⁴⁰ Strömholm (1996) s. 250.

¹⁴¹ Ward & Avery Jones (1985) s. 119.

¹⁴² Ward & Avery Jones (1985) s. 121.

¹⁴³ Weeghel (1998) s. 103.

¹⁴⁴ Rosander (2007) s. 46 f.

Gäverth och Wennergren argumenterar dessutom för att skattskyldiga som genom transaktioner vilka tänjer på gränserna för skattesystemet inte bör medges samma rätt till förutsägbarhet.¹⁴⁵ I doktrinen finns dock en återkommande kritik om att HFD:s praxis beträffande skatteflyktslagens tillämpning inte följer någon enhetlig princip. Främst råder det enligt författarna osäkerhet kring det sista rekvisitet.¹⁴⁶ I 4.3 nedan redogör jag för delar av HFD:s praxis i syfte att koppla denna till det nya tillämpningsområdet beträffande förfaranden som omfattas av skatteavtal.

4.2.3 Förmånsrekvisitet

En första förutsättning för tillämpningen av skatteflyktslagen är att rättshandlingen ensam eller tillsammans med annan rättshandling medför en väsentlig skatteförmån. Enligt förarbetena till den ursprungliga skatteflyktslagen skulle en jämförelse ske mellan den skatteförmån som den skattskyldiges förfarande leder till och det närmast till hands liggande förfarandet.¹⁴⁷ I princip allt som medför en lättnad eller fördel vid beskattningen skulle anses vara en skatteförmån.¹⁴⁸

Konstruktionen förutsätter enligt Hultqvist att en skattskyldig inte har rätt att anpassa sitt handlande efter skatteeffekterna. Hultqvist menar att det i nästan alla länder finns en erkänd princip att den skattskyldige ska ha rätt att utifrån gällande lagstiftning planera sina förehavanden så att skatten blir så låg som möjligt.¹⁴⁹ I Sverige har vi inte i praxis fått något klagande om en sådan princip, men mycket talar för att den finns.¹⁵⁰ Som kritik mot gällande sätt att definiera en skatteförmån framhäver Hultqvist därmed att det är märkligt att domstolen uppmanas konstatera att en beskattning som följer av tillämplig skattelagstiftning är att anse som förmånligare än annan skattebelastning. Enligt Hultqvist kan en skatteförmån endast föreligga när två skattenormer sätts i relation till varandra. Av dessa två normer är den ena normen beskattning enligt skattelag och den andra beskattning enligt skatteflyktslagen.¹⁵¹

I förarbetena till den idag gällande lydelsen framförs att begreppet rent språkligt kan anses vara mindre lämpligt i vissa situationer. Vilka dessa situationer är förtydligas emellertid inte. Däremot konstateras att några tillämpningsproblem inte kunnat beläggas och att därför heller inte några förändringar i skatteförmånsbegreppet är nödvändiga. ”Vad som avses med skatteförmån är helt enkelt undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte hade kommit till stånd.”¹⁵²

¹⁴⁵ Gäverth (1996) s. 767 f.; Wennergren (1997) s. 109.

¹⁴⁶ Se t.ex. Bergström (2002) s. 292, Tjernberg (2007) s. 313 och Hultqvist (2005) s. 319.

¹⁴⁷ Prop. 1980/81:17 s. 28.

¹⁴⁸ Prop. 1982/83:84 s. 17.

¹⁴⁹ Hultqvist (1995) s. 476 ff.

¹⁵⁰ Hultqvist (2005) s. 304.

¹⁵¹ Hultqvist (1996) s. 673.

¹⁵² Prop. 1996/97:170 s. 45.

Skatteflyktskommittén anförde vidare att det avgörande för skatteflyktslagens tillämpning är om de skattebestämmelser som utnyttjas skapar följder för hur beskattningen av den skattskyldige kommer se ut beträffande kommunal- eller statlig inkomstskatt. Lagens omfattning är således begränsad till kommunal- eller statlig inkomstskatt. Däremot finns ingen begränsning i tillämpningsområdet för skatteflyktslagen beträffande vilka regler som används för att kringgå beskattningen. Skatteflyktskommittén nämnde som exempel på denna distinktion att ett skatteflyktsförfarande som utnyttjar bestämmelserna i lagen (1993:1537) om expansionsmedel eller lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet inte utesluter att skatteflyktslagen kan tillämpas för att hindra förfarandet.¹⁵³

Rosanders sammanfattning av rättsläget är att det vid bedömningen av huruvida en skatteförmån uppkommit krävs en jämförelsetransaktion. En sådan jämförelsetransaktion kan enligt Rosander enklast hittas genom att man utgår från skatteflyktslagens rättsföljd, dvs. att man antingen bortser från de företagna rättshandlingarna eller att man jämför dem med ett förfarande som ur en ekonomisk synvinkel ligger närmast till hands i den aktuella situationen.¹⁵⁴

4.2.4 Identitetsrekvisitet

Det andra rekvisitet som måste vara uppfyllt för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig på förfarandet gäller ett krav på direkt eller indirekt medverkan från den skattskyldige. Skatteflyktskommittén påpekade att underrättspraxis vid flera tillfällen tolkat skatteflyktsbestämmelsen på så sätt att det var den skattskyldige själv som var tvungen att ha vidtagit rättshandlingen för att skatteflyktslagen skulle vara tillämplig.¹⁵⁵ Eftersom detta inte var det avsedda med lagstiftningen ändrades lydelsen till att det är tillräckligt att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i den rättshandling från vilken man bortser. Beträffande indirekt medverkan avses enligt förarbetena t.ex. att en ställföreträdarens medverkan gjort det möjligt för den skattskyldige att erhålla förmånen eller att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet att utöva inflytande på den medverkande personen. Vid

¹⁵³ SOU 1996:44 s. 138. Båda lagarna upphörde att gälla den 1 januari 2000 enligt lag (1999:1230). Jag anser emellertid att exemplet fortfarande är aktuellt i den meningen att det inte spelar någon roll vilka regler som har använts för att skapa ett kringgåendeförfarande utan att det väsentliga är jämförelseperspektivet och huruvida kommunal- eller statlig inkomstskatt har undvikits.

¹⁵⁴ Rosander (2007) s. 103. Rosander framför i sammanhanget att bedömningarna ligger nära tanken på vad som avsetts med lagstiftningen eftersom lagstiftningen oftast tar sin utgångspunkt i vad som ur ett ekonomiskt perspektiv ligger närmast till hands i den givna situationen. Vid tolkningen av lagstiftningens syfte i 2 § 4 p. skatteflyktslagen spelar frågan om vad som varit avsett med lagstiftningen en avgörande roll. På det viset hör alltså rekvisiten i 2 § 1 och 4 p. skatteflyktslagen samman och utgör inte helt självständiga bedömningar.

¹⁵⁵ SOU 1996:44 s. 133 f.

transaktioner via familjemedlemmar etc. kan indirekt medverka i allmänhet antas.¹⁵⁶

4.2.5 Avsiktsrekvisitet

Skatteflyktslagens tillämpning kräver vidare att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för transaktionerna. Även beträffande avsiktsrekvisitet fann skatteflyktskommittén i sin genomgång av praxis att den tidigare formuleringen lett till att transaktioner med uppenbara skatteflyktsinslag inte kunnat hindras av skatteflyktslagen. Den restriktiva tillämpningen av rekvisitet hade enligt kommittén dels sin grund i utgången i RÅ 85 1:69, dels i ett uttalande i förarbetena om att det för tillämpning krävdes att ”förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen”^{157, 158}.

Den slutsats som skatteflyktskommittén drog utifrån undersökningen var att det krävdes en omformulering av rekvisitet för att skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas på ett sätt som bättre svarade mot syftet. Rekvisitet ska därmed anses uppfyllt om det kan antas att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna har utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Enligt kommittén krävdes för detta att skatteförmånen ur ett objektivt perspektiv vägde tyngre än övriga skäl tillsammans. Således ska tolkningen av den skattskyldiges avsikt med transaktionerna ske utifrån en objektiv bedömning av samtliga omständigheter i fallet.¹⁵⁹ Som exempel på omständigheter att beakta nämndes i förarbetena affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl som den skattskyldige kan visa att han eller hon haft med transaktionerna.¹⁶⁰

4.2.6 Syftesrekvisitet

Skatteflyktskommitténs rättsfallssammanställning visade att det var huruvida förfarandet stred mot lagstiftningens grunder som i merparten av fallen hade varit orsaken till att lagen inte ansetts tillämplig. Dessutom konstaterade kommittén att det hos företrädare för domstolar, myndigheter och rådgivare fanns en uppfattning att rekvisitet var svårtillämpat. Kommittén föreslog därför en omformulering av rekvisitet till det idag gällande.¹⁶¹

I förarbetena fördes en diskussion kring alternativet att ge rekvisitet en mer subjektiv karaktär genom att exempelvis föreskriva att förfarandet ska vara ”otillbörligt” eller avse ”rättsmissbruk”. Av skäl som förutsägbarhet och likformighet valde man emellertid att behålla rekvisitets objektiva karaktär. Det skulle dock inte längre prövas om förfarandet stred mot lagstiftningens grunder utan istället om det stred mot lagstiftningens syfte. Tanken med

¹⁵⁶ Prop. 1996/97:170 s. 41.

¹⁵⁷ SkU 1982/83:20 s. 13.

¹⁵⁸ SOU 1996:44 s. 134 f.

¹⁵⁹ Prop. 1996/97:170 s. 44.

¹⁶⁰ SOU 1996:44 s. 135 f.

¹⁶¹ SOU 1996:44 s. 127 f.

förändringen var att direkt i lagtexten uttrycka de allmänna principer som ligger till grund för prövningen. Det skulle tydliggöras att det primärt var lagbestämmelsernas ordalydelse och utformning som skulle beaktas när lagstiftningens syfte tolkades. Lagmotiven skulle emellertid även fortsättningsvis kunna utgöra ledning för tolkningen i de fall syftet inte framgick av ordalydelsen.¹⁶² Innebörden av den ändrade formuleringen beskrevs enligt följande:

De regler och andra faktorer som uttrycker lagstiftningens syfte utgörs av de bestämmelser som är direkt tillämpliga på förfarandet i fråga liksom de allmänna reglerna om bestämmande av skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt övriga regler om fastställande av skatteunderlag. Innebär förfarandet i fråga att t.ex. en avdragsregel utnyttjas bör inte bara den bestämmelsens syfte beaktas utan även syftet med de allmänna bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Detta kommer till uttryck genom en hänvisning till skattebestämmelsernas allmänna utformning vilket även innefattar de grundläggande principer som skattelagstiftningen bygger på.¹⁶³

På det viset har analysen ansetts skilja sig från sedvanlig lagtolkning eftersom ett vidare perspektiv tillåts i sökandet efter lagstiftningens syfte.¹⁶⁴ Hultqvist och Holstad anser att det är en objektiv teleologisk metod som förespråkas.¹⁶⁵ Hultqvist kritiserar även skatteflyktskommitténs ambition att det ska prövas huruvida bestämmelserna utnyttjas eller kringgås ”på ett av lagstiftaren inte avsett sätt”¹⁶⁶. Hultqvist hänvisar till Hellner¹⁶⁷ och anser att lagstiftarviljan är ett skenargument eftersom någon sådan vilja varken går att undersöka eller fastställa.¹⁶⁸

Rosander konstaterar dock att bedömningen om transaktionerna utnyttjar lagstiftningen på ett sätt som lagstiftaren inte avsett är något återkommande i förarbetena genom åren. Denna prövning ska ske objektivt och domstolen måste ha klart fog för antagandet att lagstiftaren skulle ha motsatt sig en tillämpning som leder till den aktuella skatteeffekten. En förutsättning är också att situationen inte ska ha varit förutsedd av lagstiftaren.¹⁶⁹

¹⁶² Prop. 1996/97:170 s. 38 f.

¹⁶³ Prop. 1996/97:170 s. 39 f.

¹⁶⁴ SOU 1989:81 s. 48 ff.

¹⁶⁵ Hultqvist (2005) s. 309 ff.; Holstad (2010) s. 301 ff.

¹⁶⁶ SOU 1996:44 s. 130.

¹⁶⁷ Hellner (1985) s. 57.

¹⁶⁸ Hultqvist (2005) s. 309 ff.

¹⁶⁹ Rosander (2007) s. 108 som hänvisar till SOU 1975:77 s. 10 f., prop. 1980/81:17 s. 16, SOU 1989:81 s. 50 och SOU 1996:44 s. 10.

4.3 Rättspraxis

I detta avsnitt redogörs för HFD:s praxis beträffande tillämpning och tolkning av skatteflyktslagen. Eftersom det saknas prejudikat från HFD på tillämpningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal anser jag att viss ledning kan hämtas från den praxis som gäller interna förfaranden¹⁷⁰. I den mån fall från tiden före ändringen av skatteflyktslagens lydelse fortfarande har relevans för rättsläget tas även dessa upp. Av utrymmesskäl har jag dock inte möjlighet att gå på djupet på samtliga avgöranden utan mitt mål är att kategorisera prejudikaten utifrån ett antal aspekter som har betydelse för min analys av skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal.¹⁷¹ Till hjälp för redogörelsen och kategoriseringen har jag använt mig av tillgänglig doktrin på området där bl.a. Holstad och Rosander har beaktats.

4.3.1 Förmånsrekvisitet

Förmånsrekvisitet återfinns som sagt i 2 § 1 p. skatteflyktslagen. I de fall HFD prövat skatteflyktslagen har enligt Rosander bedömningen av huruvida en skatteförmån föreligger endast behandlats ytligt.¹⁷² Som nämnts ovan ligger tyngdpunkten normalt kring frågan huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. RÅ 2009 ref. 47 II ger en talande bild för den ofta korta motiveringen:

Nästa fråga är om skatteflyktslagen kan tillämpas på förfarandet. Enligt vår mening får rekvisiten i 2 § 1-3 skatteflyktslagen anses uppfyllda och frågan är därmed om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte.

Att tyngdpunkten ligger på 2 § 4 p. skatteflyktslagen har emellertid enligt Hultqvist inte alltid varit fallet då det tidigare i praxis var de första tre rekvisiten som flitigt diskuterades. Hultqvist anser dock, bl.a. med anledning av 2009 års s.k. handelsbolagsdomar¹⁷³, att frågan kring huruvida en skatteförmån har uppkommit är högst adekvat att ställa.¹⁷⁴ Wittkull framhåller angående en av de tre handelsbolagsdomarna, RÅ 2009 not. 88, att HFD inte uttryckligen uttalade något om rekvisitet skatteförmån utan endast nämnde att det fanns en skattemässig vinst. Han har dessutom svårt

¹⁷⁰ Med interna förfaranden avses här att förfarandet inte omfattas av något skatteavtal.

¹⁷¹ För att illustrera mitt val av avgränsning kan följande exempel på prejudikat som *inte* är applicerbart på problematiken kring skatteavtal ges. I RÅ 2001 ref. 79 kunde skatteflyktslagen inte tillämpas på en kommuns rättshandlingar då skatteeffekten var en följd av att kommuner generellt sett är befriade från inkomstbeskattning. Prejudikatet tar således sikte på en speciell egenskap hos den skattskyldige och saknar relevans för analysen av skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal.

¹⁷² Rosander (2007) s. 102.

¹⁷³ RÅ 2009 not. 86, RÅ 2009 not. 87 och RÅ 2009 not. 88.

¹⁷⁴ Hultqvist (2009) s. 781. Se även Holmdahl & Burlin (2005) s. 188-191 och Nilsson (2012) s. 402 för diskussion kring frågan om uppkomsten av en skatteförmån samt kritik mot HFD för att inte rekvisitet analyseras närmare.

att se hur de inblandande bolagen kan anses ha fått en skatteförmån. Till grund för detta anför Wittkull att skatteflyktslagen förutsätter att förmånen uppkommer hos den skattskyldige, men att i det här fallet den eventuella skatteförmånen ligger på koncernnivå.¹⁷⁵ Även Hultqvist ifrågasätter domen av nämnda anledning och riktar samtidigt kritik mot HFD för att domstolen lämnade frågan om skatteförmånen okommenterad och utan svar.¹⁷⁶

Således hör vi från doktrinen röster som förespråkar en mer utförlig diskussion av rekvisitet skatteförmån. Men hur ser generellt sett HFD:s prövning av rekvisitet ut? Om vi först kort går tillbaka till förarbetena uttalade skatteflyktskommittén att förmånen består av undvikandet av den ytterligare skatt som annars skulle ha påförts, och i tidigare förarbeten har det talats om ett jämförelseperspektiv. HFD:s praxis ger också tydligt stöd för att det är i jämförelsen mellan skatteeffekten av det aktuella förfarandet och det beskattningsanspråk som annars hade uppstått som ger svar på frågan om en skatteförmån skapats.

Som exempel kan nämnas HFD 2012 ref. 58. HFD uttalade att en skatteförmån uppkom eftersom de företagna rättshandlingarna ledde till att utdelningen till föreningen var skattefri, medan utdelningarna skulle ha varit skattepliktiga om förfarandet inte hade kommit till stånd. Den mer gynnsamma beskattning som följde av transaktionerna konstituerade således en skatteförmån i skatteflyktslagens mening.¹⁷⁷

Ytterligare exempel finns i RÅ 2009 ref. 47 I, i vilket HFD gjorde samma bedömning som kammarrätten i frågan om skatteflyktslagens tillämpning. Kammarrätten konstaterade att de aktuella rättshandlingarna innebar att den skattskyldige undgick beskattning i inkomstlaget tjänst enligt de s.k. 3:12-reglerna. Det ”normala” förfarandet, att beskattas enligt 3:12-bestämmelserna, utgjorde alltså den jämförelsetransaktion som det aktuella förfarandet ställdes emot.

4.3.2 Syftesrekvisitet

Enligt Rosander är det trots den senaste ändringen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen fortfarande detta rekvisit som föranleder störst svårigheter i bedömningen.¹⁷⁸ Rosander kritiserar HFD för att inte alltid tydligt redovisa på vilka grunder domstolen har gjort bedömningen huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.¹⁷⁹ Som exempel på bra motiveringar nämner Rosander RÅ 2002 ref. 24 och RÅ 2006 not. 89 vilka båda gällde koncernbidrag. Även om de formella kraven i lagen var uppfyllda och det av

¹⁷⁵ Wittkull (2009) s. 764.

¹⁷⁶ Hultqvist (2009) s. 776.

¹⁷⁷ Skatteflyktslagen ansågs emellertid inte tillämplig eftersom det faktum att överlåtelsen av aktierna kunde ske utan att utlösa utdelningsbeskattning av föreningen var en direkt följd av utformningen av 23 kap. IL. 2 § 4 p. skatteflyktslagen var därför inte uppfylld.

¹⁷⁸ Rosander (2007) s. 106.

¹⁷⁹ Rosander ger RÅ 1998 not. 195 och RÅ 2001 ref. 79 som exempel på knappa motiveringar.

lagens ordalydelse inte framgick något syfte som kunde anses hindra förfarandet konstaterade HFD i domarna att det räckte att syftet med koncernbidragsreglerna fanns tydligt uttalat i förarbetena. Enligt Rosander hade således domstolen med hänvisning till förarbetena fog för uppfattningen att transaktionerna stred mot syftet.¹⁸⁰

4.3.3 Lagstiftarens passivitet

Rosander har i sin analys av HFD:s praxis beträffande skatteflyktslagen sett ett mönster i flertalet av målen att domstolens bedömning sker i två steg. I det första fastställs det allmänna syftet med regleringen genom att lagtext och förarbeten analyseras. Strider förfarandet mot syftet besvaras i det andra steget frågan om det kan anses oförutsett och icke avsett.¹⁸¹ Angående det andra steget, i vilket ingår det som Holstad benämner lagstiftarens passivitet, hänvisar Rosander bl.a. till tre fall: RÅ 2001 ref. 66, RÅ 2001 not. 188 och RÅ 2001 ref. 12. Det som fallen har gemensamt är att förfarandena strider mot det allmänna syftet med de aktuella reglerna. Trots detta tillämpades inte skatteflyktslagen eftersom transaktionerna inte var oförutsedda eller icke avsedda av lagstiftaren. Rosander drar slutsatsen att om det har gjorts omfattande utredningar och förändringar på ett visst område är det svårt att tillämpa skatteflyktslagen på transaktionen eftersom lagstiftaren borde ha uppmärksammat vilka problem som kunde uppkomma.¹⁸²

Tre senare avgöranden i HFD som ger exempel på diskussionen kring lagstiftarens passivitet är RÅ 2009 ref. 47 I och II samt RÅ 2009 ref. 31. I RÅ 2009 ref. 47 I hade de skattskyldiga undgått beskattning enligt bestämmelserna i 57 kap. IL eftersom den skattemässiga behandlingen av återbetalning av villkorade aktieägartillskott medförde att beskattning i inkomstslaget tjänst inte var möjlig enligt vanliga regler. Att återbetalning av villkorade aktieägartillskott enligt praxis jämföras med återbetalning av lån var emellertid känt för lagstiftaren vid införandet av reglerna i 57 kap. IL. Eftersom detta inte hade beaktats i lagstiftningen kunde inte skatteflyktslagen tillämpas på förfarandet. HFD kom emellertid till motsatt slutsats i RÅ 2009 ref. 47 II trots att det även här rörde sig om återbetalning av villkorade aktieägartillskott. Anledningarna till detta menar Holstad är att förfarandet innehöll fler moment och var mer sammanhållet i tiden (mer om detta nedan).¹⁸³

I RÅ 2009 ref. 31 hade de skattskyldiga genom upprepade interna aktieöverlåtelser undgått beskattning i inkomstslaget tjänst enligt reglerna i

¹⁸⁰ Rosander (2007) s. 111 f.

¹⁸¹ Rosander (2007) s. 110.

¹⁸² Rosander (2007) s. 110 f. Rosander nämner även RÅ 1997 not. 249 i vilket skatteflyktslagen inte var tillämplig eftersom situationen hade uppmärksamats i ett remissvar och därför inte var oförutsedd av lagstiftaren. I RÅ 2000 ref. 21 var dock skatteflyktslagen tillämplig trots att den aktuella situationen uppmärksamats i en artikel, men utan att någon lagändring gjorts. Bergström har kritiserat avgörandet, se Bergström (2001) s. 341.

¹⁸³ Holstad (2010) s. 297 ff.

57 kap. IL. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden vilken ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet med hänvisning till att lagstiftaren vid tillkomsten av lagstiftningen inte hade haft anledning att gå in på den aktuella anpassning av förfarandet som vidtagits av den skattskyldige för att undgå reglerna och dess syfte. Bedömningen ändrades inte av det faktum att regeringen därefter hade uppmärksammats på förfarandet men uttalat att dylika upplägg fick prövas enligt principerna om verklig innebörd och skatteflyktslagen.¹⁸⁴ Enligt Christensson och Samuelson gällde därmed frågan lagstiftarens passivitet efter tillkomsten av lagstiftningen.¹⁸⁵ Skatterättsnämnden menade vidare att de skattskyldiga inte kunde förvänta sig att förfarandet var accepterat eftersom det inte fanns något klart stöd i praxis för en sådan acceptans. Christensson och Samuelson tolkar uttalandet som att det kan krävas en etablerad praxis i underinstans för att lagstiftarens passivitet ska kunna åberopas.¹⁸⁶

Holstad menar sammanfattningsvis att lagstiftarens passivitet inte behöver medföra att skatteflyktslagen inte är tillämplig på ett visst förfarande utan att detta bl.a. kan bero på hur förfarandets karaktär ser ut.¹⁸⁷ Beträffande RÅ 2009 ref. 31 pekar Holstad på att transaktionerna var anpassade så till den grad att lagstiftaren inte kunde anses ha accepterat förfarandet bara för att någon särskild reglering inte hade stiftats. Enligt Holstad hör detta samman med att lagstiftningens syfte måste bestämmas utifrån vad som kan betraktas som typfall.¹⁸⁸ Även Christensson och Samuelson är inne på samma linje och menar att den skattemässiga ”aggressiviteten” i det enskilda fallet kan ha betydelse för vilken nivå av aktivitet som krävs av lagstiftaren.¹⁸⁹

4.3.4 Förfarandets sammanhållning i tiden

Som nämnts ovan menar Holstad att skillnaden mellan RÅ 2009 ref. 47 I och II bl.a. är antalet moment som förfarandet består av samt dess sammanhållning i tiden.¹⁹⁰ Jag fokuserar här kort på det sistnämnda. I RÅ 2009 ref. 47 II (där förfarandet inte godtogs) hade transaktionerna följt så tätt som möjligt efter varandra. År 2001 förvärvade den skattskyldige rätten till återbetalning avseende ett villkorat aktieägartillskott, år 2002 ökades förmögenhetsmassan i bolaget genom koncernbidrag och år 2003 skedde återbetalningen till den skattskyldige. Förfarandet hade på det viset enligt Holstad en tydligare kringgåendekaraktär än RÅ 2009 ref. 47 I i vilket förvärvet av återbetalningsrätten skett fem år före utbetalningen.¹⁹¹

¹⁸⁴ Skatteverket hade i en hemställan (2000-04-03, dnr 3908-00/100) till

Finansdepartementet påpekat frågan vilken även berördes i SOU 2002:52 del 1 s. 440 f.

¹⁸⁵ Christensson & Samuelson (2010) s. 235. Jfr med RÅ 2009 ref. 47 I och II där frågan rörde passivitet redan vid tidpunkten för införandet av lagstiftningen.

¹⁸⁶ Christensson & Samuelson (2010) s. 234.

¹⁸⁷ Holstad (2010) s. 306.

¹⁸⁸ Holstad (2010) s. 306.

¹⁸⁹ Christensson & Samuelson (2010) s. 235.

¹⁹⁰ Holstad poängterar dock att en annan viktig skillnad mellan fallen är att det förfarande som inte godtogs av HFD hade inletts efter det att det fanns vinstmedel som var berörda av reglerna i 57 kap. IL.

¹⁹¹ Holstad (2010) s. 305.

Holstad uttalar att betydelsen av ett förfarandes utsträckning i tiden främst har att göra med avsiktsrekvisitet i 2 § 3 p. skatteflyktslagen. Ett förfarande som sträcker sig över en längre tidsperiod ökar utrymmet för att det inte endast är rent skattemässiga anledningar som ligger bakom transaktionerna. För att det ska handla om ett och samma förfarande borde det enligt Holstad krävas att samtliga delar i förfarandet ingår i planen och syftet att få en väsentlig skatteförmån.¹⁹² Min tolkning av Holstad är att hans slutsats grundar sig i att prövningen av skatteflyktslagen enligt RÅ 2002 not. 72 och RÅ 2007 ref. 52 ska göras i förhållande till hela transaktionskedjan.

4.3.5 Betydelsen av en lagändring

Ytterligare en aspekt är frågan vilken betydelse en senare lagändring eller ett senare uttalande i förarbeten kan ha på bedömningen. I det s.k. Cypernmålet, HFD 2012 not. 30, ansökte den skattskyldige år 2005 om förhandsbesked beträffande frågan om det fanns några skattemässiga konsekvenser av att paketera en fastighet i ett handelsbolag och sedan sälja handelsbolaget till en extern köpare. HFD slog nästan sju år (!) senare fast att skatteflyktslagen hindrade förfarandet. Angående 2 § 4 p. skatteflyktslagen anförde domstolen följande:

Möjligheterna till underprisöverlåtelser av tillgångar till och från handelsbolag enligt 23 kap. IL har numera helt slopats. I förarbetena till lagstiftningen anför regeringen att det är uppenbart att regelverket om underprisöverlåtelser såvitt avser handelsbolag inte uppfyller det grundläggande kravet på att en underprisöverlåtelse inte direkt eller indirekt ska medföra några otillbörliga skatteförmåner. Systemet kan i stället användas systematiskt och återkommande för att åstadkomma oavsedda skatteeffekter (prop. 2008/09:37 s. 27). Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste det dock redan före lagändringarna ha stått klart att reglerna inte varit avsedda att kunna utnyttjas för konstlade förfaranden ... En taxering på grund av förfarandet får därför anses strida mot syftet med bestämmelserna om underprisöverlåtelser.

Nilsson är mycket kritisk till domen. Han menar bl.a. att 2 § 4 p. skatteflyktslagen inte är uppfylld eftersom det inte finns något i vare sig lagtexten eller systematiken som tyder på att paketering av en fastighet med efterföljande skattefri försäljning skulle strida mot lagstiftningens syfte. Denna slutsats anser Nilsson att man endast kan komma fram till genom att läsa prop. 2008/09:37. Att beakta förarbeten, och framför allt senare förarbeten, som inte har täckning i lagtexten anser han strider mot vad som uttalades i samband med att skatteflyktslagen fick ändrad lydelse.¹⁹³

¹⁹² Holstad (2010) s. 304 f.

¹⁹³ Nilsson (2012) s. 400 f.

5 HFD och Peru-uppläggen

5.1 Något om skatteavtalet mellan Sverige och Peru

Skatteavtalet mellan Sverige och Peru undertecknades i september år 1966 och införlivades i svensk lag genom kungörelse (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.¹⁹⁴

Avtalet kom till efter önskemål från svenska företagare med verksamhet i Latinamerika som framfört att dubbelbeskattningen utgjorde ett hinder för näringslivet. Avtalet var därför tänkt att underlätta utvecklingen av de ekonomiska och kulturella relationerna med Peru.¹⁹⁵ Avtalet utformades efter mönster av Sveriges skatteavtal med Argentina från år 1962 och överensstämde enligt förarbetena praktiskt taget helt med det avtalet.¹⁹⁶ För undvikande av dubbelbeskattning tillämpades på svensk sida vid den här tiden generellt exempt-metoden¹⁹⁷ och skatteavtalen med Peru respektive Argentina var inget undantag.¹⁹⁸ Utformningen av det svenskperuanska avtalet gjordes med hänsyn till riktningen som investeringar och inkomstströmmar vanligen går från Sverige till utvecklingsländer. Uppdelningen av beskattningsrätten försköts till förmån för källstaten, dvs. till den stat som inkomsten härrör från. Enligt förarbetena utgjorde avtalet en skälig kompromiss mellan de båda staternas beskattningsanspråk.¹⁹⁹

I mars år 2006 inleddes förhandlingar om ett nytt skatteavtal mellan Sverige och Peru. I väntan på att det nya skatteavtalet skulle börja gälla sade Sverige kort därefter upp avtalet som därmed upphörde att gälla den 1 januari 2007.²⁰⁰ Anledningen till uppsägningen beskrivs i de svenska förarbetena vara att avtalet var omodernt och i väsentliga delar avvek från nuvarande svensk avtalspolicy, däribland att avtalet som huvudmetod föreskrev exempt-metoden och inte credit-metoden. Att avtalet använts för oönskade

¹⁹⁴ Prop. 2005/06:125 s. 60.

¹⁹⁵ Prop. 1967:26 s. 27.

¹⁹⁶ Avtalet med Argentina var det första allmänna skatteavtalet i Sydamerika, se prop. 1962:192 s. 24.

¹⁹⁷ Se 2.3 ovan.

¹⁹⁸ Prop. 1967:26 s. 25. Att det blev exempt-metoden förklarar Mutén med att många stater i Latinamerika vid tiden tillämpade territorialitetsprincipen och därmed såg sig fria från all skuld till att dubbelbeskattning uppkom. Det fanns därför ett visst motstånd mot att genom avtal ytterligare inskränka rätten till beskattning. Att exempt-metoden skulle vara den huvudsakliga metoden om något avtal alls skulle ingås sågs i enlighet därmed som en självklarhet. Samtidigt tillägger dock Mutén att Sverige fram till år 1968 i princip tillämpade exempt-metoden i sina skatteavtal. Se Mutén (1993) s. 307 ff.

¹⁹⁹ Prop. 1967:26 s. 25 ff.

²⁰⁰ Genom SFS 2006:642 upphävdes kungörelse (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

skatteplaneringstransaktioner var självfallet också del i grunden för beslutet. Enligt förarbetena hade de peruanska förhandlarna visat förståelse för den svenska ställningen.²⁰¹

Det är emellertid värt att notera att det snarlika skatteavtalet mellan Sverige och Argentina på svenskt initiativ omförhandlades redan under mitten av 1990-talet eftersom avtalet enligt förarbetena var ”på många punkter bristfälligt”. Möjligheten till omförhandling hade sin grund i att flertalet latinamerikanska stater reviderat sin ekonomiska politik och syn på skatteavtalsfrågor. Det var inte längre ett villkor för ingående av skatteavtal att källstaten skulle tillförsäkras ensamrätt att beskatta så gott som alla inkomster.²⁰² Latinamerikanska stater hade nämligen på grund av villkoret haft svårt att ingå skatteavtal med kapitalexporterande stater.²⁰³

5.2 Peru I-målet – RÅ 2004 not. 59

Peru-uppläggen fick sin början i och med HFD:s avgörande i RÅ 2004 not. 59, Peru I-målet, som gällde svenska bolags försäljningar av dotterbolagsaktier i Peru. Enligt intern peruansk rätt var försäljningen skattefri, men i Sverige var bolagen skattskyldiga för kapitalvinsterna enligt svensk rätt. För att svensk beskattning skulle ske krävdes dock att skatteavtalet mellan Sverige och Peru inte hindrade detta.

HFD kom till slutsatsen att försäljning av andelar i bolag skulle omfattas av art. X i skatteavtalet som gäller försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång. Bestämmelsen stadgar att det endast är den avtalslutande stat där tillgången är belägen som får beskatta kapitalvinsten. Beträffande försäljning av andelar kan således följderna av bestämmelsen bli att andelarna kan anses belägna i den stat som inte är hemviststat för den skattskyldige (i det här fallet Peru) om det finns tillräckliga anknytningsmoment i den staten. HFD hänvisade till vad Skatterättsnämnden anfört och konstaterade att andelarna skulle anses belägna i Peru. Skatterättsnämndens motivering byggde på att bolagen var registrerade i Peru och att deras verksamheter uteslutande hade bedrivits i Peru. En betydelsefull skillnad jämfört med Peru II-målet är således att bolagen i Peru I-målet drev faktisk verksamhet.

Kapitalvinsten på andelarna skulle därmed endast beskattas i Peru enligt art. X. I art. XVII fanns emellertid en allmän *subject to tax*-regel vilken föreskrev att om Peru inte utövar den beskattningsrätt som enligt övriga bestämmelser i avtalet tillfaller Peru övertar Sverige denna rätt till

²⁰¹ Prop. 2005/06:125 s. 60 f.

²⁰² Villkoret hade bl.a. varit del av den s.k. Cartagena-överenskommelsen från 1971 utarbetad av den andinska paktens stater, där Peru ingår. Se Andean Subregional Integration Agreement Commission, decision No. 40, 8–16 November, 1971, Annex II, Article 7.

²⁰³ Prop. 1995/96:53 s. 44. Avtalet skrevs under 31 maj 1995 och trädde ikraft som svensk lag den 31 december 1997.

beskattning. Regeln är till för att skatteavtalet inte ska leda till dubbel icke-beskattning. Enligt intern peruansk rätt skulle kapitalvinsten inte beskattas och frågan för HFD var då om rätten skulle tillfalla Sverige enligt *subject to tax*-bestämmelsen. Efter att ha tolkat artikeln uttalade HFD att kapitalvinster inte faller under bestämmelsens ordalydelse. Försäljningen av aktierna i de peruanska dotterbolagen resulterade således inte i någon beskattning i vare sig Peru eller Sverige. Avgörandet ledde snabbt till Peru-uppläggen.

Sundgren kritiserar HFD:s bedömning och menar att tolkningen av *subject to tax*-bestämmelsen går rakt emot syftet med regeln, vilket är att undvika att dubbel icke-beskattning uppkommer. Enligt Sundgren tolkar HFD artikeln utan att beakta detta syfte och menar att det annars inte hade varit möjligt att tolkningen ledde till att inkomsten inte kom att beskattas av varken Peru eller Sverige.²⁰⁴

5.3 Peru II-målet – HFD 2012 ref. 20

5.3.1 HFD:s domskäl

Peru II-målet²⁰⁵ rörde en fysisk person som var obegränsat skattskyldig i Sverige och ägde kvalificerade andelar i ett svenskt bolag. Något förenklat kan sägas att tillgångarna i bolaget genom en serie transaktioner hade flyttats över till ett bolag med säte i Peru som inte bedrev någon faktisk verksamhet. Därefter hade bolaget likviderats varpå tillgångarna skiftats ut till den svenska delägaren. Skatteverket hävdade att utskiftningslikviden skulle undantas från svensk beskattning i enlighet med skatteavtalet men att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet eftersom personen endast blev beskattad med ca fyra procent i Peru. Svaranden var av den åsikten att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på transaktioner som genom skatteavtalet undantagits från beskattning i Sverige.

HFD diskuterade inledningsvis skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal. Domstolen uttalade att det inte fanns några undantag i skatteflyktslagen för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller innehöll det aktuella skatteavtalet med Peru någon bestämmelse ”som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet”. Enligt domstolen fanns det vidare inga tolkningsdata som talade för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att förfaranden genom vilka avtalets regler kringgås eller som på annat sätt medför att avtalet missbrukas inte ska kunna angripas av interna skatteflyktsregler.

²⁰⁴ Sundgren (2006) s. 393 ff.

²⁰⁵ HFD 2012 ref. 20 består av två domar, mål nr 1335-11 och 1336-11, vilka meddelades den 26 mars 2012. För enkelhets skull tar jag här endast upp det ena målet, 1335-11, då omständigheterna var likartade och utgången densamma.

HFD uttalade således ett stöd för att aktuella förfaranden i och för sig ska prövas mot den svenska skatteflyktslagen. Däremot fick HFD i målet inte anledning att göra någon faktisk prövning eftersom domstolen fann att Sveriges beskattningsrätt enligt IL inte var begränsad av skatteavtalet. Eftersom alla relevanta anknytningsmoment fanns i Sverige ansåg domstolen att andelarna i det peruanska bolaget var belägna här.²⁰⁶

5.3.2 Gällande rätt efter Peru II-målet

HFD:s uttalande om skatteflyktslagen är *obiter dicta*. Någon faktiskt prövning av skatteflyktslagen skedde som sagt aldrig. Enligt Hillings mening behöver emellertid inte detta påverka uttalandets prejudikatvärde eftersom uttalandet är tydligt och relativt utförligt samt då HFD samma dag meddelade att den inte skulle ge prövningstillstånd i fem mål²⁰⁷ där skatteflyktslagen hade tillämpats på Peru-upplägg. Enligt Hillings tolkning av Peru II-målet verkar det således inte längre krävas något uttryckligt stöd i avtalet för att kunna tillämpa skatteflyktslagen. Istället är frånvaron av tolkningsdata som talar emot en sådan tillämpning tillräckligt.²⁰⁸

I sin analys av Peru II-målet drar Hilling flera slutsatser. Att HFD i domskälen inte hänvisar till kommentaren till modellavtalet tolkar Hilling som att domstolen har ett mer generellt stöd för sin uppfattning och att skatteavtalen på samma sätt som rent internt skapade bestämmelser ska ses som en del av det svenska rättssystemet. Någon skillnad i tillämpningen av skatteflyktslagen ska således inte göras.²⁰⁹ Hilling framhåller också att HFD:s uttalande har gjorts i förhållande till ett skatteavtal som ingåtts många årtionden innan det i kommentaren infördes en skrivning om att interna regler mot skatteflykt kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Av detta drar Hilling slutsatsen att endast den gemensamma partsavsikten kan hindra tillämpning av skatteflyktslagen; det har varken betydelse om den andra avtalslutande parten är OECD-medlem eller vid vilken tidpunkt skatteavtalet ingicks. Enligt Hilling kan det till och med möjligen vara så att inte ens en anmärkning till kommentaren spelar någon roll. Beslutet huruvida skatteflykt föreligger avgörs således ensidigt utifrån skatteflyktslagens generalklausul, såvida inte en tolkning av avtalet hindrar den principiella tillämpligheten av skatteflyktslagen.²¹⁰

Dahlberg är av uppfattningen att det inte är en helt problemfri utveckling att HFD:s uttalande skapar möjligheter att principiellt alltid tillämpa skatteflyktslagen på skatteavtal. Dahlberg anser att domstolen bör försäkra sig om att den andra avtalsparten är av samma uppfattning i frågan huruvida

²⁰⁶ Slutsatsen att andelar i ett peruanskt bolag kan anses belägna i Sverige är som sådan intressant att diskutera men har för uppsatsens syfte mindre betydelse. För en sådan diskussion se t.ex. Dahlberg (2013) s. 357 f.

²⁰⁷ Se 6.2.1 nedan.

²⁰⁸ Hilling (2012) s. 590 ff.

²⁰⁹ Hilling (2012) s. 587.

²¹⁰ Hilling (2012) s. 591 f.

avtalets regler genom förfarandet har kringgåts eller missbrukats.²¹¹ Lang är inne på samma spår och framhäver att det strider mot systematiken och syftet med skatteavtal om två avtalslutande parter domstolar kommer till motsatta slutsatser i sina respektive tolkningar av avtalet.²¹² Av detta följer enligt Dahlberg att det bör vara mycket svårt att generellt tillämpa skatteflyktslagen på skatteavtal med stater som inte är medlemmar i OECD. Om den andra avtalspartens uppfattning inte är känd ska inte svensk domstol ensidigt kunna tillämpa interna skatteflyktsregler i strid med avtalets förpliktelser. Den gemensamma partsavsikten är avgörande. Enligt Dahlberg är lösningen att införa uttryckliga skatteflyktsregler i skatteavtalen, vilket kräver att Sverige övervakar och omförhandlar sina skatteavtal.²¹³

Angående skatteavtal med medlemmar i OECD menar Dahlberg att tillämpning av nationella regler mot skatteflykt är möjlig under förutsättning att skrivningen i kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal respekteras.²¹⁴ I sammanhanget framhåller dock Dahlberg den problematik som finns beträffande skatteavtal som ingåtts före 2003 års ändringar i kommentaren.²¹⁵ Det kan nämnas att vissa länder, däribland Tyskland, anser att ändringarna inte är tillämpliga på skatteavtal som ingåtts före år 2003.²¹⁶ Vidare nämner Dahlberg att i förhållande till skatteavtal med medlemsstater som har lämnat anmärkningar till skrivningen måste dessa respekteras.²¹⁷

van Weeghel hävdar att vid sådan oenighet mellan parterna som är fallet då ena parten har lämnat en anmärkning, ska inte den andra parten ha rätt att tillämpa sina interna skatteflyktsregler.²¹⁸ Arnold är av motsatt uppfattning och menar att det endast är under förutsättning att motpartens åsikt lagts fram i skatteavtalet som tillämpningen kan påverkas. I övriga fall leder endast anmärkningen till att det finns en förväntan om att dessa stater inte kommer att tillämpa skatteavtalen på ett sätt som motverkar skatteflykt.²¹⁹

5.4 Utskiftning respektive utdelning

Innan jag går vidare i uppsatsen vill jag först förklara skillnaden mellan utskiftning och utdelning eftersom det har betydelse för vilken artikel i skatteavtalet mellan Sverige och Peru som är tillämplig. I Peru II-målet bestod den skattskyldiges förfarande av att bolaget i Peru likviderades varpå tillgångarna skiftades ut till den skattskyldige. Som kammarrättsmålen visar nedan har det emellertid funnits två olika sätt som delägarna i det peruanska

²¹¹ Dahlberg (2012) s. 256.

²¹² Lang (2010) s. 59 f.

²¹³ Dahlberg (2012) s. 257 ff.

²¹⁴ Dahlberg (2012) s. 257.

²¹⁵ Dahlberg (2012) s. 257 f.

²¹⁶ Weeghel (2010) s. 27.

²¹⁷ Dahlberg (2012) s. 257 f.

²¹⁸ Arnold & Weeghel (2006) s. 100.

²¹⁹ Arnold (2004) s. 259 f.

bolaget har tillgodogjort sig tillgångarna på. Det ena är genom utskiftning och det andra är genom utdelning från bolaget.

Beträffande utskiftning konstaterade HFD i Peru I-målet att vinst som uppkommer för delägare vid en bolagslikvidation faller under uttrycket vinst vid försäljning i art. X. Artikelns stadgar att sådan vinst endast får beskattas i den stat som tillgången är belägen i vid tidpunkten för försäljningen.

Utdelning från det peruanska bolaget faller emellertid under art. VI, vilken föreskriver: ”Utdelning från ett bolag, som anses bosatt i en av de avtalsslutande staterna, till en person bosatt i den andra avtalsslutande staten får beskattas allenast i den förstnämnda staten.” Medan utdelningsartikelns således tar sikte på var bolaget har sin hemvist är art. X formulerad med hänvisning till var andelarna är belägna.

Var bolaget är hemmahörande besvaras av art. II i skatteavtalet. Ett bolag ska anses ha sin hemvist i Peru om det bildats i enlighet med peruansk lag eller om ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i Peru. Bestämmelsen stadgar att motsvarande ska vara för handen för att ett bolag ska anses vara hemmahörande i Sverige enligt avtalet. Således kan ett bolag som bildats enligt peruansk lag ha sin hemvist i Peru, men också i Sverige om ledningen och övervakningen av dess rörelse finns här. Om reglerna leder till att en fysisk eller juridisk person anses ha hemvist både i Sverige och i Peru, ska art. XVII tillämpas enligt anvisningar till art. II som finns i bilaga 2 till skatteavtalet. Effekten av art. XVII är att om svensk domstol anser att ledningen och övervakningen av bolagets rörelse har ägt rum i Sverige ger skatteavtalet Sverige rätt att beskatta utdelningen från ett peruanskt bolag om bolaget har dubbel hemvist och inkomstkällan härrör från Sverige.

Beträffande art. X som istället tar sikte på var andelarna är belägna vid tidpunkten för försäljningen kan följande sägas. I Peru I-målet drog HFD slutsatsen att andelarna var belägna i Peru med hänvisning till att bolagen var registrerade och uteslutande bedrev verksamhet där. I Peru II-målet kom emellertid HFD till motsatt slutsats. Enligt domstolen kunde inte ett enskilt anknytningsmoment vara utslagsgivande, utan frågan skulle besvaras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Förutom bolagets registrering pekade enligt domstolen alla anknytningsmomentet mot Sverige. Det var bl.a. i Sverige som andelsägarna var bosatta och som verksamheten uteslutande hade bedrivits. Skatteavtalet begränsade således inte Sveriges rätt att beskatta inkomsten.

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att om det rör sig om utskiftning ska frågan besvaras utifrån var andelarna är belägna. Detta avgörs i det enskilda fallet med utgångspunkt i relevanta anknytningsmoment. Beträffande utdelning bestäms rätten till beskattning utifrån var bolaget har sin hemvist. Dubbel hemvist kan uppkomma om bolaget är registrerat i det ena landet men ledningen och övervakningen äger rum i det andra landet.

6 Kammarrätternas tillämpning av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal

Utgångspunkten för föreliggande uppsats är att kammarrätternas praxis har varit något spretig beträffande tillämpningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Liknande mål har fått motsatt utgång. I detta avsnitt analyseras och redogörs för kammarrätternas prövning i dessa mål. Avgörandena väljer jag att dela upp i tre kategorier utifrån hur utfallet har blivit:

1. mål där skatteflyktslagens tillämpning faller på något av rekvisiten i generalklausulen,
2. mål där skatteflyktslagen hindrar förfarandet då alla rekvisiten i generalklausulen anses uppfyllda, samt
3. mål där skatteavtalet inte anses hindra Sveriges beskattningsrätt och tillämpningen av skatteflyktslagen därmed inte behöver prövas.

Omständigheterna i målen är snarlika. Samtliga rör Peru-upplägg. Den främsta skillnaden är huruvida vinstmedlen har lämnat det peruanska bolaget genom utdelning eller genom utskiftning efter det att bolaget hade likviderats. Denna åtskillnad är därför en av de frågor som belyses nedan.

6.1 Mål där skatteflyktslagens tillämpning faller på något av rekvisiten

6.1.1 Kammarrätten i Stockholm den 7 januari 2011

I den första kategorin av mål återfinns två domar som meddelades av Kammarrätten i Stockholm den 7 januari 2011.²²⁰ Domstolen ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig eftersom förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte. Målen gällde utskiftning från ett likviderat peruanskt bolag och det var dessa två mål som sedermera överklagades av Skatteverket och ledde fram till HFD:s prövning i Peru II-målet.

Kammarrätten konstaterade utan någon djupare motivering att 2 § 1-3 p. skatteflyktslagen var uppfyllda. Det var enligt domstolen ostridigt att A medverkat i rättshandlingen och uppenbart att skatteförmånen varit det

²²⁰ Mål nr 3348-10 och 3349-10.

övervägande skälet till förfarandet. Kammarrätten jämförde den skattesats som A betalat i Peru med den svenska skatt som annars hade utgått och fann att detta var att anse som en väsentlig skatteförmån.²²¹

Angående 2 § 4 p. skatteflyktslagen prövade domstolen inledningsvis förfarandet gentemot syftet med de svenska interna skattebestämmelser som i annat fall hade varit tillämpliga på A. Att den i Sverige obegränsat skattskyldige A enligt skatteavtalet endast kom att beskattas i Peru ansåg kammarrätten i sig inte vara en omständighet som stred mot syftet med de interna skatteregler som kringgåts genom transaktionerna. Domstolen gick vidare till frågan om beskattningen stred mot syftet såsom det framgick av skatteavtalet. Tolkningen av detta syfte skulle enligt kammarrätten göras utifrån avtalstexten och parternas gemensamma avsikt med avtalet. Domstolen inledde tolkningen med att referera till de svenska förarbetena till införlivningslagen som föreskrev att skatteavtalet skulle underlätta investeringar i Peru.²²² Enligt domstolen hade sådana investeringar inte gjorts i det aktuella fallet, men ”varken avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller vad som framkommit om den gemensamma partsavsikten” gav domstolen anledning att tolka avtalets syfte på så vis att det skulle finnas en gemensam partsvilja att motverka skatteflykt. Mot bakgrund av detta konstaterade kammarrätten att 2 § 4 p. skatteflyktslagen inte var uppfylld.

6.1.2 Analys

Inledningsvis kan konstateras att detta är det enda tillfälle som skatteflyktslagen inte har ansetts tillämplig på Peru-upplägg. Inte helt överraskande föll tillämpningen på 2 § 4 p. skatteflyktslagen vilket är det rekvisit som i praxis har visat sig medföra de svåraste bedömningarna. Med andra ord finns det alltså en stor övervikt av mål som tillhör den andra av mina tre kategorier, dvs. avgöranden där kammarrätten ansett att samtliga rekvisit i skatteflyktslagen är uppfyllda.

En annan iakttagelse rör kammarrättens ställningstagande att förfarandet inte strider mot syftet med de interna skattebestämmelser som kringgåts. Som jämförelse kan nämnas att i de mål som tillhör kategori två har domstolens slutsats varit den motsatta. I de målen har respektive kammarrätt dragit slutsatsen att den skattskyldige genom förfarandet har kringgått de interna reglerna och den beskattning som dessa syftar till. Skatteavtalet har enligt domstolen utnyttjats på ett sätt som får syftet med den svenska beskattningen att kringgå.

Kammarrätten i Stockholm formulerar det å sin sida som att det *inte i sig* kan strida mot syftet med de interna reglerna att den skattskyldige endast

²²¹ Domstolen tog därmed ingen hänsyn till den skattskyldiges argument att en skillnad i faktiskt skatteuttag mellan olika länder aldrig kan anses utgöra en skatteförmån i skatteflyktslagens mening. Enligt A skulle lagen endast anses ta sikte på förmåner som innebär att skattskyldiga erhåller en förmånlig tillämpning av bestämmelser i IL.

²²² Prop. 1967:26 s. 25 f.

beskattas i Peru. Vad menar domstolen med det? Jag önskar att kammarrätten hade utvecklat sitt resonemang något. Min tolkning av motiveringen är emellertid att den grundar sig i den speciella karaktären hos skatteavtal. Med det åsyftar jag att Sverige folkrättsligt genom att ingå ett skatteavtal förbinder sig att inskränka den suveräna rätten att beskatta en inkomst. När skatteavtalet genom införlivningslagen blir del av svensk skattelagstiftning kommer det svenska beskattningsanspråket att vara reducerat eller undantaget i enlighet med vad lagen föreskriver och i enlighet med det grundläggande syftet att undvika dubbelbeskattning. Om ett förfarande leder till att Sveriges beskattningsanspråk inskränks är detta således i överensstämmelse med syftet att lindra dubbelbeskattning. Enligt min uppfattning kan i en sådan situation inte förfarandet strida mot syftet med de interna reglerna eftersom följderna av ett skatteavtals speciella karaktär är att de övriga reglerna får anpassa sig efter denna grundförutsättning.

Däremot om skatteavtalet innehåller ett syfte att motverka skatteflykt kan det argumenteras för att det aktuella förfarandet är i strid med förutsättningarna för begränsningen av skatteanspråket. Huvudregeln är fortfarande att dubbelbeskattning ska undvikas i enlighet med avtalet men inte om skatteavtalet missbrukas genom att avtalets regler alternativt de interna beskattningsreglerna kringgås. I det fallet har avtalsparterna gett klart uttryck för att skatteavtalet inte ska begränsa beskattningen.

Enligt min mening bör därför det första steget i prövningen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen således vara att tolka skatteavtalet. En central fråga är om skatteavtalet kan anses ha ett syfte att motverka skatteflykt. Mer om detta i 7.3.

6.2 Mål där skatteflyktslagen hindrar förfarandet då alla rekvisit är uppfyllda

6.2.1 Kammarrätten i Jönköping den 2 maj samt den 16 juni 2011

I domarna som Kammarrätten i Jönköping meddelade den 2 maj respektive 16 juni 2011 finns exempel på både utskiftning och utdelning.²²³ Domstolen gjorde emellertid samma bedömning oavsett på vilket sätt A hade tillgodogjort sig medlen.²²⁴

Kammarrätten menade inledningsvis att en väsentlig skatteförmån uppkommit för A genom att den beskattning som annars skulle ha skett enligt fåmansföretagsreglerna i IL helt hade undvikits. A hade medverkat i dessa rättshandlingar och domstolen fann inte de affärsmässiga skäl som A

²²³ Mål nr 3855-09, 3856-09, 3857-09, 3858-09, 3863-09 samt mål nr 45--46-10.

Prövningstillstånd nekades av HFD den 26 mars 2012.

²²⁴ I följande referat talar jag för enkelhets skull endast om exemplet med utskiftning. För utdelning se t.ex. mål nr 45--46-10 och för utskiftning se t.ex. mål nr 3857-09.

anfört för transaktionerna som trovärdiga. 2 § 1-3 p. skatteflyktslagen var därmed uppfyllda.

Prövningen gick vidare till fjärde rekvisitet. Domstolen konstaterade härvid att en inkomst som inte rätteligen förvärvats eller härrörde från Peru blivit möjlig att beskatta där genom ett konstlat tillvägagångssätt. Förfarandet hade medfört att svenska interna skatteregler hade kringgåts och att det andra ledet av den ekonomiska dubbelbeskattningen undvikits. Någon diskussion kring syftet med dessa regler gjordes dock inte av domstolen.

Kammarrätten anförde vidare att skatteavtalet och skatteflyktslagen båda är integrerade delar i svensk rätt och att de därmed också är samtidigt tillämpliga. Angående skatteavtalet hänvisade domstolen till prop. 1967:26 s. 27 i vilken det framgår att skatteavtalet var tänkt att utveckla de ekonomiska och kulturella förbindelserna med Peru samt vara ett led i strävandet att undanröja de svårigheter som dubbelbeskattning utgör för svenska företags verksamhet i Latinamerika. Det framhölls i domskälen att Peru I-målet hade varit startskottet för avancerad skatteplanering med peruanska bolag, varpå under år 2006 det gamla avtalet hade sagts upp och förhandlingar inletts med Peru om ett nytt skatteavtal. Domstolen hänvisade till uttalanden i prop. 2005/2006:125 s. 61 om att bakgrunden till uppsägningen var att avtalet hade utnyttjats för oönskade skatteplaneringstransaktioner.

Domstolen menade att omvägen över det peruanska bolaget framstod som meningslös om det inte vore för den gynnsamma beskattningen. Någon faktisk verksamhet hade inte bedrivits i bolaget utan detta hade skapats och likviderats endast för att kunna föra över vinstmedel till delägaren på ett så skatteförmånligt sätt som möjligt. Etableringen hade därför enligt kammarrätten inte någon koppling till det som skatteavtalet avsåg att underlätta. Domstolen drog följande slutsats:

Mot bakgrund av uttalandena kan syftet med avtalet knappast ha varit att tillerkänna Peru beskattningsrätt vad gäller vinst i svenskt fåmansföretag avseende här bedriven näringsverksamhet som helt saknar beröringspunkter med Peru och som tillgodogjorts av fysisk person bosatt i Sverige.

Vidare fann kammarrätten stöd för att även Peru uppfattat att skatteavtalet använts på ett sätt som inte var avsett. Stödet hade enligt domstolen sin grund i att de peruanska förhandlarna visat förståelse för att skatteavtalet skulle sägas upp av Sverige på grund av skatteplaneringsförfarandena. Då kammarrätten ansåg att lagstiftaren inte kunde anses ha godtagit förfarandet genom passivitet blev den sammantagna bedömningen att förfarandet stred mot både syftet med skatteavtalet och intern svensk rätt. Även 2 § 4 p. var därmed uppfylld och skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandet.

6.2.2 Kammarrätten i Jönköping den 12 november 2012

Den 12 november 2012 meddelade Kammarrätten i Jönköping ytterligare domar i mål beträffande Peru-upplägg.²²⁵ De ifrågasatta transaktionerna gällde utdelning, vilket kammarrätten noterade var en skillnad mot Peru II-målet. Utdelningen skulle enligt art. VI i skatteavtalet beskattas i den stat där bolaget var hemmahörande. Kammarrätten ifrågasatte i och för sig om det hade förekommit någon faktisk verksamhet i det peruanska bolaget men drog utifrån de omständigheter som framkommit i fallet slutsatsen att bolaget skulle anses hemmahörande endast i Peru. Bland dessa omständigheter kan bl.a. nämnas att bolaget var bildat i Peru, att det hade en peruansk VD²²⁶ och att det funnits planer på fastighetsförvärv i Peru. Tillräckligt stöd fanns inte enligt domstolen för antagandet att både ledning och övervakning skulle ha skett från Sverige. Eftersom bolaget därmed inte hade dubbel hemvist saknade Sverige enligt skatteavtalet rätt att beskatta utdelningen från det peruanska bolaget.

Med hänvisning till Peru II-målet konstaterade kammarrätten vidare att det aktuella förfarandet skulle prövas mot skatteflyktslagen. I målet var det ostridigt att A medverkat i förfarandet och att skatteförmänen utgjort det övervägande skälet. Enligt kammarrättens mening stod det dessutom klart att det rörde sig om en väsentlig skatteförmån eftersom utdelningsbeskattningen på närmare 55 procent som blivit aktuell om reglerna i 57 kap. IL tillämpats hade undgåts genom förfarandet.

Vad gäller 2 § 4 p. skatteflyktslagen anförde domstolen endast följande:

Genom att missbruka skatteavtalet har alltså vinstmedel från den i Sverige bedrivna verksamheten kunnat lämna bolagssfären och tillgodogöras av familjen [A] utan att familjemedlemmarna träffas av beskattning enligt bestämmelserna i 3 kap. 8 § IL och 57 kap. IL. Ett kringgående av dessa bestämmelser har skett och en taxering på grundval av förfarandet strider enligt kammarrättens uppfattning mot lagstiftningens syfte.

Med det sagt var enligt kammarrätten samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen uppfyllda och den begränsning i Sveriges beskattningsrätt som följde av skatteavtalet skulle således bortses från.

6.2.3 Kammarrätten i Göteborg den 22 maj 2013

Kammarrätten i Göteborg meddelade den 22 maj 2013 domar i sju mål rörande utdelning från peruanska bolag.²²⁷ Kammarrätten följde den struktur

²²⁵ Mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11.

²²⁶ VD var en jurist i Peru som hade valts av den revisionsfirma som den skattskyldige hade anlitat för förfarandet. VD:s uppgift var att sköta administrationen i bolaget.

²²⁷ Mål nr 639-11, 640-11, 641-11, 3306-11, 3307-11, 3308-11 och 5892-11.

som HFD presenterade i Peru II-målet och inledde med att bedöma hur Sveriges beskattningsrätt såg ut enligt det ordinarie regelsystemet. I målet var parterna överens om att bestämmelserna i skatteavtalet ledde till att det endast var Peru som hade rätt att beskatta den utdelning som lämnats till A. Eftersom Skatteverket inte hade hävdats att bolaget hade dubbel hemvist konstaterade domstolen att den i avsaknad av närmare utredning inte hade anledning att frångå denna bedömning. Utdelningen från det peruanska bolaget skulle därmed undantas från svensk beskattning enligt skatteavtalet.

Därefter skulle frågan om skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet besvaras. Angående den principiella tillämpligheten hänvisade kammarrätten återigen till uttalanden i Peru II-målet och konstaterade att förfarandet skulle prövas mot skatteflyktslagen.

Kammarrätten ansåg att den väsentliga skatteförmån som A fått genom att betala peruansk skatt istället för svensk på utdelningen var en sådan skatteförmån som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen i enlighet med vad som framförts i äldre förarbeten till skatteflyktslagen.²²⁸ Vidare konstaterade kammarrätten att det i målet var utrett att den skattskyldige medverkat till rättshandlingarna samt att skatteförmånen varit det övervägande skälet. 2 § 1-3 p. skatteflyktslagen var således uppfyllda.

Vad gäller det fjärde rekvisitet var motiveringen mycket snarlik hur Kammarrätten i Jönköping hade resonerat i 2011 års mål.²²⁹ Kammarrätten menade att beskattningen enligt bestämmelserna i 3 kap. 8 §, 42 och 57 kap. IL helt hade undvikits genom det stora antalet transaktioner som saknade affärsmässiga skäl. Domstolen framförde vidare att skatteavtalet skulle underlätta svenskt företagande i Peru och att syftet därmed knappast kunde ha varit att ge Peru beskattningsrätt vid oönskade skatteplanerings-transaktioner. Att de peruanska förhandlarna visat förståelse för den svenska positionen togs som stöd för att man även från peruanskt håll uppfattat att avtalet använts på ett sätt som inte varit avsett. En sammantagen bedömning ledde enligt domstolen därmed till att förfarandet stred mot syftet med såväl den interna rätten som skatteavtalet. Samtliga rekvisit i generalklausulen var således uppfyllda.

6.2.4 Analys

Min andra kategori består av domar där kammarrätterna vid tillämpningen av skatteflyktslagen funnit att samtliga rekvisit var uppfyllda och att Peru-uppläggen därmed kunnat hindras. Gemensamt för avgörandena är att kammarrätterna inte lade någon större vikt vid 2 § 1-3 p. skatteflyktslagen.²³⁰ Argumentationen kring det fjärde rekvisitet skiljer sig dock något åt mellan domarna. Jag skulle vilja dela upp dessa i två underkategorier. I den ena återfinns de domar som meddelades av

²²⁸ Prop. 1982/83:84 s. 17.

²²⁹ Se 6.2.1 ovan.

²³⁰ Så var även fallet i domarna från Kammarrätten i Stockholm den 7 januari 2011 vilka tillhör min första kategori.

Kammarrätten i Jönköping den 12 november 2012 och i den andra placering jag domarna från Kammarrätten i Jönköping den 2 maj och den 16 juni 2011 samt Kammarrätten i Göteborg den 22 maj 2013.

De förstnämnda domarna från 12 november 2012 står ut på det viset att domstolen med endast två meningar konstaterade att förfarandena stred mot lagstiftningens syfte. Domstolen anförde att den skattskyldige hade missbrukat skatteavtalet och på så vis hade kringgått de interna beskattningsbestämmelser som annars hade varit tillämpliga på uttaget av vinstmedel. En minst sagt komplex och svår bedömning av det fjärde rekvisitetet förklaras på detta vis i en handvändning. Helt förvånande är det dock inte. Som ovan visats och vilket diskuteras vidare i 7.1.1 finns det flera exempel i HFD:s praxis på att bedömningen kring lagstiftningens syfte inte nämnvärt motiveras eller konkretiseras.

Något som förvånar mig är dock att domstolens slutsats angående 2 § 4 p. skatteflyktslagen motiverades med att den skattskyldige hade missbrukat skatteavtalet. Det förvånar mig eftersom den svenska skatteflyktslagen som bekant inte innehåller något rekvisit som tar sikte på missbruk av skattebestämmelserna. Däremot innehåller exempelvis den kanadensiska motsvarigheten till skatteflyktslagen en sådan skrivning. I Kanada är den centrala frågan i domstolen om det faktiska förfarandet är ”abusive of its tax treaties”.²³¹ Även OECD talar i termer av ”abuse of the provisions of the conventions” etc.²³² I skrivande stund är detta dock inte gällande rätt i Sverige.²³³ Enligt min mening borde kammarrätten därför ha utvecklat sin ståndpunkt kring varför förfarandet stred mot det tillämpliga avtalets syfte och inte endast ha hänvisat till att det hade missbrukats. Huruvida Sverige bör ta efter Kanadas exempel och införa ett rekvisit i lagtexten om missbruk av skatteavtalet är dock en diskussion som i sig är värd att föra. Jag vill kort säga att det inte är säkert att en sådan ändring skulle göra någon skillnad eftersom domstolen i det enskilda fallet måste bedöma på vilket sätt förfarandet har missbrukat skatteavtalet. Enligt min mening måste missbruksbedömningen åtminstone delvis förankras i frågan om syftet med avtalet har kringgåtts.

I den andra underkategorin återfinns domar som beträffande argumentationen kring det fjärde rekvisitetet är mycket snarlika. Jämfört med domarna från Kammarrätten i Jönköping den 12 november 2012 är domskälen betydligt mer utförliga och illustrativa vilket naturligtvis är positivt.²³⁴ Jag vill dock likväl problematisera något kring motiveringen.

²³¹ Goyette & Halvorson (2010) s. 171.

²³² Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.4.

²³³ I prop. 1996/97:170 s. 38 uttalades snarast det motsatta, nämligen att klausulen inte bör innehålla en bestämmelse som föreskriver att förfarandet ska avse ”rättsmissbruk” eller liknande.

²³⁴ Det kan noteras att Kammarrätten i Jönköping i domarna från 12 november 2012 valde att motivera sin bedömning av 2 § 4 p. skatteflyktslagen på ett annat sätt än i domarna från den 2 maj respektive den 16 juni 2011. Kammarrätten i Göteborg gick däremot helt på den motivering som anförts i de tidigare domarna från Kammarrätten i Jönköping.

Följande mening är central för utgången i bedömningen: ”Mot bakgrund av uttalandena kan syftet med avtalet knappast ha varit att tillerkänna Peru beskattningsrätt”. Vad Kammarrätten i Jönköping respektive Göteborg verkar vara ute efter är att avtalet ska anses ha ett syfte att motverka skatteflykt. För detta krävs att en tolkning av avtalet visar att ett sådant syfte finns. Enligt min uppfattning finns det en stor fara i det sätt som kammarrätterna väljer att formulera sig. Att som domstol konstatera att syftet knappast kan ha varit eller att lagstiftningen borde ha varit på ett visst sätt är att röra sig i ett gränsland till den lagstiftningsmakt som tillhör riksdagen. I detta fall rör det sig dessutom om en internationell traktat, ett skatteavtal, vilket gör det än svårare för domstolen att uttala sig om hur syftet med avtalet borde ha sett ut eftersom det bygger på politiska förhandlingar mellan två suveräna stater. Ett sådant resonemang kan anses vara ett slags utvidgning av lagstiftningen och avtalet, vilket är något som Hultqvist framfört kritik mot.²³⁵ Dessutom har i förarbeten uttalats att om det inte går att ge ett entydigt svar på frågan om det aktuella förfarandet strider mot syftet med lagstiftningen är inte förutsättningarna för skatteflyktslagens tillämpning uppfyllda.²³⁶

I skatteavtalet mellan Sverige och Peru kan jag inte finna några övertygande tolkningsdata för att avtalet har ett syfte att motverka skatteflykt. Det ska i sammanhanget emellertid poängteras att det i flertalet andra svenska skatteavtal finns ett uttryckligt sådant syfte, vilket naturligtvis ökar möjligheten att hindra förfaranden som missbrukar skatteavtal (mer om detta i 7.3 nedan).²³⁷

Kammarrätterna lade vidare vikt vid det faktum att de peruanska förhandlingarna hade förståelse för att avtalet skulle sägas upp. Enligt domstolen skulle förståelsen anses ge stöd för att även Peru har uppfattat att avtalet utnyttjats på ett sätt som inte var avsett. Enligt min mening är inte heller detta argument tillräckligt övertygande för att 2 § 4 p. skatteflyktslagen ska anses uppfylld. Det är sant att icke önskvärd skatteplanering var anledningen till att avtalet sades upp av Sverige, men ett skatteavtal utgör en internationell traktat som bygger på politiska förhandlingar och kompromisser. Vilka diskussioner och vilka överväganden som fördes på den peruanska sidan vid tiden för ingåendet och uppsägningen kan man bara spekulera i. Det är riskabelt att utgå från att Perus handlande enbart beror på en uppfattning att avtalet var avsett att förhindra skatteflykt. Det är inte heller omöjligt att utvecklingsländer som ingår skatteavtal för att attrahera utländska investeringar har en annan syn på var gränsen för skatteflykt ska dras.²³⁸

²³⁵ Hultqvist (2005) s. 314.

²³⁶ Prop. 1980/81:17 s. 26.

²³⁷ Se t.ex. lag (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal, lag (2004:1051) om skatteavtal mellan Sverige och Chile samt lag (2005:248) om skatteavtal mellan Sverige och Polen.

²³⁸ Broe (2011) s. 384.

Det allra tydligaste hade enligt min mening varit om alla svenska skatteavtal innehöll ett uttryckligt syfte att avtalen ska motverka skatteflykt samt uttryckliga bestämmelser om hur detta ska ske. Här delar jag Dahlbergs uppfattning att Sverige aktivt borde verka för att se över och omförhandla sina skatteavtal. Att låta domstolen ensidigt bestämma vad som kan eller borde ha varit syftet med avtalet är inte att föredra av bl.a. förutsägbarhetsskäl. Det bör enligt min uppfattning vara lagstiftarens uppgift att se till att osäkerheten på detta område klagörs.

Till skillnad från Kammarrätten i Stockholms domar från januari 2011, gavs inte domarna från Kammarrätten i Jönköping prövningstillstånd i HFD. Det skulle kunna ses som ett stöd för att HFD instämde i kammarrättens sätt att tolka skatteflyktslagen. Det skulle också kunna ses som att HFD valde att inte pröva fallen eftersom utgången i kammarrätten var densamma som i Peru II-målet, om än på olika grunder.

Vad vi vet utifrån Peru II-målet är dock att uttalandet om skatteflyktslagens principiella tillämplighet kan anses ha relativt stor tyngd. Jag vill här påpeka att frågan om skatteflyktslagens principiella tillämplighet är den allra första frågan som måste besvaras av domstolen när skatteflyktslagen tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Det är viktigt att skilja på den bedömningen och den prövning som sedan ska göras beträffande rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen. I båda bedömningarna ska en tolkning göras av den gemensamma partsavsikten med avtalet, men utifrån olika förutsättningar. Beträffande den faktiska tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal är det alltså klart hur denna ska se ut. Klart är att kammarrätterna i ett övervägande antal fall har ansett att Peru-uppläggen strider mot lagstiftningens syfte. Avgörandena har emellertid enligt min uppfattning lågt rättskällevärde och kan inte tas som stöd för hur rättsläget ser ut.

6.3 Mål där skatteavtalet inte anses hindra Sveriges beskattningsrätt

6.3.1 Kammarrätten i Stockholm den 25 februari 2013 m.fl.

I den tredje kategorin återfinns mål där skatteflyktslagen inte tillämpades eftersom den svenska beskattningsrätten inte var inskränkt enligt skatteavtalet. Kategorin består således av mål som överensstämmer med HFD:s bedömning i Peru II-målet. Denna kategori saknar större betydelse för uppsatsens syfte. Det kan dock konstateras att efter Peru II-målet har kammarrätterna vid flertalet tillfällen avgjort målen i enlighet med prejudikatet.

Kammarrätten i Stockholm meddelade den 25 februari 2013 domar i ett stort antal mål som gällde såväl utdelning som utskiftning från peruanska

bolag.²³⁹ Enligt domstolen fanns det ingen avgörande skillnad mot hur förutsättningarna såg ut i Peru II-målet. Mot bakgrund av detta tog kammarrätten fasta på HFD:s sätt att resonera. Beträffande utskiftningsmålen konstaterade domstolen att andelarna i Peru-bolaget var belägna i Sverige och beträffande utdelning att bolaget hade hemvist i både Sverige och Peru. Skatteavtalet begränsade därmed inte Sveriges rätt att beskatta inkomsten och det saknades anledning att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.²⁴⁰ Närmast identiska domskäl återfinns i den dom som rörde utskiftning och meddelades av Kammarrätten i Sundsvall den 22 april 2013.²⁴¹ Även i senare mål vid Kammarrätten i Stockholm har domskälen och utgången följt samma spår.²⁴²

6.3.2 Analys

Å ena sidan kan det ur redogörelsen för kammarrätternas praxis konstateras att Peru II-målet har utgjort tydlig vägledning för underrätten. Vid tre tillfällen har Kammarrätten i Stockholm respektive Sundsvall dömt i enlighet med prejudikatet. Å andra sidan har Peru-upplägg prövats vid två andra tillfällen efter Peru II-målet. Kammarrätten i Jönköping respektive Göteborg har i dessa avgöranden tillämpat skatteflyktslagen på transaktionerna.²⁴³ I tabellform ser kammarrätternas praxis efter Peru II-målet ut enligt följande.

Dom meddelad:	Utdelning/utskiftning:	Begränsar avtalet Sveriges rätt att beskatta inkomsten:
KR Jönköping 12 nov 2012	Utdelning	Ja
KR Stockholm 25 feb 2013	Utskiftning/utdelning	Nej
KR Sundsvall 22 apr 2013	Utskiftning	Nej
KR Göteborg 22 maj 2013	Utdelning	Ja
KR Stockholm 25 sep 2013	Utskiftning/utdelning	Nej

²³⁹ Mål nr 4948-11, 2122-12, 2123-12, 2124-12, 2124-12, 2125-12, 2126-12, 2127-12, 2659-12, 2660-12, 4835-11, 4836-11, 4837-11, 4838-11, 4839-11, 4940-11, 4941-11, 4912-11, 4943-11, 4945-11, 4946-11, 4947-11, 4948-11, 4949-11, 4950-11, 4951-11, 4952-11, 6329-11, 6330-11, 6331-11, 6332-11, 6333-11, 6826-11, 7169-11 och 7319-11.

²⁴⁰ Av den anledningen att kammarrätten inte kunde pröva eftertaxeringsgrunderna som första instans blev emellertid inkomsten ändå inte föremål för svensk beskattning. Sådan prövning måste göras av Skatteverket men eftersom tidsfristen för eftertaxering hade gått ut vid utgången av år 2012 saknades det enligt kammarrätten skäl att återförvisa ärendet till Skatteverket.

²⁴¹ Mål nr 3214-11.

²⁴² Kammarrätten i Stockholms domar meddelade den 25 september 2013 i mål nr 8385-12, 8386-12, 8388-12, 8390-12, 8392-12 och 8393-12.

²⁴³ Kammarrätten i Jönköpings domar meddelade den 12 november 2012 i mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11 samt Kammarrätten i Göteborgs domar meddelade den 22 maj 2013 i mål nr 639-11, 640-11, 641-11, 3306-11, 3307-11, 3308-11 och 5892-11.

Den självklara frågan som uppkommer är om det finns någon avgörande skillnad mellan fallen som gör att kammarrätternas praxis skiljer sig åt? Före Peru II-målet hade kammarrätterna gått direkt till frågan om skatteflyktslagens tillämpning på förfarandet och inte diskuterat möjligheten att det svenska beskattningsanspråket inte var begränsat av skatteavtalet. Efter att HFD uttalat att andelarna i ett peruanskt bolag kan anses belägna i Sverige har domstolen både vad gäller utskiftning och utdelning först tolkat skatteavtalets bestämmelser. I enlighet med prejudikatet har skatteavtalet inte begränsat Sveriges beskattningsanspråk i samtliga fall av utskiftning. Andelarna har i de fallen ansetts belägna i Sverige.

Beträffande utdelning ser dock statistiken något annorlunda ut. Den gemensamma nämnanen för de två tillfällena när skatteavtalet ansågs begränsa den svenska beskattningsrätten är nämligen att målen gällde utdelning. I 2013 års domar från Kammarrätten i Göteborg konstaterade domstolen att parterna var överens om att skatteavtalet skulle begränsa det svenska skatteanspråket och att domstolen inte hade anledning att frångå detta i brist på närmare utredning. Kammarrätten i Jönköping påpekade i sina domar från den 12 november 2012 att Peru II-målet gällde utskiftning och inte utdelning. Domstolen anförde sedan att någon egentlig verksamhet inte hade bedrivits i det peruanska bolaget men fann inte skäl nog för att ledningen och övervakningen skulle anses ha skett från Sverige. Min uppfattning är att det troligen hade betydelse för bedömningen att den skattskyldige uppgett att bolaget hade en VD i Peru.

En möjlig slutsats skulle således kunna vara att den avgörande skillnaden består i att domarna från Kammarrätten i Göteborg respektive Jönköping handlar om utdelning och inte utskiftning som var fallet i Peru II-målet. Skillnaden skulle i så fall kunna bero på att vid utdelning är det avgörande var ledningen och övervakningen har ägt rum. Finns det en VD på plats i landet för bolagets registrering kan detta tala för att ledningen och övervakningen sköts därifrån. Beträffande utskiftning ska istället en avvägning göras av samtliga anknytningsmoment för att avgöra var andelarna är belägna. Möjligen spelar det i den meningen ingen roll att det finns en formell VD på plats i landet för bolagets registrering om andelsägarna är bosatta i Sverige och verksamheten uteslutande bedrivs i Sverige. Min slutsats grumlas dock något av att Kammarrätten i Stockholm i domarna som meddelades den 25 februari respektive den 25 september 2013 inte gjorde någon skillnad på utskiftning och utdelning. Det fanns i och för sig ingen peruansk VD i dessa fall.²⁴⁴

Den mest intressanta frågan för syftet med den här uppsatsen är emellertid den om det gör någon skillnad för tillämpningen av skatteflyktslagen att förfarandet bygger på utdelning respektive utskiftning. Den självklara skillnaden mellan de två är att det peruanska bolaget vid utdelning inte likvideras i samband med att medlen förs över till delägaren. Bolaget fortsätter alltså att verka, även om detta inte behöver betyda att någon

²⁴⁴ Se t.ex. mål nr 4835-11 från den 25 februari 2013 och mål nr 8388-12/8389-12 från den 25 september 2013.

verksamhet bedrivs. En möjlighet är emellertid att det finns planer att i framtiden göra andra investeringar eller att utveckla verksamheten i Peru. Sett ur den synvinkeln är det beträffande utskiftning alltså mer uppenbart att det enda skälet till bolagets existens i Peru är att tillgodogöra sig skatteförmånerna.

För att 2 § 3 p. skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs dock endast att skatteförmånen utgör det övervägande skälet. Beträffande de aktuella uppläggen är det tydligt att detta rekvisit är uppfyllt även i fallet med utdelning. Har vinstmedlen upparbetats i ett fåmansföretag i Sverige men via en serie transaktioner delats ut från ett bolag i Peru med låg skatt spelar det enligt min uppfattning i den meningen ingen roll om bolaget fortsätter att finnas kvar i Peru. Bl.a. förfarandets sammanhållning i tiden talar för att 2 § 3 p. skatteflyktslagen är uppfylld.

Läget hade delvis sett annorlunda ut om bolaget i Peru redan bedrivit viss verksamhet och skulle fortsätta att göra så. Det hade varit svårare att i det läget bestämma från vilket land inkomsten härrörde och svårare att bedöma om det övervägande skälet med överföringarna var att uppnå en skatteförmån. Å andra sidan kan denna tankegång beroende på omständigheterna även vara applicerbar på situationen med utskiftning. Min slutsats är därför att det i fallet med Peru-uppläggen spelar mindre roll för skatteflyktslagens tillämpning om tillgångarna tillgodogjordes av delägarna genom utskiftning eller utdelning.

7 Analys

I uppsatsen behandlas fyra frågeställningar. Den första avser hur kammarrätterna har tillämpat och tolkat skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal. En redogörelse och en analys av detta ges ovan i 6 kap. Sammanfattningsvis kan sägas att tolkningen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen har varierat kraftigt från domstol till domstol, men även från avgörande till avgörande. Jag har således inte kunnat hitta något klart och tydligt mönster för hur rättsläget ser ut, utan endast exempel på hur Sveriges kammarrätter har resonerat. Bristen på mönster i tillämpningen och tolkningen av interna skatteflyktsregler på förfaranden som omfattas av skatteavtal är emellertid inte något unikt för Sverige utan återkommer även internationellt. Vidare är bristen på enhetlighet i tillämpningen av skatteflyktslagen dessutom något som HFD genom åren fått kritik för i doktrinen. Att det råder osäkerhet på området är således tydligt. I besvarandet nedan av mina tre övriga frågeställningar utvecklar jag min syn på några av oklarheterna.

7.1 Kan HFD:s praxis kopplas till det nya tillämpningsområdet?

Syftet med analysen är att koppla min genomgång av HFD:s praxis på interna förfaranden till det nya tillämpningsområdet som rör förfaranden som omfattas av skatteavtal. På så sätt kan förståelsen för skatteflyktslagens tillämpning i sådana situationer stärkas och frågan ställas om kammarrätternas praxis överensstämmer med HFD:s praxis. I besvarandet av frågeställningen väljer jag att inte alls beröra den praxis som finns beträffande rekvisitet skatteförmån eftersom detta analyseras separat i 7.2 nedan.

7.1.1 Bristen på utförliga motiveringar

I doktrinen förekommer det stundtals kritik mot att HFD inte alltid i tillräckligt hög grad motiverar varför förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Dessa brister är enligt min uppfattning ofta en följd av den svåra bedömning domstolen ställs inför när ett förfarande ska prövas mot generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen. Som Hultqvist påpekar: "Veterligen finns det i skatterätten inte svårare frågor än oväntade bedömningar av någon slags 'skatterättslig omkaraktisering' eller tillämpning av skatteflyktslagen."²⁴⁵ Att en fråga är komplicerad ursäktar emellertid inte domstolen från att inte motivera sitt ställningstagande.

Bristerna är delvis synliga i min genomgång av kammarrätternas praxis, även om flertalet av domarna visar prov på relativt utförliga bedömningar av

²⁴⁵ Hultqvist (2010) s. 499.

det fjärde rekvisitet (om än med skilda slutsatser). De domar som meddelades av Kammarrätten i Jönköping den 12 november 2012 är dock enligt min mening alltför kortfattade i den meningen att det inte klart framgår varför domstolen ansåg att syftet med lagstiftningen hade kringgåts. Kammarrätten var av uppfattningen att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte och att skatteavtalet hade missbrukats genom upplägget. Någon diskussion fördes dock inte kring syftet med skatteavtalet eller på vilket sätt bristen på ett uttalat syfte mot skatteflykt i avtalet kan ha betydelse för skatteflyktslagens tillämpning.

I det hänseendet anser jag att avgörandena är en tillbakagång jämfört med de domar som samma kammarrätt meddelade den 2 maj respektive den 16 juni 2011. Otvivelaktigt är en mer utförlig motivering att föredra. Ett förklarande resonemang öppnar för möjligheten att förstå hur domstolen resonerar och skapar underlag för en givande diskussion kring tolkningens riktighet. För att förutsägbarheten i skatteflyktslagens vaga och värdeöppna rekvisit ska stärkas krävs att domstolen bidrar med tydliga och utförliga tolkningar. Enligt min mening är det än viktigare att så görs beträffande förfaranden som omfattas av skatteavtal eftersom HFD inte prövat frågan och det inte finns någon klar praxis i underinstans kring hur en sådan prövning ska göras.

7.1.2 Lagstiftningens syfte

I förarbetena till den senaste ändringen av skatteflyktslagen framfördes att tolkningen i första hand ska göras utifrån lagtexten men att även förarbeten kan användas. I RÅ 2002 ref. 24 och RÅ 2006 not. 89 konstaterade HFD att tydliga uttalanden i förarbetena om syftet med reglerna räckte för att domstolen skulle ha fog för uppfattningen att transaktionerna stred mot syftet.

Kopplat till prövningen av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal drar jag följande slutsatser. I det sedan år 2006 uppsagda avtalet med Peru finns i avtalstexten inga skatteflyktsbestämmelser eller uttryck för att skatteflykt ska motverkas.²⁴⁶ Inte heller i förarbetena kan jag hitta något stöd, än mindre tydliga uttalanden, för att avtalets syfte var att motverka skatteflykt. Hade det däremot funnits tydliga uttalanden direkt i avtalstexten eller i förarbetena för ett sådant syfte anser jag i enlighet med HFD:s praxis att transaktionerna hade kunnat leda till ett kringgående av det syftet. Likaså anser jag att om avtalet hade varit upprättat i enlighet med modellavtalet och både Sverige och Peru varit medlemmar i OECD hade kommentaruttalandet från år 2003 kunnat användas som tolkningsdata för ett sådant syfte. Kommenteruttalandets värde är i det fallet beroende av om ett ambulatoriskt eller statiskt synsätt används, vilket diskuteras i 7.3 nedan.

²⁴⁶ Frågan om interna regler mot skatteflykt ska få användas besvaras inte heller av avtalet. Den frågan har dock HFD besvarat jakande genom uttalandena i Peru II-målet.

I flera domar har det av kammarrätterna tagits upp som stöd för ståndpunkten att förfarandet stred mot syftet med skatteavtalet att avtalet under år 2006 sades upp av Sverige och att de peruanska förhandlarna visade förståelse för den svenska positionen. Ett sådant resonemang har likheter med det som HFD förde i Cypernmålet, nämligen i det hänseendet att domstolen använde en senare lagstiftning och ett senare uttalande i förarbeten i bedömningen av syftet med lagstiftningen. Nilsson har kritiserat HFD för hänvisningen, även om det ska noteras att HFD i domskälen anförde att det redan före ändringen måste ha stått klart att reglerna inte var avsedda för att kunna utnyttjas för konstlade förfaranden. Något sådant påpekande gjordes emellertid inte av kammarrätterna.

Det påpekades inte heller av domstolen att interna förarbeten inte ingår bland de supplementära tolkningsmedel som enligt Wienkonventionen kan användas vid tolkning av traktat. Interna förarbeten ger endast en bild av den ena partens syn på avtalet. Även om den bilden troligen, men inte nödvändigtvis, överensstämmer med den gemensamma partsavsikten kan det diskuteras hur stor vikt som ska läggas vid uttalanden i de svenska förarbetena när förfaranden som omfattas av skatteavtal prövas enligt skatteflyktlagen. Jag delar här Dahlbergs uppfattning att värdet på de interna förarbeten beror på i vilken grad uttalandet kan verifieras. I det här fallet hänvisade domstolen varken till skriftväxling mellan staterna eller till motsvarande förarbetsuttalande i den andra staten. Uttalandet i de svenska förarbetena har därmed enligt min mening ett lågt rättskällevärde vilket domstolen borde ha kommenterat.

7.1.3 Lagstiftarens passivitet

Vid tillämpningen av skatteflyktlagen ska även frågan ställas om situationen var oförutsedd eller icke avsedd av lagstiftaren. I den bedömningen ingår frågan om lagstiftarens passivitet. I enlighet med HFD:s praxis borde det även beträffande skatteavtal finnas utrymme för att passivitet kan hindra skatteflyktlagens tillämpning på ett förfarande som omfattas av skatteavtal. Återigen skulle jag vilja koppla frågan till Peru-målen.

Peru I-målet avgjordes av HFD i mars år 2004. Drygt två år senare sade Sverige upp avtalet med anledning av de förfaranden som uppstått till följd av domen. Det finns enligt min mening två händelser som kan vara av betydelse inom passivitetsperspektivet. Den första är Sveriges uppsägning och omförhandling av skatteavtalet med Argentina i mitten av 1990-talet. Den andra händelsen är HFD:s dom i Peru I-målet.

Anledningen till att Sverige tog initiativ till att omförhandla skatteavtalet med Argentina uttalades i förarbetena vara att avtalet på många punkter var bristfälligt. Dessutom hade flertalet latinamerikanska stater reviderat sin ekonomiska politik och syn på skatteavtalsfrågor. Det var inte längre ett villkor för ingående av skatteavtal att källstaten skulle tillförsäkras ensamrätt att beskatta så gott som alla inkomster. Varför Sverige vid tiden

för denna översyn och omförhandling av skatteavtalet med Argentina inte tittade på andra liknande skatteavtal med stater i Latinamerika kan jag inte svara på. Möjligen gjordes sådana försök men utan framgång. Som beskrivits ovan överensstämde avtalet mellan Sverige och Peru praktiskt taget helt med det svenskargentinska avtalet. Det kan därmed inte ha varit okänt för lagstiftaren vid tiden för omförhandlingen att även avtalet med Peru var bristfälligt. Det kan inte heller ha varit okänt för lagstiftaren att exempt-metoden, som var huvudmetod i avtalet, hade effekten att det svenska beskattningsanspråket skulle undantas om förutsättningarna för detta var uppfyllda enligt avtalet.

Möjligen kan det härmed argumenteras för att lagstiftaren hade kunnat förutse, men inte hindrat, att förfaranden som de aktuella Peru-uppläggen kunde uppkomma. Rosander har utifrån HFD:s praxis dragit slutsatsen att om omfattande utredningar eller förändringar har skett på ett visst område är det svårt att tillämpa skatteflyktslagen. Jag ställer mig dock tveksam till en sådan slutsats i det här fallet. Dels eftersom möjligheten finns att Peru, till skillnad från Argentina, inte ville omförhandla skatteavtalet. Enligt min mening måste förhandlingsaspekten tas med i bedömningen av lagstiftarens passivitet beträffande skatteavtal. Dels eftersom Peru-uppläggen har en sådan karaktär som Holstad samt Christensson och Samuelson menar kan ha betydelse för bedömningen av lagstiftarens passivitet.

Ytterligare ett argument för att passivitet inte kan lastas lagstiftaren är den något förvånande utgången i Peru I-målet. HFD:s tolkning av *subject to tax*-bestämmelsen i art. XVII resulterade i att Sverige inte hade rätt att beskatta inkomsten trots att den enligt peruansk intern lagstiftning var skattefri. Dubbel icke-beskattning uppkom således. Bedömningen har kritiserats av Sundgren för att strida mot det grundläggande syftet med bestämmelsen. Med anledning av att dubbel icke-beskattning uppkom trots att avtalet innehöll en *subject to tax*-regel drar jag slutsatsen att det inte finns övertygande stöd för att lagstiftaren redan innan Peru I-målet kunde ha förutsett att exempt-metoden skulle skapa Peru-uppläggen.

Nästa fråga är om skatteflyktslagens tillämpning kan påverkas av att det dröjer drygt två år efter Peru I-målet innan uppsägning av avtalet sker. Det kan argumenteras för att avtalet borde ha sagts upp redan strax efter det att domen meddelades och de ”nya” förutsättningarna för dess tillämpning blev kända. Jag är tveksam till det. För det första talar återigen förfarandets karaktär emot att passiviteten ska ges en avgörande betydelse. För det andra har jag svårt att se att de skattskyldiga kan ha förväntat sig att förfarandet var accepterat. Christensson och Samuelsons analys av RÅ 2009 ref. 31 är att det verkar krävas en etablerad praxis för att lagstiftarens passivitet ska kunna åberopas. Peru I-målet lade förvisso grunden för förfarandet men i det målet hade bolaget bedrivit faktisk verksamhet i Peru vilket var en väsentlig skillnad jämfört med Peru-uppläggen. Någon praxis som visade acceptans för de skattedrivna konstruktionerna fanns enligt min uppfattning därför inte vid tiden för transaktionerna.

Med facit i hand hade det naturligtvis varit att föredra om avtalet med Peru hade sagts upp eller omförhandlats redan vid tiden för förhandlingarna med Argentina och senast direkt efter Peru I-målet. Jag anser det emellertid inte finnas tillräckligt stöd i HFD:s praxis för att lagstiftarens passivitet i den här situationen ska kunna åberopas med framgång. Däremot är jag av den åsikten att lagstiftarens passivitet under vissa omständigheter även beträffande skatteavtal kan hindra tillämpningen av skatteflyktslagen. Detta är ytterligare ett argument för varför Sverige bör se över sina skatteavtal och omförhandla de avtal som så kräver. I takt med att globaliseringen och skatteavtalens betydelse ökar bör Sverige se till att avtalen inte ger möjlighet till missbruk. Situationen med Peru-uppläggen kan i sig vara en sådan händelse som kan föranleda att lagstiftaren lastas för passivitet vid kommande prövningar av skatteflyktslagen på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Det kan inte hävdas att lagstiftaren idag inte är uppmärksam på problematiken.

7.1.4 Förfarandets sammanhållning i tiden

Innan jag går vidare till nästa frågeställning vill jag ta upp ytterligare en aspekt utifrån vad som framkommit beträffande HFD:s praxis. Som Holstad påpekar kan förfarandets sammanhållning i tiden ha betydelse för utgången i prövningen av skatteflyktslagen. Liksom i fallet med RÅ 2009 ref. 47 II följde transaktionerna i Peru-uppläggen tätt efter varandra. På det viset accentueras förfarandets kringgåendekaraktär. Framför allt har detta att göra med avsiktsrekvisitet i 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

Kammarrätterna konstaterade genomgående att det övervägande skälet till rättshandlingarnas genomförande var att uppnå en skatteförmån. Denna slutsats var tämligen okomplicerad i det aktuella fallen eftersom förfarandet var komprimerat och tydligt inriktat på de skattemässiga effekterna av handlandet. Hade förfarandet sträckt sig över en längre period hade bedömningen blivit svårare. Jag delar Holstads slutsats att samtliga delar i förfarandet måste ingå i planen och syftet att erhålla en skatteförmån för att skatteflyktslagen ska kunna användas på hela förfarandet. Någon skillnad borde inte föreligga beträffande förfaranden som omfattas av skatteavtal.

7.2 Kan skatteavtal ge upphov till en skatteförmån?

I det här avsnittet besvaras hur rekvisitet väsentlig skatteförmån i 2 § 1 p. skatteflyktslagen ska tolkas när skatteeffekten uppkommit genom en kombination av intern rätt och tillämpligt skatteavtal. Skapas i dessa fall en skatteförmån i skatteflyktslagens mening?

Att den interna skatterätten tillsammans med ett tillämpligt skatteavtal skapar en skatteförmån är något nytt som skatteflyktslagen ställs inför. Situationen har inte diskuterats i förarbeten till lagen och har i skrivande

stund inte varit uppe till prövning i HFD. I de avgöranden från kammarrätten som jag analyserar och redogör för i 6 kap. gavs inte någon utförlig motivering angående bedömningen av om en skatteförmån uppkommit. Trots att det i flera mål²⁴⁷ argumenterades för att en skillnad i skatteuttag aldrig kan utgöra en skatteförmån i lagens mening, problematiserade inte domstolen kring frågan.

Utgångspunkten för kammarrätternas bedömning var att den skattskyldige betalat peruansk skatt på utdelningen eller utskiftningslikviden, vilken uppgått till ca fyra procent. Den svenska skatten hade enligt skatteavtalet undantagits. Domstolen jämförde den låga skattesatsen i Peru med den beskattning som annars skulle ha skett om vinstmedlen delats ut direkt till den skattskyldige från det svenska bolaget. Beskattningen hade enligt domstolen varit väsentligt högre om vinstmedlen inte gått via Peru. Mot bakgrund av detta drog kammarrätterna genomgående slutsatsen att jämförelsen visade att den skattskyldige genom förfarandet fått en väsentlig skatteförmån i enlighet med 2 § 1 p. skatteflyktslagen. Jag anser dock att frågan förtjänar att belysas något.

2 § 1 p. skatteflyktslagen föreskriver att den företagna rättshandlingen eller rättshandlingarna ska ingå ”i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige”. Den springande punkten är hur begreppet skatteförmån ska definieras. Som nämnts ovan har med skatteförmån i förarbetena till senaste ändringen av skatteflyktslagen avsetts undvikandet av den ytterligare skatt som den skattskyldige skulle ha påförts om inte denne hade genomfört förfarandet. Definitionen har sin grund i det jämförelseperspektiv som det talades om i tidigare förarbeten till skatteflyktslagen och som Rosander menar är gällande rätt för hur bedömningen av rekvisitet ska göras.

I HFD:s praxis har inte rekvisitet ägnats mycket utrymme. Motiveringarna är generellt korta och allt som oftast kommer domstolen fram till att en skatteförmån har uppkommit för den skattskyldige. Som det har visats ovan sker detta genom att det aktuella förfarandet ställs mot en jämförelsetransaktion som består av det beskattningsanspråk som undgått genom förfarandet. Genom denna jämförelse kan en skatteförmån konstateras.

Den slutsats jag drar efter att ha tagit del av HFD:s praxis på interna förfaranden är att prövningen inte tar sikte på *hur* den skattskyldige kommer undan beskattningen utan det väsentliga är att förfarandet har lett till ett kringgående av den beskattning som annars skulle ha skett. I blickfånget finns således endast det ”normala” förfarandet, vilket exempelvis är att utdelning på kvalificerade andelar till en obegränsat skattskyldig person omfattas av reglerna i 57 kap. IL. Den skatt som följer av det normala

²⁴⁷ Se t.ex. Kammarrätten i Jönköpings domar den 2 maj 2011 i mål nr 3855-09 respektive den 12 november i mål nr 2967-11, Kammarrätten i Stockholms dom den 7 januari 2011 i mål nr 3348-10 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 22 maj 2013 i mål nr 639-11.

förfarandet ska sedan jämföras med den skatt som i själva verket blev effekten av att transaktionerna genomfördes.

Slutsatsen bekräftas av skatteflyktskommitténs uttalande att det avgörande för skatteflyktslagens tillämpning är om de skattebestämmelser som utnyttjas skapar följder för hur beskattningen av den skattskyldige kommer se ut beträffande kommunal- eller statlig inkomstskatt. Det spelar således ingen roll vilka bestämmelser som har använts för att kringgå beskattningen.

I mål nr 3348-10 vid Kammarrätten i Stockholm hävdade den skattskyldige att skatteförmånsbegreppet endast tar sikte på förfaranden som medför att den skattskyldige erhåller en förmånlig tillämpning av IL:s bestämmelser och att därmed skatteavtal ska vara undantagna. Sett till ovanstående uttalande i förarbetena och HFD:s praxis är detta enligt min mening inte en korrekt slutsats. Ytterliga stöd för detta finns i Peru II-målet där HFD uttalade att det inte finns några undantag i skatteflyktslagen för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Det kan förvisso argumenteras för att skatteavtal ska anses ha en särställning i svensk rätt och att införlivningslagen därmed inte tillhör samma kategori av lagbestämmelser som de vilka skatteflyktskommittén nämnde som exempel.²⁴⁸ HFD konstaterade i Greklandsfallet att det är en sedan länge väletablerad princip att ett skatteavtals begränsningar av svenskt beskattningsanspråk i normalfallet ska få genomslag på rättstillämpningen. I enlighet med HFD:s uttalande i OMX-domen finns det emellertid ingen hierarkisk skillnad mellan införlivningslagen och övrig svensk lag. Trots skatteavtals dubbla karaktär anser jag således att införlivningslagen ska ses som likställd med skatteflyktskommitténs exempel på lagar och därmed också att en skatteförmån i skatteflyktslagens mening kan uppkomma.

Jag finner dock ytterligare ett argument emot min slutsats, vilket har sin grund i den folkrättsliga aspekten av skatteavtal. Låt oss anta att staten Y har ingått ett skatteavtal med staten Z. Y upptäcker sedan att exempt-metoden i avtalet leder till att en väsentlig skatteförmån uppkommer för en person som omfattas av avtalet. Om Y med hjälp av interna skatteflyktsregler hindrar förfarandet med hänvisning till att exempt-metoden skapar en skatteförmån, kan detta anses gå stick i stäv med avtalets huvudsyfte som är att undvika dubbelbeskattning. I det sammanhanget kan begreppet skatteförmån vara en främmande fågel för Z eftersom den förmån som uppkommer är den avsedda följden av undanröjandet av dubbelbeskattning. En beskattningseffekt som följer direkt av reglerna kan väl inte anses som en icke önskvärd skatteförmån? Risken finns således att Z i en sådan situation anser att Y bryter mot avtalet.²⁴⁹ Skulle däremot avtalet innehålla ett

²⁴⁸ Se 4.2.3 ovan. Skatteflyktskommittén uttalade att det inte finns något som hindrar tillämpningen av skatteflyktslagen på förfaranden som utnyttjar exempelvis bestämmelserna i lagen (1993:1537) om expensionsmedel eller lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

²⁴⁹ Eventuellt brott mot avtalet uppkommer enligt min mening först när de interna skatteflyktsreglerna faktiskt hindrar den fördelning av beskattningsrätt som avtalet bestämmer. Begreppet skatteförmån utgör emellertid en av förutsättningarna för avtalsbrottet och dess bedömning borde därmed kunna ifrågasättas av Z.

uttryckligt syfte att motverka skatteflykt och kanske till och med en bestämmelse som tillåter tillämpningen av interna skatteflyktsregler är självfallet fågeln mindre främmande. En skatteförmån känns i det fallet igen som resultatet av att skatteavtalet missbrukats i skatteflyktssyfte.²⁵⁰

Sammantaget är jag av åsikten att kombinationen av intern rätt och skatteavtal *kan* konstituera en skatteförmån i skatteflyktslagens mening. Jag anser att det både ur förarbeten och ur HFD:s praxis kan utläsas att det är oväsentligt vilka regler som används i förfarandet. Jag delar därför kammarrätternas bedömning att det centrala i bedömningen är jämförelsen mellan den aktuella beskattningen och den beskattning som varit för handen om kringgåendetransaktionerna inte hade företagits. Ur ett pedagogiskt perspektiv hade det dock varit positivt om kammarrätterna utvecklat sina resonemang något, speciellt med tanke på att de skattskyldiga framfört inte alls oväsentliga motargument.

7.3 Vad krävs för att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte?

Som Dahlberg och Hilling konstaterar skapar HFD:s uttalande i Peru II-målet förutsättningar för att skatteflyktslagen principiellt kan tillämpas på skatteavtal i mycket hög utsträckning. Detta bör enligt min uppfattning få en tydlig preventiv effekt på förfaranden som missbrukar skatteavtal. Osäkerhetsmomentet är klart avskräckande, även om osäkerheten delvis reduceras av möjligheten till förhandsbesked. Den allmänpreventiva effekten är något som i förarbeten har hävdats vara en stor fördel med skatteflyktslagen. Jag tror att uttalandet i Peru II-målet kan bidra till att det syftet upprätthålls beträffande förfaranden som omfattas av skatteavtal.

Vad gäller skatteflyktslagens repressiva effekt på sådana förfaranden är jag inte lika säker. Ovan har jag delvis kritiserat de domar där skatteflyktslagen ansetts tillämplig på transaktionerna. Denna kritik riktar sig nästan uteslutande mot de bedömningar som gjorts angående det fjärde rekvisitet i generalklausulen, nämligen huruvida förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.

Som jag argumenterar för i 6.1.2 anser jag att det första steget i bedömningen av 2 § 4 p. skatteflyktslagen är att fastställa syftet eller syftena med skatteavtalet. Av central vikt är att utreda om den gemensamma partsavsikten vid avtalets ingående var att avtalet skulle motverka skatteflykt.

²⁵⁰ Det är intressant att notera att syftet med skatteavtalet här får betydelse för definitionen av skatteförmån. Att rekvisiten skatteförmån och lagstiftningens syfte är sammanlänkade och inte utgör helt självständiga bedömningar har bl.a. Rosander påpekat, se 4.2.3 ovan.

Vid tolkning av skatteavtal har HFD i Luxemburg-målet slagit fast att framför allt Wienkonventionen ska användas men också att särskild betydelse ska ges modellavtalet och kommentaren. Enligt Wienkonventionens tolkningsbestämmelser är utgångspunkten att tolkningen ska ske ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Vad som har betydelse är alltså avsikten så som den har kommit till uttryck i avtalstexten. Några av Sveriges skatteavtal har ett uttryckligt syfte att motverka skatteflykt. I ett sådant fall är det tydligt att den gemensamma partsavsikten är att avtalet ska motverka skatteflykt. Som Arnold framhäver borde detsamma gälla för avtal som ingåtts efter 2003 års ändringar i kommentaren, även om det inte uttryckligen tagits in en skrivelse i avtalet om att det syftar till att motverka skatteflykt. Tolkningen går i så fall vidare till frågan om det aktuella förfarandet är i strid med lagstiftningens syfte.

Många av Sveriges skatteavtal saknar icke desto mindre uttryck för ett syfte att motverka skatteflykt. Vilka argument finns för att detta ändå ska anses vara del av den gemensamma partsavsikten? Vogel menar att det inom ett visst rättsområde kan utvecklas en internationellt enhetlig användning av ett uttryck. Det kan således argumenteras för att syftet att motverka skatteflykt har blivit del av en gängse eller speciell mening i enlighet med art. 31 i Wienkonventionen. I skrivande stund är det tio år sedan som det i kommentaren infördes ett uttryckligt syfte att motverka skatteflykt. Utifrån vad Dahlberg och Vogel anför är det enligt min uppfattning för tidigt att hävda att uttalandet har blivit del av den gängse meningen, och troligen heller inte del av den speciella meningen. Däremot bör uttalandet kunna användas som supplementärt tolkningsmedel för att stödja en tolkning baserad på andra tolkningsdata.

Beträffande avtal som upprättats i enlighet med modellavtalet kan emellertid ett ambulatoriskt synsätt medföra att ändringen i kommentaren får betydelse även på avtal som slutits innan ändringen. OECD rekommenderar att tolkning av skatteavtal ska ske i ljuset av kommentarens utveckling. Det kan därför å ena sidan argumenteras för att stater som är medlemmar i OECD har samtyckt till att nya skrivningar i kommentaren ska användas på ett tidigare ingånget avtal. Å andra sidan uttrycker exempelvis Dahlberg tveksamheter kring ett sådant synsätt om den nya skrivningen innebär en förändring i sak, dvs. ett klart och tydligt tillägg till kommentaren. I ett sådant fall kan enligt Dahlberg den nya skrivningen inte anses vara del av den gemensamma partsavsikten vid avtalets undertecknande. Jag delar Jiménez uppfattning att 2003 års införande av ett ytterligare syfte med skatteavtal tillhör denna kategori. Även om det i titeln till tidigare versioner av modellavtalet har talats om "the prevention of fiscal evasion", anser jag inte att ändringen endast ska ses som ett förtydligande. Skrivningen bör således enligt min uppfattning endast kunna användas som ett av flera tolkningsmedel av domstolen och är inte på något sätt bindande.

Som redogörs för ovan har HFD inte fastslagit huruvida Sverige tillämpar ett statiskt eller ambulatoriskt synsätt och i doktrinen skiljer sig meningarna åt. Det är därför mycket svårt att spekulera i hur HFD skulle ställa sig till ett skatteavtal som har upprättats i enlighet med modellavtalet men före det att det i kommentaren infördes ett uttryckligt syfte att motverka skatteflykt. Häri ligger således ett betydande osäkerhetsmoment på området. Som Vogel anför kan kommentaruttalandet i och för sig ge upplysningar för en skattskyldig som vill vara på den säkra sidan, men det är desto svårare att utreda hur det faktiska rättsläget ser ut och vad den skattskyldige har rätt till enligt avtalet.

Beträffande skatteavtal som inte är skapade utifrån modellavtalet och heller inte innehåller något uttryck för att avtalet syftar till att hindra skatteflykt anser jag att det är svårt att hitta stöd för att syftet med avtalet har kringgått genom förfarandet. Med den objektiva tolkningsmetod som förespråkas i Wienkonventionen kan jag inte se hur syftet att motverka skatteflykt kan vara del av den gemensamma partsavsikten. Möjligen skulle efterkommande överenskommelser eller praxis kunna visa på motsatsen, men detta skulle i så fall kräva att Sverige på något sätt varit aktivt i det hänseendet. 2003 års ändringar i kommentaren borde enligt min mening inte ha någon betydelse i den här situationen. Vidare har i doktrinen anförts att HFD tenderar att ha en mer subjektiv tolkningsmetod än den som Wienkonventionen uttrycker och att HFD lägger mindre avgörande betydelse vid hur avsikten kommit till uttryck i avtalstexten. I det enskilda fallet skulle denna tendens kunna få betydelse för tolkningen. Ser vi exempelvis återigen till avtalet mellan Sverige och Peru finns det emellertid enligt min uppfattning inga tolkningsdata för uppfattningen att den gemensamma partsavsikten var att skatteavtalet hade ett syfte att motverka skatteflykt.

Om ett syfte att motverka skatteflykt kan konstateras är nästa fråga om transaktionerna strider mot syftet. Som påpekas av Arnold är det ett cirkelresonemang att hävda att ett förfarande utgör skatteflykt med hänvisning till att skatteavtalet syftar till att motverka skatteflykt. Det måste visas att den skattskyldige genom förfarandet har kringgått något särskilt i avtalets uppbyggnad eller ändamål. I sammanhanget vill jag peka på att det i syftet att undvika dubbelbeskattning återfinns en viktig funktion att mellan avtalsparterna fördela vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten. Om transaktionerna går stick i stäv med de förutsättningar som avtalsparterna satt upp för fördelningen av beskattningsrätten skulle detta enligt min uppfattning vara ett argument för ett kringgående. Som exempel kan nämnas att det svenskperuanska skatteavtalet hade en stark betoning på källstatsprincipen vilket hade sin grund i att avtalet skulle gynna utvecklingen av svenska investeringar i landet. Fördelningen av rätten till beskattningen gjordes således med utgångspunkt i den förutsättningen. Beträffande Peru-uppläggen var emellertid aldrig tanken med konstruktionen att den skulle leda till investeringar i landet utan endast till skattemässiga fördelar för delägaren. Likaså hade den ekonomiska aktiviteten uteslutande ägt rum i Sverige eftersom inkomsterna som skiftades eller delades ut från det peruanska bolaget härrörde från

näringsverksamhet i ett svenskt bolag. Det kan därför argumenteras för att förfarandet bidrar till en obalans i den avtalade fördelningen av beskattningsrätten.

Även om det avgörande i bedömningen är huruvida förfarandet strider mot avtalets syfte anser jag vidare att hänsyn också ska tas till de interna reglernas syfte för att avgöra om ett kringgående har skett. Bedömningen görs på sedvanligt sätt enligt skatteflyktslagen där det primärt är bestämmelsernas ordalydelse och utformning som ska beaktas men även lagmotiven i den mån syftet inte framgår av ordalydelsen.

Jag vill slutligen framhålla att bedömningen även måste beakta det huvudsakliga syftet med skatteavtal, nämligen att undvika dubbelbeskattning. Det är således inte säkert att det faktum att avtalet innehåller ett syfte att motverka skatteflykt kan medföra att en klar och tydlig lydelse i skatteavtalet ska bortses från. Detta följer dessutom av att syftet med avtalet endast är en av flera faktorer som ska tas i beaktan vid tolkningen enligt Wienkonventionens tolkningsbestämmelser. Två andra faktorer är den gängse meningen och sammanhanget. Som OECD påpekar är det viktigt att det finns tydliga bevis för att avtalet har missbrukats. Inte minst är detta av stor betydelse för den enskilde men också för att Sverige inte ska bryta mot sina folkrättsliga förpliktelser.

Sammanfattningsvis finns det i kammarrätternas praxis exempel på både den ena och den andra bedömningen av frågan huruvida Peru-uppläggen strider mot lagstiftningens syfte. Det är naturligtvis ingen tvekan om att konstruktionerna utgör tydlig skatteplanering men för att uppläggen ska anses som skatteflykt, och därmed vara otillåtna enligt skatteflyktslagen, krävs att lagens samtliga rekvisit är uppfyllda. Denna bedömning ska göras objektivt. Som jag framfört ovan finns det enligt min mening inga tolkningsdata som stöder uppfattningen att det svenskperuanska avtalet syftar till att motverka skatteflykt. Därmed kan jag inte heller finna övertygande stöd för att förfarandet strider mot syftet med avtalet såsom det framgår av utformningen och bestämmelserna i avtalet. Vidare anser jag att transaktionerna inte strider mot syftet med de interna reglerna eftersom begränsningen av det svenska skatteanspråket följer av de förutsättningar som avtalet föreskriver. I en sådan situation är enligt min mening 2 § 4 p. skatteflyktslagen inte uppfylld vilket medför att förfarandet är att anse som legitimt.

Av det ovan sagda drar jag slutsatsen att om lagstiftaren vill hindra förekomsten av dylika förfaranden måste detta ske genom aktiva politiska åtgärder. Ett alternativ är att se över och förändra svenska skatteavtal som saknar ett syfte att motverka skatteflykt. Med tanke på det oklara rättsläget beträffande skatteavtal som utgår från modellavtalet men undertecknats före 2003 års ändringar i kommentaren anser jag att även dessa avtal bör granskas. Eftersom Sverige har ett stort nät av skatteavtal är detta naturligtvis ett omfattande arbete.

Ett annat alternativ är att se över utformningen av skatteflyktslagen. Lagen är inte skapad med skatteavtal i åtanke och som jag har konstaterat är det tveksamt hur effektiv dess tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal är i sin nuvarande lydelse. Ett förslag är att ta efter Kanadas GAAR, vilken tar sikte på huruvida förfarandet anses utgöra ett missbruk av skatteavtalet. Jag ställer mig dock inte enbart positiv till ett sådant förslag eftersom det även fortsättningsvis skulle vara nödvändigt att utreda syftet med skatteavtalet för att sedan kunna bedöma om förfarandet missbrukar avtalet.

Ett tredje alternativ, avslutningsvis, är en gemensam kraftansträngning från världens länder för att finna hållbara metoder för hur transaktioner som missbrukar skatteavtal ska förebyggas respektive angripas. Som nämnts ovan pågår för tillfället ett arbete inom OECD beträffande BEPS. Den utarbetade planens huvudsyfte är att förse länder med nationella och internationella metoder för hur fördelningen av beskattning mellan stater bättre ska anpassas till den ekonomiska aktiviteten. OECD har i sitt arbete identifierat en rad nödvändiga åtgärder, inklusive förhindrandet av missbruk av skatteavtal. Det återstår att se vad det arbetet kommer att betyda för den svenska lagstiftningen.

Käll- och litteraturförteckning

Litteratur

- Arnold, Brian J. & Weeghel, van Stefan (2006). The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures. I *Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto (red.), s. 81-120. Amsterdam: IBFD
- Barenfeld, Jesper (2005). *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*. Diss. Jönköping: Internationella handelshögskolan
- Bergström, Sture (1978). *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet
- Burmeister, Jari (2012). *Verklig innebörd: en studie av inkomstskattepraxis*. Lic.-avh. Stockholm: Handelshögskolan
- Cejje, Katia (2010). *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet
- Crawford, James (2012). *Brownlie's Principles of Public International Law*. 8 uppl. Oxford: Oxford University Press
- Dahlberg, Mattias (2000). *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet
- Dahlberg, Mattias (2003). Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? I *Festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg* (red.), s. 137-155. Stockholm: Norstedts juridik
- Dahlberg, Mattias (2012). *Internationell beskattning*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur

- Engelen, Franciscus Antonius (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*. Diss. Rotterdam: Erasmus Univ.
- Goyette, Nathalie & Halvorson, Phil D. (2010). Canada. I *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*. International Fiscal Association 2010 Rome Congress, s. 171-191, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95A. Haag: Sdu Uitgevers
- Hellner, Jan (1985). Skenargument i rättsvetenskapen. I *Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen*, Juridiska Fakulteten i Stockholms skriftserie nr 6, Peczenik (red.), s. 53-60. Stockholm: Juristförlaget vid Stockholms universitet
- Helmers, Dag (1956). *Kringgående av skattelag: studier i svensk och utländsk beskattningsrätt*. Diss. Stockholm: Stockholms högskola
- Hilling, Maria (2005). *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*. Uppsala: Iustus
- Hultqvist, Anders (1995). *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Diss. Stockholm: Stockholms universitet
- Jermsten, Henrik & Sandström, Gustaf (2009). Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser. I *Festskrift Regeringsrätten 100 år*, Anna-Karin Lundin (red.), s. 243-248. Uppsala: Iustus
- Kleist, David (2012). *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties: with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*. Diss. Göteborg: Göteborgs universitet
- Lang, Michael (2010). *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*. Amsterdam: IBFD
- Lindencrona, Gustaf (1994). *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*. Stockholm: Juristförlaget vid Stockholms universitet
- Lodin, Sven-Olof, m.fl. (2013). *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 2*. 14 uppl. Lund: Studentlitteratur
- Mattsson, Nils (2002). Tolkning av dubbelbeskattningsavtal. I *Skrifter i internationell skatterätt*, s. 219-230. Uppsala: Iustus

- Panayi, Christiana H. J. I. (2007). *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*. Alphen aan den Rijn: Kluwer
- Peczenik, Aleksander (1995). *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. 1 uppl. Stockholm: Fritze
- Pelin, Lars (2011). *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*. 5 uppl. Lund: Studentlitteratur
- Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard (2011). *Det svenska skattesystemet*. 24 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik
- Rosander, Ulrika (2007). *Generalklausul mot skatteflykt*. Diss. Jönköping: Internationella Handelshögskolan
- Sandgren, Claes (2007). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*. 2 uppl. Stockholm: Norstedts juridik
- Sinclair, Ian (1984). *The Vienna Convention on the Law of Treaties*. 2 uppl. Manchester: Manchester University Press.
- Strömholm, Stig (1996). *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*. 5 uppl. Stockholm: Norstedts juridik
- Vogel, Klaus (1997). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital: with Particular Reference to German Treaty Practice*. 3 uppl. London: Kluwer Law International
- Weeghel, Stef van (1998). *The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States*. London: Kluwer Law International
- Weeghel, Stef van (2010). General Report. I *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*. International Fiscal Association 2010 Rome Congress, s. 17-55, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95A. Haag: Sdu Uitgevers

Artiklar

- Arnold, Brian J. (2004). Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model. *Bulletin for International Fiscal Documentation* s. 244-260
- Avery Jones, John F. (2002). The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded. *Bulletin for International Taxation* s. 102-109
- Bahr, Stig von (2012). En avhandling om verklig innebörd. *SN* s.735-738
- Bergström, Sture (2001). A14 Tolkning och tillämpning av skattelag. *SN* s. 339-341
- Bergström, Sture (2002). A14 Tolkning och tillämpning av skattelag. *SN* s. 289-292
- Bergström, Sture (2004). Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd – en kommentar till RÅ 2004 ref. 27. *SN* s. 771-774
- Broe, Luc de m.fl. (2011). Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions. *Bulletin for International Taxation* s. 375-389
- Christensson, Filip & Samuelson, Lars (2010). Rättsfallskommentar: Skatteflyktslagen tillämplig på upprepade interna aktieöverlåtelser trots lagstiftarens passivitet. *SN* s. 229-235
- Dahlberg, Mattias (2008). Rättsfall – Regeringsrätten och folkrättsliga skatteavtalen. *SN* s. 482-490
- Dahlberg, Mattias (2011). Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet. *SN* s. 126-130
- Dahlberg (2013). A13 Internationell skatterätt. *SN* s. 354-362
- Grundström, Karl-Johan (2011). Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel. *SN* s. 68-75
- Gäverth, Leif (1996). Regeringsrätten och genomsyn. *SvSKT* s. 731-772
- Hilling, Maria (2008). The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgement. *Intertax* s. 455-461
- Hilling, Maria (2011). Changes in the Application of Tax Treaties in Sweden. *Intertax* s. 521-523

- Hilling, Maria (2012). HFD:s Peru-domar. *SN* s. 582-592
- Holmdahl, Sven-Erik & Burlin, Mikael (2005). Skatteflykt – eller bara tankens flykt? *SN* s. 188-191
- Holstad, Per (2010). Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? *SN* s. 294-310.
- Hultqvist, Anders (1996). Ny skatteflyktslag – en metodfråga för skatterätten. *SN* s. 670-681
- Hultqvist, Anders (2005). Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt. *SvSkT* s. 302-321
- Hultqvist, Anders (2009). Handelsbolagsdomarna och Regeringsrättens syn på skatteflykt. *SvSkT* 2009 s. 772-783.
- Hultqvist, Anders (2010). Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen? *SvSkT* s. 499-506
- Jiménez, Adolfo J. Martín (2004). The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries? *Bulletin for International Taxation* s. 17-30
- Kleist, David (2008). Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt. *SN* s. 708-714
- Kristoffersson, Eleonor (2011). Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen. *SvSkT* s. 835-849
- Leidhammar, Börje & Lindkvist, Gustav (2010). Genomsyn, skatteflykt och bevisprövning. *SN* s. 726-732
- Mutén, Leif (1993). Credit-metod eller exempt-metod i dubbelbeskattningsavtal – en principfråga? *SvSkT* s. 302-312
- Nilsson, Martin (2012). Högsta förvaltningsdomstolens dom i Cypernålet. *SvSkT* s. 397-405
- Sallander, Ann-Sophie (2010). I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24. *SvSkT* s. 177-204
- Simon-Almendal, Teresa (2011). Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott. *SvSkT* s. 314-331

- Sundgren, Peter (2006). Interpretation of Tax Treaties Authenticated in Two or More Languages – A Case Study. *SvSkT* s. 378-409
- Tjernberg, Mats (2007). A14 Tolkning och tillämpning av skatteavtal. *SN* s. 313-315
- Ward, David A. & Avery Jones, John F., m.fl. (1985). The Business Purpose Test and Abuse of Rights. *British Tax Review* s. 68-123
- Vogel, Klaus (2000). The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation. *Bulletin for International Taxation* s. 612-616
- Wennergren, Bertil (1997). Skatteflykten i stöpsleven. *SN* s. 108-113
- Wittkull, Joakim (2009). Rättsfallskommentar med anledning av de s.k. handelsbolagsmålen. *SvSkT* s. 761-771

Offentligt tryck

- Dir. 1995:11. *En ny lag mot skatteflykt, omprövning av 1994 års ändringar i revisionsreglerna m.m.*
- Ds B 1978:6. *Lag mot skatteflykt*
- Prop. 1962:192. *Angående godkännande av avtal mellan Sverige och Argentina för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet*
- Prop. 1967:26. *Angående godkännande av avtal mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet*
- Prop. 1980/81:17. *Med förslag till lag mot skatteflykt m.m.*
- Prop. 1982/83:84. *Med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.*
- Prop. 1992/93:127. *Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst*
- Prop. 1994/95:209. *Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.*
- Prop. 1995/96:53. *Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Argentina*
- Prop. 1996/97:170. *Reformerad skatteflyktslag*
- Prop. 2005/06:125. *Beskattning av visst hushållsavfall som förbränns m.m.*
- Prop. 2008/09:37. *Förändrande regler om underprisöverlåtelse för handelsbolag och för lagerandelar i byggnadsrörelse*

Skatteverkets hemställan till Finansdepartementet den 3 april 2000, dnr
3908-00/100

SkU 1982/83:20. *Om ändring i lagen mot skatteflykt m.m.*

SOU 1975:77. *Allmän skatteflyktsklausul*

SOU 1989:81. *Ny generalklausul mot skatteflykt*

SOU 1996:44. *Översyn av skatteflyktslagen*

SOU 2002:52. *Beskattnings av småföretagare – 3:12-reglerna. Del 1*

SÖ 1975:1. *Wienkonventionen om traktaträtten. Wien den 23 maj 1969*

Övriga källor

OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. 8 ed. of the condensed version. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development

OECD (2013a). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2013b). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Rättsfallsförteckning

HFD

RÅ 85 1:69

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1996 ref. 84 Luxemburg-målet

RÅ 1997 not. 249

RÅ 1998 not. 195

RÅ 2000 ref. 21

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2001 not. 188

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2002 not. 72

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2004 not. 59 Peru I-målet

RÅ 2006 not. 89

RÅ 2007 ref. 52

RÅ 2008 ref. 24 OMX-domen

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 47 I och II

RÅ 2009 not. 86

RÅ 2009 not. 87

RÅ 2009 not. 88

RÅ 2010 ref. 112 Greklandsfallet

HFD 2012 ref. 20 Peru II-målet

HFD 2012 ref. 58

HFD 2012 not. 30 Cypernmålet

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholms domar meddelade den 7 januari 2011 i mål nr
3348-10 och 3349-10

Kammarrätten i Jönköpings domar meddelade den 2 maj 2011 i mål nr
3855-09, 3856-09, 3857-09, 3858-09 och 3863-09

Kammarrätten i Jönköpings dom meddelad den 16 juni 2011 i mål nr
45--46-10

Kammarrätten i Jönköpings domar meddelade den 12 november 2012 i
mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11, 2971-11

Kammarrätten i Stockholms domar meddelade den 25 februari 2013 i mål nr
4948-11, 2122-12, 2123-12, 2124-12, 2124-12, 2125-12, 2126-12,
2127-12, 2659-12, 2660-12, 4835-11, 4836-11, 4837-11, 4838-11,
4839-11, 4940-11, 4941-11, 4912-11, 4943-11, 4945-11, 4946-11,
4947-11, 4948-11, 4949-11, 4950-11, 4951-11, 4952-11, 6329-11,
6330-11, 6331-11, 6332-11, 6333-11, 6826-11, 7169-11, 7319-11

Kammarrätten i Sundsvalls dom meddelad den 22 april 2013 i mål nr
3214-11

Kammarrätten i Göteborgs domar meddelade den 22 maj 2013 i mål nr
639-11, 640-11, 641-11, 3306-11, 3307-11, 3308-11, 5892-11

Kammarrätten i Stockholms domar meddelade den 25 september 2013 i
mål nr 8385-12, 8386-12, 8388-12, 8390-12, 8392-12, 8393-12