



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Linn Sundeborn Eriksson

# Är tidigare gömda tillgångar i Schweiz nu tillgängliga för Skatteverket?

En analys av den nya informationsutbytesklausulen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: HT12

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Forskningsläge	7
1.6 Disposition	8
<b>2 SKATTEAVTALS RÄTT</b>	<b>9</b>
2.1 Inledning	9
2.2 Tolkning av skatteavtal	10
2.2.1 Folkrättslig tolkning	10
2.2.2 Svensk tolkningspraxis	11
2.3 Internationell skatteflykt	12
2.3.1 Inledning	12
2.3.2 Motverkansregler	12
2.3.2.1 Sverige och informationsutbyte	12
2.3.2.2 Informationsutbyte internationellt	13
<b>3 SKATTEAVTALET</b>	<b>15</b>
3.1 Inledning	15
3.2 Informationsutbyte	16
3.2.1 Skatteavtalet	16
3.2.2 Tilläggsprotokollet	17
3.2.3 Skriftväxlingen	18
3.3 Allmän tolkningsbestämmelse	19
<b>4 OECD:S MODELLAVTAL</b>	<b>20</b>
4.1 Inledning	20

<b>4.2</b>	<b>Kommentaren till OECD:s modellavtal</b>	<b>21</b>
<b>4.3</b>	<b>Anmärkningar och reservationer till modellavtalet</b>	<b>22</b>
<b>4.4</b>	<b>Artikel 26 i OECD:s modellavtal</b>	<b>22</b>
4.4.1	Inledning	22
4.4.2	Artikel 26.1 OECD:s modellavtal	23
4.4.3	Artikel 26.2 OECD:s modellavtal	24
4.4.4	Artikel 26.3 OECD:s modellavtal	26
4.4.5	Artikel 26.4 OECD:s modellavtal	28
4.4.6	Artikel 26.5 OECD:s modellavtal	28
4.4.7	Reservationer	29
<b>4.5</b>	<b>Jämförelse</b>	<b>30</b>
4.5.1	Paragraf 1	30
4.5.2	Paragraf 2	31
4.5.3	Paragraf 3	31
4.5.4	Paragraf 4	32
4.5.5	Paragraf 5	32
4.5.6	Slutsats	33
<b>5</b>	<b>FISHING EXPEDITIONS</b>	<b>34</b>
<b>5.1</b>	<b>Sverige</b>	<b>34</b>
5.1.1	Tredjemansrevision	34
5.1.2	SEB-domen	35
5.1.3	Nytt kommittédirektiv	37
5.1.4	Generell tredjemansrevision	38
5.1.5	Vilken informationsinhämtning är tillåten enligt svensk rätt?	38
<b>5.2</b>	<b>Schweiz</b>	<b>40</b>
5.2.1	Inledning	40
5.2.2	Case USA-Schweiz	41
5.2.3	Skatteavtal mellan Schweiz och Nederländerna	43
5.2.4	Vilket informationsutbyte tillåter Schweiz?	44
<b>5.3</b>	<b>OECD</b>	<b>45</b>
<b>5.4</b>	<b>EU</b>	<b>47</b>
<b>6</b>	<b>VAD INNEBÄR BEGREPPET FISHING EXPEDITIONS?</b>	<b>49</b>
<b>6.1</b>	<b>Sveriges interna syn</b>	<b>49</b>
6.1.1	Pågående utredning	49
6.1.2	Viktiga uppgifter	50
<b>6.2</b>	<b>Schweiz interna syn</b>	<b>50</b>
6.2.1	Pågående utredning	50
6.2.2	Viktig information	51
<b>6.3</b>	<b>Internationellt perspektiv</b>	<b>51</b>
6.3.1	Pågående utredning	51
6.3.2	Viktiga uppgifter	52
<b>6.4</b>	<b>Begreppet enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz</b>	<b>53</b>

6.4.1	Pågående utredning	53
6.4.2	Viktiga uppgifter	54
6.4.3	Slutsats	57
<b>7</b>	<b>ÄR TIDIGARE GÖMDA TILLGÅNGAR NU TILLGÄNGLIGA?</b>	<b>59</b>
7.1	Inledning	59
7.2	Krav på identifiering	59
7.3	Frivilliga rättelser	59
7.4	Slutsats	60
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>64</b>

# Summary

On August 5<sup>th</sup> 2012, an amendment to the tax treaty between Sweden and Switzerland entered into force. With this amendment, a new provision on exchange of information was introduced. The provision is largely equal to the corresponding provision in the OECD model convention. However, the wording of the tax treaty differs from the model convention in two aspects, it regards two additions which are included in the tax treaty but do not exist in the model convention. One of these additions is suggested in the commentary to the model convention, while the other addition enables Switzerland to collect requested information. The character of these differences does not imply a significant impact on the conformity of the tax treaty with the model convention. Rather, the essential difference lies with the fact that the tax treaty only obliges an exchange of information on request, while the model convention also approves other forms of exchange, such as spontaneous and automatic exchange. In summary, the tax treaty provides a more restricted exchange than the model convention.

The exchange of information provision in the tax treaty implies that information foreseeably relevant in tax matters shall be exchanged. The amended protocol to the tax treaty states that this means that exchange of information should be provided to the widest possible extent. However, the provision does not allow fishing expeditions. Hence, the term fishing expedition is part of the edge of the application of the provision, although a definition of the term does not exist in either the tax treaty nor in any Swedish or international doctrine.

The term fishing expedition used in the tax treaty between Sweden and Switzerland implies that an ongoing investigation is required in the requesting state in order for information to be exchanged. In addition, it is required that certain important details are presented in the request sent to the requested state. The identity of the person under investigation is one of these details. The details required for an identification to be considered made depend on the person's ability to be distinguished, and are therefore difficult to comment on beforehand. However, the situations in which extensive details have been presented without a successful identification should only occur in exceptional cases. In addition to this, details regarding the time period for the requested information, the requested information and which tax purpose the request regards should be stated.

Hence, the provision of the tax treaty on exchange of information only enables exchange of information when the person with assets in Switzerland is already known to the STA. If the STA does not know about a person's assets in Switzerland, this information cannot be presented to the STA through this provision, and therefore it is still concealed. However, the information can still be presented to the STA if the person in question chooses to personally inform the STA about the assets.

# Sammanfattning

Den 5 augusti 2012 trädde en lagändring gällande skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz i kraft. I och med lagändringen så införs bland annat en helt ny bestämmelse om informationsutbyte. Bestämmelsen överensstämmer i stora delar med motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal. I två avseenden skiljer sig skatteavtalets ordalydelse från modellavtalets. Det rör sig om två tillägg som finns i skatteavtalet men som inte finns i modellavtalets lydelse. Det ena tillägget är föreslaget i kommentaren till modellavtalet och det andra möjliggör för Schweiz att kunna inhämta den efterfrågade informationen. Karaktären av dessa båda skillnader gör att det inte i stort påverkar huruvida skatteavtalet överensstämmer med modellavtalet. Den stora skillnaden ligger istället i att skatteavtalet endast innebär en skyldighet att utbyta information på begäran medan modellavtalet tillåter även andra typer av utbyte, såsom automatiskt och spontant. Sammanfattningsvis ger därmed skatteavtalet möjlighet till ett mer begränsat utbyte än vad modellavtalet gör.

Bestämmelsen om informationsutbyte i skatteavtalet innebär att sådan information som kan antas vara relevant i skatteärenden ska utbytas. I tilläggsprotokollet till skatteavtalet stadgas att detta innebär att vidast möjliga informationsutbyte ska ske men att bestämmelsen bland annat inte tillåter fishing expeditions. Begreppet fishing expedition är därmed en del av den bortre gränsen för bestämmelsens tillämpningsområde. Någon klar definition av begreppet finns dock varken i skatteavtalet eller i någon svensk eller internationell doktrin.

Begreppet fishing expeditions i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz innebär att en pågående utredning krävs i den anmodande staten för att utbyte ska kunna ske. Dessutom krävs det att vissa uppgifter ska framgå av den förfrågan som skickas till den anmodade staten. Identiteten på personen under utredning är en av dessa uppgifter. Vilka uppgifter som krävs för att en identifiering ska anses ha skett är beroende av personens förmåga att särskiljas och är därmed svårt att uttala sig om på förhand. De fall där omfattande uppgifter har presenterats utan att identifiering har kunnat ske bör dock utgöra undantagsfall. Utöver detta ska även uppgifter rörande tidsperiod för den efterfrågade informationen, vissa uppgifter om den efterfrågade informationen och uppgifter om vilket beskattningsändamål förfrågan avser uppges.

Skatteavtalets bestämmelse om informationsutbyte möjliggör därmed utbyte endast i de fall där personen med tillgångar i Schweiz redan är känd av SKV. I de fall SKV inte känner till att en person har tillgångar i Schweiz kan den informationen inte komma SKV till del genom bestämmelsen och informationen är därmed fortfarande gömd. Informationen kan dock ändå komma SKV till del genom att personen själv informerar SKV om tillgångarna i sin deklaration eller genom en frivillig rättelse.

# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
SEB	Skandinaviska enskilda banken
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1224)
SKV	Skatteverket
STA	Swedish Tax Agency
TL	Taxeringslag (1990:324)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

År 2010 utkom en rapport från Riksrevisionen gällande Sveriges skatteavtal med andra stater. Rapporten presenterade en granskning som gjorts av regeringens arbete med att förhandla fram skatteavtal med andra stater.<sup>1</sup> Granskningens resultat visade att Sverige sedan år 2007 fokuserat på att förhandla fram informationsutbytesavtal med så kallade sekreterstater.<sup>2</sup> Granskningen visade också att informationsutbytesavtal fortfarande saknas med viktiga stater. En stat som särskilt utpekades var Schweiz. Rapporten påstår att *"Schweiz är det land där det finns ojämförligt mest svenska pengar på hemliga bankkonton."*<sup>3</sup> En uppdaterad informationsutbytesartikel i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz pekades därmed ut som särskilt viktig.<sup>4</sup>

Schweiz har tidigare inte accepterat OECD:s standard på informationsutbytesområdet. Detta bland annat innebärande att Schweiz reserverat sig mot artikel 26 i OECD:s modellavtal<sup>5</sup>. År 2009 ändrade Schweiz inställning och tog bort sin reservation ur kommentaren till OECD:s modellavtal. Detta öppnade därmed upp för att informationsutbytesavtal och klausuler kunde ingås med Schweiz.<sup>6</sup>

En ny lag om skatteavtal mellan Sverige och Schweiz trädde i kraft den 5 augusti 2012.<sup>7</sup> Lagändringen innehåller bland annat en helt ny artikel avseende informationsutbyte vilket innebär att SKV nu har möjlighet att begära information som innehas av banker i Schweiz.<sup>8</sup> Frågan är om denna bestämmelse faktiskt innebär att SKV nu har tillgång till de svenska pengar som finns på hemliga schweiziska bankkonton.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med detta arbete är att närmare analysera bestämmelsen om informationsutbyte i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. När jag valde ämne var min utgångspunkt att skriva om något som var aktuellt och

---

<sup>1</sup> RiR 2010:24, s. 3.

<sup>2</sup> RiR 2010:24, s. 8.

<sup>3</sup> RiR 2010:24, s. 9.

<sup>4</sup> RiR 2010:24, s. 9.

<sup>5</sup> Om inget annat sägs så syftar OECD:s modellavtal till det nu gällande modellavtalet från 2010.

<sup>6</sup> <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformation/00467/index.html?lang=en&msg-id=25863>.

<sup>7</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>8</sup> Prop. 2011/12:78, s. 51.



då ändringarna i lagen om skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz precis hade trätt i kraft så föll det sig naturligt att välja detta. Huvudanledningen till att avtalet förhandlades om och den mest uppmärksammade förändringen i skatteavtalet är tillkomsten av en informationsutbytesklausul. Att skriva ett arbete om detta skatteavtal utan att syfta till att utreda denna bestämmelse hade därför känts tidsmässigt felaktigt. Därav valet att fokusera på denna bestämmelse.

Arbetet syftar dock inte till att analysera bestämmelsen om informationsutbyte i sin helhet utan jag har valt att se till tillämpningsområdet för dess huvudbestämmelse<sup>9</sup>. Närmare bestämt till det begrepp som reglerar den borte gränsen för bestämmelsens tillämpningsområde, det vill säga begreppet fishing expeditions. Begreppet återfinns i skatteavtalets tilläggsprotokoll och utgör den borte gränsen för vilken information som tillåts att efterfrågas.

Fishing expeditions är inte ett begrepp som är speciellt för detta skatteavtal utan det förekommer även som borte gräns i OECD:s modellavtal.<sup>10</sup> Frågan vad begreppet innebär blir därmed relevant för hela den internationella skatteavtalsrätten. Syftet här är dock enbart att analysera och fastställa begreppets innebörd enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Utöver den teoretiska analysen över ett begrepp i tilläggsprotokollet till skatteavtalet har jag även valt att kritiskt granska bestämmelsen. Detta genom att undersöka huruvida bestämmelsen verkligen ger SKV tillgång till tidigare otillgänglig information. Med detta vill jag presentera hur bestämmelsen kommer att kunna tillämpas i praktiken.

För att kunna besvara mitt syfte har jag arbetat efter följande frågeställningar:

- Hur förhåller sig skatteavtalets informationsutbytesklausul till motsvarande bestämmelse i OECD:s modellavtal?
- Vad innebär begreppet fishing expedition enligt skatteavtalet?
- Innebär informationsutbytesklausulen i skatteavtalet att gömda tillgångar i Schweiz nu är tillgängliga för SKV?

## 1.3 Avgränsningar

De avgränsningar som jag har gjort i detta arbete är först den jag gjort när jag valt att endast granska ett skatteavtal. Till viss del berör jag ändå andra skatteavtal och den internationella skatterätten har dessutom fått relativt mycket utrymme. Detta för att få ledning till att analysera mina frågeställningar.

---

<sup>9</sup> Artikel 27.1.

<sup>10</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 5.

Bestämmelsen om informationsutbyte gäller både för fysiska och juridiska personer. I min analys utgår jag dock från att det rör sig om en fysisk person. Detta val har jag gjort då det är en fysisk person som jag föreställer mig har hemliga bankkonton i Schweiz. Detta utesluter däremot inte att min analys och mina slutsatser till viss del kan tillämpas även på en juridisk person.

Problemet med att skattskyldiga gömmer pengar utanför Sverige och därmed undgår svensk beskattning har utöver den rent skatterättsliga problematiken även en straffrättslig dimension. I detta arbete har jag valt att lämna den straffrättsliga delen av problematiken utanför mina frågeställningar. Detta har jag gjort främst av utrymmesmässiga skäl. För att presentera en helhetsbild av den skatterättsliga problematiken har jag ändå valt att till viss del beröra bestämmelserna om skattetillägg.

## 1.4 Metod och material

Jag har i huvudsak använt mig av juridisk metod i detta arbete. Detta innebär att jag genom att granska rättskällorna i en hierarkisk ordning har arbetat mig fram till en slutsats.<sup>11</sup> I enlighet med svensk rättspraxis har jag använt mig av den folkrättsliga tolkningsmetoden vid tolkningen av skatteavtalet.<sup>12</sup> Det material som jag har haft att tillgå vid denna tolkning har varit avtalstexten, tilläggsprotokollet och skriftväxlingen. Jag har dessutom i vissa avseenden behandlat kommentaren till OECD:s modellavtal som ett supplementärt tolkningsmedel i enlighet med doktrin<sup>13</sup>. Det är därmed detta material som jag har utgått från när jag tolkat skatteavtalet.

I skatteavtalet så finns det en allmän tolkningsbestämmelse<sup>14</sup>. Denna tillsammans med svensk rättspraxis<sup>15</sup> stadgar att om ledning inte kan hämtas från sammanhanget så ska ledning hämtas från statens interna rätt. Av utrymmesmässiga skäl har jag valt att inte granska vad en prövning av den interna rätten skulle leda till. Den interna rätten behandlas istället enbart som ett komplement till den folkrättsliga tolkningsmetoden.

När jag tolkat skatteavtalet så har jag utgått från att de båda språkversionerna överensstämmer med varandra och därmed väger lika tungt vid tolkningen. Detta eftersom inget annat stadgas i avtalet.<sup>16</sup> I enlighet med svensk rättspraxis har jag utgått från den svenska

---

<sup>11</sup> Sandgren, *Om empiri och rättsvetenskap*, Juridisk Tidskrift 1995-96:3, s. 727.

<sup>12</sup> RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1996 ref. 84.

<sup>13</sup> Dahlberg, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", I: *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s 155.

<sup>14</sup> Artikel 3.2.

<sup>15</sup> RÅ 1987 ref. 162 och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 110.

<sup>16</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 108.

språkversionen. Då jag inte behärskar tyska har jag inte kunnat ta ledning av den tyska språkversionen.<sup>17</sup>

Avseende material hänförligt till arbetet med skatteavtalet så har jag utgått från de svenska förarbetena. Dessa dokument är ensidigt upprättade och deras användningsområde som tolkningsmedel vid en folkrättslig avtalstolkning är därmed begränsad.<sup>18</sup> Detta har jag tagit hänsyn till när jag analyserat avtalet och har därmed inte lagt alltför stor vikt vid uttalanden från svenska förarbeten.

I många fall finns det uttalanden i förarbetena gällande skatteavtalets överensstämmelse med OECD:s modellavtal. I dessa fall anser jag att det faktum att uttalandet kommer från en ensidig källa inte är av någon större betydelse. Båda de avtalsslutande staterna har varit med och utformat det nya skatteavtalet och har därför gemensamt tagit beslutet att detta ska eller inte ska överensstämma med OECD:s modellavtal. Uttalandena i förarbetena bör därmed inte anses bygga på värderingar från svensk sida utan är mer ett faktiskt konstaterande av resultatet av en gemensam överenskommelse.<sup>19</sup> Av den anledningen har jag i dessa situationer lagt vikt vid uttalanden i förarbeten.

Jag har dessutom i relevanta delar använt mig av svensk praxis och dessutom av svensk såväl som internationell doktrin. Här har jag valt material med innehåll som varit relevant för mina frågeställningar. Gällande den internationella doktrinen så utgör material från OECD en stor del av denna. OECD är en stor organisation på området och material som härrör härifrån blir därmed en naturlig del av ett sådant här arbete.

Till viss del har jag använt mig av källor från internet. Det rör sig om officiella hemsidor för regeringen, OECD och det schweiziska finansdepartementet vilket gör att jag anser det vara pålitliga källor. Tyvärr har jag inte i samtliga fall haft tillgång till förstahandskällor. I dessa fall har jag istället använt mig av pålitliga andrahandskällor<sup>20</sup>.

## 1.5 Forskningsläge

Inom den internationella skatteavtalsrätten finns det mycket material att hämta såväl inom Sverige som internationellt. Så är även fallet vid en begränsning till informationsutbyte. Jag har dock valt en mycket begränsad del av informationsutbytesområdet där det är svårare att hitta material som verkligen rör min kärnfråga. Detta främst eftersom det saknas en tydlig definition av begreppet fishing expeditions. Begreppet omnämns oftast i det

---

<sup>17</sup> RÅ 1987 ref. 162.

<sup>18</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 107.

<sup>19</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Uppsala 2000, s. 80.

<sup>20</sup> Detta avser fotnot 104 och 215-220.

material som behandlar informationsutbyte men någon ingående diskussion förs sällan.

Detta innebär att jag har haft gott om material för att presentera bakgrunden och den internationella rätten i allmänhet men haft mindre att arbeta med när det kommit till min kärnfråga. Det förs en diskussion inom OECD om att närmare definiera begreppet vilket kanske kommer leda till mer material på ämnet i framtiden. Då begreppet även förekommer inom EU-rätten kan det även leda till en utveckling på området där med efterföljande analyser.

## 1.6 Disposition

Det fortsatta arbetet är presenterat på följande sätt.

Kapitel två innehåller allmän information om skatteavtalsrätt och problematiken som informationsutbyte syftar till att bekämpa. Här ges läsaren därmed viktig bakgrundinformation för att kunna ta del av det material som presenteras senare i arbetet.

I tredje kapitlet har jag valt att presentera skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Till en början presenteras dess bakgrund och därefter de artiklar som är relevanta för detta arbete, informationsutbytesbestämmelsen och den allmänna tolkningsbestämmelsen. Därmed presenteras här det material som senare i arbetet ligger till grunden för min analys.

Nästa kapitel fokuserar på OECD:s modellavtal och min första frågeställning. Till en början presenteras kortfattat modellavtalet i allmänhet. Därefter följer en grundlig redogörelse av modellavtalets informationsutbytesbestämmelse. Sedan analyserar jag materialet som presenterats i kapitel tre och fyra för att därigenom komma fram till en slutsats i min första frågeställning. Denna slutsats avslutar kapitlet.

Kapitel fem kretsar kring min andra frågeställning. Här presenteras den svenska, den schweiziska och den internationella synen på begreppet fishing expeditions. Detta material har jag sedan använt i sjätte kapitlet. Här analyserar jag först begreppet i allmänhet för att därefter gå över till att analysera dess innebörd i skatteavtalet. Slutligen presenterar jag min slutsats på den andra frågeställningen.

I sista kapitlet ligger fokus på den tredje frågeställningen. Här analyserar jag därmed vilket praktiskt genomslag som informationsutbytesbestämmelsen kommer att få. Denna analys grundar sig i den slutsats som jag presenterat i det sjätte kapitlet. Kapitlet avslutas med min slutsats.

## 2 Skatteavtalsrätt

För att läsaren ska kunna tillgodogöra sig och förstå de senare avsnitten i detta arbete har jag valt att här allmänt presentera vissa relevanta delar av skatteavtalsrätten. Jag presenterar även bakgrunden till varför informationsutbytesklausuler behövs. Att ha förståelse för varför en bestämmelse behövs är grunden till att förstå bestämmelsen i sig och är därmed en viktig del för att kunna ta del av de analyser som presenteras senare i arbetet.

### 2.1 Inledning

Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som ingås mellan två stater med huvudsyfte att internationell dubbelbeskattning ska undvikas.<sup>21</sup> Internationell dubbelbeskattning föreligger när två stater enligt intern lagstiftning har beskattningsrätt för samma inkomst hos ett och samma skattesubjekt.<sup>22</sup> Skatteavtalet har förutom detta syfte även som syfte att reglera informationsutbyte, bekämpa internationell skatteflykt och förhindra diskriminering av utländska företag och medborgare.<sup>23</sup> Dessa avtal är bindande för de avtalsslutande staterna enligt artikel 26 i Wienkonventionen<sup>24</sup>.<sup>25</sup> Wienkonventionen är bindande för Sverige då den är ratificerad av Sverige.<sup>26</sup> Konventionen trädde i kraft den 27 januari 1980.<sup>27</sup>

Sverige blir folkrättsligt bunden av ett skatteavtal redan när skatteavtalet är undertecknat och ratificerat.<sup>28</sup> Då Sverige har ett dualistiskt förhållnings sätt till skatteavtal måste det dock införlivas i svensk rätt innan det blir svensk lag.<sup>29</sup> Skatteavtalet införlivas genom att riksdagen utfärdar en införlivningslag. Till avtalet fogas därmed en ramlag. En sådan ramlag innehåller endast i begränsad del materiella regler och syftar främst till att utgöra en ram till skatteavtalet. Exempelvis stadgas i denna ramlag att skatteavtalet endast kan begränsa det svenska skatteanspråket, aldrig utvidga. Denna regel kallas den gyllene regeln.<sup>30</sup>

---

<sup>21</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 87.

<sup>22</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 88.

<sup>23</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 236.

<sup>24</sup> 1969-års Wienkonvention om traktaträtten.

<sup>25</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 87.

<sup>26</sup> SÖ 1975:1.

<sup>27</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 105.

<sup>28</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 89.

<sup>29</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 235.

<sup>30</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 90.

## 2.2 Tolkning av skatteavtal

### 2.2.1 Folkrättslig tolkning

Wienkonventionen innehåller regler om hur folkrättsliga avtal ska tolkas. Då skatteavtal, som jag ovan nämnt, är ett folkrättsligt avtal gäller dess regler även för skatteavtal. Tolkningsreglerna finns i konventionens artikel 31-33. Syftet med tolkningsreglerna är att de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt med avtalet ska utrönas.<sup>31</sup> Till en början görs detta genom att avtalets ordalydelse granskas. Ordalydelsen ska tolkas enligt den gängse meningen. Ordalydelsen ska dessutom ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte.<sup>32</sup> En ordalydelse ska endast ges en särskild innebörd om det kan utrönas att detta är parternas gemensamma avsikt. Förekommer flera ändamål och syften finns det inget stöd för att något av dessa automatiskt ska anses ha företräde. Detta gäller exempelvis när det finns ett huvudsakligt syfte då ändå samtliga syften ska beaktas. Detta gäller dock inte om det är parternas gemensamma avsikt att ett särskilt syfte ska ha företräde.<sup>33</sup> När avtalets sammanhang ska tolkas så innefattar detta förutom avtalstexten även överenskommelser mellan parterna som träffats i anslutning till avtalets ingående. Även efterföljande överenskommelser är relevanta för tolkningen.<sup>34</sup>

I fall där en avtalstext fortfarande inte är klar efter att ovan nämnda tolkning genomförts så kan supplementära tolkningsmedel användas. Detta gäller även om tolkningen i detta steg framstår som orimlig eller oförnuftig.<sup>35</sup> Med supplementära tolkningsmedel menas bland annat förarbeten till traktaten, så som skriftväxling mellan de avtalsslutande staterna, och omständigheterna vid dess ingående. Här räknas som huvudregel inte svenska förarbeten. De är dock inte irrelevanta då de endast visar vad en av avtalsparterna anser vara den riktiga tolkningen av ett avtal.<sup>36</sup>

Normalt upprättas mellanstatliga avtal i två språkversioner. Som huvudregel gäller att de båda språkversionerna väger lika tungt vid en tolkning av avtalstexten.<sup>37</sup> Staterna är dock fria att avtala om att den ena språkversionen ska äga företräde. Skulle det visa sig att två språkversioner inte har samma innebörd ska den språkversion äga företräde som bäst överensstämmer med avtalets ändamål och syfte.<sup>38</sup>

---

<sup>31</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 106.

<sup>32</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 237.

<sup>33</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 106.

<sup>34</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 238.

<sup>35</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 238.

<sup>36</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 107.

<sup>37</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 238.

<sup>38</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 108.

## 2.2.2 Svensk tolkningspraxis

När ett skatteavtal ska tolkas uppkommer frågan huruvida tolkningen ska ske enligt folkrättslig eller internrättslig tolkningsmetod.<sup>39</sup> Denna frågeställning uppkom bland annat i RÅ 1987 ref. 162. Målet rörde skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien.<sup>40</sup> I skatteavtalet fanns en allmän tolkningsregel som stadgade att tolkningen först skulle ske i överensstämmelse med sammanhanget och att det först därefter skulle vara den interna rätten som var ledande.<sup>41</sup> I anslutning till detta uttalade HFD att det var parternas gemensamma avsikt med bestämmelserna i avtalet som skulle vara ledande vid tolkningen.<sup>42</sup> Domstolen stadgade även att det var den svenska avtalstexten som skulle vara ledande vid tillämpning av skatteavtalet i Sverige. Ledning skulle dock kunna hämtas från den engelska texten och då förhandlingarna antagligen fördes på engelska vid avtalet ingående så skulle särskild betydelse tillmätas den engelska texten.<sup>43</sup> Detta rättsfall stadgar därmed att tolkning ska göras i enlighet med skatteavtalets sammanhang och att det först är därefter som ledning ska sökas inom den interna rätten. Domstolens hänvisning till parternas gemensamma avsikt blir en hänvisning till att det är den folkrättsliga tolkningsmetoden som ska användas med tanke på att det är där detta resonemang återfinns.<sup>44</sup>

I ett senare rättsfall, RÅ 1996 ref. 84 hänvisar HFD till RÅ 1987 ref. 162. Domstolen menar att det är den folkrättsliga tolkningsmetoden, det vill säga Wienkonventionen, som ska användas vid tolkning av skatteavtal. Visserligen är dess användningsområde främst mellanstatligt men enligt domstolen kan tolkningsmetoden även användas för avtalstolkning vid en tvist mellan den enskilde och SKV.<sup>45</sup> Svensk rättspraxis stadgar därmed att det är den folkrättsliga tolkningsmetoden som ska användas vid tolkning av ett skatteavtal, närmare bestämt Wienkonventionens tolkningsregler.<sup>46</sup>

I RÅ 1996 ref. 84 uttalade sig HFD även om kommentaren till OECD:s modellavtal. Domstolen menade att särskild betydelse kan tillmätas denna inom området internationell beskattning. Dessutom menar domstolen att i de fall ett avtal har utformats i enlighet med OECD:s modellavtal så finns det normalt grund för att anta att de avtalsslutande parterna ämnar följa det som OECD har rekommenderat, det vill säga OECD:s kommentar.<sup>47</sup>

---

<sup>39</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 105.

<sup>40</sup> RÅ 1987 ref. 162.

<sup>41</sup> Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

<sup>42</sup> RÅ 1987 ref. 162, s. 8.

<sup>43</sup> RÅ 1987 ref. 162, s. 9.

<sup>44</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 109 f.

<sup>45</sup> RÅ 1996 ref. 84, s. 5.

<sup>46</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Lund 2011, s. 108.

<sup>47</sup> RÅ 1996 ref. 84, s. 5.

## 2.3 Internationell skatteflykt

### 2.3.1 Inledning

Världen som vi lever i idag är betydligt mer globaliserad än vad den har varit. Det är enkelt att flytta kapital mellan stater vilket leder till att det också förekommer i stor utsträckning både hos företag och hos privatpersoner. Detta är per automatik inget problem då det kan finnas lagliga incitament att investera kapital i en viss stat. Problemet med detta uppstår då kapital flyttas i syfte att undvika nationell beskattning vilket också kan kallas skatteflykt.<sup>48</sup> Det är svårt att säga hur stort detta problem är men för att visa på ett exempel så presenterade SKV år 2007 att skattefelet med internationell koppling uppgick till 46 miljarder kronor per år.<sup>49</sup> Bakgrunden till problemet identifierar Gjesti med flera inte som skillnaden i skattenivåerna mellan högskatteländer och skatteparadis utan att dessa stater har en stark sekretess.<sup>50</sup>

### 2.3.2 Motverkansregler

För att förhindra att det internationellt förekommer skatteflykt använder sig stater av olika typer av motverkansregler. Dahlberg delar upp de åtgärder som riktar sig specifikt mot skatteparadis i två kategorier.<sup>51</sup> Det första är materiella regler som riktar sig särskilt mot en viss typ av internationell skatteflykt. Här ger han som exempel den svenska CFC-beskattningen som ger Sverige en möjlighet att beskatta den svenska delägaren till en lågbeskattad utländsk juridisk person. Detta oavsett om bolagets vinst har utdelats till delägaren eller inte. Den andra kategorin är internationella informationsutbytesavtal. Dessa innebär att de avtalsslutande staterna ska utbyta information som är nödvändig för skatteavtalets tillämpning men även för tillämpning av intern rätt. Bestämmelser om informationsutbyte införs ofta i internationella skatteavtal. För Sveriges del så finns sådana bestämmelser traditionellt sett i skatteavtalen.<sup>52</sup>

#### 2.3.2.1 Sverige och informationsutbyte

Den senaste tiden har Sverige prioriterat att säkerställa utbyte av information i skatteärenden med så många länder som möjligt. Sedan år 2007 har därför bestämmelser om informationsutbyte förts in i över 40 avtal. På detta sätt får SKV tillgång till bland annat bankinformation i

---

<sup>48</sup> Gjesti, m.fl., *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens*, Svensk skattetidning 2008:4, s. 270 f.

<sup>49</sup> Skatteföreläsningen, Information om skattefelet, SKV 234 utgåva 1.

<sup>50</sup> Gjesti, m.fl., *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens*, Svensk skattetidning 2008:4, s. 271.

<sup>51</sup> Dahlberg, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, Svensk juristtidning 2011, s. 383.

<sup>52</sup> Dahlberg, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, Svensk juristtidning 2011, s. 383.



utlandet. Dessa avtal är därigenom viktiga för SKV:s kontrollmöjligheter. Regeringen anser dessutom att dessa har en preventiv effekt och att de kan vara ett incitament för den skattskyldige att göra en frivillig rättelse.<sup>53</sup> Att incitamentet fungerar i praktiken visar uppgifter från SKV som uppger att allt fler redovisar tillgångar som finns i utlandet, framförallt från skatteparadis.<sup>54</sup>

En frivillig rättelse innebär att tidigare oredovisade inkomster och tillgångar deklarerar och därmed beskattas. Under förutsättning att det rör sig om en frivillig rättelse tas inget skattetillägg ut.<sup>55</sup> Normalt anses en rättelse inte vara frivillig om den skattskyldige haft skälig anledning att tro att den oriktiga uppgiften skulle komma att upptäckas.<sup>56</sup> SKV har uttalat att endast det faktum att Sverige har tecknat ett informationsutbytesavtal med en annan stat inte hindrar den skattskyldiges möjligheter till att göra en frivillig rättelse.<sup>57</sup>

### 2.3.2.2 Informationsutbyte internationellt

Med anledningen av utvecklingen på området med ett ökat problem gällande skatteflykt startade OECD ett projekt gällande skadlig skattekonkurrens år 1996. Det huvudsakliga syftet med projektet var att motverka skatteflykt genom en ökad transparens och ett ökat informationsutbyte.<sup>58</sup> År 1998 presenterades en OECD-rapport<sup>59</sup> som visade på en brist i det effektiva informationsutbytet mellan stater. Till följd av detta sattes en arbetsgrupp ihop inom OECD<sup>60</sup> bestående av OECD:s medlemsstater samt vissa icke-medlemsstater.<sup>61</sup> Både Sverige och Schweiz är medlemmar i OECD.<sup>62</sup> Arbetsgruppen fick i uppgift att utveckla ett instrument för att effektivisera detta utbyte vilket ledde till tillkomsten av ett avtal om informationsutbyte, OECD:s modell för avtal om utbyte av information i skatteärende (modell 2002)<sup>63, 64</sup>. Avtalet är inte ett bindande instrument utan innehåller två modeller för informationsutbyte.<sup>65</sup> Till avtalet finns även kommentarer till varje artikel. Dessa kommentarer ska förevisa hur artikeln ska tolkas. Vilket rättskällevärde denna kommentar har bestäms av folkrättsliga principer. Om

<sup>53</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/119/a/203412>.

<sup>54</sup> SKV:s pressmeddelande, *Allt fler redovisar inkomster från skatteparadis*, 2011-10-03.

<sup>55</sup> Skatteförfarandelag (2011:1244), 49 kap. 10 §.

<sup>56</sup> Prop. 2010/11:165, s. 943.

<sup>57</sup> Alm Bloom, *Skatteverkets handläggning av rättelser avseende redovisade tillgångar och inkomster i utlandet*, Svensk skattetidning 2011:8, s. 590.

<sup>58</sup> Gjesti, m.fl., *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens*, Svensk skattetidning 2008:4, s. 271 f.

<sup>59</sup> Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (1998).

<sup>60</sup> The OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information. Nedan kallad OECD:s Global Forum-grupp.

<sup>61</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), Introduction p. 2-3.

<sup>62</sup> <http://www.oecd.org/general/listfoecdmembercountriesratificationoftheconventionontheoecd.htm>.

<sup>63</sup> Agreement on exchange of information on tax matters, OECD, Paris 2002. Nedan kallad OECD:s modell för informationsutbyte.

<sup>64</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), Introduction p. 3.

<sup>65</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), Introduction p. 4.

två avtalsslutande stater vill säkerställa att kommentarens tolkning är den tolkning som ska gälla för ett faktiskt avtal kan en referens till kommentaren infogas i det faktiska avtalet.<sup>66</sup>

Eftersom arbetet under de senare åren har intensifierats finns det idag en internationell standard för transparens och informationsutbyte på skatteområdet.<sup>67</sup> Standardens innehåll och omfattning bygger på OECD:s modell för informationsutbyte och informationsutbytesartikeln (artikel 26) i OECD:s modellavtal.<sup>68</sup> För att en stat ska nå upp till standarden krävs utbyte av information på begäran när det kan antas vara relevant för tillämpning och verkställighet av en avtalsparts interna rätt. Inga restriktioner av utbytet på grund av banksekretess eller brist på internt intresse i frågan, ska förekomma. Det ska finnas tillgång till pålitlig information och möjligheter att inhämta sådan. Dessutom ska den skattskyldiges rättigheter respekteras och sekretess för den utbytta informationen ska upprätthållas.<sup>69</sup> Denna standard har godkänts av alla medlemsstater i OECD:s Global Forum-grupp.<sup>70</sup> En grupp som, genom sitt medlemskap i OECD, både Sverige och Schweiz är medlemmar i.<sup>71</sup>

---

<sup>66</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), Introduction p. 7.

<sup>67</sup> Gustafsson Myslinski, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, Svensk skattetidning 2010:3, s. 291.

<sup>68</sup> OECD: Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, s. 4 p. 4.

<sup>69</sup> OECD: Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, s. 4 p. 5.

<sup>70</sup> <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm>.

<sup>71</sup> <http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>.

## 3 Skatteavtalet

Detta arbete är fokuserat på skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz bestämmelser kring informationsutbyte. För att läsaren ska kunna ta del av den analys som jag senare kommer att göra presenterar jag därför i detta avsnitt vad skatteavtalet tillsammans med dess tilläggsprotokoll och tillkommande skriftväxling stadgar om informationsutbyte. Jag presenterar även skatteavtalets tillkomst och utveckling för att ge läsaren den bakgrundsinformation som jag anser vara relevant för att kunna tillgodogöra sig informationen i arbetet på bästa sätt.

### 3.1 Inledning

Det nuvarande avtalet mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet bygger på ett avtal som undertecknades den 7 maj 1965. Detta avtal utmynnade för Sveriges del i en kungörelse om tillämpning av avtal den 7 maj 1965 mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet. I denna kungörelse fanns avtalet och även allmänna samt särskilda anvisningar. Dessa beskrev hur avtalet skulle tillämpas. Författningen trädde i kraft den 23 november 1966.<sup>72</sup> Avtalet började tillämpas gällande svensk inkomstskatt för inkomst förvärvad från och med den 1 januari 1966 och gällande svensk förmögenhetsskatt för taxering från och med år 1967. Detta skatteavtal ersatte ett tidigare skatteavtal från 16 oktober 1948 som hade trätt i kraft den 1 januari 1949.<sup>73</sup> En översyn av detta avtal hade innan det nya undertecknades under flera år förts på tal mellan Sverige och Schweiz. Från svensk sida fanns det önskemål om att förändra särskilda regleringar i avtalet men avtalet var även i andra avseenden föråldrat. Att avtalet ansågs föråldrat var främst på grund av den utveckling som hade skett på skatteavtalsområdet i och med att OECD den 30 juli 1963 hade kommit ut med rekommendationer för skatteavtal.<sup>74</sup> Rekommendationerna från 1963 kom också i väsentlig del att ligga till grund för avtalet.<sup>75</sup>

Den 1 januari 1988 trädde lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz i kraft.<sup>76</sup> Med anledning av att ett större svensk och ett större schweiziskt bolag slogs ihop kom ett nybildat bolag i Schweiz att uppbära utdelning från dotterbolag i andra stater. Av dessa utdelningar skulle vissa komma att vidareutdelas till Sverige. Denna situation påkallade

---

<sup>72</sup> Kungl. Maj:ts kungörelse (1966:554) om tillämpning av avtal den 7 maj 1965 mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

<sup>73</sup> Prop. 1965:177, s. 1.

<sup>74</sup> Prop. 1965:177, s. 30.

<sup>75</sup> Prop. 1965:177, s. 33.

<sup>76</sup> Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

att regler gällande utdelningsskattebefrielse i Sverige infördes för att komplettera skatteavtalet. Sådana regler infördes tillsammans med regler som skulle ersätta de allmänna anvisningarna som fanns i kungörelsen. Lagen skulle tydligare än kungörelsens anvisningar klargöra förhållandet mellan avtalets bestämmelser och intern rätt. Detta rörde sig alltså inte om en förändring i själva avtalet utan endast om en förändring i den svenska interna regleringen av detta.<sup>77</sup> I denna lag har det sedan dess tillkommit skett tre lagändringar innan den senaste kom till. Dessa ändringar har både varit förändringar i avtalet som då har krävt en lagändring från svensk sida men också varit rent interna förändringar.<sup>78</sup>

Den 5 augusti 2012 trädde den senaste lagändringen gällande skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz i kraft.<sup>79</sup> Lagändringen bygger på ett protokoll om ändring i avtalet den 7 maj 1965 mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet med tillhörande skriftväxling. Protokollet undertecknades av representanter för Sverige och Schweiz den 28 februari 2011.<sup>80</sup>

## 3.2 Informationsutbyte

### 3.2.1 Skatteavtalet

När skatteavtalet ändrades innebar det att en helt ny artikel tillkom, artikel 27 gällande informationsutbyte. Denna artikels utformning ligger nära artikel 26 i OECD:s modellavtal men innehåller vissa skillnader. Enligt första paragrafen i artikeln 27 i skatteavtalet ska de avtalslutande staterna utbyta sådana upplysningar som kan antas vara relevanta vid tillämpningen av avtalet men också vid tillämpningen av intern skattelagstiftning. Detta utbyte ska inte hindras av artiklarna 1 och 2 i avtalet.<sup>81</sup>

Andra paragrafen reglerar hur den mottagande staten ska handskas med de inhämtade uppgifterna. Det rör sig om sekretessbestämmelser och efter en genomgång av den svenska lagstiftningen i propositionen till lagändringen bedömer regeringen att den svenska sekretesslagstiftningen lever upp till de krav som ställs enligt avtalet.<sup>82</sup> En skillnad som finns gentemot OECD:s modellavtal i denna bestämmelse är att upplysningarna som lämnats kan användas även för andra ändamål i den utsträckning som lagstiftningen i

---

<sup>77</sup> Prop. 1987/88:56, s. 4.

<sup>78</sup> Lag (1988:337) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz, lag (1992:856) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz och lag (2011:1329) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>79</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>80</sup> Prop. 2011/12:78, s. 1.

<sup>81</sup> Prop. 2011/12:78, s. 57.

<sup>82</sup> Prop. 2011/12:78, s. 58.

båda de avtalsslutande staterna tillåter detta. Dessutom ska den behöriga myndigheten i den anmodade staten godkänna sådant användande.<sup>83</sup>

Den tredje paragrafen innehåller möjligheter att avslå en begäran om informationsutbyte. Det rör sig om fall där en avtalsslutande stat skulle bli tvungen att avvika från lagstiftning och administrativ praxis samt där det rör sig om upplysningar som skulle röja hemligheter och att ett utlämnande av dessa skulle strida mot ordre public.<sup>84</sup>

Nästa paragraf reglerar att en stat måste använda de medel den förfogar över för att ta fram den efterfrågade informationen. Detta åliggande begränsas dock av bestämmelserna i paragraf tre. Begränsningarna som finns i tredje paragrafen kan inte åberopas av en stat enbart på grund av att upplysningarna innehas av en bank med mera eller att upplysningarna gäller äganderätten i en person. Denna bestämmelse återfinns i femte paragrafen. Bestämmelsen avviker från OECD:s modellavtal eftersom den innehåller en befogenhet för den anmodade staten att ålägga en innehavare av upplysningar att lämna ut dessa. Inte heller detta begränsas av tredje paragrafen och inte heller av intern lagstiftning. Avvikelsen togs in i avtalet på schweiziskt initiativ därför att denna befogenhet är nödvändig för att de schweiziska myndigheterna ska kunna inhämta de efterfrågade upplysningarna.<sup>85</sup>

Det finns ett retroaktivitetsförbud kopplat till artikel 27 i skatteavtalet. Detta säger att informationsutbyte enbart får ske gällande information som är hänförlig till det kalenderår som börjar den 1 januari 2012 eller senare.<sup>86</sup>

Att vilja införa en bestämmelse om informationsutbyte är inget nytt för denna lagändring utan fördes på tal från svensk sida redan vid ingåendet av skatteavtalet 1965. Schweiz förklarade vid förhandlingarna till detta avtal att den ansåg sig förhindrade att ingå ett avtal med en sådan bestämmelse. Schweiz framförde även att den ansåg att utbyte av upplysningar för att kunna tillämpa avtalet och förhindra att det missbrukades var möjliga redan genom bestämmelsen om ömsesidig överenskommelse<sup>87</sup> och att en särskild bestämmelse om informationsutbyte därmed inte var nödvändig.<sup>88</sup>

### 3.2.2 Tilläggsprotokollet

I ett tilläggsprotokoll preciserar de båda staterna innebörden av artiklarna i avtalet. Sådana preciseringar finns till artikel 27. Till en början stadgas det att den anmodande staten ska ha försökt, med de medel som finns till

---

<sup>83</sup> Prop. 2011/12:78, s. 57 f.

<sup>84</sup> Prop. 2011/12:78, s. 58 f.

<sup>85</sup> Prop. 2011/12:78, s. 59.

<sup>86</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>87</sup> Artikel 27 i 1965 års skatteavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>88</sup> Prop. 1965:177, s. 38.

förfogande, att inhämta upplysningarna enligt det inhemska skatteförfarandet. Därefter stadgas att kriteriet i artikelns första paragraf ”kan antas vara relevanta” ska tolkas så att det möjliggör vidast möjliga informationsutbyte. Detta innebär dock inte att en stat ska kunna genomföra så kallades fishing expeditions och heller inte begära in upplysningar som inte kan antas vara relevanta.<sup>89</sup>

Härnäst kommer en uppräknig av vad den anmodande staten ska tillhandahålla för uppgifter gällande de begärda upplysningarna.

*”1) namn och, såvitt det är känt, andra upplysningar, såsom adress, kontonummer eller födelsedatum, för att identifiera den person eller de personer som är föremål för utredning eller undersökning, 2) den tidsperiod för vilken upplysningarna begärs, 3) uppgift om de begärda upplysningarna, inbegripet deras närmare beskaffenhet och i vilken form som den anmodande staten önskar att få upplysningarna från den anmodade staten, 4) det beskattningsändamål för vilket upplysningarna efterfrågas, 5) namn och, såvitt det är känt, adress på person som kan antas inneha de begärda upplysningarna.”<sup>90</sup>*

I huvudsak överensstämmer denna uppräknig med den uppräknig som finns i OECD:s modell för informationsutbyte.<sup>91</sup> Dessa uppgifter ska säkerställa att fishing expeditions inte äger rum men de ska inte tolkas så att de förhindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.<sup>92</sup> Det stadgas även att avtalet inte innebär en skyldighet att utbyta upplysningar på en spontan eller automatisk basis.<sup>93</sup> Utformningen av denna bestämmelse innebär enligt propositionen att det inte är obligatoriskt med denna typ av utbyte men det innebär inte att ett sådant utbyte är uteslutet.<sup>94</sup> Slutligen regleras att administrativa förfaranderegler till skydd för den skattskyldige i den anmodade staten ska gälla tills dess att upplysningarna överlämnats till den anmodande staten.<sup>95</sup>

### 3.2.3 Skriftväxlingen

Utöver tilläggsprotokollet så finns även en skriftväxling mellan Sverige och Schweiz som har tillförts avtalet. Denna innebär att om den anmodande staten kan identifiera den person som är föremål för utredning så kan upplysningar lämnas ut trots att namn och adress inte har uppgetts på

---

<sup>89</sup> Prop. 2011/12:78, s. 59.

<sup>90</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>91</sup> Svanhagen, *Ändringar i skatteavtalet med Schweiz*, Svensk skattetidning 2012:8, s. 654.

<sup>92</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>93</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>94</sup> Prop. 2011/12:78, s. 60.

<sup>95</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

personen i fråga. Namn och adress till personen som kan antas inneha de efterfrågade upplysningarna behöver dessutom endast uppges om detta är känt. Denna tolkning av tilläggsprotokollet syftar till att klargöra att bestämmelserna i tilläggsprotokollet inte ska tolkas så att de förhindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.<sup>96</sup>

### 3.3 Allmän tolkningsbestämmelse

I skatteavtalet finns en allmän tolkningsbestämmelse i artikel 3 paragraf 2. Denna stadgar att vid tolkningen av avtalet så ska ett begrepp anses ha den betydelse som begreppet har enligt intern rätt. Detta förutsatt att inte sammanhanget påvisar en annan tolkning.<sup>97</sup>

En liknande bestämmelse finns i OECD:s modellavtal, artikel 3.2.<sup>98</sup> I kommentaren till OECD:s modellavtal framgår att sammanhanget syftar till de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt med skatteavtalet men även till begreppets innebörd enligt den andra avtalsslutande statens interna lagstiftning.<sup>99</sup> I OECD:s modellavtal finns alltså en hänvisning till intern rätt när avtalet ska tolkas. Intern rätt ska dock användas först när sammanhanget inte kan ge ledning för tolkningen av ett särskilt begrepp.<sup>100</sup> Att det finns en hänvisning till den andra statens lagstiftning leder i praktiken till att om tolkning ska ske enligt intern rätt så kommer båda staternas interna rätt ändå att påverka tolkningen.<sup>101</sup> Vid tolkningen av ett skatteavtal med en allmän tolkningsbestämmelse använder svenska domstolar först den folkrättsliga tolkningsmetoden och därefter intern lagstiftning.<sup>102</sup>

Vilket lands lag som åsyftas genom hänvisningen till intern rätt i OECD:s modellavtal är inte helt klart. Två alternativ finns, källstatens lagstiftning eller lagstiftningen i den stat där domstolen som ska pröva frågan finns.<sup>103</sup> Förutom diskussionen om vilken av dessa alternativ som ska användas så finns det även de som förespråkar att intern lagstiftning ska användas endast i de fall när det inte är möjligt att med hjälp av sammanhanget tolka avtalet. Denna tolkningsmetod kallas avtalsautonom tolkningsmetod.<sup>104</sup>

---

<sup>96</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>97</sup> Lag (2012:234) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>98</sup> OECD:s modellavtal (2010).

<sup>99</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 3 p. 12.

<sup>100</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 242.

<sup>101</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 243.

<sup>102</sup> Se avsnitt 2.2.2.

<sup>103</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 242 f.

<sup>104</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 243.

## 4 OECD:s modellavtal

Nedan följer en presentation av bestämmelsen om informationsutbyte i OECD:s modellavtal. Denna presentation grundar sig i såväl avtalstexten som kommentaren. Detta ligger sedan till grund för den jämförelse jag kommer göra av skatteavtalets och OECD:s modellavtals bestämmelser om informationsutbyte. Till en början redogör jag kort för OECD:s modellavtal och dess kommentar i allmänhet för att presentera relevant bakgrundsinformation.

### 4.1 Inledning

Huvudsyftet med OECD:s modellavtal är att tillhandahålla en standardiserad modell med lösningar på vanliga problem inom den internationella skatterätten. OECD:s rekommendation är att medlemsstater ska använda sig av denna modell när de ingår nya och uppdaterar gamla skatteavtal. I rekommendationen ingår även att medlemsstaterna ska ta hänsyn till den tolkning av modellavtalet som framgår av dess kommentar. Skattemyndigheter i medlemsstaterna rekommenderas därefter att följa dessa kommentarer vid tillämpning av ingångna skatteavtal som bygger på modellavtalet.<sup>105</sup> Sedan OECD:s modellavtals tillkomst år 1963 så har det reviderats ett flertal gånger.<sup>106</sup>

OECD:s modellavtal har fått en vid spridning.<sup>107</sup> Skatteavtal ingångna mellan OECD:s medlemsstater följer i stort modellavtalet både gällande dess utformning och dess innehåll. På så sätt har modellavtalet underlättat förhandlingar vid ingående av skatteavtal och gjort så att det finns en harmonisering på området vilket underlättar för såväl skattebetalare som skattemyndigheter.<sup>108</sup> Sverige utgår normalt från OECD:s modellavtal vid nya skatteavtalsförhandlingar.<sup>109</sup> Modellavtalets spridning sträcker sig även utanför OECD:s medlemsstater på så sätt att det används mellan medlemsstater och icke-medlemsstater men också mellan två icke-medlemsstater. Det ligger även till grund för FN:s modellavtal<sup>110 111</sup>. Eftersom modellavtalet har fått denna spridning har det även gjort att dess kommentarer fått en bred acceptans som ett tolkningsmedel till modellavtalet.<sup>112</sup>

---

<sup>105</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 2-3.

<sup>106</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 7-11.1.

<sup>107</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 12.

<sup>108</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 13.

<sup>109</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Lund 2012, s. 241.

<sup>110</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

<sup>111</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 14.

<sup>112</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 15.



## 4.2 Kommentaren till OECD:s modellavtal

Kommentaren till OECD:s modellavtal är framtagen av kommittén för skattefrågor<sup>113</sup>. I denna kommitté sitter experter som är utsedda av medlemsstaterna. Detta gör att kommentarerna utgör en viktig del i utvecklingen av den internationella skatterätten.<sup>114</sup> Kommentarer finns för varje artikel i modellavtalet. Dessa syftar till att belysa och tolka dess bestämmelser.<sup>115</sup> Kommentaren är inte skapad för att utgöra en del av faktiska skatteavtal och den är därmed inte bindande för avtalsparter på samma sätt som själva skatteavtalet är. Detta innebär dock inte att kommentaren inte kan användas för tolkning av avtal vid uppkommande tvister.<sup>116</sup>

Skattemyndigheter använder sig av kommentaren i sitt arbete med att tolka skatteavtal. Den kan både användas till dagligt arbete och till mer komplexa tolkningssituationer.<sup>117</sup> Även domstolar använder sig av kommentaren i avgöranden. I en undersökning som gjorts av OECD:s kommitté för skattefrågor hänvisar domstolar ofta till kommentaren. Dessutom sker ofta djupgående analyser och hänvisningar till den i domslut. Detta är en trend som kommittén tror kommer att fortgå allteftersom kommentaren blir mer och mer internationellt accepterad.<sup>118</sup>

Vid tillkomsten av den första förändringen av modellavtalet år 1977 undersöktes problemet med tolkningskonflikter mellan olika versionen av modellavtalet. Kommittén för skattefrågor ansåg då att redan ingångna avtal som byggde på 1963 års version av modellavtalet nu skulle tolkas i ljuset av den nya kommentaren. Detta trots att ordalydelsen i de ingångna avtalen inte var densamma som i 1977 års version. Om detta tolkningsätt inte var önskvärt av de avtalslutande staterna skulle detta tydliggöras genom en gemensam överenskommelse mellan de båda.<sup>119</sup> Vid tillkomsten av 2010 års version av modellavtalet hade kommittén samma inställning i frågan.<sup>120</sup> Detta sätt att med hjälp av kommentarerna tolka tidigare ingångna skatteavtal används av skattemyndigheter.<sup>121</sup> Att använda nya uttalanden i kommentaren till att tolka tidigare ingångna skatteavtal är dock något som inte alla anser vara korrekt.<sup>122</sup>

Generellt sett har kommentaren till OECD:s modellavtal ett betydande rättskällevärde. Detta rättfärdigas bland annat av att kommentaren har fått

---

<sup>113</sup> The Committee of Fiscal Affairs.

<sup>114</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 29.

<sup>115</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 28.

<sup>116</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 29.

<sup>117</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 29.1.

<sup>118</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 29.3.

<sup>119</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 33.

<sup>120</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 34.

<sup>121</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 36.1.

<sup>122</sup> Dahlberg, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", I: *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s 155.

ett sådant genomslag i praktiken i och med att den används vid avtalsförhandlingar såväl som av domstolar och skattemyndigheter.<sup>123</sup> Dahlberg har undersökt hur kommentaren förhåller sig till Wienkonventionen. I denna undersökning kom han fram till att olika delar av kommentaren i detta förhållande bör ha olika rättskällevärde. Han menar att en kommentar som har funnits med sedan 1963 års kommentar normalt bör ha digniteten av att vara gängse språkbruk. Kommentarer som tillkom i 1992 års kommentar borde däremot endast kunna användas som ett supplementärt tolkningsmedel.<sup>124</sup>

## 4.3 Anmärkningar och reservationer till modellavtalet

Medlemsstater i OECD kan lämna anmärkningar<sup>125</sup> och reservationer<sup>126</sup> till modellavtalet som förs in i kommentaren.<sup>127</sup> Anmärkningar förs in av en stat då denna stat anser sig inte tolka en bestämd artikel i enlighet med kommentaren till artikeln. En anmärkning innebär därmed ingen åsikt om artikelns ordalydelse utan är enbart ett uttalande om hur en stat ämnar tillämpa en bestämmelse.<sup>128</sup>

En reservation till en artikel innebär till skillnad från en anmärkning att en stat motsäger sig en bestämmelses ordalydelse och innebörd. Det är alltså inte själva tolkningen som en stat motsäger sig utan bestämmelsen i sig. Om en stat har infört en reservation har avtalsparter till denna stat rätt att reciprok inta samma position gällande reservationen. Det är inte nödvändigt att göra en reservation i kommentaren enbart för att påvisa att man som stat vill använda sig av en alternativ ordalydelse som tillåts av kommentaren.<sup>129</sup>

## 4.4 Artikel 26 i OECD:s modellavtal

### 4.4.1 Inledning

Artikel 26 i OECD:s modellavtal reglerar informationsutbyte. Detta är en mycket vid reglering som tillåter både utbyte i interna beskattningsfrågor och i beskattningsfrågor som härrör från avtalet. Användningsområdet är heller inte i övrigt begränsat av avtalets tillämpningsområde då ordalydelsen säger att artikel 1 och 2 i modellavtalet inte ska begränsa

---

<sup>123</sup> Dahlberg, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", I: *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s 154 f.

<sup>124</sup> Dahlberg, "Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?", I: *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s 155.

<sup>125</sup> Observations.

<sup>126</sup> Reservations.

<sup>127</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 30-31.

<sup>128</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 30.

<sup>129</sup> OECD:s kommentar (2010), Introduction p. 31.

användningsområdet. Detta innebär att informationsutbytet kan gälla även för personer som inte har hemvist i någon av staterna och gälla skatter som inte omfattas av avtalet.<sup>130</sup>

En ändring i artikel 26 i OECD:s modellavtal ägde rum år 2005. Detta kom sig av att det år 2002 hade påbörjats en granskning av artikeln för att säkerställa att den motsvarade gällande praxis på området.<sup>131</sup> I granskningsarbetet användes även OECD:s modell för informationsutbyte och den standard som hade tagits fram som ideal för tillgång till bankinformation som beskrivits i en rapport<sup>132</sup> från OECD.<sup>133</sup> Ändringarna gjordes främst för att förtydliga tolkningen av artikeln och gjordes alltså inte för att ändra dess innebörd och tillämpningsområde. Detta gällde dock inte hela förändringen och tillkomsten av helt nya bestämmelser förekom också.<sup>134</sup> Dessa ämnade inkorporera gemensamma uppfattningar som tidigare uttryckts i kommentaren och gemensam praxis bland OECD:s medlemsstater. Ändringen ledde även till att kommentaren till modellavtalet ändrades.<sup>135</sup>

#### 4.4.2 Artikel 26.1 OECD:s modellavtal

Artikeln huvudsakliga bestämmelse återfinns i den första meningen av 1 paragrafen. De behöriga myndigheterna ska utbyta information som är *"foreseeably relevant"*. Detta begrepp är ämnat att tillåta vidast möjliga utbyte av information.<sup>136</sup> Bestämmelsen tillåter dock inte *"fishing expeditions"* och heller inte att en stat efterfrågar information som antagligen inte kommer att vara relevant i ett beskattningsärende för en särskild skattskyldig.<sup>137</sup> Foreseeably relevant är lydelsen i modellavtalet men det hindrar inte avtalsslutande stater från att använda sig av begrepp med liknande innebörd. Artikelns tillämpningsområde begränsas inte av regler gällande svarandens och vittnens rättigheter vid domstolsförfaranden. Däremot finns det en begränsning till skydd för modellavtalet innebärande att information endast får utbytas om de aktuella interna beskattningsreglerna inte står i strid med modellavtalet.<sup>138</sup>

Kommentaren till OECD:s modellavtal omnämner främst tre metoder för informationsutbyte, utbyte på begäran, automatiskt utbyte och spontant utbyte.<sup>139</sup> Utbyte på begäran avser ett särskilt ärende. I dessa situationer ska den anmodande staten ha uttömt inhemska möjligheter att inhämta den efterfrågade informationen. Automatiskt utbyte kräver inte ett enskilt ärende

---

<sup>130</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 2.

<sup>131</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 4.

<sup>132</sup> Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD, Paris, 2000.

<sup>133</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 4.

<sup>134</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 4.1.

<sup>135</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 4.2.

<sup>136</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 5.

<sup>137</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 5.

<sup>138</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 5.

<sup>139</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 9.

utan denna typ av utbyte sker på så sätt att information gällande viss typ av inkomst som härrör från den ena staten och som förs över till den andra staten systematiskt. Här finns det särskilda rekommendationer för ett sådant utbyte. Det spontana utbytet kräver inte heller ett pågående ärende utan bygger på att den ena staten och har stött på information som troligtvis kommer att vara av intresse för den andra staten.<sup>140</sup>

Artikelns användningsområde är dock inte begränsat till dessa tre sätt att utbyta information utan även andra metoder kan användas. Exempel på andra metoder är parallella utredningar, skatteutredningar utomlands och branschomfattande informationsutbyte. Parallella utredningar innebär att två eller flera stater utreder en och samma skattskyldig samtidigt. Under utredningens gång utbyter dessa stater sådan information som är relevant. Skatteutredning utomlands innebär att en representant för den ena staten är närvarande i en annan stat. I den andra staten kan representanten från den första staten delta i en utredning eller företa egna utredningar. Denna metod kan dock begränsas av intern lagstiftning som inte tillåter att en utländsk representant företar myndighetsutövning i staten.<sup>141</sup> Något annat som kan vålla problem i en sådan situation är vilken stats lagstiftning som ska vara gällande under myndighetsutövningen. Ett branschomfattande informationsutbyte innebär istället för att en enskild skattskyldig utreds att en helt ekonomisk sektor utreds, exempelvis banksektorn. Information utbyts då gällande hela den sektorn.<sup>142</sup>

Tidigare har artikeln endast tillåtit utbyte gällande skatter som omfattades av avtalet. Detta innebar exempelvis att informationsutbyte gällande moms inte var möjlig. År 2000 ändrades artikeln så att denna begränsning tog bort. Det är dock fortfarande upp till de avtalsslutande staterna om de fortfarande vill ha denna begränsning i sina faktiska skatteavtal.<sup>143</sup>

Modellavtalet hindrar inte att informationsutbyte sker gällande information som fanns innan artikeln om informationsutbyte trädde i kraft i modellavtalet. Detta så länge själva utbytesförfarandet sker efter ikraftträdandet. Avtalsslutande stater kan dock anse att ett förtydligande av artikeln användningsområde krävs i dessa fall. Detta särskilt då skatteavtal ofta innehåller tidsbegränsningar gällande när avtalet blir tillämpligt på vissa skatter.<sup>144</sup>

#### **4.4.3 Artikel 26.2 OECD:s modellavtal**

Den andra paragrafen i artikel 26 reglerar sekretessbestämmelser. Utbyte enligt artikeln är endast möjligt i den mån dessa sekretessbestämmelser kommer upprätthållas vid ett utbytesförfarande. Detta gäller inte endast den

---

<sup>140</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 9.

<sup>141</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 9.1.

<sup>142</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 9.1.

<sup>143</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 10.1.

<sup>144</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 10.3.

information som en stat tar emot utan även den information som finns i en förfrågan om utbyte. Att sekretessen upprätthålls blir en fråga för den interna rätten. Av denna anledning är skrivningen i paragrafen sådan att sekretess ska gälla under samma förutsättningar som i den interna rätten.<sup>145</sup>

Information som mottagits i en stat får användas endast av de som är inblandade i den aktuella utredningen. Detta omfattar även den skattskyldige, närstående till denne och till eventuella vittnen. Som en följd av detta kan även personer inblandade i bedömningen om den skattskyldige, närstående till denna och eventuella vittnen verkligen ska ta del av informationen, ta del av informationen.<sup>146</sup> Informationen kan även lämnas ut till myndigheter som utövar tillsyn över skattemyndigheterna. Möjligheter finns dock för de avtalsslutande staterna att besluta att dess myndigheter inte ska få tillgång till informationen.<sup>147</sup> Personer som inte omfattas av andra paragrafen får motsatsvis inte ta del av informationen. Detta gäller för såväl myndigheter som för fysiska personer. På så sätt begränsas även eventuell intern rätt som ger allmänheten tillgång till offentliga handlingar.<sup>148</sup>

Utbytt information ska och får endast användas till det som den efterfrågades för. Detta innebär att information som har inhämtats inte kan användas i andra icke skatterättsliga mål. Det kan dock finnas en efterfrågan av att kunna använda informationen i exempelvis mål som rör penningtvätt, korruption och finansiering av terrorism.<sup>149</sup> Om stater vill utvidga artikelns tillämpningsområde rekommenderar OECD att följande text läggs till i slutet av andra paragrafen:

*”Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorises such use.”<sup>150</sup>*

Paragrafens sista mening stadgar att informationen får användas i offentliga förhandlingar i domstol och att beslut får innehålla den skattskyldiges namn. Detta innebär att informationen därefter blir offentlig och kan användas även i andra sammanhang, även som bevisning i andra sammanhang. Den information som inte framgår, av exempelvis en dom, fortsätter dock att skyddas av sekretess. Om de avtalsslutande staterna skulle motsäga sig att information blir offentlig på detta sätt och därigenom kan användas i andra sammanhang så ska detta särskilt framgå i det faktiska skatteavtalet.<sup>151</sup>

---

<sup>145</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 11.

<sup>146</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.

<sup>147</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.1.

<sup>148</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.

<sup>149</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.3.

<sup>150</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.3.

<sup>151</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 13.

Som huvudregel kan inte mottagen information lämnas över till en tredje stat. De avtalslutande staterna kan dock besluta om att tillåta detta i det faktiska skatteavtalet.<sup>152</sup>

#### 4.4.4 Artikel 26.3 OECD:s modellavtal

I tredje paragrafen hittas begränsningar av informationsutbytet. Till att börja med så rör det sig om att en stat inte ska behöva gå längre än vad de interna reglerna och den administrativa praxisen ger möjlighet till. Sekretessregler faller dock inte in här då sekretessen enligt paragraf två även ska gälla i den mottagande staten.<sup>153</sup> Ett exempel på interna regler som påverkar informationsutbyte är att den skattskyldige måste informeras om att utbytet sker. Sådana regler finns till för att förhindra att information lämnas ut om fel person och även för att ge personen en möjlighet att själv ta kontakt med skattemyndigheten i den anmodande staten. Dessa regler ska dock inte användas så att de försenar ett utbyte. Därför bör det i sådana regler finnas möjlighet till undantag till att informera personen innan utbytet sker. Detta är särskilt viktigt i de fall där den efterfrågade informationen är brådskande. Om en stat har den här typen av regler i sin interna rätt bör avtalsparten informeras om detta skriftligen.<sup>154</sup>

Nästa bestämmelse i denna paragraf innebär att en stat inte behöver vidta mer åtgärder än vad den anmodande staten skulle kunna göra för att lämna ut information. På så sätt kan inte en stat utnyttja att en annan stats lagstiftning är vidare än sig egen. Detta innebär att om den anmodande staten inte skulle kunna inhämta och lämna ut samma typ av information kan den anmodade staten vägra att lämna ifrån sig informationen. Kravet på reciprocitet ska dock inte tillämpas så att det förhindrar ett effektivt utbyte av information. Tolkningen av reciprocitet ska därför vara praktiskt inriktad.<sup>155</sup> Att det i den ena staten krävs en särskild procedur för att inhämta information är inte tillräckligt för att hävda att reciprocitet inte föreligger.<sup>156</sup> En intern regel som skulle ge rätt för en stat att vägra utbyte är att en person har rätt att neka till att lämna ut information på grund av rätten till att inte ange sig själv. Detta bör dock sällan vara aktuellt då en sådan rätt endast gäller för personen själv, i de allra flesta fall rör det sig om en privatperson, och information som efterfrågas inhämtas i de allra flesta fall från tredje man.<sup>157</sup> Bestämmelsen bör dock inte hindra att information lämnas ut som skattemyndigheten redan besitter eller som är möjlig för den att inhämta genom normala förfaranden.<sup>158</sup> En anmodad stat ska kunna

---

<sup>152</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 12.

<sup>153</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 14.

<sup>154</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 14.1.

<sup>155</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 15.

<sup>156</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 15.1.

<sup>157</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 15.2.

<sup>158</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 16.

förutsätta att den staten skulle kunna efterfråga liknande information från den anmodande staten om denne inte har påvisat något annat.<sup>159</sup>

I de fall där de två första bestämmelserna i paragraf tre innebär att mycket liten eller ingen information kan utbytas mellan de båda staterna kan de avtalsslutande staterna göra så att utbytets användningsområde utvidgas.<sup>160</sup>

Den sista begränsningen i paragrafen rör hemlig information och de fall där informationsutbytet skulle strida mot ordre public. Innan en stat nekar ett utbyte på grund av att det rör sig om hemlig information ska en noga avvägning göras huruvida den skattskyldiges intresse verkligen skulle skadas av ett utbyte. I denna avvägning ska hänsyn tas till att sekretessbestämmelser gäller för informationen även i den mottagande staten. En alltför vid tolkning av denna bestämmelse skulle kunna förhindra ett effektivt utbyte.<sup>161</sup> Hemlig information bör dock i praktiken inte vålla några problem då exempelvis företagshemligheter vanligtvis inte skadas genom beslut avseende skatter och indrivande av skatter. Liksom för reciprocitetsbestämmelsen så bör en stat på förhand informera om vilka situationer staten anser att denna bestämmelse kan tillämpas på.<sup>162</sup>

Det kan finnas en vilja hos den anmodade staten att avslå en begäran om information som hänför sig till kommunikation som skyddas av advokatsekretess eller liknande. Ett sådant skydd bör omfatta ett relativt litet område av information. Dokument och information som lämnats till en advokat eller liknanden bör inte skyddas enbart genom inlämnandet av informationen. Detta för att förhindra att information lämnas in endast för att bli skyddad. Den enda informationen som ska skyddas i dessa sammanhang är sådan information som en advokat besitter i sin roll som advokat. Information som hänför sig till en roll som exempelvis aktieägare omfattas inte endast på grund av att personen ifråga även är advokat.<sup>163</sup> Vill avtalsslutande stater uttryckligen skydda information som skyddas av advokatsekretess kan införa följande bestämmelse i slutet av tredje paragrafen:

*d) to obtain or provide information which would reveal confidential communications between a client and an attorney, solicitor or other admitted legal representative where such communications are:*  
*(i) produced for the purposes of seeking or providing legal advice or*  
*(ii) produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings.<sup>164</sup>*

Gällande den sista bestämmelsen om ordre public så bör den inte bli aktuell annat än i extrema fall. Detta rör sig exempelvis om fall där utredningen

---

<sup>159</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 18.1.

<sup>160</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 18.

<sup>161</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.

<sup>162</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19-19.2.

<sup>163</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.3.

<sup>164</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.4.

som förfrågan grundar sig i politiska, rasistiska eller religiösa anklagelser. Bestämmelsen kan dock även användas vid information som rör statshemligheter.<sup>165</sup>

#### 4.4.5 Artikel 26.4 OECD:s modellavtal

Paragraf fyra innehåller en bestämmelse som infördes år 2005 som innebär att en stat inte kan neka utbyte av information av den anledningen att staten själv inte har någon användning av informationen. Trots att bestämmelsen inte tidigare hade funnits i modellavtalet så var praxis sådan att informationsutbyte skedde trots att den anmodade staten inte hade något eget intresse i informationsinhämtningen.<sup>166</sup> En stat kan dock fortfarande neka informationsutbyte på grund av bestämmelsen som finns i tredje paragrafen. Detta med undantag för det fall att den anmodade statens interna regler kräver ett internt intresse för att inhämtande av information ska kunna ske.<sup>167</sup>

De flesta stater har ett regelverk som tillåter att information inhämtas trots att ett eget intresse saknas. Det kan dock finnas stater som vill tydliggöra att i det faktiska skatteavtalet att intern rätt måste tillåta detta.<sup>168</sup> Dessa stater kan tydliggöra detta genom att byta ut lydelsen i paragraf 4 mot följande text:

*4. In order to effectuate the exchange of information as provided in paragraph 1, each Contracting State shall take the necessary measures, including legislation, rule-making, or administrative arrangements, to ensure that its competent authority has sufficient powers under its domestic law to obtain information for the exchange of information regardless of whether that Contracting State may need such information for its own tax purposes.*<sup>169</sup>

#### 4.4.6 Artikel 26.5 OECD:s modellavtal

Sista paragrafen i artikel 26 begränsar de avtalsslutande staternas möjligheter att neka ett informationsutbyte i enlighet med paragraf tre. Begränsningen rör situationer när den efterfrågade informationen finns hos banker, andra finansiella institutioner, förvaltare, agenter och förtroendemän samt när informationen rör ägarskap. Denna paragraf tillkom år 2005 och innebar en strukturell förändring av artikeln. Dess tillkomst ska dock inte tolkas som att den tidigare versionen inte tillät den här typen av utbyte. Huvuddelen av medlemsstaterna utbytte nämligen redan den här typen av

---

<sup>165</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.5.

<sup>166</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.6.

<sup>167</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.7.

<sup>168</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.9.

<sup>169</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.9.



information och förändringen av artikeln avspeglade därmed praxis på området.<sup>170</sup>

Begränsningen i paragraf fem innebär att en stat inte har rätt att neka ett utbyte enbart på grund av att den efterfrågade informationen finns hos en bank eller annat finansiellt institut. Utan denna bestämmelse hade en stat i tredje paragrafen kunnat neka ett informationsutbyte på grund av banksekretess.<sup>171</sup> Inte heller ska en stat kunna neka ett informationsutbyte enbart på grund av att informationen finns hos en agent eller hos en förtroendemän. Denna reglering följer av att vissa staters interna rätt definierar all information hos agenter eller förtroendemän som en företagshemlighet.<sup>172</sup> Den sista begränsningen rör ägandeskap och även här är begränsningen sådan att informationsutbyte inte kan nekas enbart på grund av att det rör sig om information gällande ägarskap. Detta kommer av att vissa stater betraktar sådan information som hemlig.<sup>173</sup>

Regleringen i paragraf fem innebär inte att en stat aldrig kan åberopa paragraf tre om exempelvis informationen finns hos en bank. Grunderna till att paragraf tre används måste dock vara andra än att det rör sig om just en bank. Samma resonemang gäller för de övriga grunderna.<sup>174</sup>

#### 4.4.7 Reservationer

Schweiz har tidigare gjort reservationer till denna artikel. Den första reservationen infördes år 1977 och sedan dess har reservationen förändrats några gånger. År 2005 ändrades reservationen så att den inte skulle gälla i ärenden som rörde skattebrott som kunde leda till fängelse i båda de avtalsslutande staterna.<sup>175</sup> Den senaste förändringen i Schweiz reservation kom år 2009 när reservationen helt togs bort.<sup>176</sup> Reservationen som togs bort var en reservation mot paragraf 1 och 5 i artikel 26. Schweiz begränsade även artikelns användningsområde till endast informationsutbyte gällande verkställande av det aktuella avtalet. Informationsutbyte kunde därmed inte ske gällande interna skatter.<sup>177</sup> I den nu gällande kommentaren till OECD:s modellavtal finns inga reservationer till artikel 26.<sup>178</sup>

---

<sup>170</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.10.

<sup>171</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.11.

<sup>172</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.12.

<sup>173</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.13.

<sup>174</sup> OECD:s kommentar (2010), art. 26 p. 19.14.

<sup>175</sup> *The 2009 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation*, European Taxation, February/March 2010, s.112.

<sup>176</sup> <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/article26oftheoecdmodeltaxconventiononincomeandcapital.htm>.

<sup>177</sup> OECD:s kommentar (2008), art. 26 p. 24.

<sup>178</sup> OECD:s kommentar (2010), art 26.

## 4.5 Jämförelse

Jag kommer här nedan att jämföra skatteavtalets informationsutbytesklausul med artikel 26 i OECD:s modellavtal. För att hålla mig till den struktur som jag använt mig av ovan, när jag presenterat de båda bestämmelserna, så kommer jag att göra jämförelsen paragraf för paragraf.

Denna jämförelse är viktig då den kommer visa i vilka delar jag kan använda mig av kommentaren till OECD:s modellavtal när jag analyserar och tolkar skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

### 4.5.1 Paragraf 1

I propositionen till den svenska lagändringen nämns inte paragraf 1 som en paragraf som skiljer sig från OECD:s modellavtal. Så är heller inte fallet enbart sett till ordalydelsen då den är identisk med modellavtalet. Även innebörden av uttrycket ”kan antas vara” relevant är densamma. I skatteavtalet beskrivs dess innebörd i tilläggsprotokollet som att vidast möjliga utbyte ska vara möjligt enligt bestämmelsen men att den inte tillåter fishing expeditions eller utbyte av information som inte kan antas vara relevant. Samma beskrivning av begreppet återfinns i OECD:s kommentar till modellavtalet.

I skatteavtalet har de båda avtalsslutande staterna valt att föra in, i tilläggsprotokollet, krav på vilken typ av information som förfrågan om utbyte av information ska innehålla för att säkerställa att fishing expeditions inte äger rum. En motsvarighet till dessa krav saknas helt i modellavtalet. Denna skillnad upplever jag dock inte som en stor skillnad vid tillämpningen av de båda avtalen.

Modellavtalet tillåter automatiskt tre olika typer av informationsutbyte. Utbyte på begäran, automatiskt utbyte och spontant utbyte. På ett sätt är så inte fallet med informationsutbytesklausulen i skatteavtalet. I tilläggsprotokollet begränsas informationsutbytet till att enbart innebära en skyldighet till utbyte på begäran. I propositionen verkar regeringen ändå vilja öppna upp för möjligheten till automatiskt och spontant utbyte. Huruvida även Schweiz har samma inställning går inte säga genom ett uttalande i ett svensk rättskälla. Att Sverige uppenbarligen är öppet för alla tre metoder för informationsutbyte kan tala för att begränsningen skett på schweiziskt initiativ vilket gör att det är tveksamt om dessa typer av utbyten kommer att kunna ske i praktiken trots den goda viljan från svensk sida.

Enligt kommentaren till modellavtalet är informationsutbytet inte begränsat till dessa metoder för utbyte av information utan även andra är möjliga. Varken skatteavtalet eller tilläggsprotokollet nämner dessa övriga metoder att utbyta information. Detta anser jag talar för att de tillåts enligt skatteavtalet. Skulle de avtalsslutande staterna vilja utesluta ytterligare

metoder borde även detta uttryckligen ha framgått av exempelvis tilläggsprotokollet.

Modellavtalet innehåller inte längre någon begränsning av vilka skatter informationsutbytet får gälla. Kommentaren tillåter däremot fortfarande att avtalsslutande stater har en sådan begränsning i skatteavtal. En sådan begränsning har Sverige och Schweiz valt att inte ha med och skatteavtalet överensstämmer på så sätt med den nu gällande regleringen i modellavtalet.

Gällande bestämmelsens retroaktiva tillämplighet så öppnar kommentaren till modellavtalet upp för en sådan under förutsättning att själva utbytet sker efter ikraftträdandet av bestämmelsen. Kommentaren tillåter även avtalsslutande stater att begränsa den retroaktiva tillämpligheten. Detta har skett i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz vilket innebär att information som härrör från tiden innan den 1 januari 2012 inte får utbytas.

## **4.5.2 Paragraf 2**

Paragraf 2 i skatteavtalet skiljer sig gällande ordalydelsen från modellavtalet. Där de båda avtalen skiljer sig åt är avseende möjligheten till att använda den utbytta informationen för andra ändamål än den efterfrågade. I huvudlydelsen i avtalet är en sådan tillämpning inte möjlig men kommentaren öppnar upp för detta. I kommentaren finns dessutom ett förslag till avtalstext för de avtalsslutande stater som väljer att utvidga bestämmelsen i det här avseendet. Denna föreslagna ordalydelse är den som återfinns i skatteavtalet. Skatteavtalets bestämmelse har därmed ett vidare tillämpningsområde än modellavtalet och på så sätt skiljer de båda avtalen sig åt. Jag anser dock att denna skillnad på ett sätt kan ses som mild då den bygger på en ordagrann föreslagen skillnad som finns i modellavtalets kommentar. Det finns heller ingen detaljstyrning av bestämmelsen i tilläggsprotokollet till skatteavtalet vilket jag anser talar för att de båda avtalsslutande staterna stödjer sig på modellavtalets kommentarer avseende tolkningen av denna. Detta gäller då även gällande den lydelse som finns i kommentaren men inte i själva modellavtalet.

Kommentaren öppnar även upp för avtalsslutande stater att dels begränsa den utbytta informationens offentlighet utöver de sekretessbestämmelser som redan finns. Dessutom finns det en möjlighet att tillåta andrahandsutbyte med en tredje stat. Inget av dessa möjligheter har de avtalsslutande staterna valt och i dessa hänseenden överensstämmer skatteavtalet återigen helt med kommentaren.

## **4.5.3 Paragraf 3**

Ordalydelsen i paragraf 3 i skatteavtalet är densamma som i modellavtalet. Kommentaren till modellavtalet uppmanar avtalsslutande stater att uppmärksamma den andra parten om den interna lagstiftningen innehåller

hinder som kan bli aktuella i denna paragraf. Kommentaren öppnar också upp för att utvidga bestämmelsen om intern lagstiftning skulle förhindra att ett effektivt utbyte skulle kunna ske. Varken Sverige eller Schweiz har valt att, vad jag vet, uppmärksamma den andra staten på intern lagstiftning som skulle kunna hindra ett effektivt utbyte och de båda staterna har heller inte valt att utvidga bestämmelsen. Detta tolkar jag som att några hinder inte anses finnas i de båda interna lagstiftningarna för att ett effektivt informationsutbyte ska kunna ske.

I kommentaren föreslås ett tillägg till bestämmelsen om de avtalsslutande staterna skulle önska uttryckligen skydda information som skyddas av advokatsekretess. Detta tillägg har inte gjorts i skatteavtalet och jag tolkar det som att de båda avtalsslutande staterna anser att detta kan skyddas på annat sätt och att en uttrycklig bestämmelse om detta inte behövs.

#### **4.5.4 Paragraf 4**

Skatteavtalets ordalydelse i paragraf 4 är densamma som i modellavtalet. I förhållande till de övriga bestämmelserna i artikeln anser jag att denna är relativt okomplicerad då jag tolkar den som en förfarandebestämmelse. Kommentaren till denna bestämmelse är i förhållande till de övriga i artikeln kort vilket stödjer min tolkning av den som mindre komplex.

I de fall där en stat anser att det finns ett behov av att tydliggöra att den interna lagstiftningen måste tillåta ett utbyte trots att ett internt intresse saknas föreslår kommentaren en annan lydelse av paragraf 4. Skatteavtalet innehåller originalordalydelsen. Det finns inget övrigt i skatteavtalet eller kommentaren som trots samma ordalydelse pekar på att de båda avtalen skulle ha olika innebörd.

#### **4.5.5 Paragraf 5**

Samma ordalydelse som finns i modellavtalet återfinns i skatteavtalet. Skatteavtalet innehåller dock ytterligare bestämmelser och paragraf 5, i sin helhet, är därmed inte densamma som i modellavtalet. I det avseendet där skatteavtalets paragraf är densamma som modellavtalet finns inga tolkningsskiljaktigheter som framgår av skatteavtalet. Det föreligger därmed ingen skillnad där.

Stycket där modellavtalet och skatteavtalet skiljer sig åt är inte en föreslagen skillnad i kommentaren utan denna har tillkommit helt på de avtalsslutande parternas initiativ, närmare bestämt på schweiziskt initiativ. Utan en sådan bestämmelse hade schweiziska myndigheter varit oförmögna att inhämta den efterfrågade informationen. Att anledningen till bestämmelsens tillkomst är så starkt kopplad till en enskild stats interna lagstiftning förklarar varför det inte är en fråga som är upptagen i ett internationellt modellavtal. Detta gör även att jag anser att detta inte är en skillnad som

hänför sig till ett politiskt ställningstagande från de båda avtalsslutande staterna. Utan denna bestämmelse hade nämligen artikeln förlorat sin möjlighet att faktiskt leda till utbyte av en viss typ av information.

#### **4.5.6 Slutsats**

Om jag skulle svara på frågan huruvida artikel 27 i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz överensstämde med artikel 26 i OECD:s modellavtal med ett ja eller nej skulle svaret bli ja. De båda avtalsslutande staterna har inte valt att undanta avtalstext utan allt som finns med i modellavtalet finns med i skatteavtalet. Detta gör att ordalydelsen i huvudsak är densamma i de båda artiklarna. Det finns två skillnader i ordalydelsen där den första skillnaden är föreslagen i kommentaren. Därigenom anser jag att denna skillnad är av mindre betydelse. Jag ser det mer som att de avtalsslutande staterna valt en variant av modellavtalet snarare än att de valt att frångå avtalet på denna punkt. Den andra skillnaden gällande ordalydelsen påverkar enligt mig inte artikelns huvudsakliga innebörd avseende huruvida denna överensstämmer med modellavtalet. Skillnaden beror i stället, som påpekats ovan, på Schweiz möjligheter att inhämta efterfrågad information.

Skillnader som inte ligger i ordalydelsen utan i tolkningen av ordalydelsen är av större betydelse rent tillämpningsmässigt. Här syftar jag till den skillnad som finns i vilken typ av utbyte som accepteras, något som jag också anser är den största skillnaden mellan de båda avtalen. Skatteavtalets bestämmelse innebär ingen skyldighet att utbyta information på automatisk eller spontan basis. Ett ställningstagande som innebär en begränsning av det faktiska utbytet och en möjlighet för en stat som Schweiz, som tidigare motsatt sig informationsutbyte, att till viss del bibehålla kontrollen över sina åtaganden.

## 5 Fishing expeditions

I första paragrafen i artikel 27 i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz fastställs att informationsutbyte ska ske gällande upplysningar som kan antas vara relevanta för olika typer av beskattningsärenden. Innebörden av detta presenteras i tilläggsprotokollet till skatteavtalet som att vidast möjliga informationsutbyte ska ske. Det får dock inte röra sig om fishing expeditions. Men var går gränsen för vad som anses vara just fishing expeditions?

### 5.1 Sverige

Sverige har inte fört in några anmärkningar i kommentaren till OECD:s modellavtal gällande den tolkningen av modellavtalet att avtalet inte tillåter informationsutbyte om det rör sig om fishing expeditions. Sverige har dessutom valt att införa samma gränsdragning i det faktiska skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Detta tycker jag talar för att Sverige som stat anser att fishing expeditions inte är en tillåten rättslig åtgärd vilket då även bör gälla inom den interna rätten.

Efter att ha konstaterat att det finns fog för att tro att Sverige inte tillåter fishing expeditions inom den interna rätten anser jag det vara relevantt att undersöka vad som tillåts inom den interna rätten avseende informationsinhämtning i skatteärenden. På så sätt kan jag ta ledning av den svenska inställningen om vad som är en tillåten åtgärd till att fastställa vad som omfattas av begreppet fishing expedition.

Reglerna som jag valt att granska är reglerna gällande tredjemansrevision som ju är den svenska motsvarigheten till informationsutbyte enligt ett skatteavtal då ett sådant beslut vänder sig till någon annan än den skattskyldige.

#### 5.1.1 Tredjemansrevision

Tredjemansrevision är idag reglerat i 41 kapitlet 2 § SFL. Andra stycket i paragrafen fastställer att SKV får besluta om inhämtande av information även från någon annan än den som revideras. Bestämmelser om vad ett beslut om tredjemansrevision ska innehålla finns i 41 kapitlet 4 § SFL. Här stadgas bland annat att det ska finnas uppgifter om syftet med revisionen och att det ska framgå vilken person och vilken rättshandling som revisionen avser om inte särskilda skäl föreligger.<sup>179</sup> Reglerna gällande

---

<sup>179</sup> Skatteförfarandelag (2011:1224).

tredjemansrevision överfördes oförändrade i sak från den tidigare lagregleringen i TL.<sup>180</sup>

Proportionalitetsprincipen gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten. Den innebär att det ska finnas en balans mellan fördelarna för det allmänna och nackdelarna för den enskilde vid en åtgärd. Med tanke på att denna princip är en allmän rättsgrundsats ska den beaktas av SKV innan beslut fattas om olika typer av åtgärder. Fall där det är extra viktigt att detta beaktas är vid tredjemansrevisioner där en stor mängd uppgifter efterfrågas.<sup>181</sup> För att tydligt visa, framförallt för den enskilde, att så är fallet har det införts en bestämmelse om att proportionalitetsprincipen ska tillämpas när SKV fattar beslut enligt SFL.<sup>182</sup>

Tredjemansrevision har inte alltid varit ett självklart inslag i svensk lagstiftning. Med tiden har det accepterats att en sådan ändå är nödvändig för att kunna kontrollera deklARATIONER och räkenskaper. Det som har accepterats är en riktad kontroll avseende en specifik tredjeman och en specifik skattskyldig. Generell tredjemansrevision har inte vunnit generell acceptans i svensk lagstiftning.<sup>183</sup>

## 5.1.2 SEB-domen

Generell tredjemansrevision har nyligen prövats i en dom från HFD.<sup>184</sup>

Omständigheterna i målet var sådana att SKV hade fattat ett beslut om att inhämta uppgifter från SEB rörande annan än banken. Inhämtandet av uppgifterna var ett led i en förberedande åtgärd för kontroll av andra än SEB. Uppgifterna som efterfrågades rörde ingen speciell person utan det rörde sig om en allmän insamling av uppgifter från vissa klientmedelskonton, alltså en så kallad generell tredjemansrevision. SEB lämnade inte ut någon information. Detta ledde till att SKV förelade SEB att inkomma med de efterfrågade uppgifterna. I föreläggandet begränsade SKV den efterfrågade informationen till att endast omfatta klientmedelskonton med slutsiffra fem tillsammans med vissa andra kriterier. SEB lämnade fortfarande inte ut några uppgifter. Detta ledde till ett föreläggande vid vite till SEB att lämna ut de efterfrågade uppgifterna. SEB följde inte heller detta föreläggande och SKV ansökte då hos förvaltningsrätten om att vitet skulle dömas ut.<sup>185</sup>

I målet var det ostridigt att SEB inte hade följt vitesföreläggandet. Frågan vid domstolen blev därför huruvida vitesföreläggandet var lagligen grundat

---

<sup>180</sup> Prop. 2010/11:165, s. 414.

<sup>181</sup> Prop. 2010/11:165, s. 301.

<sup>182</sup> Prop. 2010/11:165, s. 302 f.

<sup>183</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 241.

<sup>184</sup> HFD 2012 ref 12.

<sup>185</sup> HFD 2012 ref. 12, s. 1.

eller inte och därigenom huruvida vitet skulle dömas ut eller inte. Härigenom blev det en rättslig prövning av generell tredjemansrevision.<sup>186</sup>

HFD konstaterade att det rörde sig om en revision som syftade till att inhämta information hos SEB gällande på förhand icke identifierade personer. Innehavare av de aktuella kontona bestod bland annat av advokater och advokatbyråer. SEB:s invändning till revisionen grundade sig i att det saknades laglig grund för generell tredjemansrevision. Banken menade att den hänvisning som fanns i 3 kapitlet 8 § andra stycket TL till paragrafens första stycke innebar att en pågående utredning var tvungen att finnas för att tredjemansrevision skulle kunna genomföras. Det fanns alltså ingen lagstadgad grund för en generell tredjemansrevision.<sup>187</sup>

När HFD diskuterade SEB:s invändning började domstolen med att konstatera att hänvisningen som fanns i andra stycket i den aktuella lagregeln enbart innebar att den grundläggande förutsättningen för att besluta om tredjemansrevision måste vara densamma som om den riktar sig mot den skattskyldige. Hänvisningen skulle alltså inte tolkas så att det fanns ett krav om att en pågående utredning var tvungen att finnas.<sup>188</sup> HFD slog härigenom fast att generell tredjemansrevision enligt den aktuella bestämmelsen var tillåten.<sup>189</sup>

I målet blev trots detta utgången sådan att vitesföreläggandet inte var lagligen grundat då det stred mot proportionalitetsprincipen. Det saknades nämligen möjligheter att på ett effektivt sätt undanta uppgifter som rörde advokaters klientuppdrag från den efterfrågade informationen.<sup>190</sup>

Hultqvist menar att tolka lagtexten, som HFD gjort i SEB-domen, så att den tillåter att leta efter uppgifter och därefter, om man hittat något, inleda en undersökning är just att tillåta fishing expeditions. Detta anser han är särskilt tydligt eftersom SKV valt en slumpvals metod i och med att verket efterfrågat konton med slutsiffra fem när information har begärts in.<sup>191</sup> Höglund anser också att en sådan tolkning som HFD gjort är att jämställa med fishing expeditions. Även han hänvisar detta ställningstagande till SKV:s slumpmässiga urval av konton att kontrollera.<sup>192</sup>

---

<sup>186</sup> HFD 2012 ref. 12, s. 5.

<sup>187</sup> HFD 2012 ref. 12, s. 5.

<sup>188</sup> HFD 2012 ref. 12, s. 6.

<sup>189</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 245.

<sup>190</sup> HFD 2012 ref. 12, s. 7 f.

<sup>191</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 248.

<sup>192</sup> Höglund, *Tredjemansrevision grundad på bankkontons slutsiffra*, Skattenytt 2011:7-8, s. 565.



### 5.1.3 Nytt kommittédirektiv

Den 8 mars 2012 beslöt regering att tillsätta en utredning för att stärka rättssäkerheten i skatteförfarandet. Detta innebär bland annat att den tillsatta kommittén ska granska reglerna om tredjemansrevision.<sup>193</sup> Reglerna gällande tredjemansrevision har inte setts över på länge. Under den tiden så har tekniken utvecklats, vilket har lett till att både SKV och företag arbetar på ett annat sätt än tidigare. Det finns idag en större tillgång av elektroniskt information. SEB- domen gällde just stora mängder information och här underkände HFD beslutet om tredjemansrevision.<sup>194</sup> Därigenom har regeringen funnit att det finns ett behov av att utreda dessa bestämmelser. Utredningen ska vara klar och redovisas den 9 september 2013.<sup>195</sup>

Tredjemansrevision är, som även tidigare påpekats, ett omdiskuterat ämne. Ofta är det integritetsaspekter som diskuteras gällande att en person som inte är föremål för kontroll utsätts för en revision och att den som kontrolleras inte känner till att kontroll sker. Dessutom har SKV fått kritik för att besluta om och genomföra tredjemansrevisioner utan att det finns några konkreta misstankar om skatteundandragande eller att verket närmare kan precisera de handlingar som eftersöks. Ett förfarande som kallas fishing expeditions. SKV:s effektivitet har även ifrågasatts i och med att så stora insamlingar av uppgifter görs. Ytterligare något som förts upp till diskussion är huruvida begäran om stora mängder information verkligen är ett proportionerligt ingrepp gentemot den som har informationen.<sup>196</sup>

Argument för att rättfärdiga tredjemansrevisioner har bland annat varit att det rör sig om målinriktade åtgärder som är avgränsade för att skydda integriteten och att det faktiskt besparar personen under kontroll från att själv lämna in uppgifterna. Dessutom är tredjemansrevision en viktig förutsättning för att skattekontrollen ska fungera. Viss information går inte att få tag i på något annat sätt än genom just tredjemansrevisioner.<sup>197</sup> Det är också ett förfarande som finns i andra stater och som krävs för att Sverige ska kunna uppfylla sina åtaganden gentemot dessa stater.<sup>198</sup>

Under utredningen ska utredarna särskilt fokusera på hur SKV arbetar med tredjemansrevision. Detta både gällande kvalitet och kvantitet. Reglerna ska dessutom granskas ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Det ska i detta arbete bland annat undersökas huruvida det finns ett behov av att skärpa kraven gällande när en tredjemansrevision får genomföras. Denna skärpning skulle kunna innebära att revisionen på förhand måste specificeras gällande syfte med revisionen och även införa en motivering gällande varför den efterfrågade uppgiften är relevant.<sup>199</sup>

---

<sup>193</sup> Dir. 2012:14, s. 1.

<sup>194</sup> Dir. 2012:14, s. 15.

<sup>195</sup> Dir. 2012:14, s. 1.

<sup>196</sup> Dir. 2012:14, s. 14.

<sup>197</sup> Dir. 2012:14, s. 14.

<sup>198</sup> Dir. 2012:14, s. 15.

<sup>199</sup> Dir. 2012:14, s. 15 ff.

## 5.1.4 Generell tredjemansrevision

I SEB-domen tolkade HFD 3 kapitlet 8 § andra stycket TL som att lagrummet omfattade även generell tredjemansrevision. Enligt Hultqvist bör detta även gälla den motsvarande bestämmelsen i SFL som ersatte TL från och med den 1 januari 2012 vilket innebär att beslut om generell tredjemansrevision kan fattas av SKV även enligt den nya lagstiftningen.<sup>200</sup>

Hultqvist kritiserar SEB-domen och menar att den aktuella bestämmelsen i stället skulle ha tolkats så att en pågående utredning krävs för att tredjemansrevisioner ska kunna bli aktuella. Det vill säga att generell tredjemansrevision inte omfattas av bestämmelsen. En sådan tolkning skulle enligt honom inte leda till något större rättsligt problem medan HFD:s tolkning gör det.<sup>201</sup>

Enligt Hultqvist har riksdagen genom att fatta ett beslut om att införa SFL fattat ett beslut om en alldeles för vag lagstiftning på området innebärande att lagen tillåter en inskränkning av skyddet för privata utrymmen som finns i grundlagen.<sup>202</sup> Lagstiftningen ska nu utredas och fram tills att en eventuell ny lagstiftning träder i kraft är det upp till domstolarna att pröva beslut om tredjemansrevision. I SEB-domen var beslutet om tredjemansrevision inte förenlig med proportionalitetsprincipen och beslutet underkändes därmed. Hultqvist menar att domstolarna utöver denna princip även ska ta hänsyn till den standard som kommer till uttryck i OECD:s modellavtal och EU:s informationsutbytesdirektiv. Med tanke på att fishing expeditions inte tillåts enligt denna standard så bör en sådan prövning leda till att SKV inte har rätt att begära in vilka uppgifter som helst. Hultqvist menar att ändamålen med ett beslut om tredjemansrevision tydligt ska anges så att detta kan prövas mot vad som är att anse som ett godtagbart ingrepp på integriteten i en demokratisk rättsstat.<sup>203</sup>

## 5.1.5 Vilken informationsinhämtning är tillåten enligt svensk rätt?

Fishing expedition nämns inte som företeelse i den svenska lagtexten gällande tredjemansrevision. Följaktligen finns ingen definition av begreppet och jag får därmed på så sätt inget stöd i att svensk intern rätt inte

---

<sup>200</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 260.

<sup>201</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 259.

<sup>202</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 260.

<sup>203</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 261.

tillåter fishing expeditions eftersom Sverige i ett internationellt perspektiv inte gör det.

Enbart genom att granska lagtexten är de krav som ställs på informationsinhämtning från tredje man att syftet med denna ska framgå. Att det ska framgå vem kontrollen avser eller vilken rättshandling den avser är inte ett absolut krav. Huruvida det måste finnas en pågående utredning för att information från tredje man ska kunna inhämtas prövades i SEB-domen och utfallet blev att lagtexten inte stadgar ett sådant krav. Den svenska lagtexten ska därmed tolkas som att generell tredjemansrevision är tillåten. Visserligen avsåg detta avgörande den tidigare lagregleringen i TL men utifrån förarbetsuttalandena att bestämmelsen överfördes oförändrad i sak till SFL anser jag att detta även gäller den nya regleringen. Även Hultqvist stödjer denna tolkning.

Att svensk intern rätt tillåter generell tredjemansrevision har ifrågasatts av bland annat Hultqvist som hävdar att svensk rätt därmed tillåter fishing expeditions. Jag är beredd att hålla med i detta påstående till viss del. Den efterfrågade informationen i SEB-domen var slumpmässigt framtagen vilket gör att det är svårt att påstå att SKV inte gjorde något annat än fiskade efter information. Denna slutsats stöds även av att en tredjemansrevision utan pågående utredning beskrivs som en fishing expedition i kommittédirektivet<sup>204</sup>. Detta konstaterande stödjer inte heller min teori om att svensk intern rätt inte tillåter fishing expeditions.

Innehållet i svensk rätt är dock inte enbart tolkningen av en enskild lagtext utan består av en helhetstolkning vilket leder till en faktisk tillämpning. I SEB-domen blev den faktiska tillämpningen att informationen inte behövde lämnas ut eftersom en helhetstolkning av den svenska rätten innebar att proportionalitetsprincipen förhindrade utlämningen. Proportionalitetsprincipen är nu intagen i SFL vilket innebär att trots att en utredning inte behöver pågå för att en tredjemansrevision ska kunna genomföras så tillåts inte denna revision att vara hur omfattande och generell som helst.

Reglerna avseende tredjemansrevision ska dessutom ses över.<sup>205</sup> Särskilt ska utredarna undersöka om kraven för när en tredjemansrevision får genomföras behöver skärpas. I utredningsdirektivet hänvisas särskilt till SEB-domen. Detta kan tolkas som att regeringen inte är helt tillfreds med att tredjemansrevisioner tillåts utan att en pågående utredning föreligger. Med andra ord att regeringen kanske inte är helt tillfreds med att den faktiska tillämpningen av svensk rätt kan bli att den tillåter fishing expeditions. Detta gör att jag finner stöd för att svensk intern rätt har som utgångspunkt att fishing expeditions inte är en tillåten rättslig åtgärd.

---

<sup>204</sup> Dir. 2012:14.

<sup>205</sup> Se avsnitt 5.1.3.

## 5.2 Schweiz

Även Schweiz har genom att ingå det aktuella skatteavtalet med Sverige accepterat begreppet fishing expedition som gränsen för tillåtet och otillåtet informationsutbyte. Därför finner jag det relevant att på samma sätt som jag granskat vad som är tillåtet och otillåtet i Sverige granska vad som är det i Schweiz. På så sätt kan jag även här hämta ledning till vad begreppet fishing expeditions innebär enligt skatteavtalet.

Till skillnad från avsnittet ovan gällande Sverige så har jag här inte valt att se till schweizisk intern rätt utan istället till Schweiz interna förhållningssätt till den internationella rätten. Detta val har jag gjort av skäl hänförliga till materialtillgång.

### 5.2.1 Inledning

När Schweiz offentliggjorde att reservationen mot artikel 26 i OECD:s modellavtal togs tillbaka så presenterade även den schweiziska regeringen sin framtida policy för informationsutbyte. Denna policy innebar att det redan existerande förfarandet skulle respekteras. Informationsutbyte skulle endast ske i individuella ärenden innebärande att fishing expeditions inte godtas. Övergångsbestämmelserna var tvungna att vara rättvisa. Informationsutbyte kunde endast ske gällande skatter som omfattas av skatteavtalet. Subsidiaritetsprincipen skulle gälla i förhållande till OECD:s modellavtal. Slutligen var det tvunget att finnas en vilja att undanröja diskriminering hos de avtalsslutande staterna.<sup>206</sup>

Huber och Duss har kommenterat den schweiziska regeringens policy. I anslutning till punkten innebärande att utbyte endast kan ske i individuella ärenden menar de att den anmodande staten i alla fall ska kunna uppge namnet på personen under utredning. Annars riskerar förfrågan att klassas som en fishing expedition. En förfrågan som endast beskriver en rad omständigheter utan att specifika personer namnges anser de därmed vara problematiska.<sup>207</sup>

OECD genomförde år 2011 en granskning av de avtal med informationsutbytesklausuler som Schweiz ingått efter att reservationen mot artikel 26 i OECD:s modellavtal hävts.<sup>208</sup> I rapporten som följde konstaterades att Schweiz gällande kraven som ställdes på identifieringen av den skattskyldige och identifieringen av innehavaren av den efterfrågade informationen inte följde OECD:s standard. Schweiz hade i vissa avtal för högt ställda krav på identifieringen. Formuleringen i avtalet med Sverige var

---

<sup>206</sup> <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformation/00467/index.html?lang=en&msg-id=25863>.

<sup>207</sup> Huber och Duss, *Switzerland: Recent Developments in International Tax Law – Part 1*, Bulletin for International Taxation, December 2009, s. 575.

<sup>208</sup> OECD: Peer Review Report – Switzerland (2011), s. 72.

ett av de som underkändes.<sup>209</sup> Detta är något som Schweiz åtog sig att ändra på för att på så sätt uppfylla standarden.<sup>210</sup>

I ett pressmeddelande 2009 gick den schweiziska regeringen ut med att möjligheterna till informationsutbyte mellan stater inte skulle innebära att banksekretessen hävdades i Schweiz. Personliga tillgångar skulle fortfarande vara skyddade och därför skulle Schweiz inte tillåta automatiska informationsutbyten. Banksekretessen skulle dock inte skydda skattebrott och därför skulle den schweiziska regeringen stödja åtgärder mot detta.<sup>211</sup>

Skatteavtal som Schweiz har ingått efter att reservationen till artikel 26 i OECD:s modellavtals tagits bort tillåter, trots den schweiziska regeringens uttalande, att banksekretessen hävs genom skatteavtal även i fall där det inte rör sig om skattebrott. Skatteavtal står över intern rätt i den schweiziska rättsordningen och detta har därför gjorts möjligt genom att föra in bestämmelser om detta i enskilda skatteavtal.<sup>212</sup> En sista mening har därmed lagts till i motsvarande artikel 26 paragraf 5 i faktiska skatteavtal<sup>213</sup>:

*In order to obtain such information, the tax authorities of the requested Contracting State shall therefore have the power to enforce the disclosure of information covered by this paragraph, notwithstanding paragraph 3 or any contrary provisions in its domestic laws.*<sup>214</sup>

## 5.2.2 Case USA-Schweiz

Den 5 mars 2009 avgjorde den schweiziska högsta domstolen ett mål gällande informationsutbyte i enlighet med skatteavtalet mellan Schweiz och USA. Omständigheterna var sådana att den amerikanska skattemyndigheten i juli 2008 hade skickat en förfrågan till Schweiz gällande assistans med att inhämta information från en schweizisk bank i enlighet med skatteavtalet mellan USA och Schweiz. Den efterfrågade informationen gällde inte en specifik person och inte heller ett specifikt bankkonto. Förfrågan rörde istället specifika omständigheter som antagligen utgjorde skattebrott. Förfrågan ledde till en prövning i den schweiziska högsta domstolen där domstolen skulle fastställa huruvida skatteavtalet mellan USA och Schweiz tillät utlämnande av uppgifter under dessa förutsättningar.<sup>215</sup>

---

<sup>209</sup> OECD: Peer Review Report – Switzerland (2011), s. 76-79.

<sup>210</sup> OECD: Peer Review Report – Switzerland (2011), s. 72.

<sup>211</sup> <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=en&msg-id=25863>.

<sup>212</sup> OECD: Peer Review Report – Switzerland (2011), s. 81.

<sup>213</sup> Huber och Duss, *Switzerland: Recent Developments in International Tax Law – Part I*, Bulletin for International Taxation, December 2009, s. 577.

<sup>214</sup> Huber och Duss, *Switzerland: Recent Developments in International Tax Law – Part I*, Bulletin for International Taxation, December 2009, s. 576.

<sup>215</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

Omständigheterna som beskrevs i förfrågan var att en amerikansk skattskyldig innehade tillgångar via ett bolag på de Brittiska Jungfruöarna. Den skattskyldige kontrollerade bolaget på de Brittiska Jungfruöarna och den schweiziska banken förvaldade bolagets bankkonton. Både den skattskyldige och banken agerade som att bolaget inte fanns då transaktioner gällande bolagets tillgångar genomfördes genom direktkontakt mellan banken och den skattskyldige.<sup>216</sup>

Schweiz hade vid den här tiden reserverat sig mot artikel 26 om informationsutbyte i OECD:s modellavtal. Reservationen gällde dock inte ärenden som rörde skattebrott som kunde leda till fängelse i enlighet med lagstiftningen i båda de avtalsslutande staterna. Den schweiziska lagstiftningen gjorde skillnad på skattebrott och skatteflykt. Att inte redovisa tillgångar till skattemyndigheten innebar skatteflykt och inte skattebrott. Detta var alltså inte en brottslig handling som ledde till fängelse enligt schweizisk lag. Artikel 26 i det aktuella skatteavtalet mellan USA och Schweiz stadgades att informationsutbyte skulle ske för att förhindra skattebrott eller liknande.<sup>217</sup>

I sitt avgörande stadgade domstolen att den gällande praxisen innebar att en förfrågan var tvungen att innehålla namnet och kontonumret för en specifik skattskyldig. Detta var dock inte något som krävdes enligt artikel 26 i det aktuella skatteavtalet. Domstolen kom därmed fram till att förfrågan kunde godtas trots att den amerikanska skattemyndigheten inte kunde nämna de skattskyldiga vid namn utan bara beskriva specifika omständigheter. Domstolen slog dessutom fast att förfrågan inte rörde sig om fishing expedition.<sup>218</sup>

När domstolen utvecklade sitt ställningstagande sa den att om en amerikansk skattskyldig förvärvar ett offshore-bolag för att inneha tillgångar i bolagets namn enbart för att undkomma amerikansk beskattning så begår denna person skattebrott. Detta kräver dock att det är personen som har kontroll över tillgångarna och den som sköter tillgångarna direkt med den schweiziska banken. Hade det istället varit bolaget som kontrollerade tillgångarna och den skattskyldige endast inte hade redogjort för sitt ägarskap i bolaget så hade det rört sig om skatteflykt inte skattebrott ur schweizisk synvinkel. I ett sådant fall hade inte ett informationsutbyte varit möjligt.<sup>219</sup>

Eftersom misstankarna rörande skattebrott var så pass starka ansåg domstolen att informationsutbyte kunde ske enligt artikel 26 i det aktuella skatteavtalet.<sup>220</sup>

---

<sup>216</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

<sup>217</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

<sup>218</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

<sup>219</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

<sup>220</sup> Case A-7342/2008 and A-7426/2008.

Domstolen valde att inte grundligare diskutera innebörden av begreppet fishing expedition. Den konstaterade endast att en vag beskrivning av omständigheter utan att det fanns en pågående utredning räckte för att informationsutbyte skulle kunna ske. Detta har ansetts överraskande då Schweiz tidigare haft den inställningen att endast specifika förfrågningar rörande en pågående utredning ska beviljas och att fishing expeditions inte godtas.<sup>221</sup>

### 5.2.3 Skatteavtal mellan Schweiz och Nederländerna

Den 26 februari 2010 signerades ett nytt skatteavtal mellan Schweiz och Nederländerna.<sup>222</sup> Avtalets artikel 26 reglerar informationsutbyte och denna artikel överensstämmer med OECD:s modellavtal med vissa undantag. Ett av undantagen är att informationen får användas även i andra skatteärenden än beslut, indrivning, verkställighet, åtal och överklaganden. Sådana skatteärenden måste dock vara tillåtna enligt båda staternas lagstiftning. Denna bestämmelse är tänkt att förhindra att stulen schweizisk bankinformation används. Dessutom ska informationsutbyte endast ske om förfrågan innehåller namn och adress på den skattskyldige och på personen som innehar informationen. Detta krav kan dock frångås om informationen inte finns tillgänglig i den anmodande staten, annan tillräcklig information kan tillhandahållas, det inte rör sig om en fishing expedition och proportionalitetsprincipen respekteras i förhållande till förfrågan om informationsutbytet och inga uppgifter om informationsinnehavaren ska lämnas ut. Dessa krav är kumulativa. Artikeln möjliggör dessutom endast informationsutbyte på förfrågan.<sup>223</sup>

I november 2009 gjorde den schweiziska bankorganisationen klart att organisationen endast skulle stödja det nya skatteavtalet om informationsutbyte endast skulle tillåtas om den nederländska förfrågan innehöll namn på den skattskyldige och på banken. Dessutom skulle förfrågan redogöra för de relevanta omständigheterna. I februari 2011 backade organisationen från denna inställning men ansåg fortfarande att informationsutbyten som byggde på en förfrågan utan denna information endast skulle kunna ske i undantagssituationer. Fishing expeditions och gruppförfrågningar kan inte utgöra en undantagssituation.<sup>224</sup>

---

<sup>221</sup> *The 2009 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation*, European Taxation, February/March 2010, s. 113.

<sup>222</sup> Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Swiss Confederation for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income.

<sup>223</sup> Duvoisin och Moniez, *The Netherlands-Switzerland Income Tax Treaty (2010) – An Analysis*, Bulletin for International Taxation, August 2011, s. 448.

<sup>224</sup> Duvoisin och Moniez, *The Netherlands-Switzerland Income Tax Treaty (2010) – An Analysis*, Bulletin for International Taxation, August 2011, s. 444.

## 5.2.4 Vilket informationsutbyte tillåter Schweiz?

Under lång tid har Schweiz haft en restriktiv inställning till informationsutbyte. Schweiz har tillåtit informationsutbyte men inte i den utsträckningen att OECD:s standard uppfylldes. Detta har successivt mjukats upp till att Schweiz numera inte längre reserverar sig mot artikel 26 i OECD:s modellavtal. Schweiz är dock fortfarande mån om att behålla kontrollen över sina skyldigheter gällande informationsutbyte. Något som är särskilt tydligt i det pressmeddelande som släpptes i samband med att reservationen mot artikel 26 i OECD:s modellavtal togs bort. I detta pressmeddelande menade Schweiz att banksekretessen skulle fortsätta att vara skyddad även efter att reservationen tagits bort. Så har dock inte blivit utfallet då avtalet med Sverige och flera andra skatteavtal innehåller en särskild skrivelse<sup>225</sup> som införts för att möjliggöra just informationsutbyte gällande bankavgifter. Detta hade heller inte varit förenligt med OECD:s standard.

En annan del i att behålla kontrollen för Schweiz var att endast tillåta utbyte på förfrågan. Detta är en punkt som efterföljs i både avtalet med Sverige och Nederländerna. Jag anser att detta är ett tecken på att Schweiz vill säkerställa att vissa förutsättningar är uppfyllda för att information ska lämnas ut. Dessa förutsättningar visar vad Schweiz anser vara ett tillåtet informationsutbyte, det vill säga vad som inte utgör fishing expeditions. Jag anser därför att dessa förutsättningar kan ge ledning för innebörden av begreppet fishing expeditions enligt avtalet.

De förutsättningar som Schweiz ställde som krav presenterades när reservationen mot artikel 26 i OECD:s modellavtal togs bort. Jag anser att dessa förutsättningar talar för att Schweiz har en restriktiv inställning till vad som är ett tillåtet informationsutbyte och därmed också borde ha en restriktiv inställning på vad som är att anse som fishing expeditions. Frånsteg har dock skett från dessa förutsättningar i skatteavtalet med Nederländerna. Uppfylls särskilda krav kan information lämnas ut trots att den skattskyldige inte är namngiven. Jag drar den slutsatsen att Schweiz blev tvungna att backa här efter påtryckningar från OECD om att en så restriktiv inställning inte var förenlig med OECD:s standard.

Mycket intressant i den här diskussionen är, det ovan nämnda, avgörandet från den schweiziska högsta domstolen. Tyvärr går inte domstolen närmare in på sina resonemang men de fastställer att förfrågan från den amerikanska skattemyndigheten inte utgjorde en fishing expedition. Detta talar för att Schweiz anser att ett informationsutbyte kan vara tillåtet trots att en pågående utredning inte föreligger. Något som domstolen själv stadgade egentligen gick emot då gällande praxis i Schweiz. Utöver att avgörandet enligt domstolen gick emot schweizisk praxis så anser jag att det även går emot den restriktiva inställning som jag upplever att Schweiz har haft på området. Avgörandet grundar sig dock på ett enskilt skatteavtal vilket

---

<sup>225</sup> Se avsnitt 3.2.1 och 5.2.1.



innebär att dess tillämplighet gällande andra nu gällande skatteavtal som innehåller specifika krav på vad en begäran om informationsutbyte ska innehålla kan vara begränsat. Det är ändå intressant att Schweiz tillåtit ett informationsutbyte under dessa förutsättningar.

### 5.3 OECD

Som ovan nämnts ligger OECD:s modellavtal och dess informationsutbytesklausul till grund för utformningen av informationsutbytesklausulen i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Detta gör att jag anser att det finns grund för att se hur OECD använder begreppet fishing expedition för att på så sätt få ledning i hur det ska tolkas i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

OECD stadgar att den anmodande staten måste kunna visa att den efterfrågade information ”kan antas vara”<sup>226</sup> relevant i ett beskattningsärende. Genom detta undantas fishing expeditions. Trots denna begränsning kan ett väldigt brett spektra av information efterfrågas.<sup>227</sup>

Det finns ingen internationellt accepterad definition av begreppet fishing expeditions. Inom OECD finns det dock dokumentation som ger ledning för innebörden av begreppet.<sup>228</sup> I en manual från år 2006 definieras begreppet som spekulativa förfrågningar som inte har en direkt koppling till en pågående utredning. Därefter sägs i manualen att förfrågningar där den anmodande staten inte kan uppge viktiga uppgifter gällande den efterfrågade informationen så kan detta leda till att den anmodade staten misstänker att det rör sig om en fishing expedition.<sup>229</sup> Syftet med manualen är att ge praktisk hjälp för att förbättra effektiviteten vid informationsutbyte.<sup>230</sup> Den är inte bindande men ett flertal stater har godkänt dess slutsatser.<sup>231</sup>

I OECD:s modell för informationsutbyte regleras i artikel 5.5 vad en förfrågan om informationsutbyte ska innehålla för upplysningar. Dessa upplysningar ska visa varför den efterfrågade informationen kan antas vara relevant. Till en början ska identiteten på personen som är under utredning framgå. Därefter stadgas att den anmodande staten ska lämna en redogörelse om den efterfrågade informationen vilket innefattar uppgifternas beskaffenhet och hur staten vill motta informationen. Det ska framgå för vilket beskattningssyfte informationen ska användas. Det ska finnas grund

---

<sup>226</sup> Foreseeably.

<sup>227</sup> OECD: Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, s. 4, p. 13.

<sup>228</sup> *The 2009 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation*, European Taxation, February/March 2010, s. 113.

<sup>229</sup> Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (2006), s. 9.

<sup>230</sup> Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (2006), s. 1.

<sup>231</sup> *The 2009 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation*, European Taxation, February/March 2010, s. 113.

för att tro att den efterfrågade informationen finns i den anmodade staten. Den anmodande staten ska redogöra för varför den tror att informationen finns att hämta i den anmodade staten. Om kännedom om namn och adress finns över den eller de som kan antas inneha den efterfrågade informationen ska detta anges. Den anmodande staten ska även intyga att den efterfrågade informationen skulle kunna inhämtas enligt inhemsk lag och administrativ praxis om informationen hade funnits i den egna staten. Slutligen ska den anmodande staten intyga att inhemska medel uttömts för att inhämta informationen. Detta gäller med undantag för sådana medel som inte kan anses proportionella.<sup>232</sup>

I kommentaren till OECD:s modell för informationsutbyte framgår att i fall där en persons identitet är okänd så är identifikationen av personen tillgodosedd om ett kontonummer eller liknande framgår.<sup>233</sup> I denna kommentar framgår också att grund för att tro att information finns i en viss stat ska tolkas relativt brett. Den anmodande staten måste dock kunna redogöra för denna grund.<sup>234</sup>

Syftet med bestämmelsen i artikel 5.5 i OECD:s modell för informationsutbyte är som sagt att visa att den efterfrågade informationen kan antas vara relevant i ett skatteärende. Bestämmelsen ska ha en vid tolkning så att den inte förhindrar ett effektivt utbyte av information.<sup>235</sup> Bestämmelsen har dock tolkats som att denna information är till för att hjälpa den anmodade staten att ta fram den efterfrågade informationen.<sup>236</sup>

De stater som under en längre tid har utbytt information som härstammar från banker har oftast krävt att den anmodande staten ska efterfråga en specifik person och en specifik bank. Detta för att kunna tillhandahålla den efterfrågade informationen. Självfallet har det varit enklare för en stat att få den efterfrågade information om det varit enkelt att identifiera var informationen finns att hämta.<sup>237</sup> De informationsutbytesavtal som ingåtts efter banksekretessens fall har i princip alla innehållit bestämmelser om vad förfrågarna ska innehålla.<sup>238</sup>

Inom OECD arbetar man för tillfället med att se om fishing expeditions närmare ska preciseras. Detta arbete förväntas vara klart under 2013.<sup>239</sup>

---

<sup>232</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), art. 5.5.

<sup>233</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), art. 5 p. 58.

<sup>234</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), art. 5 p. 59-61.

<sup>235</sup> OECD:s modell för informationsutbyte (2002), art. 5 p. 57.

<sup>236</sup> Gustafsson Myslinski, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning 2011:6-7, s. 516.

<sup>237</sup> Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. s. 41, p 94.

<sup>238</sup> Gustafsson Myslinski, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning 2011:6-7, s. 516.

<sup>239</sup> Hultqvist, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning 2012:3, s. 259.

## 5.4 EU

Schweiz är inte medlem i EU men Sverige är. EU:s lagstiftning är därmed inte tillämplig gentemot båda avtalsparterna i skatteavtalet. EU:s syn på begreppet fishing expedition har därmed en begränsad faktisk relevans. Jag anser dock att det är viktigt att belysa EU:s inställning för att på så sätt få en helhetsbild av den internationella synen på begreppet.

Inom EU finns det ett handräckningsdirektiv i skattefrågor. Detta reglerar hur medlemsstater ska utbyta information och på andra sätt samarbeta i skattefrågor. Direktivet kallas Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.<sup>240</sup>

Detta direktiv ersätter ett tidigare direktiv på samma område. Anledningen till att det kom ett nytt direktiv just när det gjorde hade att göra med att det gamla direktivet inte längre var förenligt med den internationella standard för informationsutbyte och transparens som utvecklats inom bland annat OECD.<sup>241</sup> Det politiska klimatet var även gynnsamt för en förändring då samtliga medlemsstater inom EU hade fått möjlighet att utbyta information enligt OECD:s standard. Det fanns därför inte längre några hinder att även denna standard skulle gälla mellan EU:s medlemsstater.<sup>242</sup>

I direktivets första artikel fastslås att medlemsstater ska samarbeta med varandra för att utbyta upplysningar som kan antas vara relevanta för bland annat verkställighet av medlemsstaternas nationella skattelagstiftning. I preambeln till direktivet fastslås att ”kan antas vara relevant” syftar till att informationsutbyte ska ske i vidast möjliga mån. Detta innebär dock inte att medlemsstater har rätt att ägna sig åt fishing expeditions. Medlemsstaterna har heller inte rätt att efterfråga sådan information som troligtvis inte är relevant för ett skatteärende avseende en specifik skattskyldig. Det stadgas även att utbytet av upplysningar bör gälla ett specifikt fall.<sup>243</sup>

I direktivet används alltså samma terminologi som i OECD:s modellavtal och även definitionen av denna terminologi är samma som i kommentaren till OECD:s modellavtal. Direktivet saknar dock en explicit hänvisning till OECD:s terminologi. Enligt Gustafsson Myslinski tyder det faktum att denna terminologi inte fanns i kommissionens förslag från år 2009 på att valet av den internationella terminologin är aktivt. Hon menar att detta val både kan underlätta och vålla problem. En internationell terminologi kan underlätta tolkningsproblem och leda till att utbytet mellan världens länder

---

<sup>240</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

<sup>241</sup> Gustafsson Myslinski, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning 2011:6-7, s. 509.

<sup>242</sup> Gustafsson Myslinski, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning 2011:6-7, s. 510.

<sup>243</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

sker under samma förutsättningar. Problem kan dock uppstå i och med att EU-domstolen är den instans som tolkar EU-rätten. I detta fall ska domstolen tolka en terminologi som används även utanför EU vilket kan leda till en EU-tolkning och en annan internationell tolkning.<sup>244</sup>

I direktivets artikel 20 finns bestämmelser gällande utformningen av förfrågan när upplysningar begärs av en stat. I möjligaste mån ska ett standardformulär användas. Detta formulär ska innehålla uppgifter om identiteten på den person som är föremål för utredning eller undersökning och till vilka beskattningsändamål som upplysningarna behövs. I artikeln sägs även att den anmodande staten i enlighet med internationell praxis även kan inge uppgifter som kan underlätta för den anmodade staten att samla in de begärda upplysningarna. Det rör sig exempelvis om namn och adress på den person som kan antas inneha upplysningarna. I preambeln stadgas att denna artikel ska ha en generös tolkning så att dess bestämmelser inte tolkas så att de hindrar ett effektivt utbyte av upplysningar.<sup>245</sup>

---

<sup>244</sup> Gustafsson Myslinski, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning 2011:6-7, s. 510 f.

<sup>245</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

# 6 Vad innebär begreppet fishing expeditions?

## 6.1 Sveriges interna syn

### 6.1.1 Pågående utredning

I det material som jag har gått igenom under detta arbete så är det närmaste jag kommit att hitta en definition av begreppet fishing expeditions inom svensk intern rätt i kommittédirektivet<sup>246</sup>. Där omnämns SKV:s förfarande med tredjemansrevisioner utan att det finns några konkreta misstankar om skatteundrandragande som fishing expeditions.

En lagtolkning av reglerna avseende tredjemansrevision innebär att det inte måste finnas en pågående utredning för att SKV ska ha rätt att fatta beslut om detta. Ett sådant beslut kan dock inte vara så omfattande att det inte kan anses vara proportionellt. Proportionalitetsbedömningen ska enligt mig göras både gentemot den person som kontrollen avser och gentemot det objekt där kontrollen utförs. Detta anser jag framgår av SEB- domen som i sin proportionalitetsbedömningen både hänvisade till att det avsåg sekretesskyddat material, det vill säga ett intrång i integriteten hos personen, och att det sekretesskyddade materialet på ett effektivt sätt inte kunde undantas från kontrollen, det vill säga ett alltför omfattande åläggande för banken. Som följd av detta ska SKV därmed inte begära in information genom en tredjemansrevision som är så omfattande att tredjeman inte på ett effektivt sätt kan tillhandahålla informationen och samtidigt säkerställa att intrånget i den skattskyldiges integritet skyddas, till den del den ska skyddas.

Enligt min uppfattning så kan generella tredjemansrevisioner ske i teorin men för att de ska gå att genomföra i praktiken så ska revisionen vara så pass begränsad att det inte är långt ifrån att det finns en pågående utredning. Tänkas kan även att utredningen gällande tredjemansrevisioner kommer att presentera ett krav på att en pågående utredning finns för att en revision ska gå att genomföra i framtiden. Detta anser jag eftersom jag tror att regeringen inte har för avsikt att tillåta fishing expeditions i svensk intern rätt. Detta tillsammans med kommittédirektivets definition av begreppet gör att jag anser att det är svårt att hindra fishing expeditions på något annat sätt än genom att ställa som krav att en pågående utredning ska finnas.

---

<sup>246</sup> Dir. 2012:14.

## 6.1.2 Viktiga uppgifter

Gällande vilka viktiga uppgifter som respektive stat kräver så finns det bestämmelser om detta inom den svenska intern rätten. Jag anser dock att det är svårt att använda detta som jämförelse med mellanstatligt informationsutbyte. För det första så vänder sig en tredjemansrevision direkt till den som innehar den efterfrågade informationen medan en mellanstatlig förfrågan främst blir en mellanhand. Detta innebär att olika typer av uppgifter krävs för att det överhuvudtaget ska vara praktiskt möjligt att ta fram den efterfrågade informationen. För det andra så syftar, de i förfrågan om informationsutbyte uppgivna, uppgifterna bland annat till att visa att förfrågan inte är en fishing expedition (även om de inte alltid tolkats så av staterna) medan uppgifterna i ett beslut om tredjemansrevision syftar till att underlätta och göra det möjligt för tredjeman att ta fram den efterfrågade dokumentationen. Av denna anledning har jag inte och kommer inte hämta ledning i denna fråga från svensk intern rätt.

Det ligger därför närmare till hands att här studera svensk syn på frågan ur ett internationellt perspektiv. Det vill säga Sveriges policy gällande informationsutbyte i skatteavtal. Detta är inget som jag närmare har gått in på i detta arbete då jag helt enkelt inte har hittat någon information om detta. Denna ickeexistens av information på området tillsammans med att Sverige varken har några anmärkningar eller några reservationer mot artikel 26 i OECD:s modellavtal gör att jag tolkar detta som att Sveriges policy på området överensstämmer med OECD:s bestämmelser.

## 6.2 Schweiz interna syn

### 6.2.1 Pågående utredning

Under detta arbete har jag bildat mig den uppfattningen att Schweiz har en mer restriktiv syn på informationsutbyte i allmänhet än vad Sverige har vilket naturligt borde innebära att Schweiz har det även på begreppet fishing expeditions. Domstolsavgörandet som jag presenterat talar emot detta avseende huruvida en pågående utredning måste finnas eller inte då domstolen faktiskt tillät ett informationsutbyte trots att någon pågående utredningen inte fanns i USA. Domstolen stadgade dessutom att förfrågan inte rörde sig om en fishing expedition.

I avgörandet frångick domstolen den praxis som fanns i Schweiz gällande identifiering av den skattskyldige då motsvarande krav inte ställdes i skatteavtalet. Genom detta anser jag att domstolen indirekt även stadgade att det i skatteavtalet inte ställdes något krav på att en pågående utredning skulle vara för handen och därför kunde ett sådant krav heller inte ställas. Som jag nämnt ovan kan det tänkas att detta avgörandes tillämpningsområde är begränsat då det hänför sig till ett specifikt skatteavtal. Detta särskilt då domstolen uttryckligen såväl som indirekt

hänvisade till skatteavtalets bestämmelser när den valde att frångå schweizisk praxis.

Avgörandet rör dessutom en situation hänförlig till tiden innan Schweiz drog tillbaka sin reservation mot artikel 26 i OECD:s modellavtal. Detta skulle kunna innebära att Schweiz valt att strama upp sin inställning till informationsutbyte i förhållande till avgörandet. På så sätt förlorar Schweiz inte kontrollen över hur mycket information Schweiz gör sig skyldigt att lämna ut. Denna slutsats anser jag mig finna stöd för i den policy som Schweiz presenterade i samband med att reservationen drogs tillbaka. Policyn stadgar nämligen att förfrågan måste röra en enskild person. När Huber och Duss har tolkat denna policy tolkar de den som att personen måste vara *under utredning*. Jag instämmer med deras tolkning i detta avseende då jag anser att det är svårt på något annat sätt begränsa en begäran om utbyte till en enskild person.

## 6.2.2 Viktig information

Schweiz har i sin policy presenterat vilka uppgifter som måste uppges för att en förfrågan om informationsutbyte ska kunna beviljas. Schweiz har sedan denna policy presenterades ingått ett flertal skatteavtal med informationsutbytesklausuler. Vissa av dessa skatteavtal har OECD ansett varit alltför restriktiva gällande identifieringen av bland annat den skatteskyldige.<sup>247</sup> Det vill säga för restriktiva i vilka uppgifter som krävs för att kunna genomföra ett informationsutbyte. Här anser jag att jag får stöd i mitt påstående att Schweiz har en mer restriktiv inställning än Sverige på informationsutbyten. Schweiz har dock åtagit sig att åtgärda dessa skatteavtal enligt OECD:s påpekanden vilket talar för att Schweiz trots sin restriktivitet ändå vill uppfylla OECD:s standard. Mot bakgrund av vad som presenterats i detta arbete verkar det dock inte finnas någon vilja från Schweiz sida att göra mer än vad som är absolut nödvändigt.

## 6.3 Internationellt perspektiv

### 6.3.1 Pågående utredning

OECD benämner fishing expeditions som förfrågningar där någon pågående utredning inte finns. Dessutom ska viktiga uppgifter gällande den efterfrågade informationen kunna uppges. Detta är dock ingen internationellt accepterad definition. OECD är ett på området internationellt accepterat organ och eftersom organisationen just nu arbetar med frågan huruvida begreppet ska definieras anser jag att det finns fog för att tro att om beslut fattas om att en närmare definition krävs att den kommer vara eller i alla fall ligga nära den som OECD redan har presenterat.

---

<sup>247</sup> Se avsnitt 5.2.1.

EU:s nya handräkningsdirektiv i skattefrågor innehåller begreppet fishing expeditions men ingen definition av det. Då direktivets terminologi är hämtad från den terminologi som används inom OECD anser jag att utgångspunkten bör vara att definitionen är densamma som inom OECD. Detta förutsätter dock att OECD faktiskt presenterar en definition av begreppet. Görs detta innan frågan kommer upp till prövning i EU-domstolen anser jag att det finns fog för att tro att domstolen kommer ta med OECD:s definition i sin bedömning eftersom lagstiftningen bygger på material som härrör härifrån. Om frågan däremot kommer upp till prövning i EU-domstolen innan OECD har fattat beslut om en definition är det större sannolikhet att de båda definitionerna kommer skilja sig åt. Detta då stater som inte är medlemmar i EU bör vara mindre benägna att ta hänsyn till EU-domstolens definition.

Oavsett hur det blir med en fastslagen definition av begreppet så finner jag inget som talar emot att begreppet kommer att kretsa kring huruvida en pågående utredning föreligger eller inte. Tydligt stöd för detta finns dessutom i kommentaren till OECD:s modellavtal som stadgar att ett utbyte på begäran ska hänföras till ett enskilt ärende.

I den här diskussionen tycker jag att det är intressant att belysa vad som är tänkt att skyddas med en gränsdragning vid fishing expeditions. Naturligtvis ska fortfarande den skattskyldiges integritet skyddas men frågan är om inte gränsen är till för att skydda den anmodade staten minst lika mycket om inte mer. Grund för detta finner jag i att det i informationsutbytesklausuler införs specialregleringar om att den anmodande staten måste uttömma sina egna möjligheter att inhämta informationen innan staten har rätt att vända sig till en annan stat. Jag anser dessutom att en stat bör ha egna intressen att undvika att lämna ut information utöver att värna om integriteten för skattskyldiga. Det jag tänker på här är ekonomiska och politiska intressen.

Med denna utgångspunkt på problemet anser jag att det finns ännu mer fog för att en pågående utredning krävs när informationsutbyte ska ske mellan stater för att obehörigt utnyttjande av en annan stats resurser ska ske.

### **6.3.2 Viktiga uppgifter**

OECD stadgar, som jag ovan nämnt, även att viktiga uppgifter om den efterfrågade informationen ska kunna lämnas för att det inte ska röra sig om fishing expeditions. Detta innebär att enbart det faktum att en pågående utredning finns inte räcker för att en förfrågan inte ska ses som en fishing expedition. Jag anser att detta är ett rimligt krav att ställa och som dessutom ligger i linje med att en stat först ska uttömma sina egna möjligheter att inhämta den efterfrågade informationen.

Både inom EU och OECD finns det uppräknat vilka uppgifter som ska kunna lämnas. Dessa båda är i princip desamma vilket öppnar upp för samma diskussion som ovan gällande hur ett internationellt accepterat



begrepp eventuellt kommer växa fram. Ingen av de båda organisationerna verkar dock se uppräknningen av vilka uppgifter som ska presenteras som ett absolut krav då båda menar att den ska tolkas generöst och inte hindra ett effektivt utbyte.

De uppräknade uppgifterna är av olika natur och jag anser därför att denna tolkning bör göras för varje uppgift för sig. Uppgiften om identiteten på personen bör av naturliga skäl ha större tyngd i en fishing expeditions-problematik än vad uppgiften om hur staten vill motta informationen har. Just identifikationen av personen är en sådan uppgift som jag anser kan problematiseras vilket det finns stöd för i kommentaren till OECD:s modell för informationsutbyte. Därmed kommer detta troligtvis att närmare regleras i en eventuell internationell definition. Även övriga uppgifter kommer behöva regleras i en sådan definition och jag anser att det är svårt att hitta någon tydlig ledning om vad det kommer att vara. Något som jag personligen tror och som jag anser mig finna stöd för i kommentaren till OECD:s modell för informationsutbyte är att den anmodande staten ska kunna koppla samman uppgifterna i förfrågan med den pågående utredningen.

## **6.4 Begreppet enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz**

### **6.4.1 Pågående utredning**

När jag har granskat de båda avtalsslutande staternas interna syn på begreppet så anser jag att båda mer eller mindre anser att en pågående utredning ska finnas för att ett utbyte ska kunna ske. Det vill säga för att en förfrågan om utbyte inte ska anses vara en fishing expedition så ska det finnas en pågående utredning för personen i den anmodande staten.

I den svenska lagstiftningen finns det visserligen utrymme för att ett sådant krav inte behövs. Med tanke på det jag berört ovan gällande vad gränsen är till för att skydda så anser jag att det ändå är det krav Sverige ställer i en mellanstatlig situation. Schweiz har däremot i ett konkret fall visat att detta krav inte ställdes i en mellanstatlig situation men då jag ovan argumenterat för att kraven nu är strängare menar jag att detta inte gäller längre.

I tilläggsprotokollet till skatteavtalet står det uttryckligen att den anmodande staten ska lämna uppgifter gällande personen eller personerna som är under utredning eller undersökning. Även den efterföljande skriftväxlingen som mjukar upp kraven på de uppgifter som ska lämnas i en förfrågan om informationsutbyte innehåller en ordalydelse som stadgar att det ska röra sig om en person som är föremål för utredning eller undersökning.

Jag har ovan konstaterat att OECD:s modellavtal bör tolkas så att en pågående utredning krävs för att ett informationsutbyte på begäran ska

kunna ske. Informationsutbytesklausulen i det aktuella skatteavtalet bygger på OECD:s modellavtal och överensstämmer därför i stort med detta. Detta innebär att kommentaren till OECD:s modellavtal, i vissa avsnitt, bör ha högt rättskällevärde vid tolkningen av skatteavtalet. Mot bakgrund av detta finner jag det troligt att en tolkning av skatteavtalet hade lett till ett krav på en pågående utredning även om en uttrycklig ordalydelse om detta inte hade funnits. Detta genom att detta hade tolkats in i innebörden av begreppet utbyte på begäran med OECD:s modellavtal och dess kommentarer som tolkningsmedel.

I de båda avtalsslutande staternas interna förhållningssätt gentemot förekomsten av en pågående utredning finns utrymme för att en pågående utredning inte krävs men jag har ändå fastslagit att detta inte bör vara någon av staternas utgångspunkt i ett mellanstatligt perspektiv. De båda staterna har aktivt valt den aktuella ordalydelsen. En ordalydelse som i princip överensstämmer med OECD:s modell för informationsutbyte och vars innebörd återfinns i kommentaren till OECD:s modellavtal. Jag finner heller inget stöd i någon av staternas interna synsätt på problemet som tyder på att fränsteg kommer att göras från skatteavtalets ordalydelse. Jag anser därför att det är parternas gemensamma avsikt att en förfrågan inte ska anses vara en fishing expedition så krävs det att den anmodande staten har en pågående utredning avseende den aktuella personen.

## 6.4.2 Viktiga uppgifter

OECD stadgar att i de fall viktiga uppgifter inte kan uppges av den anmodande staten så kan det röra sig om en fishing expedition. Schweiz har en intern policy gällande vilka uppgifter som krävs medan Sverige inte har det. De båda staterna har dock den gemensamma inställningen att OECD:s standard ska följas.

I OECD:s modell för informationsutbyte finns en uppräkningslista över vilka viktiga uppgifter som ska finnas med i en förfrågan. Denna uppräkningslista är en del av OECD:s standard på informationsutbytesområdet och utgör således en minimireglering på området. Uppräkningslistan i skatteavtalet följer inte den som finns i modellen. Detta hade annars legat nära till hands eftersom både Sverige och Schweiz har godkänt modellen. Av det skälet anser jag att modellen och dess kommentarer har lågt rättskällevärde vid tolkningen av den uppräkningslista som finns i skatteavtalet.<sup>248</sup> Nedanstående analys är gjord utifrån detta ställningstagande. Det är dock staternas vilja att standarden uppfylls. Jag anser därmed att i de avseenden de båda uppräkningslistorna skiljer sig åt så är detta ett aktivt ställningstagande från de avtalsslutande staternas sida och gäller inte för skatteavtalet. Så är exempelvis fallet för kravet på att den anmodande staten ska kunna uppges varför informationen bör finnas i

---

<sup>248</sup> Se redogörelsen för rättskällevärdet av kommentaren till OECD:s modellavtal, avsnitt 4.2.

den anmodade staten. Observeras bör att detta innebär att skatteavtalet är mer tillåtande än modellen och att standarden därmed ändå är uppfylld.

I skatteavtalets tilläggsprotokoll finns en uppräkningslista över vilka uppgifter som ska finnas i en förfrågan för att förfrågan inte ska anses vara en fishing expedition. Uppräkningen ska dock inte tolkas så att den förhindrar ett effektivt utbyte av information. I tilläggsprotokollet ställs krav på att namnet på personen under utredning ska framgå av förfrågan. Detta krav har dock tagits bort i och med den efterföljande skriftväxlingen innebärande att identifiering kan ske på annat sätt än genom namngivning.

Att identifiering kan ske på *annat sätt* öppnar upp för en tolkning av vad detta innebär. Här ger ordalydelsen i sig inget svar på den tolkningsfrågan. Om ordalydelsen i skriftväxlingen däremot ses tillsammans med tilläggsprotokollet så framgår att skriftväxlingen endast avser ändra det absoluta kravet på namngivning som framgår i tilläggsprotokollet. Den avser inte ändra de andra upplysningar som framgår. Jag vill därmed hävda att tilläggsprotokollet och skriftväxlingen sedda i sitt sammanhang borde innebära att det som syftas med annat sätt i skriftväxlingen borde vara de andra upplysningar som räknas upp i tilläggsprotokollet.

En annan fråga som då uppkommer är huruvida denna uppräkningslista ska ses som uttömmande eller om en stat kan identifiera en person även genom andra upplysningar. Ordalydelsen som valts när uppräkningslistan över andra upplysningar är *såsom*, som är ett annat ord för exempelvis. Själva ordalydelsen ger därför enligt mig stöd för att uppräkningslistan inte är uttömmande. Ytterligare stöd ges av att fokus verkar ligga på att identifikation ska ske snarare än hur den sker. Något som är särskilt tydligt i skriftväxlingen och som överensstämmer med att jag anser att skatteavtalet har ett syfte innebärande att främja effektivt informationsutbyte. En sådan tolkning ger ledning för vad som räknas som godkända identifieringsmetoder och därmed en tillåten förfrågan men säger mindre om var gränsen går för vad som inte är tillåtet.

Fastslaget är nu *vad* som kan identifiera en person men däremot inte *när* identifieringen är uppfylld vilket egentligen är den springande punkten i frågeställningen. Det naturliga anser jag vara att identifiering har skett när en enskild person kan pekats ut. Alltså inte att flera personer kan identifieras genom de uppgivna uppgifterna. Detta leder till en tillämpning som blir beroende av personens förutsättningar för att särskiljas. Exempelvis ger ett ovanligt namn större förutsättningar för att en person ska kunna särskiljas än ett vanligt. Ur en förutsebarhetssynvinkel är detta inte ett tillfredsställande svar på frågeställningen. Jag anser ändå att det är den som är avsedd. Alternativet är att genom att uppge vissa uppgifter så har den anmodande staten automatiskt rätt att erhålla den efterfrågade informationen. Sett till ordalydelsen så ska uppgifterna *identifiera en person*, det vill säga, det stadgas inte att vissa uppgifter automatiskt ska ge den anmodande staten rätt att erhålla information. Varken sammanhanget eller skatteavtalets syfte bör

ge denna ordalydelse en annan innebörd än att det är en enskild person inte en grupp personer som ska identifieras.

Jag anser att detta till viss del motarbetar skatteavtalet syfte om att främja ett effektivt utbyte av information. Att helt utan undantag tillämpa denna tolkning skulle i praktiken leda till att informationsutbyte inte kan ske i de fall det inte går att skilja två personer åt trots att omfattande uppgifter har presenterats i förfrågan. Frågan blir då om staterna är villiga att göra undantag i dessa fall. Det som talar för det är just skatteavtalets syfte om effektivitet. Jag anser däremot att avtalstexten i sig inte alls öppnar upp för undantagssituationer vilket gör att jag menar att skatteavtalet därmed inte innebär en skyldighet för staterna att göra undantag.

Personligen skulle jag vilja att möjligheten till undantag fanns då jag anser att det inte är rimligt att neka utbyte i dessa extremfall. Det kan inte anses vara en fishing expedition på grund av att identifiering inte kan ske av skäl som är hänförliga till personens förmåga att särskiljas. Ett nekande ska i stället grundas på att förfrågan/utredningen inte gjorts tillräckligt grundligt. Det finns dock inget som hindrar att staterna i det enskilda fallet gör undantag. Något som i sådana fall skulle behöva ske endast i extrema fall. Eftersom Sverige har uttalat att avtalet även möjliggör spontant och automatiskt utbyte trots att detta inte stadgas i skatteavtalet finner jag det troligt att Sverige är villigt att öppna upp skatteavtalet även på andra områden. Jag anser alltså att det är troligt att Sverige är villigt att göra undantag gällande identifieringen. Med anledning av det kontrollbehov som Schweiz visar på i sitt förhållande till informationsutbyte är det mer tveksamt att Schweiz kommer att vara positivt till att göra undantag.

Ytterligare något som jag vill påpeka är det finns en risk för att de båda staterna kommer att ha olika inställning gällande när en enskild person kan anses ha pekats ut. Detta då det är vanligt förekommande inom skatteavtalsrätten att de avtalsslutande staterna inte är överens om en paragrafs tillämplighet i ett enskilt fall. Eftersom jag anser att det av avtalet inte tydligt framgår när en person kan anses vara identifierad så är det svårt att exemplifiera dessa situationer. Därför väljer jag att inte analysera detta djupare utan endast påpeka en eventuell problematik.

Avseende personen som kan tänkas inneha den efterfrågade informationen så hävs det krav som ställs i tilläggsprotokollet på att denne ska namnges i skriftväxlingen. Här sker till skillnad från bestämmelserna avseende personen under utredning ingen hänvisning till att identifiering kan ske på andra sätt. Det enda som stadgas är att namn och adress ska uppges såvitt det är känt. Denna ordalydelse anser jag öppnar upp för att tolka det som att det inte är ett absolut krav att identifiera innehavaren av informationen. Detta finner jag även stöd för genom en jämförelse mellan kraven som ställs på identifieringen av personen under utredning och på identifieringen av personen som innehar informationen. De avtalsslutande staterna hade kunnat välja en liknande ordalydelse som för identifieringen av personen under utredning men har uppenbarligen valt att inte göra det. Denna

omständighet bör innebära att de avtalsslutande staterna haft för avsikt att skilja dessa både åt. Detta ligger även i linje med det som jag ovan nämnt om skatteavtalets syfte.

De krav som det inte har gjorts avsteg ifrån är av sådan karaktär att dessa uppgifter inte nödvändigtvis måste hämtas utifrån utan kan bestämmas ensidigt av den anmodande staten. På så sätt bör dessa krav inte innebära ett absolut hinder mot en förfrågan på den grund att den anmodande staten inte har uppgifterna ifråga. Uppstår gränsdragningsproblematik här bör det bero på att en stat har efterfrågat information som är för omfattande, exempelvis i tid eller beskattningsändamål. Detta ligger i linje med det som jag ovan diskuterat gällande att en gränsdragnings vid fishing expeditions även ämnar skydda obehörigt utnyttjande av en annan stat. Den anmodande staten ska veta vad som eftersöks och därför ska det vara möjligt att göra förfrågan så pass snäv att det endast är denna information som kommer denna stat till del.

### 6.4.3 Slutsats

För att en förfrågan gällande informationsutbyte inte ska anses utgöra en fishing expedition enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz så ska den anmodande staten ha en pågående utredning. Detta stöds av skatteavtalets ordalydelse, OECD:s kommentar, de avtalsslutande staternas interna rätt och den internationella synen på begreppet.

Vilka uppgifter som måste framgå av förfrågan för att det inte ska röra sig om en fishing expedition är svårare att fastställa enbart genom att granska skatteavtalet. Därför anser jag mig inte kunna presentera någon klar slutsats här. Ett klart svar skulle kunna komma att presenteras på olika sätt i framtiden. Ett alternativ är att det fastställs en internationell standard som jag tror att både Sverige och Schweiz har för avsikt att följa. Detta under förutsättningen att den kommer från OECD och inte EU-domstolen då Schweiz inte är medlem i EU. Om EU-domstolen skulle tolka begreppet i direktivet<sup>249</sup> så behöver det dock inte vara helt irrelevant då denna tolkning skulle kunna ge ledning för tolkning av begreppet i skatteavtalet. Ett annat alternativ är att en av de avtalsslutande staterna vägrar utbyte av information på den grund att det rör sig om en fishing expedition. En situation som kan leda till att en domstol prövar frågan vilket innebär att i alla fall den ena statens syn på problemet presenteras.

Även om jag anser att jag inte kan ge något tydligt svar på frågan i sin helhet kan jag i alla fall ge svar i vissa delar. Det är inte ett krav att uppgifter om vem som kan tänkas inneha den efterfrågade informationen måste framgå. Tidsperiod för den efterfrågade informationen, uppgifter om den efterfrågade informationen och vilket beskattningsändamål förfrågan avser

---

<sup>249</sup> Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG.

är absoluta krav. Dess uteblivna existens bör inte vara ett problem då denna information bör kunna tas fram ensidigt av den anmodande staten. Problem här kan i stället uppstå när förfrågan är för omfattande. Så länge förfrågans omfattning faktiskt grundar sig i en lika omfattande pågående utredning bör det dock inte anses vara en fishing expedition.

Att personen under utredning ska identifieras är ett absolut krav. När identifieringen är genomförd är dock oklart. Som jag ovan argumenterat så menar jag att det krävs att en enskild person ska kunna pekats ut. Detta kan göras på de sätt som nämns i tilläggsprotokollet men enligt mig är denna uppräkningslista inte uttömmande och utesluter därmed inte andra sätt att identifiera en person. Skatteavtalet innebär ingen skyldighet för staterna att göra undantag från detta krav. Jag menar dock att undantag ändå skulle vara rimligt att göra i vissa Extremsituationer. Detta är något som jag tror att Sverige ställer sig positivt till men troligtvis inte Schweiz.

# 7 Är tidigare gömda tillgångar nu tillgängliga?

## 7.1 Inledning

I Riksrevisionens rapport<sup>250</sup> om svenska skatteavtal framställdes Schweiz som det land där det finns mest svenska pengar på hemliga bankkonton. Numera finns det, i alla fall i teorin, en möjlighet för SKV att skicka en förfrågan till Schweiz om att få tillgång till information om dessa bankkonton. Det som fungerar i teorin fungerar dock inte alltid när det ska tillämpas i praktiken. Här menar jag att de regler som finns avseende bestämmelsens tillämpningsområde, mer specifikt tillämpningen av begreppet *fishing expeditions*, möjligtvis kan innebära ett hinder i dessa situationer.

## 7.2 Krav på identifiering

Ovan har jag presenterat vad som krävs för att en förfrågan inte ska röra sig om en *fishing expedition*. Bland annat krävs att personen under utredning ska kunna identifieras. Detta innebär att SKV genom utredningar i Sverige på förhand måste veta *vem* som innehar pengar på schweiziska bankkonton för att ha rätt att begära ut den informationen. Min uppfattning är att det är detta som kan ställa till problem för SKV. För mig innebär nämligen *hemliga* bankkonton att dess existens inte är känd och att vem som är innehavaren av bankkontot därmed heller inte är känt.

Jag har ovan inte kunnat presentera exakt vilka krav som ställs på identifieringen av personen under utredning, i detta fall innehavaren av bankkontot. Däremot har jag klargjort att en enskild person ska kunna pekas ut. SKV måste därför faktiskt kunna peka ut en enskild person för att Schweiz ska vara skyldigt att lämna ut den efterfrågade informationen. Slumpmässiga gruppförfrågningar är därmed omöjliga. Något som talar till SKV:s fördel är att det inte krävs att det i förfrågan uppges varför SKV tror att informationen finns i Schweiz. Detta innebär att i de fall en person utreds och misstankar finns om tillgångar i utlandet har SKV rätt att få information från Schweiz trots att inga misstankar särskilt kan riktas dit.

## 7.3 Frivilliga rättelser

En annan aspekt i frågeställningen huruvida SKV numera har tillgång till hemliga bankkonton i Schweiz är den gällande incitamentet att självmant

---

<sup>250</sup> RiR 2010:24.

lämna riktiga uppgifter i deklARATIONEN och att lämna frivilliga rättelser. Regeringen anser att informationsutbytesavtal har en preventiv effekt och att det är ett incitament för skattskyldiga att lämna in frivilliga rättelser vilket är något som jag instämmer i. Detta stöds även av att antalet frivilliga rättelser har ökat i takt med att Sverige har tecknat fler informationsutbytesavtal. Troligt är därför att denna trend kommer att hålla i sig och gälla även gentemot inkomster och tillgångar i Schweiz.

Att frivilligt lämna riktiga uppgifter direkt eller genom rättning i sin deklARATION innebär att den skattskyldige inte kan påföras skattetillägg genom att det är SKV som inhämtar information från Schweiz. Det som dock inte har uppmärksammats är att lagen om skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz faktiskt är retroaktivt begränsad. Upplysningar kan nämligen inte begäras ut om de hänför sig till ett kalenderår tidigare än det som börjar den 1 januari 2012. Huruvida SKV ändå kan använda upplysningar hänförliga till detta kalenderår för att taxera tidigare inkomster vet jag inte och kan därmed inte uttala mig om. Jag ser det dock inte som otroligt att denna begränsning faktiskt innebär att viss eftertaxering inte kommer att vara möjlig genom den nya informationsutbytesklausulen. Något som innebär att vissa frivilliga rättelser lämnas in för att släcka en brand som aldrig ens varit tänd.

## **7.4 Slutsats**

Förutsatt att SKV vet eller har en misstanke om vem som har hemliga bankkonton i Schweiz så är dessa inte längre gömda. Skulle dock fallet vara så att SKV inte vet eller ens har en misstanke om vilka som har hemliga bankkonton i Schweiz så anser jag att dessa bankkonton fortfarande är gömda och att informationsutbytesklausulen därmed är verkningslös. Trots detta kan klausulen fylla en funktion i och med att den blir ett incitament för den skattskyldige att självmant deklarerera sina inkomster och tillgångar i Schweiz. Detta kan ske både genom att frivilligt rätta tidigare inlämnade deklARATIONER och att lämna riktiga uppgifter i framtida deklARATIONER.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Kommittédirektiv 2012:14 Stärkt rättssäkerhet i skatteförfarandet

Kungliga majestäts proposition nr 177 år 1965

Regeringens proposition 1987/88:56 om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz

Regeringens proposition 2010/11:165 Skatteförfarandet

Regeringens proposition 2011/12:78 Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz

Riksrevisionens rapport 2010:24 Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete

Sveriges överenskommelser med främmande makter 1975:1 Nr 1  
Wienkonventionen om traktaträtten. Wien den 23 maj 1969

## Litteratur

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2000

Dahlberg, Mattias, ”Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?”, I: *Festskrift till Gustaf Lindencrona (red.: Richard Arvidsson m.fl.)*, Stockholm 2003

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, uppl. 3, Studentlitteratur, Lund 2012

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, July 2008

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, July 2010

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, uppl. 5, Studentlitteratur, Lund 2011

## Artiklar

Alm Bloom, Eva, *Skatteverkets handläggning av rättelser avseende redovisade tillgångar och inkomster i utlandet*, Svensk skattetidning, 2011:8, s. 587-596

Dahlberg, Mattias, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, Svensk juristtidning, 2011, s. 382-387

Duvoisin, Eric och Moniez, Marie, *The Netherlands-Switzerland Income Tax Treaty (2010) – An Analysis*, Bulletin for International Taxation, August 2011, s. 444-452

Gjesti, Per-Olav, m.fl., *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens*, Svensk skattetidning 2008:4, s. 270-282

Gustafsson Myslinski, Ulrika, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, Svensk skattetidning, 2010:3, s 290-307

Gustafsson Myslinski, Ulrika, *Ett nytt EU-direktiv om administrativt samarbete på skatteområdet*, Svensk skattetidning, 2011:6-7, s. 508-523

Huber, Markus Frank och Duss, Fabian, *Switzerland: Recent Developments in International Tax Law – Part 1*, Bulletin for International Taxation, December 2009, s. 567-577

Hultqvist, Anders, *Generell tredjemansrevision – fishing expedition?*, Svensk skattetidning, 2012:3, s. 240-261

Höglund, Mats, *Tredjemansrevision grundad på bankkontons slutsiffra*, Skattenytt, 2011:7-8, s. 552-565

Sandgren, Claes, *Om empiri och rättsvetenskap*, Juridisk Tidskrift, 1995-96:3, s. 726-748

Svanhagen, Christina, *Ändringar i skatteavtalet med Schweiz*, Svensk skattetidning, 2012:8, s. 644-657

*The 2009 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation*, European Taxation, February/March 2010

## **Övrigt**

OECD: Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Peer Review Report: Phase 1: Legal and Regulatory Framework – Switzerland* (2011)

OECD: Improving Access to Bank Information for Tax Purposes (2000)

OECD: Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes (2006)

OECD: Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002)

OECD: Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – A Background Information Brief, 17 March 2010

Skatteverkets pressmeddelande, *Allt fler redovisar inkomster från Skatteparadis*, 2011-10-03

Skatteföreläsningen, Information om skattefelet, SKV 234 utgåva 1.

### **Internet**

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=en&msg-id=25863>

<http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/article26oftheoecdmodeltaxconventiononincomeandcapital.htm>

<http://www.oecd.org/general/listofoeedmembercountries-ratificationoftheconventionontheoecd.htm>

<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>

<http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm>

<http://www.oecd.org/tax/transparency/membersoftheglobalforum.htm>

<http://www.regeringen.se/sb/d/119/a/203412>

# Rättsfallsförteckning

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

RA 1987 ref. 162

RA 1996 ref. 84

HFD 2012 ref. 12

## **Övrigt**

Summary, Case A-7342/2008 and A-7426/2008, 5 March 2009 (Hämtad från IBFD)