



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ninni Svensson Olin

Generalklausul mot skatteflykt i Sverige och Australien

En komparativ analys

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsning	9
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Terminologi	11
1.7 Disposition	11
2 OM DEFINITIONEN AV SKATTEFLYKT OCH OLIKA SÄTT ATT LAGSTIFTA MOT SKATTEFLYKT	12
2.1 Definitionen av skatteflykt	12
2.2 Generalklausul – GAAR	13
2.3 Objektiva och subjektiva rekvisit i lagstiftningen	14
2.4 Praxismetod	14
3 SVENSK RÄTT	16
3.1 Bakgrund och syfte med lagstiftningen	16
3.2 Lagstiftningens utformning och generalklausulens fyra rekvisit	17
3.2.1 Lagstiftningens utformning	17
3.2.2 Första rekvisitet	18
3.2.3 Andra rekvisitet	18
3.2.4 Tredje rekvisitet	19
3.2.5 Fjärde rekvisitet	19
3.2.6 Rättsföljd	20
3.3 Debatt och forskning om skatteflyktslagen i Sverige	21

4	AUSTRALIENSISK RÄTT	24
4.1	Bakgrund och syfte med lagstiftningen	24
4.2	Lagstiftningens utformning	25
4.2.1	Upplägg – 177A	26
4.2.2	Skattefördel – 177C	27
4.2.3	Syfte – 177D	28
4.2.4	Rättsföljd och effekter av avdelning IVA	29
4.3	Debatt och forskning om skatteflyktslagen i Australien	30
5	SVENSK PRAXIS	34
5.1	RÅ 2000 ref. 21 I-II	34
5.2	RÅ 2001 ref. 12	35
5.3	RÅ 2001 ref. 66	35
5.4	RÅ 2001 ref. 79	36
5.5	RÅ 2002 ref. 24	36
5.6	RÅ 2007 ref. 85	37
5.7	RÅ 2009 ref. 31	38
5.8	RÅ 2009 ref. 47 I-II	38
5.9	RÅ 2010 ref. 51	39
5.10	Sammanfattning av praxis	39
6	AUSTRALIENSISK PRAXIS	40
6.1	Federal Commissioner of Taxation v Peabody 1994 (HCA 43)	40
6.2	Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd 1996 (HCA 34)	41
6.3	Federal Commissioner of Taxation v Consolidated Press Holdings 2001 (HCA 32)	42
6.4	Hart v Federal Commissioner of Taxation 2004 (HCA 26)	43
6.5	Sammanfattning av praxis	44
7	ANALYS	45
7.1	Utformning och syfte med lagstiftningen	45
7.1.1	Rekvisiten och rättsföljden i svensk rätt	46
7.1.2	Rekvisiten och rättsföljden i australiensisk rätt	47
7.2	Tillämpning i Sverige	48

7.3	Tillämpning i Australien	50
7.4	Slutsatser	51
7.5	Sammanfattning	55
BILAGA A – INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936, PART IVA 57		
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	80
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	84

Summary

Tax avoidance is an issue for many of the sovereign states of the world. Different methods are used in different countries to combat tax avoidance, the most common forms of anti-avoidance measure is either using legislation consisting of a general anti-avoidance rule or using case law to develop general guidelines for when a transaction should be considered tax avoidance. In Sweden and Australia the legislators have chosen to use general anti-avoidance rules to combat tax avoidance. The purpose of this thesis paper is to analyze the different general anti-avoidance rules in Sweden and Australia, and how the different ways of legislating affects the application of the legislations. The legislators in Sweden and Australia have chosen different approaches when it comes to legislating against tax avoidance. In Sweden the general anti-avoidance rule consists of both subjective and objective requirements, while the Australian general anti-avoidance rule only consists of objective requirements. In the thesis paper both the legislations' formulation and background, case law, research and debate regarding the general anti-avoidance rules are analyzed.

Despite different formulations of the legislations do both Sweden and Australia struggle with the same issues and critique against the legislations. Because of the general anti-avoidance rules' formulation and the courts' unwillingness to define concepts in the legislations while applying them, both the Swedish and the Australian legislation has been the object of criticism. The Swedish courts have been criticized for not being clear enough and motivating the judgments enough, while the Australian courts have been criticized for not defining important concepts and be too attached to keeping the legislation formally objective.

In the analysis the differences and similarities between the Swedish and the Australian legislations and their application are discussed. The same issues arise in both legislations as there is a lack of predictability and consistency in the application. Even if the general anti-avoidance rule is objective is there a need for subjective reasoning to determine if the general anti-avoidance rule is applicable. The challenges with the application and formulation of the legislation are fairly identical in Sweden and Australia. To create a both predictable but also flexible legislation as possible, it seems that with the experiences with the Swedish and Australian legislations that a general anti-avoidance rule with a broad application that is applied in a consistent way by the courts with exhaustive motivations is the way to create the best conditions for general anti-avoidance rule.

Sammanfattning

Skatteflykt är ett problem för många av världens suveräna stater. Det finns olika metoder för att bemöta problemet, vanligast är att en stat väljer att instifta en lagstiftning med en generalklausul eller att genom praxis utveckla riktlinjer för när en transaktion skall anses vara skatteflykt. I Sverige och Australien har lagstiftarna valt att genom generalklausuler försöka bekämpa skatteflykt. Syftet med den här uppsatsen är att undersöka generalklausulernas olika utformning och hur utformningen påverkar tillämpningen av lagstiftningarna i Sverige respektive Australien. Lagstiftarna i de två länderna har valt olika sätt att lagstifta, i Sverige är generalklausulen utformad med både subjektiva och objektiva rekvisit, medan den australiensiska generalklausulen enbart består av objektiva rekvisit. I arbetet undersöks både lagstiftningarnas utformning och bakgrund, praxis gällande lagstiftningen samt forskning och debatt som aktualiserats kring generalklausulerna i Sverige och Australien.

Trots olika utformningar av lagstiftningarna brottas båda rättsordningarna med samma typer av problem och kritik. På grund av lagstiftningarnas utformning och domstolarnas tillämpning av generalklausulerna förekommer kritik både i Sverige och i Australien mot hur lagstiftningen utformats och hur domstolarna tillämpar den. De svenska domstolarnas tillämpning har kritiserats för att inte vara tillräckligt vägledande och välmotiverade, medan de australiensiska domstolarnas tillämpning har kritiserats för att ej definiera viktiga begrepp i lagstiftningen och för att lägga alltför stor vikt vid att bevara den formella objektiviteten i lagstiftningen.

I analysen diskuteras de likheter och skillnader som står att finna ländernas generalklausuler emellan och tillämpningen av dessa. Trots att det är två ganska olika utformade generalklausuler så brottas de med samma problem med förutsägbarhet och konsekvent tillämpning. Även om generalklausulen formellt är objektiv, krävs subjektiva bedömningar för att fastställa om generalklausulen är tillämplig eller ej både i Sverige och Australien. Utmaningarna med lagstiftningen och dess tillämpning är således i princip samma i Sverige och Australien. För att åstadkomma en så förutsägbar och samtidigt flexibel lagstiftning som möjligt verkar det med utgångspunkt i svensk och australiensisk lagstiftning och dess tillämpning, krävas att det finns en generalklausul med brett tillämpningsområde som tillämpas konsekvent med utförlig motivering av domstolarna.

Förord

Ett varmt tack riktas till min handledare Maria Hilling för mycket värdefulla synpunkter och inspiration under resans gång. Jag vill också tacka min sambo och ständiga korrekturläsare Dennis Bohman för allt stöd under hela utbildningen och särskilt under skrivandet av examensarbetet. Slutligen vill jag också tacka min familj för deras stöd under min studietid.

Per aspera ad astra,

Ninni Svensson-Ohlin,
Lund juni 2014.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ATO	Australian Taxation Office
CFC	Controlled Foreign Corporation
EU	Europeiska unionen
EUD	EU-domstolen
FCT	Federal Commissioner of Taxation
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HCA	High Court of Australia
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IRC	Inland Revenue Commissioner
ITAA	Income Tax Assessment Act
Ltd	Limited
MSEK	Miljoner svenska kronor
RF	Regeringsformen (1974:152)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEK	Svensk krona
SIL	Lag (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkU	Skatteutskottet
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
TAA53	Tax Administration Act 1953

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteflykt är ett problem för många olika stater, då fysiska och juridiska personer ständigt försöker finna nya vägar för att undvika eller minimera beskattning.¹ Olika stater väljer olika vägar för att förhindra att ekonomiska medel som upparbetats inom staten undandras från beskattning. För svensk del aktualiseras när någon försöker undandra medel från beskattning lagen (1995:575) om skatteflykt såtillvida att det ej rör sig om transaktioner som omfattas av särskild lagstiftning, till exempel CFC-lagstiftning². Lagen är utformad med en generalklausul som till viss del ger upphov till skönsmässiga bedömningar. Rättsutvecklingen har således överlåtits till domstolarna. Eftersom lagstiftningen är vagt utformad ankommer det på domstolarna att utforma riktlinjer för tillämpningen av lagstiftningen då det inte är möjligt att utifrån lagens utformning dra slutsatser om när denna kan tillämpas. Även Australien har valt att bemöta försök att undandra ekonomiska medel från beskattningen genom en generalklausul i Income Tax Assessment Act 1936, avdelning IVA. Den australiensiska lagstiftningens utformning skiljer sig ifrån den svenska, på så sätt att det finns en större mängd specifika skatteflyktsregler utöver den generella skatteflyktsklausulen som skall tillämpas i första hand, innan tillämpning av generalklausulen kan ske.³ Men också i Australien har ansvaret för rättsutvecklingen lagts på domstolarna, när det kommer till vilka typer av handlingar och transaktioner som kan anses innebära skatteflykt.

Vad gäller svensk rättspraxis och domar från HFD anses generellt att fall som rör skatteflykt har lågt prejudikatvärde eftersom fallen är så komplicerade och det snarare rör sig om in casu-bedömningar.⁴ Generalklausulen i den svenska skatteflyktslagen har fått en del kritik för ge alltför mycket utrymme åt skönsmässiga bedömningar ifrån domstolarnas sida⁵, därför är det av intresse att jämföra med andra länder som använder sig av liknande lagstiftning för att tackla skatteflyktsproblematiken och se hur dessa tillämpar sina generella skatteflyktsregler. I Australien har skatteflyktslagen också blivit kritiserad för att ha otydlig och osäker

¹ Jfr. t.ex. SOU 1975:77 s. 6f. Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, *Svensk Skattetidning*, 2005, s. 303f.

² Lag (1995:575) mot skatteflykt, jfr. också Inkomstskattelag (1999:1229) 39 a kap.

³ Jfr. ITAA 1936 avdelning IVA.

⁴ Jfr. Hultqvist, Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig? *Dagens Juridik*, 2010; Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011 samt Kellgren, Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen, *Svensk skattetidning*, 2009.

⁵ Jfr. Hultqvist, Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig? *Dagens Juridik*, 2010.

tillämpning, trots att lagstiftningen specifikt utformats för att vara så objektiv som möjligt och därmed lättare för skattesubjekten att förstå.⁶

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att göra en komparativ analys av den svenska och den australiensiska skatteflyktslagen. Analysen syftar till att undersöka skillnader och likheter i lagstiftningens utformning och dess tillämpning med fokus på hur lagstiftningens subjektiva respektive objektiva rekvisit utformats och tillämpas.

I uppsatsen behandlas följande frågeställningar:

- De likheter och skillnader som finns mellan syftet och utformningen av lagstiftningen i Sverige och den i Australien.
- De likheter och skillnader i tillämpningen av lagstiftningen som finns i Sverige respektive Australien och hur utformningen av lagstiftningen i de olika länderna får tillämpningen att skilja sig åt.

1.3 Metod och material

I uppsatsen används rättsdogmatisk metod och komparativ metod för att besvara de frågor som ställts.

Rättsdogmatisk metod innebär att gällande rätt systematiseras och tolkas.⁷ Rättsdogmatisk metod innebär också att när rätten systematiseras och tolkas kan argumentation föras både om de lege lata⁸ och de lege ferenda⁹.¹⁰ Rättsdogmatisk metod innefattar också att man samlar och sammanställer forskning från flera olika källor och från tidigare och nuvarande generation av jurister. Forskning enligt rättsdogmatisk metod bedrivs i ett sammanhang med annan forskning. Peczenik menar att rättsvetenskaplig forskning är ett "lagarbete".¹¹ Både Peczenik och Lavin är av uppfattningen att rättsdogmatiken ej är bunden till förarbeten, praxis, lagtext och doktrin utan i princip borde långt mer omfattande källor vara godtagbara. Som exempel ger Peczenik källor som kan påvisa sedvänjor och normer som inte är lagstadgade, kunskaper som är hänförliga till historiska skeenden och etik.¹² Peczenik poängterar dock att en rättsdogmatisk forskning och juridisk

⁶ Whait m.fl., *The World According to GAAR, Australian Tax Forum*, 2012, s. 800

⁷ Peczenik, *Vad är rätt*, 1995, s. 312.

⁸ Vad rätten är.

⁹ Vad rätten borde vara.

¹⁰ Peczenik, *Vad är rätt*, 1995, s. 312f samt Lavin, *Om förvaltningsrättslig forskning – en replik, Förvaltningsrättslig tidskrift*, 1990, s. 72f.

¹¹ Peczenik, *Vad är rätt*, 1995, s. 312-320.

¹² Peczenik, *Vad är rätt*, 1995, s. 315f.

argumentation måste bygga på källor som är godtagbara ur ett vetenskapligt syfte.¹³

I den här uppsatsen används främst den rättsdogmatiska metoden genom att både den svenska och den australiensiska generalklausulen studeras ingående. Detta görs genom att studera lagtext, förarbeten, praxis och aktuell doktrin som berör de aktuella lagstiftningarna. Vad gäller materialet studeras både svenskspråkig och engelskspråkig litteratur och doktrin, vilket förefaller naturligt då mycket av materialet som berör Australien ej finns att tillgå på svenska.

Komparativ metod syftar till att jämföra olika rättssystem med syfte att fastställa vilka likheter och skillnader som föreligger. Utöver det är syftet att arbeta med de skillnader eller likheter som finns i olika rättssystem och förklara och värdera dessa skillnader och likheter.¹⁴ En komparativ studie kan vara bilateral och därmed mellan två olika stater och rättssystem, alternativt kan den vara multilateral, det vill säga att fler än två rättssystem behandlas.¹⁵ Den komparativa studien kan ske på olika nivåer, makro- och mikronivå. På en mikronivå studeras enskilda rättsregler, på makronivå jämförs rättssystem genom att hela systemen vägs mot varandra.¹⁶ Jämförelsen kan också vara materiell eller formell.¹⁷ Om jämförelsen är materiell så är det materiella innehållet i en rättsordning eller rättsregel som jämförs. Om det är en formell jämförelse så är det de formella förutsättningar som finns i de olika rättssystemen som är föremål för jämförelse, till exempel hur lagtext används och vilket värde prejudikat har.¹⁸

I den här uppsatsen används den komparativa metoden genom att det görs en bilateral jämförelse. Det vill säga att två rättsordningar ställs emot varandra för att utreda vilka skillnader och likheter som föreligger dem emellan. I den här uppsatsen ligger jämförelsen på mikronivå, då det endast är en rättsregel som studeras och jämförs och ej ett helt rättssystem. I uppsatsen studeras endast generalklausulerna i Sverige respektive Australien. Jämförelsen kommer att behandla både det formella och materiella innehållet i Australiens respektive Sveriges skatteflyktslagstiftningar. Viss vikt måste läggas vid hur olika rättssystem behandlar olika rättskällor olika.

Jag har valt att behandla Australien i den här komparativa studien eftersom både Sverige och Australien har valt att utforma sina skatteflyktslagstiftningar genom att använda sig av generalklausuler. Det finns ganska många länder som valt att använda sig av en generalklausul för

¹³ Peczenik, Vad är rätt, 1995, s. 316.

¹⁴ Bogdan, Komparativ rättskunskap, 2003, s. 18f.

¹⁵ Bogdan, Komparativ rättskunskap, 2003, s. 56.

¹⁶ Bogdan, Komparativ rättskunskap, 2003, s. 56f.

¹⁷ Bogdan, Komparativ rättskunskap, 2003, s. 56f.

¹⁸ Bogdan, Komparativ rättskunskap, 2003, s. 56f.

att bemöta skatteflykt¹⁹ men i den här uppsatsen behandlas Australien eftersom det är av intresse att jämföra hur två olika rättsordningar som har liknande lagstiftning men olika rättstradition. Australien tillhör common law-familjen.²⁰

I uppsatsen anläggs ett internationellt perspektiv eftersom det i uppsatsen görs en komparation mellan två staters olika rättsregler. Det internationella perspektivet syftar i den här uppsatsen till att analysera nationella rättsregler med en annan dimension, nämligen att reglerna inte enbart studeras utifrån den nationella lagstiftningen utan också i en internationell jämförelse.

Praxis har valts för att illustrera tillämpningen av Sverige, respektive Australiens generalklausuler. Avsikten är att övervägande delen av de fall som tagits upp av Högsta förvaltningsdomstolen skall finnas presenterade. Notisfallen i svensk rätt har inte getts utrymme med tanke på arbetets omfattning och notisfallens lägre grad av användbarhet.²¹ Urvalet av praxis vad gäller australiensisk rätt är uttömmande. Samtliga fall som prövats av High Court of Australia som gällt generalklausulen presenteras i arbetet.²²

Materialet som använts i uppsatsen är lagstiftning med kommentarer, praxis, förarbeten, doktrin och artiklar. Att göra en komparativ studie presenterar viss svårighet i materialurvalet, då andra länder kan ha en annan syn på vilka källor som är godtagbara. För Australiens del har doktrin i större utsträckning använts och där har jag också förlitat mig på "*explanatory memorandums*"²³ som förklarar avsikten och effekten av en viss lagstiftning.

Uppmärksammas skall också faktumet att Sverige tillhör den kontinentaleuropeiska rättstraditionen och därmed är ett civil law-land, medan Australien är ett common law-land.²⁴ De två systemen är olika, då common law i större utsträckning bygger på prejudikat och vikten av att domstolarna följer tidigare prejudikat, enligt den så kallade stare decisis-principen.²⁵ Det får också följderna av att domskrivningen blir annorlunda i Australien än i Sverige. Dock är också lagstiftningen i sig en lika viktig källa för gällande rätt i Australien och vad gäller skatt och skatteflykt så är lagstiftningen omfattande.²⁶ Den största skillnaden systemen emellan är

¹⁹ Generalklausuler av olika slag finns i många rättsordningar, t.ex. Finland, Tyskland, Kanada och Sydafrika. Utformningen varierar. Jfr. gärna rapporten GAAR Rising – Mapping Tax Enforcement's Evolution för en bra översikt över olika länders generalklausuler, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf) Senast hämtad 140320.

²⁰ Barker, *Essential Australian Law*, 2005, s. 19-24.

²¹ Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 1996, s. 498-502, jfr. också s. 506-508.

²² Jfr. Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012.

²³ Ett dokument som kompletterar lagstiftningen med tolkningshjälp, syfte med lagstiftningen och historisk kontext m.m.

²⁴ Barker, *Essential Australian Law*, 2005, s. 19-24 samt Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, 2003, s. 92f.

²⁵ Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, 2003, s. 92f.

²⁶ Barker, *Essential Australian Law*, 2005, s. 24-31. Se också ITAA 1936.

bundenheten av prejudikaten samt att en större del av lagstiftningen i civil law-länder är kodifierad.²⁷ Skillnaderna rättssystemen emellan har inte särskilt stor betydelse för just denna jämförelse, och är mest synlig i hur domstolarna skriver sina domar.

1.4 Avgränsning

Jag valt att enbart behandla Sveriges respektive Australiens generalklausuler och fall som omfattas av dessa. Det finns särskild lagstiftning som berör vissa handlingsmönster och transaktioner som tekniskt sett kan likställas med skatteflykt, dessa lämnas utanför denna framställning, till exempel CFC-lagstiftning. CFC-lagstiftningen har också som syfte att undvika skatteflykt, men då detta är ett särskilt område med annan lagstiftning lämnas det utanför denna framställning.²⁸ Inom den australiska rätten är situationen liknande, där finns också speciallagstiftning i vissa skattelagar som också tangerar skatteflykt, det finns också en särskild generalklausul som behandlar moms.²⁹ Dessa behandlas ej heller i detta examensarbete. Syftet är att undersöka de generalklausuler som utformats i syfte att generellt motverka skatteflykt, ej annan speciallagstiftning som inte är tillämplig på alla typer av transaktioner eller handlingar. Syftet är ej heller att generellt jämföra Sveriges och Australiens rättssystem, utan endast de generella skatteflyktsregler som förekommer i båda länderna.

1.5 Forskningsläge

Vad gäller den svenska skatteflyktslagen finns en del forskning. En del av den svenska forskningen har berört skatteflyktslagens förhållande till legalitetsprincipen, medan annan forskning i stor utsträckning berört domstolarnas tillämpning av lagen och motiveringen av dess tillämpning. Forskningsläget diskuteras utförligt i senare avsnitt i uppsatsen, varför det endast kort skall behandlas här.³⁰

Framträdande i debatten kring den svenska skatteflyktslagen har till exempel Hultqvist varit, som är en av skatteflyktslagens största kritiker. Han är av uppfattningen att lagens utformning strider mot legalitetsprincipen och att utformningen av lagstiftningen således är felaktig. Utöver det är han också kritisk till hur HFD i hans tycke ej motiverar sina domar på ett tillräckligt utförligt sätt.³¹ Kellgren, Neway Herman och Tjernberg medger att ett visst mått av subjektiv värdering är rimlig i tillämpningen av

²⁷ Jfr. Bogdan, *Komparativ rättskunskap*, 2003, s. 92f.

²⁸ Jfr. prop. 2007/08:16 s. 12.

²⁹ Se t.ex. *Goods and Service Tax Act 1999* och *Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986*.

³⁰ Se vidare avsnitt 3.3 i uppsatsen.

³¹ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1995, s. 416-418 och Hultqvist, *Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig? Dagens Juridik*, 2010. Se också avsnitt 3.3. nedan.

skatteflyktslagen, men diskuterar också ohållbarheten i att domar ej är vägledande utan mest in casu-betonade.³²

Det finns även examensarbeten som behandlat den svenska skatteflyktslagen, dock ej med en komparativ ansats. Den svenska skatteflyktslagen har varit föremål för forskning tidigare, bland annat förhållandet mellan lagstiftningen och lagstiftarens passivitet och hur det inverkar på tillämpningen samt om det spelar roll vilka justitieråd som dömer för utgången i mål som rör skatteflyktslagen.³³

Den australiensiska skatteflyktslagen har också varit föremål för forskning och debatt. Tooma har gjort en mycket omfattande studie av den australiensiska lagstiftningens utformning. Hon är kritisk emot lagstiftningens uppbyggnad som hon finner onödigt komplicerad. Tooma förespråkar en lösning där det enbart finns en generalklausul och ej speciella skatteflyktsregler.³⁴

Pagone är av uppfattningen att skatteflyktslagens utformning och domstolarnas tillämpning leder till tolkningsproblem. Han är kritisk till hur tillämpningen av lagstiftningen skett i domstolen och menar att motsättningarna mellan olika instanser i tillämpningen bara bidrar ännu mer till oklarheter i en redan problematisk lagstiftning.³⁵ Han får medhåll av Cashmere som menar att Australiens högsta domstol är ovillig att på ett tydligt sätt definiera begrepp och tolkningar av lagstiftningen.³⁶

Whait, Whittenburg och Horowitz kritiserar Australiens förhållningssätt att objektiva faktorer skapar lättförståelig lagstiftning för skattesubjekten och menar att förståelsen ej enbart bygger på objektivitet i rekvisiten.³⁷

Tidigare studier som fokuserat på en komparativ studie mellan just den svenska och den australiensiska skatteflyktslagen verkar ej finnas. Det finns mer generella studier som diskuterar för- och nackdelar med praxismetod respektive generalklausuler, men ingenting som specifikt jämför de svenska och australiensiska skatteflyktslagarna. Rosander har gjort en komparativ studie med fokus på Sverige, Kanada och Tysklands lagstiftningar.³⁸ Fokus för Rosanders studie var rättssäkerhet och lagstiftningens effektivitet.³⁹ Rosander fann i sin studie att lagstiftningarna i de studerade länderna var

³² Se vidare avsnitt 3.3 i uppsatsen.

³³ Se t.ex. Rebmann Carlqvist, Betydelsen av lagstiftarens passivitet vid tillämpning av skatteflyktslagen, uppsats för yrkesexamina på avancerad nivå, Lunds universitet, 2008 samt Holm, Skatteflyktslagen – en studie av regeringsrättens praxis, vilken vägledning ger den vid tillämpningen? Uppsats för yrkesexamina på avancerad nivå, Lunds universitet, 2008.

³⁴ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. xi.

³⁵ Pagone, Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations, *Australian Tax Review*, 2011, s. 145f.

³⁶ Cashmere, Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule : Part IVA, *Australian Tax Review*, 2006, s. 231.

³⁷ Whait m.fl., The World According to GAAR, *Australian Tax Forum*, 2012, s. 786f.

³⁸ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007.

³⁹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 12.

olika, men ej till den grad att det ej fanns likheter att finna. Rosander fann att kritiken mot skatteflyktslagarnas generalklausuler var i princip identisk i de olika länderna. Både i Sverige och i Kanada uttrycktes kritik mot generalklausulen då den ansågs vara för vagt utformad. I Tyskland var kritik av det slaget mera ovanlig, dock följde den samma mönster som i Sverige och Kanada när den väl framkom.⁴⁰ Rosander tittade på en hel mängd faktorer som påverkade utformningen och tillämpningen av de olika ländernas generalklausuler, och kom bland annat fram till att tillämpning i högre utsträckning, såsom skedde i Tyskland, ledde till en mer effektiv och rättssäker tillämpning. I Sverige och Kanada där tillämpningen av lagstiftningen var mera begränsad, fanns också mer kritik emot att generalklausulerna var vaga och rättsosäkra.⁴¹

Min uppsats kommer således att delvis att bidra med helt nya perspektiv, då tidigare komparativa studier mellan just Australien och Sverige ej förekommit.

1.6 Terminologi

Vad gäller engelska begrepp, översätts dessa i allra möjligaste mån till svenska i uppsatsen. Den engelska termen anges i fotnot i anslutning till det översatta begreppet. Vissa begrepp kräver friare översättning än andra, i de fallen anges också en förklaring i anslutning till begreppet.

1.7 Disposition

Inledningsvis beskrivs grundläggande vad skatteflykt innebär och på vilka sätt man kan välja att lagstifta om skatteflykt. Sedan beskrivs svensk rätt och därefter australiensisk rätt. Efter det kommer praxis ifrån Sverige och sedan Australien presenteras för att sedan utmynna i en analys där uppsatsens frågeställningar diskuteras.

⁴⁰ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 208f.

⁴¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 241f.

2 Om definitionen av skatteflykt och olika sätt att lagstifta mot skatteflykt

2.1 Definitionen av skatteflykt

Skatteflykt är inte ett till fullo definierat begrepp och därför är det heller ej alltid klart vad begreppet egentligen innefattar. Många källor verkar vara någorlunda överens om vad begreppet innebär men väljer att formulera det på något olika sätt.⁴² I propositionen till den svenska skatteflyktslagen anges att skatteflykt är när skattesubjektet ”[...] visserligen på ett formellt fullt giltigt sätt utnyttjar skattereglerna men där skatteförmåner uppkommer som framstår som inte avsedda.”⁴³ Skatteflykt avgränsas således mot skattebrott genom att uppläggen och transaktionerna på ett formellt plan ej är olagliga men ändå felaktiga eftersom det strider emot syftet med lagstiftningen och transaktionen utförs på ett sätt som kan anses kringgå det normala förfarandet.⁴⁴ Till exempel OECD har en i princip identisk definition av skatteflykt⁴⁵ som den i de svenska förarbetena, OECD anger att förfarandet som företagits är till för att minska skattesubjektets beskattning, och även om det i sig är lagligt så strider det mot syftet med lagstiftningen.⁴⁶ EU-domstolen ser på skatteflykt som situationer då rent fiktiva upplägg nyttjas av skattesubjekten med syfte att kringgå lagstiftningen för att undvika beskattning i den grad som lagstiftningen egentligen avser.⁴⁷ Ostwal och Vijayaragahavan kommer till slutsatsen utifrån att ha studerat ett antal olika definitioner att skatteflykt är en gråzon. Det rör sig inte om ett olagligt förfarande i sig, därmed blir det inte skattebrott – dock strider det emot hur lagen avsetts tillämpas.⁴⁸ Rosander har uppställt några olika kriterier för när en transaktion eller en handling kan anses vara skatteflykt:⁴⁹

- Handlingen är inte olaglig utan rent juridiskt fullt giltig.
- Handlingen innebär inte att skattebrott begåtts.
- Handlingen eller transaktionen leder till en skattelättnad som ej avsetts av lagstiftaren.
- Handlingen är inte en handling med oriktig benämning.

⁴² Jfr. t.ex. EUD i Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation, p. 92 och C-196/04 Cadbury Schweppes p. 75 samt svenska förarbeten genom prop. 1980/81:17 s. 11f.

⁴³ Prop. 1980/81:17 s. 11.

⁴⁴ Prop. 1980/81:17 s. 11f.

⁴⁵ OECD använder termen *tax avoidance*.

⁴⁶ OECD – Glossary of Tax Terms <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>, senast hämtad 140127.

⁴⁷ Jfr. Mål C-524/04 Thin Cap Group Litigation, p. 92 och C-196/04 Cadbury Schweppes p. 75.

⁴⁸ Ostwal och Vijayaragahavan, *Anti-Avoidance Measures*, *National Law School of India Review*, 2010, s. 61f.

⁴⁹ Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007, s. 15.

- Handlingen strider mot syftet med den aktuella lagstiftningen.
- Handlingen medför ett utnyttjande av en lucka i lagstiftningen.⁵⁰

Rosander skriver att hon är medveten om att dessa kriterier ej är uttömmande, men att de ändå torde vara till ledning när man försöker utröna om en transaktion innebär skatteflykt.⁵¹ Tooma, som författat en doktorsavhandling om den australiensiska lagstiftningen mot skatteflykt skriver att skatteflykt är att legalt utnyttja rådande skattelagstiftning till sin egen fördel.⁵²

2.2 Generalklausul – GAAR

Olika stater väljer olika sätt att bemöta skatteflykt. Därmed har olika stater olika angreppssätt och olika typer av lagstiftningsåtgärder för att minska risken för skatteflykt. Det finns huvudsakligen två sätt som olika stater väljer att använda sig av för att motverka skatteflykt. En typ av skatteflyktslagstiftning är om en stat tillämpar en generalklausul⁵³. Så är fallet i Sverige och Australien till exempel, som är föremål för denna komparativa studie. Många andra länder, till exempel Kanada, Sydafrika och Indien har också de egna versioner av en generalklausul i sin skatteflyktslagstiftningen.⁵⁴ Gemensamt för länder som tillämpar generalklausuler är att lagstiftningen är allmänt hållen och utvecklingen av rätten och tillämpningen ligger istället på domstolarnas skönsrättsliga bedömning.⁵⁵ Den främsta förtjänsten av att nyttja en generalklausul i lagstiftningen är att istället för att lagstifta för specifika situationer som innebär undandragande av ekonomiska medel efterhand, kan domstolarna tolka in nya förfaranden och upplägg i en redan existerande lagstiftning.⁵⁶ Lagstiftningen blir på det sättet ej föremål för ändring på samma sätt som om staten skulle lagstifta om nya typer av transaktioner efterhand. Dessutom uppstår ej problemet för lagstiftaren att hela tiden ligga ett steg bakom skattesubjekten som vill undandra ekonomiska medel från beskattning, utan nya upplägg kan bemötas direkt genom den existerande generalklausulen.⁵⁷ Nackdelen med att utforma lagstiftningen som en generalklausul är att förutsägbarheten med lagstiftningen för allmänheten minskar. Eftersom lagstiftningen utvecklas när den tillämpas krävs från domstolarnas sida att de utvecklar lagstiftningen och ställer upp riktlinjer för tillämpningen och motiverar sina beslutsskäl så att dessa ger ledning för skattesubjekten.⁵⁸

⁵⁰ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 15.

⁵¹ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 15f.

⁵² Tooma, Legislating Against Tax Avoidance, 2008, s. 12f.

⁵³ I engelsk litteratur oftast förkortad till GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*.

⁵⁴ Jfr. rapporten GAAR Rising – Mapping Tax Enforcement's Evolution, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf) Senast hämtad 140320.

⁵⁵ Jfr. SOU 1975:77 s. 7f.

⁵⁶ Jfr. SOU 1975:77 s. 7 samt prop. 1980/81:17 s. 11-14.

⁵⁷ Jfr. SOU 1975:77 s. 7f samt prop. 1980/81:17 s. 11-14.

⁵⁸ Jfr. Prop. 1980/81:17 s. 14.

2.3 Objektiva och subjektiva rekvisit i lagstiftningen

I lagstiftningen och generalklausulerna överlag används två olika former av rekvisit, objektiva och subjektiva sådana. Begreppen används för att beskriva två olika typer av krav som skall uppfyllas för att viss lagstiftning skall anses vara tillämplig. I generalklausulen i Sverige används både subjektiva och objektiva rekvisit, medan den i Australien formellt sett är uppbyggd enbart med objektiva rekvisit.⁵⁹ Subjektiva rekvisit är rekvisit vari hänsyn tas till vad ett subjekt avsett att åstadkomma med en viss handling, det vill säga vilken insikt som ligger bakom en viss handling. Objektiva rekvisit är sådana som är allmängiltiga och gäller oavsett vilken situation som uppkommit, de är ej beroende av ett falls individuella karaktär och vilken avsikt som funnits hos subjektet som genomfört en rättshandling.⁶⁰ Normalt förekommer rekvisit av både subjektiv och objektiv karaktär som villkor inom en och samma lagstiftning.⁶¹ Kombinationen av subjektiva och objektiva rekvisit förekommer för att de objektiva rekvisiten som är allmängiltiga ej skall leda till otillfredsställande resultat i fall där man behöver ta hänsyn till de speciella faktorerna i det enskilda fallet.⁶²

2.4 Praxismetod

Stater som inte har valt att nyttja en lagteknisk lösning med en generalklausul har andra tillvägagångssätt för att bekämpa skatteflykt. Vanligast om en stat ej använder sig av en generalklausul, är att stater använder sig av en praxismetod⁶³.⁶⁴ Praxismetod används i stater där domstolarna utvecklat en metod för att stoppa skatteflykt utan stöd i lag. Förfarandet kan liknas vid utformningen av en generalklausul, då det oftast i praxis uppställts ett antal rekvisit för att skatteflykt skall kunna aktualiseras. Praxismetoder varierar från rättssystem till rättssystem och har olika tillämpningsmöjlighet.⁶⁵ I till exempel USA tillämpas praxismetod genom att man till exempel använder sig av vissa typer av tolkningsmetoder som till exempel substance over form⁶⁶ och business purpose-doktrinen⁶⁷.⁶⁸

⁵⁹ Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning, 1996, s. 30f och s. 254f samt Lehrberg, Subjektiva och objektiva rättsregler – ett inlägg i debatten om ”subjektiva” och ”objektiva” rättsregler, se också ITAA 1936 avdelning IVA och Lag (1995:575) mot skatteflykt 2§.

⁶⁰ Lehrberg, Subjektiva och objektiva rättsregler – ett inlägg i debatten om ”subjektiva” och ”objektiva” rättsregler.

⁶¹ Jfr. Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2§.

⁶² Jfr. Peczenik, Vad är rätt, 1995, s.99f och Lehrberg, Subjektiva och objektiva rättsregler – ett inlägg i debatten om ”subjektiva” och ”objektiva” rättsregler.

⁶³ Vissa doktrinförfattare väljer att nyttja begreppet lagtolkningsmetod istället, jfr. t.ex. Kellgren.

⁶⁴ Rosander, Repressiva metoder mot skatteflykt, *Skattenytt*, 2007, s. 663f.

⁶⁵ Rosander, Repressiva metoder mot skatteflykt, *Skattenytt*, 2007, s. 664f.

⁶⁶ Princip i amerikansk rätt först etablerad i *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

Principen innebär att ett skattesubjekt är bundet av de ekonomiska implikationerna av en transaktion, om de legala och ekonomiska förhållandena skiljer sig ifrån varandra.

Fördelarna med praxismetod är i princip samma som de med generalklausuler, nämligen att metoden blir flexibel och tillämpningen kan ändras i takt med att marknaden förändras. Praxismetoden ger mer flexibilitet eftersom den inte är fastställd lagstiftning som en generalklausul är. Utöver det kan en väl utformad praxismetod ge ett större mått av förutsägbarhet om praxis är tydlig och likformig. Nackdelarna med att använda en praxismetod istället för att lagstifta om skatteflykt är precis som med generalklausulen att rättsäkerheten kan komma att lida, då förutsägbarhet ej nödvändigtvis behöver vara en följd av att metoden tillämpas. Otydlig praxis kan göra det svårt för skattesubjekten att följa domstolarnas rättstillämpning och förstå rättsutvecklingen och metodens tillämpning.⁶⁹

⁶⁷ Princip i amerikansk rätt först etablerad i *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935).

Principen innebär att en transaktion som inte har affärsmässiga skäl och saknar skäl utöver att skattesubjektet undgår beskattning kommer att ignoreras juridiskt sett.

⁶⁸ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, *Skattenytt*, 2007, s. 665.

⁶⁹ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, *Skattenytt*, 2007, s. 665f.

3 Svensk rätt

3.1 Bakgrund och syfte med lagstiftningen

Den svenska skatteflyktslagen har haft olika skepnader sedan den infördes för första gången år 1980.⁷⁰ Den ursprungliga författningen från år 1980 fick ett utvidgat tillämpningsområde genom en lagändring år 1983 och upphävdes sedan år 1993.⁷¹ Lagen infördes återigen år 1995 med samma utformning som den hade när den tidigare varit i kraft under 1980-talet.⁷² Lagen fick sin nuvarande lydelse genom ändringar som skedde under år 1997.⁷³ Redaktionella ändringar har skett även senare, då språk och terminologi moderniserats.⁷⁴

Skatteflyktslagens utformning utvecklades efter att lagstiftaren insett att Sveriges tidigare sätt att arbeta med skatteflykt inte fungerade tillfredsställande. Innan skatteflyktslagen infördes försökte staten förhindra skatteflykt genom att göra skatteundandragande transaktioner ofördelaktiga. Detta blev mycket svårt för lagstiftaren att hantera, då införandet av materiella bestämmelser tog lång tid, vilket i sig innebar att en hel del beskattningsbara medel kunde undandras från beskattning innan lagändringar som skulle förhindra sådana handlingar, trädde i kraft.⁷⁵

Syftet med införandet av en skatteflyktslag i svensk rätt är att förhindra olika typer av transaktioner som fysiska och juridiska personer företar för undkomma beskattning på ett sätt som inte är brottsligt men ändå kringgår aktuell lagstiftning på ett sätt som inte avsetts.⁷⁶ Den typen av transaktioner som lagen avser att träffa är sådana där en fysisk eller juridisk person handlar på ett sätt som inte är det tillvägagångssätt som ligger närmast till hands för den aktuella transaktionen, utan personen handlar på annat sätt som i det närmaste kan betraktas som en omväg för just den transaktion som är aktuell i fallet.⁷⁷

⁷⁰ Jfr. Lag (1980:865) mot skatteflykt och lag (1995:575) mot skatteflykt.

⁷¹ Bækkevold, Kommentarer till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 1§.

⁷² Prop. 1994/95:209 s. 6.

⁷³ Lag (1997:777) om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.

⁷⁴ Jfr. t.ex. prop. 2010/11:166 s. 124.

⁷⁵ SOU 1975:77 s. 6f.

⁷⁶ Prop. 1980/81:17 s. 1.

⁷⁷ Prop. 1980/81:17 s. 1f.

3.2 Lagstiftningens utformning och generalklausulens fyra rekvisit

3.2.1 Lagstiftningens utformning

Skatteflyktslagen har en för svensk rätt mycket speciell utformning, då den centrala bestämmelsen i 2§ är en generalklausul.⁷⁸ Utformningen av generalklausulen tillkom då lagstiftaren insett att det hela tiden tillkommer nya sätt att undandra medel från beskattning på ett otillbörligt sätt och det i princip var omöjligt att lagstifta emot samtliga av dessa transaktioner och handlingar.⁷⁹ Lagen gäller statlig och kommunal inkomstskatt.⁸⁰

2 § Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

- 1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*
- 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*
- 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*
- 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.⁸¹*

Generalklausulen är uppbyggd med fyra rekvisit. Rekvisiten är kumulativa, det vill säga att de måste samtliga vara uppfyllda för att generalklausulen skall äga tillämpning.⁸² Om tillämplighet av generalklausulen förekommer skall beskattning ske utan hänsyn till de av den fysiska eller juridiska personen företagna rättshandlingarna. Om personen handlat på ett visst sätt och undvikit en speciell reglering, skall beskattning ske enligt denna istället om generalklausulen är tillämplig.⁸³

Generalklausulen skall tillämpas på aktuella förhållanden.⁸⁴ Enligt propositionen kan en otillbörlig skatteförmån som uppkommit till följd av

⁷⁸ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2§.

⁷⁹ SOU 1975:77 s. 6f.

⁸⁰ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 1§.

⁸¹ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2§.

⁸² Jfr. paragrafen, Bækkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

⁸³ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 3§.

⁸⁴ Bækkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

ett kringgående av viss skattelagstiftning få negativa konsekvenser för den fysiska eller juridiska personen längre fram, men om en otillbörlig skattefördel uppkommit under aktuella förhållanden, är det denna situation som skall bedömas. Så även om personen som företagit handlingarna påstår att dessa i framtiden får negativa konsekvenser är detta ej av vikt eftersom det är den nuvarande situationen som skall beaktas.⁸⁵

3.2.2 Första rekvisitet

Det första rekvisitet betyder att en väsentlig skatteförmån måste tillkomma skattesubjektet genom den handling som skattesubjektet företagit. Begreppet skatteförmån är enligt förarbetena definierat som undvikande av den skatt som skulle ha påförts om transaktionerna som inneburit skatteflykt inte hade genomförts.⁸⁶ I den ursprungliga lagstiftningen från år 1980 var det en ”icke oväsentlig skatteförmån” som skulle tillkomma den skattskyldige för att tillämpningen av generalklausulen skulle ske.⁸⁷ Propositionen angav att det åtminstone då rörde sig om minst några tusentals kronor vid engångstransaktioner med den tidigare lagstiftningen.⁸⁸ Under år 1998 ändrades lagstiftningen till sin nuvarande lydelse ”väsentlig skatteförmån”, vilket innebär att summan för att rekvisitet skall kunna uppfyllas har höjts. Någon definition på hur stor skatteförmån som skall ha tillkommit den skattskyldige finns inte, utan detta har överlåtits till domstolarnas skönsmässiga bedömning.⁸⁹ Skälen till att inte något belopp uttryckts i propositionen eller utredningen är huvudsakligen att penningvärdet förändras över tid, och därmed var det icke önskvärt att föreskriva ett bindande minimibelopp som i framtiden ej kunnat motiveras som processekonomiskt, då det i framtiden eventuell kunnat ses som en obetydlig summa eller kanske något som är helt ouppnåeligt.⁹⁰

3.2.3 Andra rekvisitet

Det andra rekvisitets innebörd är att den fysiska eller juridiska personen medverkat antingen direkt eller indirekt för att skatteförmånen uppkommit. Tidigare lagstiftning krävde att i princip att personen själv skulle företa de handlingar som gav denne otillbörliga skattefördelar.⁹¹ I och med förändringarna i lagstiftningen som skedde år 1998 tillkom möjligheten att den skattskyldige enbart indirekt medverkat till rättshandlingarna. Med indirekt medverkan förstås till exempel att den skattskyldige genomför transaktioner eller handlingar genom en ställföreträdare som den

⁸⁵ Prop. 1980/81:17 s. 28.

⁸⁶ Prop. 1996/97:170 s. 45; Baekkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

⁸⁷ Lag (1980:865) mot skatteflykt, 2§ 1 p.

⁸⁸ Prop. 1980/81:17 s. 27.

⁸⁹ Prop. 1996/97:170 s. 44f.

⁹⁰ Prop. 1996/97:170 s. 44-46.

⁹¹ Jfr. lag (1980:865) mot skatteflykt, 2§ 1 p och prop. 1980/81:17 s. 23-25.

skattskyldige haft evident påverkan på.⁹² Påverkan av det slaget antas när den person som företar handlingarna tillhör den skattskyldiges familj. Gäller det ett bolag där den skattskyldige är ägare och beskattas för bolagets verksamhet, räknas det också som indirekt medverkan när bolaget företar rättshandlingar som otillbörligt gynnar den skattskyldige. Till och med bolagets medverkan kan vara indirekt och ägaren kan då fortfarande anses medverkat indirekt till transaktionen.⁹³

3.2.4 Tredje rekvisitet

Det tredje rekvisitet hanterar situationen då det ej enbart finns en enda anledning till en transaktion eller handling. För att generalklausulen skall kunna tillämpas krävs att det övervägande skälet för en transaktion är att få en otillbörlig skatteförmån. Rekvisitetet är av subjektiv art.⁹⁴ Tidigare lagstiftning krävde att det huvudsakliga skälet för en transaktion skulle vara att uppnå en otillbörlig skattefördel. Enligt tidigare förarbeten skulle det då i princip ej finnas någon annan anledning till att en transaktion företagits än att uppnå en otillbörlig fördel.⁹⁵ När utredningen gjordes inför 1998 års lagändringar konstaterades att en utvidgning av begreppet krävdes, då fall som uppenbarligen var skatteflykt inte omfattades av lagstiftningen.⁹⁶ Lagstiftaren menade att det fanns en hel del situationer då det fanns andra skäl än skatteflykt för en viss företagen handling eller transaktion, och att den tidigare gällande lydelsen därmed inte täckte dessa på grund av att domstolarna tagit ledning av ett alltför restriktivt förarbete. Därför utökades tillämpningsområdet för tredje punkten i generalklausulen.⁹⁷ Således skall det visas för att tillämpning skall aktualiseras att även om det finns andra skäl för att företa en transaktion, så är det övervägande skälet att uppnå en otillbörlig skatteförmån.⁹⁸ Man gör således en objektiv bedömning av den skattskyldiges anledningar för att företa en viss handling eller genomföra en viss transaktion, trots rekvisitetets subjektiva karaktär. Väger andra skäl tyngre än skatteflyktsskäl, kan lagen ej tillämpas.⁹⁹

3.2.5 Fjärde rekvisitet

Det fjärde rekvisitet innebär att ett handlingsätt eller en transaktion skall bryta mot lagstiftningens syfte.¹⁰⁰ Det är också detta rekvisit som är det mest problematiska och det är oftast härvid det brister i bedömningen om en

⁹² Prop. 1996/97:170 s. 41; Baekkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

⁹³ Prop. 1996/97:170 s. 41f; jfr. RÅ 2010 ref. 51.

⁹⁴ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2§ 3 p; prop. 1996/97:170 s. 43.

⁹⁵ SkU 1982/83:20 s. 20.

⁹⁶ Prop. 1996/97:170 s. 43.

⁹⁷ Prop. 1996/97:170 s. 43f.

⁹⁸ Prop. 1996/97:170 s. 43f.

⁹⁹ Baekkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

¹⁰⁰ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 2§ 4 p.

transaktion eller handling är skatteflykt och om generalklausulen skall tillämpas.¹⁰¹ Rekvisitet har ansetts svårt att tillämpa från domstolarnas sida. I propositionen anges att lagstiftningens allmänna principer skall vara vad bedömningar i förhållande till det fjärde rekvisitet baseras på. Rekvisitet har objektiv karaktär men blir föremål för en teleologisk subjektiv tolkning.¹⁰² När domstolen skall utröna innebörden och innehållet i vad som kan anses vara lagstiftningens syfte är skall de ske med utgångsläge i de aktualiserade bestämmelsernas utformning, alltså skall tolkning ske utifrån de bestämmelser kringgåtts som annars borde aktualiserats. Strider transaktionen eller handlingen mot syftet med dessa bestämmelser, kan generalklausulen tillämpas.¹⁰³ Det är enligt förarbetena till skatteflyktslagen i första hand den tillämpliga lagstiftningens utformning och inte dess förarbeten som skall tillerkännas värde när fjärde rekvisitet skall bedömas. I andra hand skall förarbetena till den aktuella lagstiftningen konsulteras.¹⁰⁴ Med aktuell lagstiftning menas också allmän skatterättslig lagstiftning, det vill säga lagstiftning gällande inkomstskatt och avdragsgilla kostnader. I propositionen ges exemplet att om en avdragsregel utnyttjas på ett sätt som gör att skatteflyktslagen aktualiseras, skall inte bara syftet med den nyttjade bestämmelsen vägas in, utan även mera allmänna bestämmelser om avdragsrätt.¹⁰⁵

3.2.6 Rättsföljd

Har samtliga av ovan nämnda rekvisit uppfyllts; handlingen har medfört en väsentlig skatteförmån, den enskilde har direkt eller indirekt medverkat till denna, skatteförmånen var det övervägande skälet för handlingen och detta strider mot lagstiftningens syfte – då är skatteflyktslagens generalklausul tillämplig och beskattning skall ske enligt lagens 3§. Tredje paragrafen ger tre olika möjligheter vid beskattningen; det första alternativet är att bortse från transaktionen, det vill säga att beskattning skall ske som om transaktionerna eller handlingarna inte genomförts. Det andra alternativet är att om handlingarna är genomförda på ett sätt som att de framstår som en omväg jämfört med ett mer normalt förfarande, skall beskattning ske som om skattesubjektet handlat på det sättet istället.¹⁰⁶ Det tredje alternativet används om man inte kan tillämpa något av de sätten för att fastställa underlaget för beskattning skall en uppskattning ske till vad som är skäligt.¹⁰⁷ Utöver ändrad beskattning kan det enskilda skattesubjektet också påföras skattetillägg om normalt 40%.¹⁰⁸ Att en handling innebär skatteflykt

¹⁰¹ Prop. 1996/97:170 s. 38; Baekkevold, Kommentar till lagen om skatteflykt, Karnov (elektronisk resurs), kommentaren till 2§.

¹⁰² Prop. 1996/97:170 s. 38f. och SOU 1989:81 s. 48f.

¹⁰³ Prop. 1996/97:170 s. 39f.

¹⁰⁴ Prop. 1996/97:170 s. 39.

¹⁰⁵ Prop. 1996/97:170 s. 39.

¹⁰⁶ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 3§; Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, 2013, s. 739f.

¹⁰⁷ Lag (1995:575) mot skatteflykt, 3§.

¹⁰⁸ Skatteförfarandelag (2011:1244) 49 kap. Se särskilt 49 kap. 4§ och 49 kap. 11§.

har ej påverkan på handlingens civilrättsliga giltighet. Skatteflyktslagen påverkar enbart den skatterättsliga situationen om den tillämpas.¹⁰⁹

3.3 Debatt och forskning om skatteflyktslagen i Sverige

Vad gäller den svenska skatteflyktslagen har den ända sedan tillkomsten under 1980-talet diskuterats och kritiserats. Remissinstanserna var till större delen positiva när lagstiftningen föreslogs införas under 1980-talet, dock fanns farhågor att utformningen med en generalklausul skulle inverka menligt på rättssäkerheten och förutsägbarheten för skattesubjekten.¹¹⁰ Denna kritik fanns även i den proposition som regeringen lade fram år 1997, flera remissinstanser ifrågasatte nödvändigheten av en generell skatteflyktsklausul och om inte inskränkningen i förutsägbarheten för enskilda var av sådan art att en generalklausul ej borde införts. Negativa effekter på förutsägbarheten i rättstillämpningen ansågs av remissinstanserna missgynna ekonomisk tillväxt och investeringsvilja då det inte gick att förutse på vilka sätt skatteflyktslagen kunde tillämpas.¹¹¹

Skatteflyktslagens generalklausul har debatterats flitigt, en av lagens största kritiker är Hultqvist, som anser att skatteflyktslagens utformning ej är förenlig med legalitetsprincipen. I sin avhandling skriver Hultqvist att utformningen av skatteflyktslagens generalklausul ger en mer omfattande möjlighet att göra analogiska lagtolkningar. Denna utformning av lagstiftningen kritiserar Hultqvist då han anser att den skatterättsliga legalitetsprincipen och generalklausulen saknar förenlighet, då beskattning som sker i enlighet med legalitetsprincipen kräver föreskrifter; det vill säga att ingen beskattning skall ske utan stöd i lag.¹¹² Hultqvist är av åsikten att tillämpning av skatteflyktslagen innebär att normhierarkin inte respekteras då grundlagarna är högre upp i hierarkin än skatteflyktslagen. Således så enligt Hultqvist tillämpas skatteflyktslagen i strid med legalitetsprincipen och därmed också RF.¹¹³ Hultqvist har också författat artiklar inom ämnet där han kritiserar HFD för att i sina domar ej på något sätt använda någon metod i hur skatteflyktslagen tillämpas. Hultqvist menar att det är justitierådets egna uppfattningar och magkänsla som får styra när ett mål rör skatteflyktslagen, något som i Hultqvists tycke ej är förenligt med legalitetsprincipen.¹¹⁴

¹⁰⁹ Prop. 1996/97:170 s. 33f.

¹¹⁰ Prop. 1980/81:17 s. 78-82, se särskilt yttrandena från Länsstyrelsen i Kronoberg och Svenska företagares riksförbund.

¹¹¹ Prop. 1996/97:170 s. 33f.

¹¹² Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 416.

¹¹³ Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, 1995, s. 418f. Se särskilt 11 kap. 14§ RF.

¹¹⁴ Hultqvist, Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig? *Dagens Juridik*.

Kellgren anser att det inte går att undvika att skatteflyktslagen och transaktioner som bedöms enligt denna blir föremål för värdering. Det är trots allt så att det skall värderas huruvida ett förfarandesätt är acceptabelt och hur utstuderade scenarion som är acceptabla. Kellgren anser att det är fullt rimligt att det ligger en viss grad i värdering när transaktioner skall bedömas i förhållande till skatteflyktslagen, så länge inte dessa skönsmässiga bedömningar tillerkänns för stort utrymme. För att detta skall efterföljas anser Kellgren att det fordrar att domstolarna arbetar med att utveckla domskälen så att dessa framstår som transparenta vad gäller den värdering som görs och vilka skäl som ligger till grund för domslutet. Kellgren vidkänner dock att mål som gäller skatteflyktslagen har benägenhet att vara in casu-betonade, vilket följaktligen leder till svårigheter att söka vägledning i den praxis som finns från HFD.¹¹⁵

Tjernberg är också av uppfattningen att HFD:s avgöranden rörande skatteflyktslagen är in casu-betonade.¹¹⁶ Tjernberg och Neway Herrman konstaterar att det är mycket oklart hur HFD tillämpar skatteflyktslagen. Författarna anser att en rimlig förklaring till detta är lagstiftningens utformning som gör den svårtillämpad och svårtolkad. Det spelar också in att de fall som beviljas prövningstillstånd i HFD kan betecknas som ”svåra fall”, det vill säga fall som är särskilt invecklade och svåra att tolka och förstå.¹¹⁷ Några examensarbeten har försökt utreda vilken vägledning som HFD:s domar kan ge vid tillämpning av skatteflyktslagen, författarna av dessa examensarbeten kom fram till att en stor del av de domar som kommit från HFD fram till år 2008 kunde anses vara in casu-betonade.¹¹⁸ Några senare avgöranden har motiverats i högre grad enligt författarna, dock har dessa ej varit tillräckligt klara för att kunna anses vara vägledande. Tjernberg och Neway Herrman observerar att trots att skatteflyktslagens generalklausul är utformad med övervägande objektiva rekvisit, går värdering i tillämpningen ej att undvika.¹¹⁹ Tjernberg och Neway Herrman finner ej att det finns tendenser eller mönster i HFD:s tillämpning av skatteflyktslagen. Det spelade ingen roll vilka justitieråd som dömde i målen. Författarna spekulerar i att domstolen ej anser det vara sitt åtagande att arbeta för att föra fram rättsutvecklingen vad gäller skatteflyktslagen eller så är denna underlåtenhet från domstolens sida beroende på att förhållandena i fallen är så speciella och komplicerade att det helt enkelt är en omöjlig uppgift att skapa vägledande praxis när det gäller skatteflyktslagen. Det går således ej att från domar som rör skatteflyktslagen

¹¹⁵ Kellgren, Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen, *Svensk skattetidning*, 2009, s. 947.

¹¹⁶ Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011, s. 159.

¹¹⁷ Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011, s. 159.

¹¹⁸ Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011, s. 160; Holm, Skatteflyktslagen – en studie av regeringsrättens praxis, vilken vägledning ger den vid tillämpningen? Uppsats för yrkesexamina på avancerad nivå, Lunds universitet, 2008.

¹¹⁹ Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011, s. 161f.

utläsa hur rättstillämpningen skall ske i liknande fall i framtiden. Tjernberg och Neway Herrman ställer sig frågan om lagstiftaren haft för avsikt att domstolarna skall utveckla generella riktlinjer i rättstillämpningen, då det ursprungliga förarbetet vidkänd att lagstiftningen skulle komma att innehålla en subjektiv bedömning. Det angavs ej heller uttryckligen att domstolarna skulle åläggas uppgiften att utveckla tillämpningen av generalklausulen genom praxis.¹²⁰ Oavsett vad avsikten hos lagstiftaren varit, kommenterar Tjernberg och Neway Herrman att skatteflyktslagen trots ett antal fall som hamnat hos HFD, så finns ingen vägledning för skattesubjekten.¹²¹

Till skillnad från Kellgren, Tjernberg, Neway Herrman och Hultqvist anser Holstad inte att den stora delen av mål gällande skatteflykt som avgörs av HFD kan kallas för in casu-avgöranden.¹²² Holstad anser att det finns allmän vägledning att få när avgöranden studeras noggrant. Han menar att det är extra viktigt att försöka förstå innebörden av de avgöranden som kommer från HFD, då skatteflyktslagens utformning är av sådan art att den ofta anklagas för att vara svårförutsedd. Holstad kritiserar andra författare för att lägga alltför mycket vikt vid skatteflyktslagens relation till legalitetsprincipen och förutsägbarheten och på rent moraliska frågor kring skattesubjektens vilja att betala så lite skatt som möjligt.¹²³

Rosander har studerat den svenska skatteflyktslagen och gjort en komparation med de tyska och kanadensiska skatteflyktslagarna. Syftet med studien var att studera de olika staternas skatteflyktslagstiftningar med fokus på rättssäkerhet och effektivitet.¹²⁴ Rosander fann likheter mellan de olika lagstiftningarna, trots att utformningarna skiljde sig åt. I Sverige och Kanada där generalklausulerna tillämpades i mindre utsträckning än i Tyskland, fanns också mer kritik emot utformningen av lagstiftningen och dess tillämpning. Kritiken bestod till största del av att utformningen av lagstiftningen ansågs vara alltför vag och otydlig. Inom den tyska rätten var den typen av kritik mera ovanlig.¹²⁵ Rosander studerade flertalet faktorer som påverkade lagstiftningarnas utformning och tillämpning. Rosander kom bland annat fram till att Tyskland, som tillämpade sin generalklausul i högre utsträckning än vad den tillämpades i Sverige och Kanada, fick mindre kritik och bättre rättssäkerhet och förutsägbarhet. I Sverige och Kanada, där tillämpning skedde i mindre utsträckning, ansågs också generalklausulerna vara mindre rättssäkra och mer vaga i sin utformning.¹²⁶

¹²⁰ Jfr. prop. 1980/81:17 s. 17, prop. 1982/83:84, 1985/86:49, 1992/93:127, 1994/95:209 och 1996/97:170.

¹²¹ Tjernberg och Neway Herrman, Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, *Skattenytt*, 2011, s. 167

¹²² Holstad, Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? *Skattenytt*, 2010, s. 310.

¹²³ Holstad, Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? *Skattenytt*, 2010, s. 310.

¹²⁴ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 12.

¹²⁵ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 208f.

¹²⁶ Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, 2007, s. 241f.

4 Australiensisk rätt

4.1 Bakgrund och syfte med lagstiftningen

Generalklausulen i australiensisk rätt infördes i sin nuvarande form första gången år 1981 i avdelning IVA i Income Tax Assessment Act 1936. Olika typer av generalklausuler vad gäller skatteflykt har funnits under längre tid i Australien, men den nuvarande generalklausulens form tog sin början år 1981.¹²⁷ Vid införandet av den nuvarande lagstiftningen klargjordes att den nya lagstiftningen skulle vara begränsad till att omfatta uppenbara¹²⁸ upplägg.¹²⁹ Den senaste ändringen i lagstiftningen skedde så sent som 2013.¹³⁰

“The principal role of Part IVA is to counter arrangements that, objectively viewed, are carried out with the sole or dominant purpose of securing a tax advantage for a taxpayer.”¹³¹

Det huvudsakliga syftet med lagstiftningen är således att komma åt skattesubjekt som genomför transaktioner eller handlingar enbart eller huvudsakligen med syfte att undvika beskattning som annars skulle skett i enlighet med den gällande lagstiftningen.¹³² Avsikten med införandet av lagstiftningen var att komma åt transaktioner som ej hade genomförts om inte skattefördelarna hade uppstått, det vill säga att lagstiftaren ville komma åt transaktioner som tillkommit för att kunna undandra ekonomiska medel från beskattning.¹³³ Syftet med lagstiftningen var att effektivisera åtkomsten av skatteflykt genom att skapa en flexibel lagstiftning som var effektiv mot konstlade upplägg utan att straffa de skattesubjekt som på legitima sätt nyttjade skattesystemet för att få en så fördelaktig beskattning som möjligt. Lagstiftaren i Australien såg inga hinder mot att skattesubjekten försökte uppnå så fördelaktig beskattning som möjligt, så länge inte särskilda transaktioner företogs enbart på grund av att skattesubjekten ville undvika beskattning.¹³⁴

Införandet av generalklausulen i Australien sågs som ett avsteg från tidigare principer att enskilda skattesubjekt hade rätt att ordna sina transaktioner och ekonomiska medel så att skattebördan blev mindre och mer fördelaktig för dem. Trots att syftet ej var att påverka hur skattesubjekten agerade för att

¹²⁷ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 2.

¹²⁸ Engelska: *“blatant”*.

¹²⁹ Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 672.

¹³⁰ Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment Bill 2013*.

¹³¹ Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment Bill 2013* och Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 8f.

¹³² Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 22f.

¹³³ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 22.

¹³⁴ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 23f.

minska sin totala skattebörda, sågs införandet av den nuvarande generalklausulen som ett steg i riktningen mot mera begränsade möjligheter för skattesubjekten.¹³⁵ Tidigare skatteflyktslagstiftning i Australien var så vidsträckt formulerad att den kunde vara applicerbar på alla transaktioner med mål att uppnå en mer fördelaktig beskattning.¹³⁶

4.2 Lagstiftningens utformning

Utformningen av Australiens generalklausul gör att lagtexten blir omfattande. Hela avdelning IVA av Income Tax Assessment Act 1936 är del av generalklausulen, sektionerna¹³⁷ 177A-177D och 177F utgör den australiensiska skatteflyktsklausulen.¹³⁸ Lagtexten finns som bilaga till uppsatsen.¹³⁹

För att generalklausulen enligt australiensisk rätt skall vara tillämplig föreligger ett antal rekvisit.

- Det måste vara ett upplägg.¹⁴⁰
- Skattesubjektet måste ha fått en skattefördel.¹⁴¹
- Med beaktande av åtta olika objektiva faktorer¹⁴² så har transaktionen eller handlingen genomförts med syftet¹⁴³ att få skattefördelar.¹⁴⁴
- Myndigheten¹⁴⁵ handlar på ett sätt som den anser nödvändigt för att bestämmelserna i avdelning IVA i ITAA 1936 skall få avsedd effekt. Det vill säga att skattemyndigheten tillämpar lagstiftningen mot skatteflykt då det är nödvändigt.¹⁴⁶

För att tillämpning överhuvudtaget skall aktualiseras när det gäller den australiensiska generalklausulen måste specifika skatteflyktsregler i första hand uttömmas.¹⁴⁷ Den kan inte heller tillämpas på fingerade¹⁴⁸ transaktioner eftersom kravet på att transaktionen skall vara ett upplägg

¹³⁵ Pagone, Tax Avoidance in Australia, 2010, s. 22.

¹³⁶ Pagone, Tax Avoidance in Australia, 2010, s. 24f.

¹³⁷ I den australiensiska lagstiftningen används "section", förkortas s.

¹³⁸ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA.

¹³⁹ Se bilaga A.

¹⁴⁰ Engelska: "scheme". Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177A.

¹⁴¹ Engelska: "tax benefit" Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177C.

¹⁴² Se vidare under avsnitt 4.2.3.

¹⁴³ Engelska: "purpose".

¹⁴⁴ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177D.

¹⁴⁵ Engelska: "Commissioner of Taxation" Motsvarande roll som myndighetschefer i Sverige, personen har det yttersta ansvaret för att det australiensiska skatteverket fullgör sitt uppdrag. Här ersatt med myndighet, då myndighetschefen ej behöver vara den som processför <https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/Who-we-are/Our-Executive/> Senast hämtad 140522.

¹⁴⁶ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177F.

¹⁴⁷ Kobetsky m.fl., Income Tax – Text, Materials and Essential Cases, 2012, s. 671f.

¹⁴⁸ Engelska: "sham".

existerar.¹⁴⁹ Det skall också observeras att likt de svenska rekvisiten är de australiensiska rekvisiten också kumulativa, det vill säga att samtliga måste uppfyllas för att lagen skall bli tillämplig.¹⁵⁰ Utformningen av den australiensiska skatteflyktslagstiftningen gör att det är i sin helhet en objektiv bedömning av samtliga rekvisit. Det existerar inget subjektivt avsiktsrekvisit för att bedöma skattesubjektets avsikt med en transaktion.¹⁵¹

4.2.1 Upplägg – 177A

I sektion 177A (1) definieras vad ett upplägg¹⁵² innebär. Definitionen är mycket omfattande och med upplägg avses alla typer av uppgörelser¹⁵³, överenskommelser¹⁵⁴, löften¹⁵⁵, åtaganden¹⁵⁶ oavsett om dessa går att upprätthålla med juridiska medel eller om de är uttalade eller underförstådda.¹⁵⁷ Det kan också vara någon sorts upplägg¹⁵⁸, plan¹⁵⁹, förslag¹⁶⁰, handling¹⁶¹ eller beteende¹⁶². Enligt senare praxis räcker det inte med att en person står bakom en del i ett upplägg. En del i ett upplägg kan ej i sig själv vara nog för att det skall täckas av den breda definitionen av upplägg i lagstiftningen såtillvida att den delen av upplägget ej kan fungera enskilt utan stöd av upplägget som helhet.¹⁶³ I praxis konstateras också att ett upplägg kan bestå av en enda handling, det behöver inte röra sig om en serie av handlingar för att det skall kunna betraktas som ett upplägg. Det anges också att upplägget specifikt skall kunna kopplas till skattefördelen som uppstår för den enskilda skattebetalaren.¹⁶⁴ För att lagen skall bli tillämplig krävs att upplägget identifieras och definieras tydligt. Detta måste ske för att upplägget skall kunna kopplas till en uppnådd skattefördel. Kopplingen mellan ett upplägg och en uppnådd skattefördel är ett krav för att avdelning IVA skall kunna tillämpas. Finns ingen tydlig koppling mellan ett upplägg och en skattefördel, kan inte skatteflyktslagstiftningen tillämpas.¹⁶⁵

¹⁴⁹ Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 671f.

¹⁵⁰ Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 672.

¹⁵¹ Explanatory Memorandum, *Tax Laws Amendment Bill 2013*.

¹⁵² Engelska: "scheme".

¹⁵³ Engelska: "arrangement".

¹⁵⁴ Engelska: "agreement".

¹⁵⁵ Engelska: "promise".

¹⁵⁶ Engelska: "undertaking".

¹⁵⁷ *Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177A (1)*.

¹⁵⁸ Engelska: "scheme".

¹⁵⁹ Engelska: "plan".

¹⁶⁰ Engelska: "proposal".

¹⁶¹ Engelska: "action".

¹⁶² Engelska: "course of conduct".

¹⁶³ *FCT v Peabody*, 1994, HCA 43.

¹⁶⁴ *FCT v Peabody*, 1994, HCA 43 och *Hart v FCT*, 2004, HCA 26.

¹⁶⁵ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 39-41.

4.2.2 Skattefördel – 177C

I sektion 177C och 177CB anges att den skattskyldige skall uppnå en skattefördel för att lagstiftningen skall kunna aktualiseras. I 177C (1) anges att en skattefördel som uppnås med hjälp av ett upplägg innebär:¹⁶⁶

- Ett belopp som inte är inkluderat i inkomsten under taxeringsåret¹⁶⁷.
- Ett avdrag som är tillåtet det aktuella taxeringsåret.
- En kapitalförlust som skattebetalaren ådragit sig under taxeringsåret.
- En utländsk skattejämkning som godkänts under taxeringsåret.¹⁶⁸

Skattefördelen skall endast ha uppnåtts på grund av det upplägg som skattesubjektet genomfört. Alternativt så skulle skattefördelen uppnåtts om förfarandet inte stoppats genom sektion 177F¹⁶⁹. Det framgår tydligt av lagstiftning och praxis att upplägget och skattefördelen behöver ha ett påtagligt samband.¹⁷⁰ I sektion 177CA anges att ett avdrag för källskatt¹⁷¹ också är att anse som en skattefördel om ett upplägg har genomförts för att avdragsrätt skall uppkomma.¹⁷² Lagstiftningens utformning där det hela tiden anges taxeringsåret eller det aktuella året är medvetet utformat för att man skall kunna fånga upp upplägg som utnyttjar tidsaspekten för att uppnå skattefördelar.¹⁷³ Exkluderat från tillämpningsområdet är sådana transaktioner eller överenskommelser som ger upphov till skattefördelar genom ITAA 1936 eller ITAA 1997.¹⁷⁴

I och med den senaste ändringen av den australiensiska skatteflyktslagen år 2013 har tillämpningen av skattefördelsrekvisitet i viss mån ändrats för transaktioner som genomförts efter den 20 november 2012.¹⁷⁵ Efter att det australiensiska skatteverket förlorat ett antal processer mot enskilda skattesubjekt på grund av att skattefördelen som dessa uppnått med ett upplägg ej kunde inordnas under de grunder som angavs i 177C, ändrades delar av sektion 177C och 177CB. Lagstiftaren angav uttryckligen att ändringarna endast påverkar 177C och hur den delen av lagstiftningen interagerar med de andra delarna, särskilt 177D, och att generalklausulen och dess tillämpning i övrigt ej förändrats. Förändringen innebär att två olika situationer kan vara grund för tillämpning av generalklausulen. Den första situationen är när skattesubjektet får en skattefördel som inte hade uppkommit om skattesubjektet ej genomfört ett upplägg för att undvika beskattning. Denna situation uppkommer då det rör sig om artificiella

¹⁶⁶ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177C.

¹⁶⁷ Engelska: "that year".

¹⁶⁸ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177C och s 177CB.

¹⁶⁹ Se vidare avsnitt 4.2.4.

¹⁷⁰ Jfr. *FCT v Peabody*, 1994, HCA 43 och *Hart v FCT*, 2004, HCA 26. Se även Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 47f.

¹⁷¹ Engelska: "withholding tax".

¹⁷² Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177CA.

¹⁷³ Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 680f.

¹⁷⁴ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177C (2) och Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 681.

¹⁷⁵ Explanatory Memorandum, Tax Laws Amendment Bill 2013.

konstruktioner. Den andra situationen då avdelning IVA kan tillämpas är när ett upplägg skall jämföras med andra situationer. Alternativa förutsättningar¹⁷⁶ skall jämföras med hur skattesubjektet har handlat. Det vill säga att det australiensiska skatteverket och domstolarna skall bedöma huruvida ett visst upplägg är ett legitimt sätt att anpassa sina affärer eller om det till större delen drivet av skatteminimering och om skattesubjektet kunnat handla på ett annat sätt.¹⁷⁷ Det australiensiska skatteverket och domstolarna skall i sin bedömning granska om ett upplägg har onödiga steg som enbart finns till för att ge beskattningsförmåner. Granskning skall även ske för att se om upplägget inte har något kommersiellt syfte och inte är i enlighet med bolagets resultat samt när interprissättning och avtalsförhållanden ej är i enlighet med marknadsstandarden.¹⁷⁸

Sektion 177C innehåller krav på samband mellan ett upplägg och en uppnådd skattefordel. Skattefordelen skulle inte ha uppkommit eller rimligen förväntas ha uppkommit¹⁷⁹ om inte upplägget hade genomförts av skattesubjektet. För att konstatera huruvida skattefordelen rimligen kunnat förväntas ha uppkommit enbart på grund av ett upplägg skall skattemyndigheten¹⁸⁰ konstruera en alternativ transaktion för att visa vad som rimligen kunnat förväntas om upplägget ej hade genomförts. Det vill säga att testet som kallas ”rimlig hypotes”-testet¹⁸¹ skall undersöka och bevisa att skattefordelen ej hade tillkommit skattesubjektet om skattesubjektet inte hade skapat ett upplägg.¹⁸² Syftet med denna konstruktion är att på ett objektivt sätt utreda huruvida skattefordelen som tillkommit skattesubjektet gjort det på grund av ett upplägg eller om denna fordel skulle kunna uppkomma även i avsaknad av ett upplägg.¹⁸³

4.2.3 Syfte – 177D

När det konstaterats att en skattefordel uppnåtts med hjälp av ett upplägg skall syftet med upplägget bedömas utifrån åtta olika objektiva faktorer. Bedömningen syftar till att konstatera om syftet med att genomföra ett specifikt upplägg haft som syfte att tillskapa skattefordelar för ett specifikt skattesubjekt.¹⁸⁴ I sektion 177A (5) anges att om en transaktion har flera olika syften skall skatteflykt vara det huvudsakliga syftet för att skatteflyktslagstiftningen skall aktualiseras.¹⁸⁵ De åtta olika objektiva

¹⁷⁶ Engelska: “*alternative postulate*”.

¹⁷⁷ Explanatory Memorandum, Tax Laws Amendment Bill 2013.

¹⁷⁸ Explanatory Memorandum, Tax Laws Amendment Bill 2013.

¹⁷⁹ Engelska: “*might reasonably be expected*”.

¹⁸⁰ Engelska: “*Commissioner of Taxation*”.

¹⁸¹ Engelska: “*reasonable hypothesis*”.

¹⁸² Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177C och Kobetsky m.fl., Income Tax – Text, Materials and Essential Cases, 2012, s. 682f samt Tooma, Legislating Against Tax Avoidance, 2008, s. 150f.

¹⁸³ Pagone, Tax Avoidance in Australia, 2010, s. 48f.

¹⁸⁴ Kobetsky m.fl., Income Tax – Text, Materials and Essential Cases, 2012, s. 684.

¹⁸⁵ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177A (5).

faktorerna som skall bedömas räknas upp i sektion 177D (2):¹⁸⁶

- Sättet ett upplägg påbörjats eller utförts på.
- Formen och innehållet i ett upplägg.
- Tidpunkten då upplägget påbörjats och tidslängden på den period då upplägget genomfördes.
- Resultatet i förhållande till tillämpningen av ITAA 1936 förutom den del som behandlar skatteflykt (avdelning IVA) som uppnås tack vare upplägget.
- Alla förändringar i ekonomisk ställning hos det aktuella skattesubjektet som skett på grund av upplägget, vad som kommer ske och vad som rimligen kan ske.
- Alla förändringar i ekonomisk ställning hos en person som har eller har haft någon relation (oavsett om det är genom affärer eller familjeband eller av annan natur) med det relevanta skattesubjektet. Förändringen i ekonomisk ställning skall ha skett på grund av upplägget.
- Vilka andra konsekvenser som helst för det aktuella skattesubjektet eller för någon person som omfattas av den ovan nämnda kretsen som aktualiserats genom att upplägget påbörjats eller genomförts.
- Relationens natur (oavsett om det är genom affärer eller familjeband eller av annan natur) mellan det aktuella skattesubjektet och de andra personerna som nämnts ovan.¹⁸⁷

Sektion 177D tar sikte på objektiva faktorer, baserat på bevisningen som framkommit i ett mål. De åtta faktorerna skall således ej bedömas subjektivt utan rent objektivt i förhållande till bevisningen. Samtliga av de åtta faktorerna skall bedömas i varje individuellt fall och tillbörlig vikt skall läggas vid samtliga faktorer.¹⁸⁸ Listan i 177D är uttömmande, de olika faktorerna kan antingen ensamma eller i kombination med andra användas för att lagstiftningen skall bli tillämplig.¹⁸⁹ Bedömningen skall också gälla huruvida skatteflykt är det dominerande skälet för en viss transaktion eller ett visst handlingsätt.¹⁹⁰ Sektionen kräver ej att det enskilda skattesubjektet är medvetet om beskattningskonsekvenserna, detta eftersom lagstiftaren ej velat begränsa tillämpningsområdet av lagstiftningen till de situationer då skattebetalaren är medveten om beskattningskonsekvenserna.¹⁹¹

4.2.4 Rättsföljd och effekter av avdelning IVA

När avdelning IVA tillämpas, använder skattemyndigheten normalt sektion 177F för att utfärda ett ändrat beskattningsunderlag¹⁹². Utfärdande får ske

¹⁸⁶ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177D.

¹⁸⁷ Income Tax Assessment Act, 1936, part IVA, s 177D (2).

¹⁸⁸ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 75.

¹⁸⁹ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. 151f.

¹⁹⁰ Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 685f.

¹⁹¹ Engelska: "taxpayer's fiscal awareness".

¹⁹² Engelska: "tax assessment".

högst fyra år efter det aktuella beskattningsårets slut. Effekten av att myndigheten använder sektion 177F för att utfärda ett ändrat underlag är att den skattefördel som det enskilda skattesubjektet uppnått genom ett upplägg blir ogiltig och den felaktigt uppnådda fördelen kompenseras genom justeringar i beskattningsunderlaget. Detta påverkar ej den civilrättsliga dimensionen av transaktionerna, utan enbart de skattemässiga konsekvenserna.¹⁹³ Enligt lagstiftningen får förändring av beskattningsunderlag ske både på förhand och i efterhand. I efterhand är det ej särskilt komplicerat, då uppskattningarna bygger på faktiska händelser och transaktioner. Om man istället föregriper ett förväntat förhållande så är det hela mer komplicerat. Om en justering görs på förhand får denna endast göras om upplägget ej hade stoppats av sektion 177F.¹⁹⁴

Om en skattefördel uppkommit på grund av ett upplägg får skattemyndigheten besluta om att ett belopp som tidigare utelämnats från inkomstdeklarationen, skall inkluderas i den beskattningsbara inkomsten. Om ett avdrag tillåtits, kan tillåtelsen dras tillbaka för det aktuella året. Om en skattefördel uppkommit på grund av en kapitalförlust så skall denna ej beaktas det aktuella beskattningsåret. Om det finns en utländsk skattekredit så får inte skattesubjektet nyttja denna. Dessa beslut kan gälla del av belopp eller hela belopp.¹⁹⁵

När avdelning IVA tillämpas, blir skattesubjektet föremål för straffskatt¹⁹⁶ utöver det värde som skattefördelen haft.¹⁹⁷ Straffskatt kan tillämpas om skattesubjektet fått skattefördelar genom ett upplägg och om det övervägande skälet för att få använda sig av upplägget varit att tillskanska sig skattefördelar. Utgångspunkten är att straffskatten skall uppgå till 50% av uppläggets skattebortfall¹⁹⁸, detta kan dock reduceras till 25% i vissa fall.¹⁹⁹

4.3 Debatt och forskning om skatteflyktslagen i Australien

Skatteflyktslagstiftningen och generalklausulen i Australien har blivit studerad, kritiserad och debatterad, precis som den svenska lagstiftningen blivit i Sverige.

Tooma har skrivit en doktorsavhandling om den australiensiska skatteflyktslagstiftningen, hon utreder och för diskussion kring det australiensiska systemet med skatteflyktsregler som är specifika och

¹⁹³ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 124f och Kobetsky m.fl., *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 2012, s. 694.

¹⁹⁴ Pagone, *Tax Avoidance in Australia*, 2010, s. 126-128.

¹⁹⁵ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. 154f.

¹⁹⁶ Engelska: *”penalty tax”*. I stora drag kan detta likställas med skattetillägg.

¹⁹⁷ *Tax Administration Act 1953*, schedule 1, s 284-145.

¹⁹⁸ Engelska: *”scheme shortfall amount”*.

¹⁹⁹ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. 156f.

användningen av både generell lagstiftning och specifika skatteflyktsregler.²⁰⁰ Det australiensiska skatteflyktsystemet är uppbyggt med olika specifika skatteflyktsregler²⁰¹, en speciell generalklausul för moms samt generalklausulen i avdelning IVA som kan tillämpas på alla typer av rättshandlingar, dock endast som en sista utväg.²⁰² Tooma kommer fram till att det nuvarande australiensiska systemet brister i förutsägbarhet och säkerhet för skattesubjekten. Tooma anser att det saknas en tydlig gräns mellan skatteflykt och den legitima sortens skatteplanering var och en får lov att ägna sig åt. Tooma argumenterar för faktumet att en lagstadgad generalklausul ökar förutsägbarheten och säkerheten för skattebetalarna. Utan en lagstadgad generalklausul menar Tooma att myndigheterna, domstolarna och staten kan ha olika inställning och resonemang kring skatteflykt och därmed minska förutsägbarheten. Tooma undersökte också rättsordningar som inte har lagstadgad generalklausul, USA och Storbritannien²⁰³. De hade istället praxismetoder, något som enligt Tooma ej heller skapade säkerhet och förutsägbarhet för enskilda skattesubjekt. Tooma kom fram till att en lagstadgad generalklausul med konsekvens tillämpning är det bästa alternativet för att försäkra sig om förutsägbarhet och säkerhet för skattesubjekten.²⁰⁴

Pagone anser att det skett ett paradigmskifte vad gäller tolkningen av skattelagstiftning.²⁰⁵ Införandet av generalklausuler i lagstiftningen har lett till att skatt kan tas ut även i situationer då lagstiftningen ej är helt klar för skattesubjekten. Australien har försökt att motverka problemet med oklar lagstiftning och tillämpning genom att ha en mycket detaljerad lagstiftning. Om det lyckats är föremål för intensiv debatt.²⁰⁶ Australiens högsta domstol har försökt att definiera alla tolkningsfrågor som uppstår och poängterat att alla tolkningar är föremål för objektiva överväganden.²⁰⁷ Pagone pekar ut flera tolkningsproblem som praxis i Australien gett upphov till, då Australiens högsta domstol ej tillräckligt klart definierat begrepp som kunnat ge upphov till tolkningsproblem, till exempel begreppen skattefördel²⁰⁸ och upplägg²⁰⁹. Pagone anser att det tydligt går att se utifrån både aktuell och historisk praxis att det finns svårigheter att tolka och förutse hur tillämpningen av avdelning IVA skall se ut. Pagone pekar också på motsättningar mellan olika rättsinstanser i hur tolkningen av avdelning IVA bör se ut, enligt Pagone finns väldigt motsägelsefulla tolkningar av

²⁰⁰ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. xi.

²⁰¹ Engelska: "SAAR – Specific Anti-Avoidance Rules".

²⁰² Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. 3f.

²⁰³ Storbritannien har numera en generalklausul i sin lagstiftning, jfr. <http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar.htm> senast hämtad 140329.

²⁰⁴ Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance*, 2008, s. 287-291.

²⁰⁵ Pagone, *Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations*, *Australian Tax Review*, 2011, s. 145.

²⁰⁶ Pagone, *Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations*, *Australian Tax Review*, 2011, s. 157.

²⁰⁷ Pagone, *Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations*, *Australian Tax Review*, 2011, s. 158.

²⁰⁸ Engelska: "tax benefit".

²⁰⁹ Engelska: "scheme".

avdelning IVA inom rättsväsendet.²¹⁰ Pagone anser att de vanliga domstolarna visat att de ej är tillräckligt väl bevandrade i skattelagstiftningen för att de skall kunna skapa tillräckligt tydliga vägledande avgöranden, och även om han säger sig principiellt vara emot specialdomstolar så anser han att en sådan i detta fall skulle ge upphov till mer kontinuerlig praxis och förutsägbarhet för skattesubjekten än vad de vanliga domstolarna gör.²¹¹

Cashmere argumenterar för att utformningen av avdelning IVA tillåter att den angriper precis vilken typ av transaktion som helst och att även om lagstiftaren från början avsett att tillämpningen skall vara begränsad är det ej så domstolarna tolkat det.²¹² Cashmere anser att tillämpningen av lagstiftningen dessutom inte bara bygger på tolkning av lagstiftningen utan också på de bakomliggande intressen som gjort att lagstiftaren valt att införa en generalklausul. Cashmere identifierar fyra bakomliggande intressen till lagstiftningen; statens avsikt att bygga upp välfärden, beskattning har stor påverkan på statens beslut – förlust av skatteinkomster påverkar beslutsprocessen, skatteflykt ger en ojämn och inkorrekt fördelning av beskattningen samt så undermineras skattesubjektens tillit till skattesystemet om skatteflykt tillåts. Cashmere skriver att lagtolkningen i förhållande till avdelning IVA varit teleologisk och bygger på att domstolarna gör antaganden om syftet med lagstiftningen och vad den skall innefatta.²¹³ Cashmere är av uppfattningen att avdelning IVA kräver en teleologisk, mer subjektiv lagtolkning. Han skriver att modern lagtolkning kräver mer än att bara läsa lagtexten, man måste också förstå syftet med en lagstiftning och följa detta genom den tolkning man gör.²¹⁴ Han anser att Australiens högsta domstol ej bidragit till klarhet i sin tillämpning av avdelning IVA, utan att tveksamhet kring tillämpningen fortsättningsvis kvarstår eftersom domstolen visat ovilja att på ett tydligt sätt definiera begrepp och tankemodeller som krävs för en enhetlig tolkning och istället fokuserat på att bevara den formella objektiviteten.²¹⁵

Whait, Whittenburg och Horowitz diskuterar skillnaden i att bestämma syftet för ett skattesubjekt att genomföra ett upplägg genom de objektiva faktorerna som anges i avdelning IVA och att rent subjektivt beakta ett skattesubjekts syfte med en viss rättshandling. Författarna vidhåller att det räcker ej med att skapa så kallade objektiva faktorer för bedömning för att

²¹⁰ Pagone, Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations, *Australian Tax Review*, 2011, s. 161f.

²¹¹ Pagone, Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations, *Australian Tax Review*, 2011, s. 163f.

²¹² Cashmere, Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule : Part IVA, *Australian Tax Review*, 2006, s. 231. Jfr. också *FCT v Spotless Services Ltd* 1996, HCA 34 och *Hart v FCT*, 2004, HCA 26.

²¹³ Cashmere, Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule : Part IVA, *Australian Tax Review*, 2006, s. 232f.

²¹⁴ Cashmere, Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule : Part IVA, *Australian Tax Review*, 2006, s. 236f.

²¹⁵ Cashmere, Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule : Part IVA, *Australian Tax Review*, 2006, s. 246f.

det skall bli förutsägbart för skattesubjekten, utan även den objektiva bedömningen enligt avdelning IVA är till viss del osäker och skapar bristande förutsägbarhet. Författarna anser att det är ett problem som ej lösts av den praxis som finns och att det generellt råder oenighet kring hur de åtta objektiva faktorerna skall bedömas för att objektivitet skall bibehållas.²¹⁶ Författarna kritiserar också domstolarna för att uppfinna egna tolkningsmodeller som testet om alternativa förutsättningar. Det blir enligt författarna följderna när man väljer att lagstifta med en generalklausul som är alltför generell utformad.²¹⁷ Författarna anser också att tvärtemot vad som avsetts med lagstiftningen, att domstolarna skulle bidra till generella tolkningsprinciper och förutsägbarhet, så har praxis blivit otydlig och generellt sett svår att tolka, både för skattesubjekten och för den australiensiska skattemyndigheten. Dock anser författarna att det drabbar skattesubjekten hårdare, då minskad förutsägbarhet hämmar investeringsviljan och möjligheterna för skattesubjekten att genomföra de transaktioner de finner lämpliga för sin affärsverksamhet.²¹⁸

²¹⁶ Whait m.fl., *The World According to GAAR*, *Australian Tax Forum*, 2012, s. 786f.

²¹⁷ Whait m.fl., *The World According to GAAR*, *Australian Tax Forum*, 2012, s. 800

²¹⁸ Whait m.fl., *The World According to GAAR*, *Australian Tax Forum*, 2012, s. 800

5 Svensk praxis

I detta avsnitt presenteras ett urval av praxis gällande den svenska skatteflyktslagens tillämpning. Urvalet har skett för att illustrera hur de olika rekvisiten i generalklausulen tillämpas av HFD, med särskilt fokus på rekvisitet i fjärde punkten då det är det rekvisit som gett upphov till mest tolkningsproblematik.

5.1 RÅ 2000 ref. 21 I-II

RÅ 2000 ref. 21 I gällde ett förhandsbesked angående två aktiebolag. I fallet fanns flera olika frågor, en av frågorna blev huruvida skatteflyktslagen var tillämplig på omstruktureringarna som skulle ske inom koncernen. SRN ansåg att det uppkom en skattefördel då inkomster i kunde överföras genom koncernbidrag. En ekonomisk fördel kunde uppnås genom att gamla underskott kunde nyttjas i den dåvarande lagstiftningen²¹⁹. Det stod också klart att X AB medverkat till handlingarna. SRN ansåg att även om det kunde finnas andra skäl, så var den skattemässiga fördelen det huvudsakliga skälet för att genomföra omstruktureringen och skapa ett kommittentförhållande, då inkomsten ej skulle beskattas hos bolaget som de facto genererade vinst, utan istället hos bolaget som dragits med långvariga förluster. Den sista frågan blev således huruvida det kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. SRN ansåg att upplägget med kommittentförhållandet var ett sätt att kringgå spärren som då existerade för att förhindra att koncernbidrag utnyttjades i samband med en ägarförändring. SRN ansåg att det framgick av förarbetena att syftet med reglerna var att man ej skulle kunna nyttja koncernbidrag vid ombildningar för gamla underskott. Således var fjärde rekvisitet uppfyllt och skatteflyktslagen tillämplig. HFD instämde i SRN:s bedömning om att skatteflyktslagen var tillämplig och fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 2000 ref. 21 II gällde ett förhandsbesked. X AB var ett helägt dotterbolag till Y AB. Y AB hade underskott som uppgick till stora belopp, hänförliga till tidigare verksamhetsår. Avsikten var att X AB skulle ge koncernbidrag för det underskott som fanns i Y. För att finansiera denna modell krävdes att Y AB gav ett ovillkorat aktieägartillskott till X AB. Bolagen undrade om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet. SRN hänvisade till spärreglerna i den då gällande lagstiftningen²²⁰. Tanken med den då gällande lagstiftningen kring förlustutjämning var att systemet skulle vara likformigt avseende ägarförändringar. Den resultatutjämning som kunde komma av situationen i förhandsbeskedet ansåg SRN ej strida emot lagstiftningens syfte. Därmed var skatteflyktslagen ej tillämplig. Enligt HFD

²¹⁹ Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, 8§ 3 st. samt SIL (1947:576) 2§ 3 mom.

²²⁰ Lag (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, 8§ 3 st. samt SIL (1947:576) 2§ 3 mom.

skapade transaktionen i ljuset av den i fallet aktuella lagstiftningen en påtaglig skattefördel för X AB. HFD ansåg att transaktionerna utan de skattemässiga konsekvenserna saknade mening. X AB skulle också direkt medverka till den uppkomma skattefördelen. De tre första rekvisiten i skatteflyktslagen var således tillämpliga. De då gällande bestämmelserna som aktualiserades, skapade visst utrymme för utjämning av vinst och förlust inom en koncern. I fallet skulle överföringen av koncernbidrag mellan Y och X AB innebära att resultatutjämning skedde trots att de ej längre var en koncern. HFD fann att beskattning skulle strida emot lagstiftningen och därmed uppfylldes också fjärde rekvisitet. Således blev skatteflyktslagen tillämplig.

5.2 RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 12 gällde ett förhandsbesked. X AB, ett fåmansaktiebolag avsåg att erbjuda anställda möjlighet att teckna förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis. Lånen avsågs att tas ut i euro. Under en begränsad tidsperiod skulle de anställda kunna låna bolaget pengar genom förlagslånet och sedan då konvertera lånet till aktieandelar i bolaget. A var VD i bolaget och en del av ledningsgruppen, hen ägde 5% av aktierna. B var datakonsult och gruppchef och ägde inga aktier. De undrade om räntan för lånet var avdragsgill. SRN menade att beskattningen om den skett enligt 3:12-reglerna skulle blivit betydligt högre. För B:s del ansåg SRN att hen ej kunde medverka direkt eller indirekt till rättshandlingarna eftersom hen inte befanns vara i en företagsledande position. Med rättshandling avsågs i fallet valet av valutan. A hade däremot deltagit i utformning av lånevillkor och valutaval och SRN ansåg att hen därmed hade medverkat. Valutavalet kunde enligt SRN ge en väsentlig skatteförmån. SRN ansåg att det ej gick att utesluta att en skattefördel var det övervägande skälet för att välja euro som valuta. Skatteflyktslagens fjärde rekvisit var det mest problematiska i fallet. Tidigare lagstiftning omfattade vinstandelslån oavsett vilken valuta de tagits ut i, sedan ändrades lagstiftningen till att enbart omfatta svenska kronor. SRN ansåg att fjärde rekvisitet ej var uppfyllt. Det stred ej mot syftet med lagstiftningen eftersom lagstiftaren valt att ej lagstifta om andra valutor. HFD instämde i SRN:s bedömning. Skatteflyktslagen blev ej tillämplig.

5.3 RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2001 ref. 61 gällde en ansökan om förhandsbesked. Ett aktiebolag, X AB, ansökte om förhandsbesked. En koncern skulle omstruktureras genom flertalet aktieöverlåtelser inom koncernen. En av frågorna var om skatteflyktslagen ägde tillämplighet på förfarandet. SRN motiverade sitt beslut med att förfarandet ej stred mot lagstiftningens syfte eller skattelagstiftningens allmänna utformning. SRN resonerade kring den dåvarande inkomstskattelagen och kom fram till att lagstiftaren avsiktligt lagstiftat om flera olika typer förfaranden, men ej om det som aktualiserats i

förhandsbeskedet. SRN menade att utformningen av förfarandet låg inom ramen för vad som var tillbörligt gällande företagsomstruktureringar. Därmed kunde ej anses att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked.

5.4 RÅ 2001 ref. 79

RÅ 2001 ref. 79 gällde ett förhandsbesked. Östersunds kommun avsåg att bilda en koncern bestående av aktiebolag och då sälja sina tidigare direktägda bolag till ett nytt bolag avsett att fungera som moderbolag. Vinsterna ifrån dotterbolagen skulle överföras till moderbolaget genom koncernbidrag. Bolagen ställde flera frågor, kring huruvida avdragsrätt fanns för koncernbidragen och i vilken utsträckning avdragsrätt kunde aktualiseras. Bolagen undrade också om räntan som moderbolaget skulle betala till kommunen var avdragsgill, och om aktieägartillskotten var skattepliktiga samt om skatteflyktslagen var tillämplig. SRN ansåg att skatteflyktslagen saknade tillämplighet. SRN ansåg att det framgick utifrån ansökan om förhandsbesked att det huvudsakliga syftet med konstruktionen med en koncern var att undvika den statliga inkomstskatten och att den summa som normalt skulle vara inkomstskatt skulle bli inkomst hos kommunen. Kommuner är generellt ej inkomstskattepliktiga. SRN ansåg att strukturen med koncernbildningen gav upphov till en skatteförmån och att det fick anses vara det huvudsakliga syftet med rättshandlingarna. Kommunen medverkade också direkt till handlingarna. Således var rekvisiten ett till tre uppfyllda. SRN ansåg dock att rekvisit nummer fyra ej kunde anses uppfyllt då skattefördelen med koncernen uppstod eftersom kommunen var skattebefriad. Det var således ej fråga om någon typ av kringgående eller transaktioner som stred mot lagstiftningens syfte. HFD fastställde i fråga om skatteflykten SRN:s bedömning.

5.5 RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2002 ref. 24 rörde en ansökan om förhandsbesked. Det handlade återigen om Östersunds kommun. Skatteverket ifrågasatte om ett aktieförvärv som genomförts kunde ge rätt att få och ge koncernbidrag. Genom en riktad nyemission skulle Östersunds kommun teckna 77 800 aktier och således skulle kommunens ägande uppgå till cirka 90% av aktierna i ett bolag. Samtidigt som den riktade nyemissionen skulle ske, skulle de andra ägarna teckna konvertibla skuldebrev som skulle kunna konverteras till aktier. Tanken var att koncernbidraget till moderbolaget från energibolaget skulle motsvara den inkomstskatt som annars skulle utgått. Således undrade bolaget om förhållandet bolagen emellan kunde bli som mellan ett moder- och dotterbolag och om skatteflyktslagen kunde påverka hur detta förhållande sågs. SRN ansåg att förhållandet bolagen emellan var av sådan koncernintern art. SRN beaktade skatteflyktslagen i sin argumentation, men gjorde inga vidare motiveringar om varför den ej var

tillämplig. HFD ansåg att förhållandet mellan bolagen var av sådan art att Rådhuset kunde anses vara moderbolag. I frågan om skatteflykt ansåg HFD att en väsentlig skatteförmån uppkommit till följd av de transaktioner och handlingar som bolagen genomfört. Utan den skatteförmån som skulle uppstå så var transaktionerna i HFD:s mening värdelösa och saknade anledning att genomföras. Således ansåg HFD att rekvisiten ett till tre var uppfyllda. Den huvudsakliga frågan i målet blev således huruvida det fjärde rekvisitet var uppfyllt. HFD inledde med att konstatera att syftet med koncernbidragsbestämmelserna var att få en neutral beskattning mellan verksamhet som bedrivs i en koncern och verksamhet som bedrivs inom ett och samma företag. Fördelen som koncernbidrag ger skall således ej kunna nyttjas av bolag där ägarskapet ej överstiger 90%. De handlingar som bolagen avsåg företa gjorde så att de formella kraven för rätt att ge och få koncernbidrag var uppfyllda. Dock så var det ej i det här fallet avsett att åstadkomma någon bestående ägarförändring. De andra parterna kvarstod som ägare, och skulle i framtiden få teckna fler aktier. Därför ansåg HFD att beskattning skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna, och således var skatteflyktslagen tillämplig i fallet.

5.6 RÅ 2007 ref. 85

I RÅ 2007 ref. 85 var Nordinvest ett dotterbolag till Industrivärden. Industrivärden var ett börsnoterat investmentföretag och moderbolag i en koncern med flertalet dotterbolag. När skatteverket utredde bolagen upptäcktes att vinster varje år överförts från dotterbolagen till Industrivärden. Överföringen skedde genom att vinsterna gick genom Nordinvest. Under 1995 sålde Industrivärden sina aktier i tre av dotterbolagen till Nordinvest. För att avyttringen fick Nordinvest aktieägartillskott och sedan genomfördes också en nyemission. Aktieägartillskottet återbetalades 1996 och kvar blev istället en skuld till Industrivärden. Under de tre kommande åren kostnadsfördes ränta till Industrivärden. År 1998 uppgick genom fusion i samma bolag som Industrivärden och de tidigare avyttrade dotterbolagen blev direktägda igen. Eftersom Industrivärden avyttrade sina aktier i de tre dotterbolagen till marknadspris, fick Industrivärden en fordran på Nordinvest på vilken ränta kunde tas ut. Nordinvest hade rätt till koncernbidrag och därför kunde räntebetalningarna till Industrivärden betalas genom att Nordinvest fick koncernbidrag från de andra dotterbolagen. Enligt skatteverket var syftet med handlingarna att uppnå skattefördelar då inkomstskatt inte utgick på vinst som motsvarade den betalda räntan. HFD ansåg att situationen var jämförlig med den i RÅ 2001 ref. 79 och därför skulle bedömas på samma sätt. Således biföll HFD talan och upphävde kammarrättens dom. Skatteflyktslagen saknade tillämplighet.

5.7 RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 31 gällde ett förhandsbesked. Ägarna i målet hade genomfört flertalet upprepade interna aktieöverlåtelser för att slippa beskattning enligt 3:12-reglerna (57 kap. IL). Bolagsägarna var verksamma i betydande omfattning i företaget och skulle egentligen ej ha möjlighet att undgå beskattning enligt 3:12-reglerna. Förhandsbeskedet innehöll egentligen flera frågor, men HFD intresserade sig enbart för frågan om skatteflykt. Frågan om skatteflyktslagen kunde tillämpas berodde på tolkningen av fjärde punkten i 2§ i skatteflyktslagen. Frågan var således om handlingarna kunde anses strida mot lagstiftningens syfte. SRN:s argument byggde på att syftet med 3:12-reglerna var lätt att tyda genom att läsa lagtexten. Syftet, är att företagare som både äger och arbetar i ett bolag ej skall kunna undvika beskattning i inkomstslaget tjänst. Flertalet interna aktieöverlåtelser gav ägarna möjlighet att ej beskattas i inkomstslaget tjänst, därmed stred handlingarna mot lagstiftningens syfte. HFD instämde i SRN:s bedömning.

5.8 RÅ 2009 ref. 47 I-II

I RÅ 2009 ref. 47 I gällde frågan villkorade aktieägartillskott och återbetalning av dessa. I fall nummer ett ägde skattesubjektet 50% av aktierna i ett likvidationspliktigt bolag. Samtidigt som han köpte bolaget, köpte han också en fordran om 8 MSEK hos bolaget för 87 500 SEK. Skattesubjektet var verksamt i bolaget och under år 1999 fick denne ut 740 000 SEK från bolaget och i deklarationen tog denne upp det som återbetalning av aktieägartillskott. Skatteverket var av uppfattningen att den verkliga innebörden av transaktionen var utdelning. Kammarrätten ansåg att det huvudsakliga syftet med handlingarna var att undvika 57 kap. IL, dock ansåg domstolen att det inte gick att styrka att handlingarna stridit mot lagstiftningens syfte. Enligt Kammarrätten var syftet med lagstiftningen att progressiv beskattning skall vara oundviklig för arbetsinkomster för verksamma delägare i fåmansaktiebolag. De skattemässiga konsekvenserna av återbetalning av villkorade aktieägartillskott var dock kända när 57 kap. IL infördes och därför kunde transaktionerna ej anses ha stridit mot lagstiftningens syfte. HFD delade denna ståndpunkt.

RÅ 2009 ref. 47 II gällde en situation då skattesubjektet ägde samtliga aktier i ett bolag i Luxemburg. Bolaget var moderbolag i en koncern med flertalet dotterbolag. Ett av dessa dotterbolag, Jönsabo Bruk AB ägde alla aktier i ett annat bolag, Englabo AB. Englabo AB köpte alla aktier i ett bolag, Jäxbo AB ifrån ett brittiskt bolag. Vid inköpstillfället förvärvades för 10 000 SEK återbetalningsrätt av ett villkorat aktieägartillskott till Jäxbo AB. Det angivna värdet på det villkorade aktieägartillskottet uppgavs till 17 MSEK. Under året efter förvärvet fick Jäxbo AB koncernbidrag och efter att bolagsstämman beslutat om återbetalning återbetalades 1 MSEK av aktieägartillskottet. Den enda anledningen till att återbetalningen kunde genomföras var att Jäxbo AB fått koncernbidrag. Återbetalningen

redovisades av skattesubjektet i deklARATIONEN som en kapitalvinst om 900 000 SEK, denna summa togs upp i inkomstslaget kapital. Kammarrätten och HFD tyckte ej att beloppet kunde beskattas som utdelning. Båda instanserna ansåg dock att skatteflyktslagen kunde aktualiseras. HFD:s argumentation i målet gick ut på att den förvärvade återbetalningsrätten bara var värdefull för skattesubjektet eftersom denne hade inflytande över Jäxbo AB. Utbetalning hade ej kunnat ske utan koncernbidrag. HFD:s uppfattning var att den riktiga anledningen till transaktionerna var att kringgå 57 kap. IL. HFD ansåg att skatteflyktslagen var tillämplig.

5.9 RÅ 2010 ref. 51

Skatteverket beslutade att eftertaxera den skattskyldige då verket ville beskatta hen för inkomster från avyttrandet av ett svenskt aktiebolag. Verket beslutade även om skattetillägg på 40 %. Skattesubjektet i fallet var en svensk företagare. Hen hade en kapitalförsäkring i ett bolag, som investerade efter uppdrag från skattesubjektet i två bolag hemmahörande i Luxemburg. Skatteverket ansåg att företrädarna för de två bolagen baserade i Luxemburg endast var formella sådana och att de ej var verksamma. Skatteverket var av uppfattningen att det hela var en konstruktion för att undvika 57 kap. IL. Enligt HFD kunde omständigheterna ej styrka den verkliga innebörden av de transaktioner som företagits i målet. HFD prövade istället skatteflyktslagens rekvisit i målet. HFD ansåg att den skattskyldige uppnått en väsentlig skatteförmån genom att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna. Domstolen ansåg att det ej fanns annan anledning till transaktionerna än skatteflyktsskäl. Skattesubjektet hade direkt och indirekt deltagit i förfarandet och medverkat till skattefördelen som uppstått. HFD argumenterade i förhållande till fjärde punkten att hela ägarkonstruktionen syftade till att undvika beskattning enligt 3:12-reglerna och att utdelning som egentligen skulle omfattas av den lagstiftningen kunde bli skattefri. Skattesubjektet hade gjort ett medvetet kringgående av 3:12-reglerna och därmed stred handlingarna emot syftet med lagstiftningen och skatteflyktslagen kunde tillämpas i fallet.

5.10 Sammanfattning av praxis

Svensk praxis är ganska omfattande. I fallen ligger tonvikten på lagstiftningens fjärde rekvisit, dock har det ej gett upphov till några särskilda slutsatser som kan sägas gälla lagstiftningen generellt. En genomgående trend är att rekvisiten i punkterna ett till tre behandlas som en entitet och som ej verkar problematiska medan det fjärde rekvisitet ofta är det tillämpningen står och faller med. Dock finns inte några tydliga riktlinjer om när tillämpning skall ske i de rättsfall som Högsta förvaltningsdomstolen hittills prövat. Fallen är som synes in casu-betonade och motiveringarna är mycket korta. Även om det finns ett antal rättsfall, så kan dessa ej sägas ha gett upphov till klarhet i tillämpningen.

6 Australiensisk praxis

I detta avsnitt presenteras australiensisk praxis rörande generalklausulen i ITAA 1936 avdelning IVA. Alla rättsfall som presenteras i detta kapitel har prövats av High Court of Australia som är Australiens sista instans i mål som gäller skatteflykt.

6.1 Federal Commissioner of Taxation v Peabody 1994 (HCA 43)

I *Federal Commissioner of Taxation v Peabody* ägdes och förvaltades ett aktiebolag av två parter, K och ett förvaltningsbolag ägt av familjen Peabody. Det övervägande innehavet fanns hos Peabody. Peabody ville köpa K:s innehav för att kunna genomföra en försäljning av 50 % av bolaget. K gick med på att sälja, dock uppstod två problem. När försäljning av aktierna till allmänheten skulle ske, var tanken att priset skulle bli högre än det mellan K och Peabody. Dock skulle de bli tvungna att offentliggöra priset för överlåtelsen dem emellan i samband med försäljningen till allmänheten. Det andra problemet var att transaktionen skulle bli föremål för hög kapitalvinstskatt²²¹. Parterna kringgick de båda problemen genom att Peabody köpte K:s aktier genom ett annat bolag och dessa aktier sedan omvandlades och blev i praktiken värdelösa. Således blev Peabody den enda reella ägaren till bolaget. Skatteverket i Australien utfärdade ett ändrat beskattningsunderlag för Mrs. Peabody som var den som huvudsakligen gynnats av transaktionerna.

I Peabody uppstod flera frågor, innebörden av ett upplägg²²² enligt avdelning IVA, att upplägget måste kunna härledas till ett relevant skattesubjekt och att upplägget givit denne en skattefordel och frågan om när ett upplägg har samband med en skattefordel. Australiens högsta domstol inledde med att poängtera att för att en transaktion eller rättshandling skall kunna anses vara ett upplägg krävs att det den delen av ett upplägg som angrips av skatteverket kan anses självständig och inte helt meningslös. Således blev en fråga om en handling i en serie handlingar kunde angripas. Domstolen ansåg att ett upplägg kunde ha både en mindre och större omfattning, dock godkände den inte skatteverkets uppfattning att verket kunde välja ut en del av upplägget och koncentrera sig på detta om det ej uppfyllde kravet på att den delen av transaktionen ej får sakna mening när den beaktas enskilt. Frågan om skattefordelen kunde härledas till ett skattesubjekt blev kontroversiell då skatteverket i Australien påfört Mrs. Peabody inkomst enligt vad verket ansåg rimligen kunde förväntas att hennes skattefordel skulle uppgå till. Domstolen ansåg att det krävdes mer

²²¹ Engelska: "capital gains tax".

²²² Engelska: "scheme".

än en möjlighet²²³ att skattefördelen skulle tillkomma skattesubjektet för att skatteverket skulle kunna ändra beskattningsunderlaget.

*”The prediction must be sufficiently reliable for it to be regarded as reasonable.”*²²⁴

Eftersom rekvisitet i lagstiftningen krävde att man uppskattade vad som skattemässigt varit annorlunda om transaktionerna ej genomförts och vem som skulle påförts beskattning krävdes enligt domstolen att förutsägelsen skulle vara rimlig. I fallet ansåg domstolen det ej visat att skatteförmånen skulle tillkomma Mrs. Peabody utan att denna lika gärna kunde tillkomma bolaget som köpt K:s aktier. Domstolen gav Peabody rätt och ansåg ej att avdelning IVA var tillämplig.

6.2 Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd 1996 (HCA 34)

I *Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd* hade Spotless Services Ltd och ett annat bolag i samma koncern på grund av aktieförsäljning fått ett överskott om cirka 40 miljoner australiensiska dollar. Bolagen investerade i en bank på Cooköarna. Genom en serie komplicerade rättshandlingar så ville Spotless hävda att räntan från investeringen var undantagen från beskattning i Australien. Handlingarna bestod bland annat i att banken själv skulle föreslå för bolagen att de skulle investera, och sedan skulle investeringen ske genom en bank i Malaysia och en annan bank på Cooköarna som ingick i samma koncern som banken bolagen tänkt investera i. Utöver det så var räntesatsen på Cooköarna 4% lägre än den i Australien. Skatteverket i Australien utfärdade ett ändrat beskattningsunderlag där verket hävdade att räntan hade sin källa i Australien och att den därför var beskattningsbar i Australien, och ej undantagen som Spotless hävdade.

Majoriteten i Australiens högsta domstol ansåg att upplägget i fallet var i hela kedjan av de handlingar som genomförts, däribland att bolagen betalat källskatt på Cooköarna på den ränta som intjänats och således undvikt skatt i Australien. Domstolen fann att det fanns ett samband mellan upplägget och den uppnådda skattefördelen och att fördelen varit det huvudsakliga syftet med transaktionerna. Dock var domstolen noggrann med att påpeka skattebetalarnas rätt att på bästa sätt för dem lägga upp sina finanser, dessa situationer kunde dock ej alltid vara sådana att avdelning IVA saknade tillämpning. Även om det är helt legitimt att skattesubjekt försöker maximera sin skatteåterbäring, kan en sådan handling ändå ha ett huvudsakligt syfte som innebär att man får en skattefördel. Majoriteten av domarna ansåg att med hänsyn till objektiva faktum så om en förnuftig

²²³ Engelska: ”probability”.

²²⁴ *FCT v Peabody* 1994 HCA 43, p. 31.

person²²⁵ skulle komma till slutsatsen att ett upplägg innebar skatteflykt, så skulle förfarandet betraktas så. Med hänsyn till de minskade ränteutgifterna för Spotless då bolaget valt att investera på Cooköarna, ansåg domstolen att man objektivt kunde fastställa att det huvudsakliga syftet med upplägget varit att uppnå en skattefördel. Den lägre räntesatsen på Cooköarna verkar vid första anblick mindre fördelaktig, men eftersom den var skattefri i Australien blev det ändå en skattefördel. Utan skattefördelen ansåg domstolen att handlingarna ej hade företagits. Domstolen ansåg att avdelning IVA var tillämplig och att även om skattesubjekten har en rätt att ordna sina affärer på det mest ekonomiskt mest fördelaktiga viset²²⁶, så saknar det relevans i förhållande till tillämpligheten av avdelning IVA.

6.3 Federal Commissioner of Taxation v Consolidated Press Holdings 2001 (HCA 32)

I *Federal Commissioner of Taxation v Consolidated Press Holdings* hade Consolidated Press Holdings (härefter CPH) haft för avsikt att köpa upp ett brittiskt bolag. Koncernen vari CPH ingick fick rådet från en skatterådgivare att CPH skulle ge ett lån till ett annat bolag i koncernen (MLG) med ränta, som sedan skulle köpa aktier i ett brittiskt bolag A som i sin tur skulle köpa upp det brittiska bolag B som man från början ville förvärva. Samtidigt förvärvade ett bolag inom koncernen med säte i Singapore aktier i ett bolag på Bermuda. Bolaget på Bermuda köpte sedan aktier i det brittiska bolaget som man ville förvärva. MLG gav ett räntefritt lån till bolag A i Storbritannien som man avsåg använda för att förvärva bolag B. Samma belopp som det räntefria lånet, lånades ut av bolag A till bolaget i Singapore, med en ränta om ca 15% årligen. Det planerade köpet av bolag B blev ej av, då alla villkor för köpet ej uppfylldes.

Skatteverket i Australien ansåg att själva upplägget ej gällde hela affären som skulle ha företagits, utan snarare det låneförhållande som uppstått mellan MLG, bolag A och bolaget i Singapore. Australiens högsta domstol ansåg att även om det australiensiska skatteverket valt en begränsad del av förfarandet så kunde det ändå självständigt ej anses ofullständigt och meningslöst om det beaktades på egen hand. Domstolen konstaterade att en skattefördel uppstått då upplägget gjort att avdragsrätt uppkommit, som ej annars hade varit möjlig. Domstolen ansåg också att skattefördelen var den huvudsakliga anledningen till transaktionerna. Bolagen invände att upplägget skett på inrådan av en skatterådgivare och att de därför ej haft som avsikt att tillskansa sig en skattefördel. Domstolen framhöll att rådgivarens och bolagens syfte i målet fick sammanföras.

²²⁵ Engelska: "reasonable person".

²²⁶ Jfr. *IRC v Duke of Westminster*, 1936.

“[...]One of the reasons for making s 177D turn upon the objective matters listed in the section, it may be inferred, was to avoid the consequence that the operation of Pt IVA depends upon the fiscal awareness of a taxpayer”²²⁷

Domstolen poängterade således att objektiviteten i lagstiftningen fanns till för att man inte skulle förlita sig på den subjektiva bedömningen av skattesubjektets kunskaper om skattesystemet. Domstolen ansåg att det huvudsakliga skälet till transaktionerna var att få en skattefördel. Domstolen ansåg att avdelning IVA var tillämplig.

6.4 Hart v Federal Commissioner of Taxation 2004 (HCA 26)

I *Hart v Federal Commissioner* hade skattesubjekten tagit ut ett lån hos ett bolag. Syftet med lånet var att finansiera en redan existerande fastighet samt att finansiera ytterligare fastighetsköp. Lånet delades i två, ett som var hänförligt till den existerande fastigheten, som var en bostad, och ett som var hänförligt till det nya förvärvet som var en affärsfastighet. Paret Hart valde att betala amorteringar månadsvis på lånet på bostaden, medan de ej amorterade på lånet till affärsfastigheten. Räntan på affärsfastighetslånet blev således sammansatt ränta, och paret Hart kunde därmed få ränteavdrag. Det australiensiska skatteverket menade att ett sådant avdrag ej kunde göras, då det kunde anses vara skatteflykt enligt avdelning IVA i ITAA 1936.

Australiens högsta domstol gav skatteverket rätt. Två av domarna argumenterade för att den viktigaste frågan i målet var att identifiera huruvida det rörde sig om en skatteförmån²²⁸ och om avdelning IVA var tillämplig. De två domarna menade att hela upplägget fick anses meningslöst om inte skatteförmånen uppkom. Frågan blev således sedan om skatteförmånen kunde anses utgöra det huvudsakliga skälet för upplägget. Domarna höll fast vid den praxis som fastslogs i *Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd*. En transaktion som har ett affärsmässigt värde kan fortfarande ha delar som ligger inom ramen för avdelning IVA. Domarna övervägde affärsmässigheten i förfarandet och diskuterade faktum att räntan på affärsfastigheten var avdragsgill medan räntan på bostadsfastigheten saknade avdragsrätt. Domarna ansåg att det rent affärsmässigt var ett upplägg som fick anses acceptabelt. Dock ansåg de att det huvudsakliga skälet till upplägget var att uppnå en skattefördel och att avdelning IVA därför var tillämplig. Två av de andra domarna koncentrerade sig istället mer på innebörden av ordet upplägg²²⁹ och menade att det kunde appliceras både på en del i förfarandet och hela förfarandet. De ansåg också, i likhet med de två första domarna att det huvudsakliga syftet med upplägget varit att få en skattefördel, men påpekade också att enbart att ett skattesubjekts upplägg får effekten att

²²⁷ *FCT v Consolidated Press Holdings*, HCA 32, 2001, p. 95.

²²⁸ Engelska: "tax benefit".

²²⁹ Engelska: "scheme".

denne betalar mindre i skatt ej kan anses vara tillräckligt för att avdelning IVA skall vara tillämplig. Domarna skrev vidare att lagstiftningen som reglerar skatteflykt ej tillåter att domstolen undersöker avsikten hos skattesubjektet och tar hänsyn till subjektiva bedömningar. Istället skall domstolen beakta huruvida skattefördelen är den huvudsakliga anledningen till ett förfarande och om fördelen uppkommit på grund av ett upplägg. Den sista domaren fastställde också att det huvudsakliga skälet för upplägget var att uppnå en skattefördel. Således var avdelning IVA tillämplig.

6.5 Sammanfattning av praxis

Mål gällande skatteflykt har ej prövats särskilt många gånger i sista instans i Australien. Vad som kan sägas utifrån de fall som prövats är att domstolen utvidgat tillämpningsområdet för lagstiftningen genom att ett upplägg både kan vara en del av eller en serie rättshandlingar. Domstolen har också försökt att tydliggöra hur avsikten som ett skattesubjekt haft med en viss transaktion, skall förstås och tolkas. Tydligt är också att domstolen slår vakt vid den objektiva utformningen av lagstiftningen och månar om att även de rekvisit som har en mer subjektiv karaktär skall tolkas objektivt, i enlighet med lagstiftarens avsikt. Skattesubjektets insikter om skattesystemet spelar ingen roll för huruvida denne kan anses ha försökt undandra ekonomiska medel från beskattning. Domstolen lägger stor vikt vid huruvida andra skäl än skatteflykt kan ha funnits vid en transaktion, något som till viss del liknar hur Högsta förvaltningsdomstolen resonerat i vissa fall. Domstolen har således till viss del försökt bestämma hur ett upplägg skall tolkas, men även lagt stor vikt vid skattesubjektets avsikter vid företagandet av rättshandlingar.

7 Analys

Analysen syftar till att diskutera de skillnader och likheter som finns i utformningen den svenska och den australiensiska lagstiftningen och de subjektiva och objektiva rekvisiten, samt hur de skillnader och likheter som finns påverkar rättstillämpningen i Sverige respektive Australien. Analysen syftar också till att belysa de svårigheter och den kritik som generalklausulerna gett upphov till och att diskutera denna.

7.1 Utformning och syfte med lagstiftningen

Inledningsvis kan konstateras att generalklausulerna i Sverige och Australien skiljer sig åt i hur de utformats. Även om målet med båda länders lagstiftning är att stoppa skattesubjekt från att undandra medel från beskattning och bevara skattebasen har lagstiftningarna olika utformning i Sverige respektive Australien. Lagstiftningarna har båda två flertalet kumulativa rekvisit som i mycket generella drag delvis kan anses innefatta ungefär samma saker, dock är utformningarna genomgripande olika. Detta kan förklaras med att även om syftet är detsamma med lagstiftningarna så skiljer sig uppfattningarna mellan lagstiftaren i Sverige och lagstiftaren i Australien om hur man bäst går tillväga för att skapa en så förutsägbar och tillförlitlig lagstiftning för skattesubjekten som möjligt. I den svenska lagstiftningen finns subjektiva element, medan i den australiensiska lagstiftningen skall alla rekvisit vara objektiva. Viss skillnad är förklarlig genom att common och civil law-länder har delvis olika lagstiftningsteknik. Civil law bygger i regel på kodifiering i större utsträckning, dock eftersom detta berör beskattning är området även kodifierat i mycket stor omfattning också i Australien, trots att det i grunden är ett common law-land.

I den svenska rätten anser både lagstiftaren och de flesta doktrinförfattare att subjektiva rekvisit och skönsmässiga bedömningar är nödvändiga när lagstiftningen är utformad med en generalklausul för att den skall kunna tillämpas på ett riktigt sätt. Nackdelen med detta synsätt och denna utformning av lagstiftningen blir att förutsägbarheten för skattesubjekten blir lidande. Den australiensiska lagstiftaren valde i och med bland annat den anledningen att enbart konstruera sin generalklausul med objektiva rekvisit, för att öka förutsägbarheten och säkerheten i tillämpningen. Det har dock kritiserats av bland annat Whait, Wittenburg och Horowitz som menar att enbart utforma en lagstiftning med objektiva rekvisit ej är tillräckligt för att denna skall bli förutsägbar för skattesubjekten. De menar att objektiva rekvisit till sin natur ej automatiskt leder till förutsägbarhet och säkrare och mer vägledande tillämpning.

En annan skillnad mellan den svenska lagstiftningen och den australiensiska är tillämpningsmöjligheterna för lagstiftningen. I svensk rätt äger generalklausulen tillämplighet på förfaranden som påverkar statlig och kommunal inkomstskatt. I Australien kan generalklausulen tillämpas på alla typer av transaktioner som sista utväg, efter att alla andra vägar uttömts. Eftersom den australiensiska lagstiftningen är uppbyggd med flera särskilda skatteflyktslagstiftningar fungerar generalklausulen enbart som sista utväg, lagstiftningen är således mer fragmenterad än den svenska. Tooma kritiserar bland annat detta och menar att det är en anledning till att Australiens skatteflyktsregler brister i förutsägbarheten för skattesubjekten. Tooma anser att en generalklausul för samtliga transaktioner, likt den svenska lagstiftningen, med konsekvens och tydlig tillämpning är det bästa sättet att uppnå förutsägbarhet för skattesubjekten.

7.1.1 Rekvisiten och rättsföljden i svensk rätt

Den svenska lagstiftningen är som tidigare redovisats uppbyggd med fyra kumulativa rekvisit. För att skatteflykt skall aktualiseras måste samtliga vara uppfyllda.

Det första rekvisitet är det enda som egentligen begränsar tillämpningsområdet av skatteflyktslagen, då rekvisitet begränsar tillämpningsområdet till transaktioner med ett visst värde. Dock ger också avsikten bakom rekvisitet i förarbeten ett uttryck för lagstiftningens flexibilitet, eftersom ingen fast rekommendation kring exakt hur stora belopp det skall röra sig om för att första rekvisitet skall uppfyllas. Det innebär i praktiken att även om en avgränsning finns, så är den inte bunden utan kan förändras över tid, vilket uppmuntrar flexibilitet.

Det andra rekvisitets krav på medverkan från det aktuella skattesubjektet är ej särskilt komplicerat varken i sin utformning eller i tillämpningen, skattesubjektet skall på något sätt vara inblandat i transaktionerna. Antingen direkt eller genom indirekta medel, till exempel genom ett bolag. Den svenska lagstiftningen har till skillnad från lagstiftningen i Australien, subjektiva element. Om man ser till tillämpningen så vållar inte det andra rekvisitet några stora bekymmer för domstolarna, då inblandning i transaktioner och handlingar även på långt håll kan göra att skattesubjekten betraktas som medverkande.

Det tredje rekvisitet i den svenska generalklausulen tar hänsyn till avsikten hos skattesubjektet för att företa en viss handling, då det fokuserar på att syftet med en handling skall huvudsakligen vara skatteflykt. Trots att det är det tredje rekvisitet som de facto är av subjektiv karaktär, är det ej det av rekvisiten som är mest problematiskt varken i tillämpningen eller i debatten kring lagstiftningen. Sett till tillämpningen och debatten kring lagstiftningen verkar inte tredje rekvisitet vålla några särskilda bekymmer när skatteflyktslagen tillämpas. Den subjektiva karaktären av rekvisitet påverkar ej det negativt så att det blir otydligt när det uppnås.

Det fjärde rekvisitet är av objektiv natur men får anses vara föremål för en subjektiv bedömning i tillämpningen hos domstolarna. Det fjärde rekvisitet som kräver att en transaktion eller handling strider mot lagstiftningens syfte har enligt förarbetena för avsikt att vara objektivt, dock uppkommer frågan hur objektivt ett så pass otydligt rekvisit kan vara. Rekvisitet ger ingen ledning för hur de objektiva faktorerna skall beaktas, utan det är domstolens skön som styr bedömningen huruvida en transaktion strider emot lagstiftningens syfte. Otydliga objektiva rekvisit gör att tillämpningen blir komplicerad, i Australien har domstolarna löst det med att uppfinna tester som skall bevara objektiviteten. Detta har dock kritiserats för att gå emot syftet att lagstiftningen skall vara förutsägbar och förståelig för skattesubjekten. I svensk rätt finns inga sådana tester, och det fjärde rekvisitet är föremål för kritik. Hultqvist anser att följderna av utformningen av lagstiftningen blir att tolkningsmöjligheterna gör att tillämpningen strider emot legalitetsprincipen eftersom den ej ger möjlighet för det enskilda skattesubjektet att förutse när beskattning till följd av skatteflyktslagens tillämpning kan ske.

Följden av att tillämpning av skatteflyktslagen sker är i princip densamma i Sverige och Australien. I svensk rätt sker beskattning såsom om rättshandlingen ej företagits eller i enlighet med den lagstiftning som kringgått, alternativt görs en skönmässig uppskattning. Den ändrade beskattningen påverkar inte civilrättsliga förhållanden. Precis som i Australien kan skattetillägg aktualiseras.

7.1.2 Rekvisiten och rättsföljden i australiensisk rätt

Den australiensiska lagstiftningen består av fler och mer komplicerade rekvisit än den svenska, dock är den mest framträdande skillnaden mellan den svenska och australiensiska lagstiftningen att den australiensiska lagstiftaren uttryckligen enbart använt sig av objektiva rekvisit. Detta för att öka förutsägbarheten och likformigheten i lagstiftningen till fördel för skattesubjekten. I likhet med den svenska lagstiftningen är rekvisiten kumulativa och samtliga måste uppfyllas för att lagstiftningen skall kunna tillämpas.

Rekvisiten är annorlunda utformade än de i den svenska lagstiftningen men kraven blir genomgående ganska likvärdiga vid en jämförelse mellan de två lagstiftningarna. Precis som den svenska lagstiftningen, kräver också den australiensiska lagstiftningen att en skattefördel uppkommit som kommit det aktuella skattesubjektet till del. Med en skattefördel avses någon av de olika faktorerna som anges i lagstiftningen, vilket gör lagstiftningen något mer begränsad än den svenska som ej ställer några sådana krav på vad en förmån skall vara för att lagstiftningen skall kunna tillämpas. Dock så måste det vara till följd av vad den australiensiska lagstiftningen avser med ett upplägg. Kan en transaktion ej passa in under definitionen av ett upplägg, kan ej heller lagstiftningen tillämpas på transaktionen eller transaktionerna.

Dock är definitionen av upplägg så bred att i praktiken torde de flesta rättshandlingar och transaktioner omfattas av begreppet. Avsikten vid införandet av lagstiftningen var att begränsa tillämpningsområdet i och med kraven på ett upplägg, men senare tillämpning i Australiens högsta domstol har fått lagstiftningens område att vidgas. Kravet på samband mellan upplägget och skattefördelen är ett sätt att åtminstone formellt tydliggöra lagstiftningen för de som den drabbar.

Likt den svenska lagstiftningen har också den australiensiska lagstiftningen ett syftesrekvisit, dock skiljer sig utformningen. Det svenska rekvisitet är subjektivt och det australiensiska är objektiva, åtminstone formellt sett. För att på ett så objektiva sätt som möjligt kunna fastställa en avsikt hos skattesubjektet skall åtta olika objektiva faktorer bedömas. Lagstiftningen i denna del har kritiserats eftersom lagstiftaren uppenbarligen handlat med presumptionen att objektiva rekvisit ger objektiva och förutsägbara resultat. Whait, Wittenburg och Horowitz är öppet kritiska emot lagstiftningens utformning i denna del och pekar också på faktum att tillämpningen av lagstiftningen ej gett klarhet i hur de åtta objektiva faktorerna skall tolkas och tillämpas. De är av avsikten att lagstiftningens utformning med enbart objektiva rekvisit i sig leder till osäker tillämpning i och med att domstolarna själva uppfinner abstrakta tolkningsmodeller för att kunna tillämpa en klumpigt utformad lagstiftning. Det finns till exempel ingen inbördes ordning fastställd för vilka av rekvisiten som kan anses böra väga tyngre, ej heller något krav på att samtliga av faktorerna är uppfyllda, utan det räcker med att en faktor aktualiseras. Således är lagstiftningen svår att tillämpa trots den formellt objektiva utformningen av hela lagstiftningen.

Tillämpning av generalklausulen i australiensisk rätt kan göras av det australiensiska skatteverket, till skillnad från den svenska där domstolen är den instans som tillämpar skatteflyktslagen. I övrigt är konsekvenserna av tillämpningen av skatteflyktslagarna i Sverige och Australien likvärdiga. Tillämpningen av skatteflyktslagen gör ej civilrättsliga handlingar ogiltiga. Beskattning påförs i enlighet med det belopp som undandragits av skattesubjektet. En skillnad är dock att den australiensiska skattemyndigheten kan föregripa ett planerat förhållande och sedan på det planerade förhållandet tillämpa skatteflyktslagen. Om lagen blir tillämplig kan skattesubjektet bli föremål för straffskatt som kan likställas med det svenska skattetillägget som man kan bli föremål för i Sverige.

7.2 Tillämpning i Sverige

Till att börja med kan konstateras att frågan om skatteflyktslagens tillämpning aktualiserats i en rad fall i svensk rätt. I uppsatsen presenteras enbart referatfall från HFD, dock finns också hel rad notisfall då frågan om skatteflyktslagens tillämplighet prövats. Det går ej att utifrån rättsfallen finna några direkta generella slutsatser om tillämpningen av lagstiftningen, precis som Tjernberg och Neway Herrman skrivit anser också jag att rättsfallen gällande skatteflyktslagen generellt sett är in casu-baserade

bedömningar som saknar värde som vägledning för skattesubjekten i övrigt. Även fall som till stor del liknar varandra och har samma omständigheter kan få olika utgång, till exempel som i RÅ 2009 ref. 47 I-II, där fall I och II hade olika utgång trots att omständigheterna i målen var nästintill identiska och ingen förklaring ges till att de två fallen har olika utgång.

Fallen som prövats av HFD har alla karaktären av svåra fall, vilket delvis också kan förklara bristen på vägledning ifrån tillämpningen. Mål med särskilt komplicerade omständigheter kan bereda HFD svårigheter att försöka skapa generella tillämpningsregler. Tjernberg och Neway Herrman spekulerar också i om avsikten hos lagstiftaren verkligen varit att HFD skall skapa vägledande tillämpning, eller bara pröva varje individuellt fall för sig och inte göra generella uttalanden. Oaktat detta, får den nuvarande situationen anses för rättsosäker för att vara eftersträvansvärd, även om det ej avsetts att HFD ska skapa vägledande tillämpning är rättssäkerhet och förutsägbarhet eftersträvansvärt för domstolen att bidra med.

I övervägande delen av de rättsfall som prövats av HFD lägger egentligen domstolen allra mest vikt vid tolkningen och tillämpningen av det fjärde rekvisitet. Både SRN och HFD har generellt sett lagt mest vikt vid det fjärde rekvisitet, i en del fall har dock HFD överhuvudtaget ej fört någon argumentation utan bara instämt i SRN:s bedömning, till exempel i RÅ 2001 ref. 66 och RÅ 2001 ref. 79. Generellt sett kan konstateras att argumentationen vad gäller målen avseende skatteflyktslagen är mycket kortfattad. Vad gäller första och andra rekvisiten brukar ej krävas någon vidare argumentation, så länge omständigheterna i målet visat att transaktioner till ett visst värde företagits av det aktuella skattesubjektet. Vad gäller tredje rekvisitet verkar argumentationen generellt hamna i att om transaktionerna kan anses meningslösa utan skatteförmånerna som uppkommit till följd av dem, så är tredje rekvisitet och kravet på att skattefordelen skall vara det huvudsakliga skälet till en transaktion, uppfyllt. Till exempel skriver HFD så i RÅ 2002 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 51.

Det fjärde rekvisitet är komplicerat att tillämpa eftersom det innefattar att tolka syftet med i första hand den aktualiserade skattelagstiftningen och också i andra hand skattemässiga principer och skattelagstiftningen i stort. Dessutom skall syftet i första hand bestämmas utifrån lagtexten och ej utifrån förarbetena. Rekvisitet har objektiv karaktär men bedömningen det blir föremål för är skönsmässig. Eftersom inga direkta riktlinjer finns för hur tillämpningen av det fjärde rekvisitet skall genomföras, varken i förarbeten eller i tillämpningen av HFD är det svårt att dra några slutsatser om hur rekvisitet tillämpas och om det genomgående bedöms på samma sätt. Därav finns också ett värde i den kritik som många författare för mot skatteflyktslagen, nämligen att utformningen och tillämpningen av lagstiftningen ej är tillräckligt tydlig för att förutsägbarhet skall kunna fås. Till skillnad från när den australiensiska domstolen tillämpar den australiensiska lagstiftningen och de då uppfunnit tester och modeller, saknas i många fall vidare argumentation ifrån HFD om varför lagstiftningen är och ej är tillämplig.

7.3 Tillämpning i Australien

Skatteflyktslagstiftningen har ej aktualiserats särskilt många gånger i Australiens högsta domstol, samtliga fall som gällt den nuvarande lagstiftningen presenteras i detta arbete. Generellt sett är domarna mer utförligt motiverande än de ifrån HFD som gäller den svenska lagstiftningen. Viss skillnad uppstår till följd av att Sverige är ett civil law-land och Australien är ett common law-land, där praxis generellt sett har större betydelse i rättssystemet än vad den har i svensk rätt och därför i regel är mer utförligt utformad.

Dock har den australiensiska högsta domstolen trots längre och mer utförliga motiveringar än den svenska också fått utstå liknande kritik om otydlig tillämpning och brist på vägledning från de få rättsfall som prövats av domstolen.

Några aspekter av tillämpningen och tolkningen av skatteflyktslagen i Australien har dock klargjorts. I *FCT v Peabody* fastslog domstolen att ett upplägg kunde vara en del eller hela serien av rättshandlingar som skattesubjektet företagit, så länge delen av upplägget på egen hand ej framstod som meningslös. Detta utvidgade tillämpningsområdet av generalklausulen, möjligen i strid med syftet att lagstiftningens tillämpningsområde skulle begränsas med införande av den nuvarande generalklausulen.

I *FCT v Spotless* var avsikten med transaktionerna i fokus för domstolen. Domstolen var mycket noggrann med att påpeka att man bedömde de objektiva faktorerna för att fastställa avsikten med transaktionerna som genomförts och man konstruerade också en tankemodell om den förnuftiga personen. Om en förnuftig person skulle komma fram till att transaktionerna som genomförts innebar skatteflykt, torde det också bedömas så av domstolen. Häri blir skillnaden i domskrivning och tillämpning jämfört med den svenska lagstiftningen tydlig, där inget test som uppfunnits av domarna i domstolen skall användas för att göra en så objektiv bedömning som möjligt.

Klart står också utifrån *FCT v Consolidated Press Holdings* att domstolen månar mycket om den objektiva utformningen av lagstiftningen, då domstolen uttryckligen skrev att lagstiftningen ej skall ta hänsyn till skattesubjektets kunskaper och insikter om skattesystemet utan att alla skattesubjekt skulle vara föremål för en likformig tillämpning av gällande lagstiftning. Domen gör det tydligt att Australiens högsta domstol värnar om lagstiftningens objektiva utformning i stor utsträckning.

I *Hart v FCT* handlade det återigen om avsikten med en serie rättshandlingar som gett upphov till en skattefördel. I fallet är diskussionen om de åtta objektiva faktorerna inte särskilt framträdande, utan istället koncentrerar sig domarna på om det övervägande skälet till upplägget var affärsmässigt eller om skattefördelen var det övervägande skälet för

förfarandet. I fallet förde domstolen en liknande argumentation som svenska HFD har gjort i många av de fall som prövats i Sverige, och menade att transaktionerna i princip saknade mening utan de skatteförmåner som tillkom skattesubjektet. Även om argumentationen liknar den hos svenska HFD så påpekade också Australiens högsta domstol att objektiva faktorer skulle beaktas när bedömning om huruvida ett visst förfarande är skatteflykt.

Australiens högsta domstol har kritiserats för att den konstruerat artificiella tester och modeller för att bevara objektiviteten i tillämpningen. Som Whait, Wittenburg och Horowitz skriver, beror inte bara tillämpningens lämplighet på objektiva faktorer och att objektiva rekvisit ej automatiskt ger förutsägbarhet. Tooma har funnit att det är det största problemet med den australiensiska lagstiftningen – förutsägbarheten är bristfällig. Pagone och Cashmere är kritiska till domstolens tillämpning eftersom de anser att domstolen är ovillig att definiera de begrepp som behövs definieras för en klar och tydlig lagstiftning och tillämpning av denna.

7.4 Slutsatser

Den mest intressanta frågan som uppkommit i den här jämförelsen är i mitt tycke frågan om subjektiva och objektiva rekvisit och rekvisitens utformning och hur detta påverkar tillämpningen. När man studerar skillnaden mellan lagstiftningarna i Sverige och Australien förefaller det vara en av de största skillnaderna i hur lagstiftningen utformats. En del av skillnaden är hänförlig till lagstiftningsteknik och faktumet att Sverige är ett civil law-land och Australien ett common law-land, men frågan om objektivitet och subjektivitet vid utformningen av rekvisiten kan ej anses hänförlig till detta faktum, utan snarare till hur lagstiftaren i de två länderna valt att arbeta för att i allra möjligaste mån utveckla en förutsägbar och likformig lagstiftning. Sett till lagstiftningarnas syften så är de identiska och problematiken som framträder kring skatteflyktslagstiftningen i Sverige och Australien verkar också i mångt och mycket vara densamma, trots olika lagstiftningsteknik och tillämpning i de båda länderna, trots den annorlunda utformningen av lagstiftningen och faktumet att det handlar om länder med olika rättstradition.

Både i den svenska och den australiensiska doktrinen och debatten finns kritik emot den bristande förutsägbarheten i lagstiftningen och även kritik emot brister i tillämpningen. Det visar på den slutsats som Whait, Wittenburg och Horowitz drar, nämligen att välja att lagstifta med enbart objektiva rekvisit leder ej nödvändigtvis till förutsägbarhet för skattesubjekten bara för att det ej finns några subjektiva rekvisit. Konsekvens och tydlighet i tillämpningen och praxis från domstolarna krävs också för att lagstiftningen skall kunna få riktlinjer som ger likformighet och förutsägbarhet för de som lagstiftningen träffar. Det ligger dock också svårigheter i tillämpningen för domstolarna då lagstiftningens utformning redan från början är vag och vållar tolkningssvårigheter, oavsett om

lagstiftningen bygger på enbart objektiva rekvisit, eller både subjektiva och objektiva sådana. Det är ej nödvändigtvis så att just subjektiva rekvisit skulle vara av sådan art att de i större utsträckning bidrar till osäkerhet kring förutsägbarheten, såtillvida att de tillämpas på ett konsekvent sätt. Whait, Wittenburg och Horowitz anser att så inte behöver vara fallet, och ser man till den svenska lagstiftningen så är det ej det subjektiva elementet av lagstiftningen som vållar domstolarna svårigheter vid tillämpningen, utan snarare svårtolkade objektiva rekvisit.

Skillnaden i utformningen av avsiktsrekvisiten mellan den svenska och australiensiska lagstiftningen är intressant. I den svenska lagstiftningen har rekvisitet en subjektiv karaktär, medan det är ett objektivt rekvisit i den australiensiska lagstiftningen. Den svenska tillämpningen av rekvisitet verkar ej vålla några stora problem. Det är inte omdiskuterat på samma sätt som det fjärde rekvisitetet och det verkar ej heller utgöra ett problem för domstolarna. I princip torde liknande omständigheter beaktas som de åtta objektiva faktorer som räknas upp i den australiensiska lagstiftningen, då domstolen enligt den svenska lagstiftningen skall ta hänsyn till omständigheterna i fallet. Domstolen i Sverige är dock ej bunden på samma sätt som den i Australien är till förutbestämda faktorer att beakta utan kan välja att beakta olika faktorer i olika fall med olika omständigheter. Bundenheten för den australiensiska domstolen torde således vara större, även om den australiensiska lagstiftningen tillåter att domstolen väljer vilken eller vilka av de åtta objektiva faktorerna denna vill beakta. Dock är de åtta faktorerna uttömmande, vilket innebär att andra omständigheter som kan påverka transaktionerna som aktualiserats i ett mål ej får beaktas.

För att i allra möjligaste mån bevara objektivitet och likhet inför lagen har både lagstiftaren och domstolen i Australien påpekat att skattesubjektens insikt om skattesystemet ej skall påverka bedömningen huruvida en viss serie handlingar innebär skatteflykt. Enligt svensk rätt torde det ej heller ha någon betydelse, dock skall det finnas någon sorts avsikt med hänsyn till omständigheterna i ett fall, att en skattefördel skall tillkomma skattesubjektet. Det går också att ställa frågan huruvida syftesrekvisitet i Australien verkligen är objektivt. Den formella utformningen har formen av ett objektivt rekvisit, men tillämpningen är mer av subjektiv art, precis som Cashmere hävdar. Även om utgångspunkten är de åtta objektiva faktorerna, kan domstolen tillämpa dessa enligt eget skön. Domstolen behöver inte ta hänsyn till samtliga i alla fall, utan kan välja vilka aspekter som går att passa in på det aktuella fallet. Till exempel i *Hart v FCT* fokuserade domstolen på affärsmässigheten och transaktionens substans och innehåll och tog inte de andra aspekterna i beaktande. Så trots att det finns åtta faktorer kan tillämpningen ta hänsyn till endast en, vilket i sig ej ger någon större chans för förutsägbarhet för skattesubjekten.

I *FCT v Spotless* skapade den australiensiska domstolen ett förnuftighetstest, det vill säga att domstolen utgick från situationen att om en förnuftig person skulle granska transaktionerna och denne skulle komma fram till att det rörde sig om skatteflykt, så skulle domstolen också betrakta det så. Testet

tillskapades för att domstolen ville försäkra sig om objektiviteten, dock anser till exempel Pagone att domstolen ej fastställer några begrepp och tolkningsmodeller som faktiskt är av värde för tillämpningen. Det går att ställa sig frågan hur långt domstolen skall behöva gå med abstrakta tolkningsmodeller och förnuftighetstester för att bevara den objektiva bedömningen. Oavsett om lagstiftningens objektiva utformning formellt bevaras, så skapar abstrakta tolkningsmodeller som domstolen uppfunnit enbart mera förvirring och mindre förutsägbarhet för skattesubjekten. I fallet med förnuftighetsbedömningen blir bedömningen skönsmässig. Det blir domarnas uppfattning om vad en förnuftig person förstår och anser som styr bedömningen. Uppfattningen om vad en förnuftig person anser och hur denne tänker blir således en subjektiv bedömning enligt domarnas uppfattning om förnuftighet. Pagone skriver att domstolarna saknar kunnande om skattelagstiftningen och att tillämpningsproblematiken skulle kunna avhjälpas av specialdomstolar. Dock är systemet med skatteflyktslagstiftningen så pass fragmenterat i Australien redan, precis som Tooma skriver, att ännu mera oklarhet kan uppstå till följd av att man också väljer att fragmentera domstolsväsendet.

Domstolarna i Sverige respektive Australien har hanterat oklar lagstiftning på olika sätt. I Australien har domstolarna skapat abstrakta tankemodeller och tester för att på ett så objektivt sätt som möjligt utreda huruvida skatteflykt föreligger. I svenskt hänseende har domstolarna istället varit mycket kortfattade i sina motiveringar och ej gjort några direkta ställningstaganden. Intressant är att båda sätten att hantera oklar lagstiftning blivit föremål för kritik. För svensk del ligger kritiken i att domarna ej är tillräckligt utförligt motiverade och därmed saknas också vägledning. För de australiensiska domstolarnas del så är de kritiserade för att uppfinna tolkningsmodeller och ej fokusera på de begrepp i lagstiftningen som domstolarna behöver definiera och därmed förlora fokus på det som verkligen behöver tolkas. Den svenska lagstiftningens största problem är det fjärde rekvisitet, när rättshandlingarna som skattesubjektet företagit kan anses strida emot lagstiftningens syfte. Trots den objektiva karaktären av rekvisitetet så är det föremål för domstolarnas skönsmässiga bedömning. Förarbetena ger ej någon större ledning för hur domstolarna skall tillämpa rekvisitetet och HFD verkar ovillig att närmare definiera vad fjärde rekvisitetet skall innebära. Inte i något av de rättsfall som presenterats i uppsatsen har HFD i sina domar angett på något sätt hur det fjärde rekvisitetet skall tolkas och tillämpas generellt. Domstolen har ej heller i stor omfattning redovisat hur den i det specifika fallet resonerat för att tillämpa lagstiftningen. Tjernberg och Neway Herrman diskuterar om det verkligen tillhör HFD:s uppgift att utveckla tolknings- och tillämpningsprinciper gällande skatteflyktslagen, eftersom någon sådan avsikt ej förevisats av lagstiftaren. I förarbetena är det uttryckt att lagstiftningen innebär en subjektiv bedömning och det finns ingen uttrycklig avsikt att domstolarna skall utveckla lagstiftningen via praxis. Oavsett, så saknas trots ett antal avgöranden ifrån HFD vägledning i mål som rör skatteflyktslagen. Även om det ej funnits en underliggande avsikt att domstolarna skulle vidareutveckla lagstiftningen i praxis så får man ändå ställa sig frågan om det ej vore lämpligt. Med tanke

på lagstiftningens medvetet vaga utformning vore det önskvärt med åtminstone viss ledning i hur tillämpningen bör se ut och till exempel när fjärde rekvisitet är tillämpligt och hur det bör tillämpas. Jag håller inte med Holstad som anser att det finns ledning att få utifrån de avgöranden som finns ifrån HFD. Om man ser till exempel till RÅ 2009 ref. 47 I-II blir det tydligt att det är svårt att förstå hur domstolen resonerar. I fallet var omständigheterna oerhört lika, ändå blev det två olika utfall i HFD. Däremot anser jag i likhet med Holstad att mycket kritik är alltför fokuserad på legalitetsprincipen i förhållande till skatteflyktslagens utformning. Arnold kommenterar den generella kritiken vid tolkning och tillämpning av skattelagstiftning och skatteavtal:

“Taxpayers and their advisers often argue strongly in favour of of the literal interpretation of both tax treaties and domestic tax laws and justify this literal approach on the basis that taxpayers are entitled to certainty in organizing their affairs. Their position is clearly motivated by self-interest because experience shows that well-advised taxpayers can plan around or take undue advantage of rules read literally. Although certainty is an important value to bear in mind during the interpretive exercise, it is not the only, or the most important value. Consistency, fairness, reasonableness, and administrability are just some of the competing considerations that should be taken into account. A strict or rigid application of literal interpretation to treaties or statutes makes no sense and on occasion could lead to ridiculous results, to the detriment of the contracting states or tax payers.”²³⁰

Arnold argumenterar för att kritikerna uttrycker kritik och ovilja att tillåta andra tolkningsmetoder än bokstavstolkning på grund av ett egenintresse eftersom skattesubjekt och deras skatterådgivare kan planera beskattningen i högre grad med en rigid lagstiftning som tolkas bokstavligen. Holstad uttrycker inte det på samma sätt, men han har liknande inställning till kritikerna som fäster övervägande vikt vid legalitetsprincipen i förhållande till lagstiftningen. Det finns andra värden än legalitetsprincipen och förutsägbarheten att ta hänsyn till vid tillämpningen. Även om jag anser att domstolarna i större utsträckning för svensk del bör motivera sina avgöranden, så anser jag att den viktigaste anledningen till detta är konsekvens i tillämpningen. I dagsläget är jag tveksam till hur konsekvent tillämpningen är i svensk rätt eftersom motiveringarna är antingen mycket korta eller i princip obefintliga.

Båda sätten att lagstifta och att tolka i Sverige respektive Australien har gett upphov till frågor och tveksamheter kring värdet av lagstiftningen. Rosanders komparativa studie av Sverige, Tyskland och Kanada pekar ut en utökad tillämpning i ett större antal rättsfall med tydliga och utförligt formulerade avgöranden som nyckeln till en mer förutsägbar och mindre kritiserad lagstiftning och tillämpning. Enligt hennes undersökning ansågs den tyska lagstiftningen som tillämpades av domstolarna i större

²³⁰ Arnold, The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality, *Bulletin for International Taxation*, 2009, s. 7.

utsträckning mindre vag och mera förutsägbar än de svenska och kanadensiska lagstiftningarna, trots att lagstiftningen där också är utformad som en generalklausul. I den svenska debatten är tonen övervägande kritisk emot lagstiftningens utformning och tillämpning. Hultqvist en av lagens största kritiker och menar att den strider emot den skatterättsliga legalitetsprincipen eftersom det ej är förutsägbart när beskattning enligt lagen kan komma att tas ut. För Australiens del anser Tooma att den fragmenterade uppbyggnaden av skatteflyktsregler hindrar förutsägbarhet och tillförlitlighet. Klart är i vilket fall som helst att både den svenska och det australiensiska lagstiftningen och tillämpningen av sagda lagstiftning har brister.

7.5 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan konstateras att trots att två ganska olika lagstiftningar i två olika rättssystem har studerats och jämförts, dras de ändå med liknande problem med förutsägbarhet och konsekvens i rättstillämpningen. Domstolarna och lagstiftarna arbetar på olika sätt i de båda länderna och ändå uppstår samma frågor och kritik inom doktrinen i Sverige respektive Australien. Slutsatser man kan dra utifrån detta är att även om lagstiftningen utformas på ett helt objektivt sätt, behövs ändå subjektiva bedömningar för att fastställa om skatteflyktslagen är tillämplig. Subjektivitet betyder ej nödvändigtvis att förutsägbarheten lider, utan även objektiva rekvisit kan leda till att lagstiftningen blir svårtillämpad och inkonsekvent. Det som verkar avhjälpa osäkerhet och tillämpningssvårigheter är ett tydligt och enkelt system med en lagstiftning som gäller generellt och att denna tillämpas på ett sätt så att den motiveras utförligt så att prejudikaten ger vägledning för skattesubjekten i övrigt. Den vaga utformningen av lagstiftningen leder till att tillämpningen i högre grad läggs på domstolarna. Eftersom rättsutvecklingen överläts till domstolarna, måste dessa också vara noggranna med motivering och konsekvent tillämpning.

Även om det inte tillhör domstolarnas uppgift enligt förarbetena, som Tjernberg och Neway Herrman diskuterar, så finns ett värde i att domstolarna ändå försöker att finna vägar för att göra rättstillämpningen konsekvent. Inte bara för förutsägbarheten utan generellt både för skatteverket och skattesubjekten. Skatteverkets arbete underlättas om de vet vilka situationer som kan aktualisera skatteflykt och skattesubjekten vinner på att förstå sig på lagstiftningens utformning och tillämpningsområde, något som är svårt idag. De farhågor som vissa svenska remissinstanser och en del australiensiska doktrinförfattare haft om investeringsviljan hos skattesubjekten skulle i sådana fall vara ogrundade. Australiens utmaningar är i mångt och mycket detsamma som de utmaningar Sverige står inför, domstolarna där arbetar hårt med att bevara objektiviteten istället för att fokusera på att göra lagstiftningen begriplig och definierad.

Generalklausuler verkar generellt sett ge upphov till en serie problem som generellt sett drabbar länder som tillämpar dem. Även om det finns problem med lagstiftningen, får man fråga sig vad det annars finns för alternativ? Flexibiliteten i lagstiftningen är ett måste om staten ej skall gå miste om viktiga skatteinkomster när skattesubjekten finner nya sätt att minimera sin beskattning. Frågan man får ställa sig är vad man värderar mest, flexibilitet eller förutsägbarhet - för Sverige och Australien är svaret uppenbarligen flexibilitet. När man gör den avvägningen, får man också i mitt tycke försöka minimera osäkerheten med den vaga lagstiftningen så mycket det går. En generell lagstiftning som gäller de allra flesta transaktioner, med konsekvens tillämpning och utförlig motivering verkar vara konsensus för att lagstiftningen i allra möjligaste mån skall både kunna vara flexibel och någorlunda förutsägbar.

Bilaga A – Income Tax Assessment Act 1936, Part IVA

Part IVA—Schemes to reduce income tax 177A Interpretation

- (1) In this Part, unless the contrary intention appears:

capital loss has the meaning given by subsection 995-1(1) of the *Income Tax Assessment Act 1997*.

foreign income tax offset means a tax offset allowed under Division 770 of the *Income Tax Assessment Act 1997*.

scheme means:

- (a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and
- (b) any scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct.

taxpayer includes a taxpayer in the capacity of a trustee.

- (2) The definition of *taxpayer* in subsection (1) shall not be taken to affect in any way the interpretation of that expression where it is used in this Act other than this Part.
- (3) The reference in the definition of *scheme* in subsection (1) to a scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct shall be read as including a reference to a unilateral scheme, plan, proposal, action, course of action or course of conduct, as the case may be.
- (4) A reference in this Part to the carrying out of a scheme by a person shall be read as including a reference to the carrying out of a scheme by a person together with another person or other persons.
- (5) A reference in this Part to a scheme or a part of a scheme being entered into or carried out by a person for a particular purpose shall be read as including a reference to the scheme or the part of the scheme being entered into or carried out by the person for 2 or more purposes of which that particular purpose is the dominant purpose.

177B Operation of Part

- (1) Nothing in the following limit the operation of this Part:
 - (a) the provisions of this Act (other than this Part);
 - (b) the *International Tax Agreements Act 1953*;
 - (c) the *Petroleum (Timor Sea Treaty) Act 2003*.
- (2) This Part does not affect the operation of Division 393 of the *Income Tax Assessment Act 1997* (Farm management deposits).
- (3) Where a provision of this Act other than this Part is expressed to have effect where a deduction would be allowable to a taxpayer but for or apart from a provision or provisions of this Act, the reference to that provision or to those provisions, as the case may be, shall be read as including a reference to subsection 177F(1).
- (4) Where a provision of this Act other than this Part is expressed to have effect where a deduction would otherwise be allowable to a taxpayer, that provision shall be deemed to be expressed to have effect where a deduction would, but for subsection 177F(1), be otherwise allowable to the taxpayer.

177C Tax benefits

- (1) Subject to this section, a reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as a reference to:
 - (a) an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income where that amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income where the whole or a part of that deduction would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (ba) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income where the whole or a part of that capital loss would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out; or
 - (baa) a loss carry back tax offset being allowable to the taxpayer where the whole or a part of that loss carry back tax offset would not have been allowable, or might reasonably be

- expected not to have been allowable, to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out; or
- (bb) a foreign income tax offset being allowable to the taxpayer where the whole or a part of that foreign income tax offset would not have been allowable, or might reasonably be expected not to have been allowable, to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out; or
- (bc) the taxpayer not being liable to pay withholding tax on an amount where the taxpayer either would have, or might reasonably be expected to have, been liable to pay withholding tax on the amount if the scheme had not been entered into or carried out;

and, for the purposes of this Part, the amount of the tax benefit shall be taken to be:

- (c) in a case to which paragraph (a) applies—the amount referred to in that paragraph; and
 - (d) in a case to which paragraph (b) applies—the amount of the whole of the deduction or of the part of the deduction, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (e) in a case to which paragraph (ba) applies—the amount of the whole of the capital loss or of the part of the capital loss, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (ea) in a case where paragraph (baa) applies—the amount of the whole of the loss carry back tax offset or of the part of the loss carry back tax offset, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (f) in a case where paragraph (bb) applies—the amount of the whole of the foreign income tax offset or of the part of the foreign income tax offset, as the case may be, referred to in that paragraph; and
 - (g) in a case to which paragraph (bc) applies—the amount referred to in that paragraph.
- (2) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme shall be read as not including a reference to:
- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the non-inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of an agreement, choice, declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act or the *Income Tax Assessment Act 1997*) by any person, except one under Subdivision 126-B,

170-B or 960-D of the *Income Tax Assessment Act 1997*; and

- (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (b) a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer in relation to that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
- (i) the allowance of the deduction to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act or the *Income Tax Assessment Act 1997*, except one under Subdivision 960-D of the *Income Tax Assessment Act 1997*; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (c) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
- (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, choice, election or selection, the giving of a notice or the exercise of an option (expressly provided for by this Act or the *Income Tax Assessment Act 1997*) by any person, except one under Subdivision 126-B, 170-B or 960-D of the *Income Tax Assessment Act 1997*; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or

- (ca) a loss carry back tax offset being allowable to the taxpayer the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out, where:
 - (i) the allowance of the loss carry back tax offset to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be; or
- (d) a foreign income tax offset being allowable to the taxpayer the whole or a part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, allowable to the taxpayer if the scheme had not been entered into or carried out, where:
 - (i) the allowance of the foreign income tax offset to the taxpayer is attributable to the making of a declaration, agreement, election, selection or choice, the giving of a notice or the exercise of an option by any person, being a declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option expressly provided for by this Act; and
 - (ii) the scheme was not entered into or carried out by any person for the purpose of creating any circumstance or state of affairs the existence of which is necessary to enable the declaration, agreement, election, selection, choice, notice or option to be made, given or exercised, as the case may be.

(2A) A reference in this Part to the obtaining by a taxpayer of a tax benefit in connection with a scheme is to be read as not including a reference to:

- (a) the assessable income of the taxpayer of a year of income not including an amount that would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income of the taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the non-inclusion of the amount in the assessable income of the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the *Income Tax*

- Assessment Act 1997* or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
- (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election; or
 - (b) a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income the whole or part of which would not have been, or might reasonably be expected not to have been, incurred by the taxpayer during the year of income if the scheme had not been entered into or carried out where:
 - (i) the incurring of the capital loss by the taxpayer is attributable to the making of a choice under Subdivision 126-B of the *Income Tax Assessment Act 1997* or an agreement under Subdivision 170-B of that Act; and
 - (ii) the scheme consisted solely of the making of the agreement or election.
- (3) For the purposes of subparagraph (2)(a)(i), (b)(i), (c)(i), (ca)(i) or (d)(i) or (2A)(a)(i) or (b)(i):
- (a) the non-inclusion of an amount in the assessable income of a taxpayer; or
 - (b) the allowance of a deduction to a taxpayer; or
 - (c) the incurring of a capital loss by a taxpayer; or
 - (caa) the allowance of a loss carry back tax offset to a taxpayer; or
 - (ca) the allowance of a foreign income tax offset to a taxpayer; is taken to be attributable to the making of a declaration, election, agreement or selection, the giving of a notice or the exercise of an option where, if the declaration, election, agreement, selection, notice or option had not been made, given or exercised, as the case may be:
 - (d) the amount would have been included in that assessable income; or
 - (e) the deduction would not have been allowable; or
 - (f) the capital loss would not have been incurred; or
 - (fa) the loss carry back tax offset would not have been allowable; or
 - (g) the foreign income tax offset would not have been allowable.
- (4) To avoid doubt, paragraph (1)(a) applies to a scheme if:
- (a) an amount of income is not included in the assessable income of the taxpayer of a year of income; and
 - (b) an amount would have been included, or might reasonably be expected to have been included, in the assessable income if the scheme had not been entered into or carried out; and

- (c) instead, the taxpayer or any other taxpayer makes a discount capital gain (within the meaning of the *Income Tax Assessment Act 1997*) for that or any other year of income.
- (5) Subsection (4) does not limit the generality of any other provision of this Part.

177CB The bases for identifying tax benefits

- (1) This section applies to deciding, under section 177C, whether any of the following (*tax effects*) would have occurred, or might reasonably be expected to have occurred, if a scheme had not been entered into or carried out:
 - (a) an amount being included in the assessable income of the taxpayer;
 - (b) the whole or a part of a deduction not being allowable to the taxpayer;
 - (c) the whole or a part of a capital loss not being incurred by the taxpayer;
 - (ca) the whole or a part of a loss carry back tax offset not being allowable to the taxpayer;
 - (d) the whole or a part of a foreign income tax offset not being allowable to the taxpayer;
 - (e) the taxpayer being liable to pay withholding tax on an amount.
- (2) A decision that a tax effect would have occurred if the scheme had not been entered into or carried out must be based on a postulate that comprises only the events or circumstances that actually happened or existed (other than those that form part of the scheme).
- (3) A decision that a tax effect might reasonably be expected to have occurred if the scheme had not been entered into or carried out must be based on a postulate that is a reasonable alternative to entering into or carrying out the scheme.
- (4) In determining for the purposes of subsection (3) whether a postulate is such a reasonable alternative:
 - (a) have particular regard to:
 - (i) the substance of the scheme; and
 - (ii) any result or consequence for the taxpayer that is or would be achieved by the scheme (other than a result in relation to the operation of this Act); but
 - (b) disregard any result in relation to the operation of this Act that would be achieved by the postulate for any person (whether or not a party to the scheme).

177D Schemes to which this Part applies

Scheme for purpose of obtaining a tax benefit

- (1) This Part applies to a scheme if it would be concluded (having regard to the matters in subsection (2)) that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for the purpose of:
 - (a) enabling a taxpayer (a **relevant taxpayer**) to obtain a tax benefit in connection with the scheme; or
 - (b) enabling the relevant taxpayer and another taxpayer (or other taxpayers) each to obtain a tax benefit in connection with the scheme;whether or not that person who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme is the relevant taxpayer or is the other taxpayer or one of the other taxpayers.

Have regard to certain matters

- (2) For the purpose of subsection (1), have regard to the following matters:
 - (a) the manner in which the scheme was entered into or carried out;
 - (b) the form and substance of the scheme;
 - (c) the time at which the scheme was entered into and the length of the period during which the scheme was carried out;
 - (d) the result in relation to the operation of this Act that, but for this Part, would be achieved by the scheme;
 - (e) any change in the financial position of the relevant taxpayer that has resulted, will result, or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (f) any change in the financial position of any person who has, or has had, any connection (whether of a business, family or other nature) with the relevant taxpayer, being a change that has resulted, will result or may reasonably be expected to result, from the scheme;
 - (g) any other consequence for the relevant taxpayer, or for any person referred to in paragraph (f), of the scheme having been entered into or carried out;
 - (h) the nature of any connection (whether of a business, family or other nature) between the relevant taxpayer and any person referred to in paragraph (f).

Note: Section 960-255 of the *Income Tax Assessment Act 1997* may be relevant to determining family relationships for the purposes of paragraphs (f) and (h).

Tax benefit

- (3) Despite subsection (1), this Part applies to the scheme only if the relevant taxpayer has obtained, or would but for section 177F obtain, a tax benefit in connection with the scheme.

When schemes entered into etc.

- (4) Despite subsection (1), this Part applies to the scheme only if:
- (a) the scheme has been or is entered into after 27 May 1981; or
 - (b) the scheme has been or is carried out or commenced to be carried out after that day (and is not a scheme that was entered into on or before that day).

Schemes outside Australia

- (5) This section applies whether or not the scheme has been or is entered into or carried out in Australia or outside Australia or partly in Australia and partly outside Australia.

177E Stripping of company profits

- (1) Where:
- (a) as a result of a scheme that is, in relation to a company:
 - (i) a scheme by way of or in the nature of dividend stripping; or
 - (ii) a scheme having substantially the effect of a scheme by way of or in the nature of a dividend stripping; any property of the company is disposed of;
 - (b) in the opinion of the Commissioner, the disposal of that property represents, in whole or in part, a distribution (whether to a shareholder or another person) of profits of the company (whether of the accounting period in which the disposal occurred or of any earlier or later accounting period);
 - (c) if, immediately before the scheme was entered into, the company had paid a dividend out of profits of an amount equal to the amount determined by the Commissioner to be the amount of profits the distribution of which is, in his or her opinion, represented by the disposal of the property referred to in paragraph (a), an amount (in this subsection referred to as the *notional amount*) would have been included, or might reasonably be expected to have been included, by reason of the payment of that dividend, in the assessable income of a taxpayer of a year of income; and
 - (d) the scheme has been or is entered into after 27 May 1981, whether in Australia or outside Australia;

the following provisions have effect:

- (e) the scheme shall be taken to be a scheme to which this Part applies;
 - (f) for the purposes of section 177F, the taxpayer shall be taken to have obtained a tax benefit in connection with the scheme that is referable to the notional amount not being included in the assessable income of the taxpayer of the year of income; and
 - (g) the amount of that tax benefit shall be taken to be the notional amount.
- (2) Without limiting the generality of subsection (1), a reference in that subsection to the disposal of property of a company shall be read as including a reference to:
- (a) the payment of a dividend by the company;
 - (b) the making of a loan by the company (whether or not it is intended or likely that the loan will be repaid);
 - (c) a bailment of property by the company; and
 - (d) any transaction having the effect, directly or indirectly, of diminishing the value of any property of the company.
- (2A) This section:
- (a) applies to a non-share equity interest in the same way as it applies to a share; and
 - (b) applies to an equity holder in the same way as it applies to a shareholder; and
 - (c) applies to a non-share dividend in the same way as it applies to a dividend.
- (3) In this section, *property* includes a chose in action and also includes any estate, interest, right or power, whether at law or in equity, in or over property.

177EA Creation of franking debit or cancellation of franking credits

- (1) In this section, unless the contrary intention appears:

relevant circumstances has a meaning affected by subsection (17).

relevant taxpayer has the meaning given by subsection (3).

scheme for a disposition, in relation to membership interests or an interest in membership interests, has a meaning affected by subsection (14).

- (2) An expression used in this section that is defined in the *Income Tax Assessment Act 1997* has the same meaning as in that Act, except to the extent that its meaning is extended by subsection (16), (18) or (19), or affected by subsection (15).

Application of section

- (3) This section applies if:
- (a) there is a scheme for a disposition of membership interests, or an interest in membership interests, in a corporate tax entity; and
 - (b) either:
 - (i) a frankable distribution has been paid, or is payable or expected to be payable, to a person in respect of the membership interests; or
 - (ii) a frankable distribution has flowed indirectly, or flows indirectly or is expected to flow indirectly, to a person in respect of the interest in membership interests, as the case may be; and
 - (c) the distribution was, or is expected to be, a franked distribution or a distribution franked with an exempting credit; and
 - (d) except for this section, the person (the *relevant taxpayer*) would receive, or could reasonably be expected to receive, imputation benefits as a result of the distribution; and
 - (e) having regard to the relevant circumstances of the scheme, it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for a purpose (whether or not the dominant purpose but not including an incidental purpose) of enabling the relevant taxpayer to obtain an imputation benefit.

Bare acquisition of membership interests or interest in membership interests

- (4) It is not to be concluded for the purposes of paragraph (3)(e) that a person entered into or carried out a scheme for a purpose mentioned in that paragraph merely because the person acquired membership interests, or an interest in membership interests, in the entity.

Commissioner to determine franking debit or deny franking credit

- (5) The Commissioner may make, in writing, either of the following determinations:
- (a) if the corporate tax entity is a party to the scheme, a determination that a franking debit or exempting debit of the entity arises in respect of each distribution made to the relevant taxpayer or that flows indirectly to the relevant taxpayer;
 - (b) a determination that no imputation benefit is to arise in respect of a distribution or a specified part of a distribution

that is made, or that flows indirectly, to the relevant taxpayer.

A determination does not form part of an assessment.

Notice of determination

- (6) If the Commissioner makes a determination under subsection (5), the Commissioner must:
- (a) in respect of a determination made under paragraph (5)(a)—serve notice in writing of the determination on the corporate tax entity; or
 - (b) in respect of a determination made under paragraph (5)(b)—serve notice in writing of the determination on the relevant taxpayer.

The notice may be included in a notice of assessment.

Publication in national newspaper of determination in relation to listed public company denying imputation benefit

- (7) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(b), in respect of a distribution made by a listed public company, the Commissioner is taken to have served notice in writing of the determination on the relevant taxpayer if the Commissioner causes the notice to be published in a daily newspaper that circulates generally in each State, the Australian Capital Territory and the Northern Territory. The notice is taken to have been served on the day on which the publication takes place.

Evidence of determination

- (8) The production of:
- (a) a notice of a determination; or
 - (b) a document signed by the Commissioner, a Second Commissioner or a Deputy Commissioner purporting to be a copy of a determination;
- is conclusive evidence:
- (c) of the due making of the determination; and
 - (d) except in proceedings under Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953* on an appeal or review relating to the determination, that the determination is correct.

Objections

- (9) If a taxpayer to whom a determination relates is dissatisfied with the determination, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953*.

Effect of determination of franking debit or exempting debit

- (10) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(a):
- (a) on the day on which notice in writing of the determination is served on the entity, a franking debit or exempting debit of the corporate tax entity arises in respect of the distribution; and
 - (b) the amount of the franking debit or exempting debit is such amount as is stated in the Commissioner's determination, being an amount that:
 - (i) the Commissioner considers reasonable in the circumstances; and
 - (ii) does not exceed the amount of the franking debit or exempting debit of the entity arising under item 1 of the table in section 205-30 of the *Income Tax Assessment 1997* or item 2 of the table in section 208-120 of that Act in respect of the distribution.

Effect of determination that no imputation benefit is to arise

- (11) If the Commissioner makes a determination under paragraph (5)(b), the determination has effect according to its terms.

Application of section to non-share dividends

- (12) This section:
- (a) applies to a non-share equity interest in the same way as it applies to a membership interest; and
 - (b) applies to an equity holder in the same way as it applies to a member; and
 - (c) applies to a non-share dividend in the same way as it applies to a distribution.

*Meaning of **interest in membership interests***

- (13) A person has an interest in membership interests if:
- (a) the person has any legal or equitable interest in the membership interests; or
 - (b) the person is a partner in a partnership and:
 - (i) the assets of the partnership include, or will include, the membership interests; or
 - (ii) the partnership derives, or will derive, income indirectly through interposed companies, trusts or partnerships, from distributions made on the membership interests; or

- (c) the person is a beneficiary of a trust (including a potential beneficiary of a discretionary trust) and:
 - (i) the membership interests form, or will form, part of the trust estate; or
 - (ii) the trust derives, or will derive, income indirectly through interposed companies, trusts or partnerships, from distributions made on the membership interests.

Meaning of scheme for a disposition

- (14) A scheme for a disposition of membership interests or an interest in membership interests includes, but is not limited to, a scheme that involves any of the following:
 - (a) issuing the membership interests or creating the interest in membership interests;
 - (b) entering into any contract, arrangement, transaction or dealing that changes or otherwise affects the legal or equitable ownership of the membership interests or interest in membership interests;
 - (c) creating, varying or revoking a trust in relation to the membership interests or interest in membership interests;
 - (d) creating, altering or extinguishing a right, power or liability attaching to, or otherwise relating to, the membership interests or interest in membership interests;
 - (e) substantially altering any of the risks of loss, or opportunities for profit or gain, involved in holding or owning the membership interests or having the interest in membership interests;
 - (f) the membership interests or interest in membership interests beginning to be included, or ceasing to be included, in any of the insurance funds of a life assurance company.
- (15) In determining whether a distribution flows indirectly to a person, assume that the following provisions of the *Income Tax Assessment Act 1997* had not been enacted:
 - (a) section 295-385 (about income from assets set aside to meet current pension liabilities), section 295-390 (about income from other assets used to meet current pension liabilities) and 295-400 (about income of a PST attributable to current pension liabilities); or
 - (b) paragraph 320-37(1)(a) (about segregated exempt assets) or paragraph 320-37(1)(d) (about income bonds, funeral policies and scholarship plans).

When imputation benefit is received

- (16) A taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives an *imputation benefit* as a result of the distribution if:

- (a) the taxpayer is entitled to a tax offset under Division 207 of the *Income Tax Assessment Act 1997* as a result of the distribution; or
- (b) where the taxpayer is a corporate tax entity—a franking credit would arise in the franking account of the taxpayer as a result of the distribution.

Note: Where the distribution is made directly to the taxpayer, see subsection 204-30(6) of the *Income Tax Assessment Act 1997* for a definition of *imputation benefit*.

Meaning of relevant circumstances of scheme

- (17) The **relevant circumstances** of a scheme include the following:
- (a) the extent and duration of the risks of loss, and the opportunities for profit or gain, from holding membership interests, or having interests in membership interests, in the corporate tax entity that are respectively borne by or accrue to the parties to the scheme, and whether there has been any change in those risks and opportunities for the relevant taxpayer or any other party to the scheme (for example, a change resulting from the making of any contract, the granting of any option or the entering into of any arrangement with respect to any membership interests, or interests in membership interests, in the corporate tax entity);
 - (b) whether the relevant taxpayer would, in the year of income in which the distribution is made, or if the distribution flows indirectly to the relevant taxpayer, in the year in which the distribution flows indirectly to the relevant taxpayer, derive a greater benefit from franking credits than other entities who hold membership interests, or have interests in membership interests, in the corporate tax entity;
 - (c) whether, apart from the scheme, the corporate tax entity would have retained the franking credits or exempting credits or would have used the franking credits or exempting credits to pay a franked distribution to another entity referred to in paragraph (b);
 - (d) whether, apart from the scheme, a franked distribution would have flowed indirectly to another entity referred to in paragraph (b);
 - (e) if the scheme involves the issue of a non-share equity interest to which section 215-10 of the *Income Tax Assessment Act 1997* applies—whether the corporate tax entity has issued, or is likely to issue, equity interests in the corporate tax entity:
 - (i) that are similar, from a commercial point of view, to the non-share equity interest; and
 - (ii) distributions in respect of which are frankable;

- (f) whether any consideration paid or given by or on behalf of, or received by or on behalf of, the relevant taxpayer in connection with the scheme (for example, the amount of any interest on a loan) was calculated by reference to the imputation benefits to be received by the relevant taxpayer;
- (g) whether a deduction is allowable or a capital loss is incurred in connection with a distribution that is made or that flows indirectly under the scheme;
- (ga) whether a distribution that is made or that flows indirectly under the scheme to the relevant taxpayer is sourced, directly or indirectly, from unrealised or untaxed profits;
- (h) whether a distribution that is made or that flows indirectly under the scheme to the relevant taxpayer is equivalent to the receipt by the relevant taxpayer of interest or of an amount in the nature of, or similar to, interest;
- (i) the period for which the relevant taxpayer held membership interests, or had an interest in membership interests, in the corporate tax entity;
- (j) any of the matters referred to in subsection 177D(2).

Meaning of greater benefit from franking credits

- (18) The following subsection lists some of the cases in which a taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives a **greater benefit from franking credits** than an entity referred to in paragraph (17)(b). It is not an exhaustive list.
- (19) A taxpayer to whom a distribution flows indirectly receives a **greater benefit from franking credits** than an entity referred to in paragraph (17)(b) if any of the following circumstances exist in relation to that entity in the year of income in which the distribution giving rise to the benefit is made, and not in relation to the taxpayer if:
 - (a) the entity is not an Australian resident; or
 - (b) the entity would not be entitled to any tax offset under Division 207 of the *Income Tax Assessment Act 1997* because of the distribution; or
 - (c) the amount of income tax that would be payable by the entity because of the distribution is less than the tax offset to which the entity would be entitled; or
 - (d) the entity is a corporate tax entity at the time the distribution is made, but no franking credit arises for the entity as a result of the distribution; or
 - (e) the entity is a corporate tax entity at the time the distribution is made, but cannot use franking credits received on the distribution to frank distributions to its own members because:
 - (i) it is not a franking entity; or

(ii) it is unable to make frankable distributions.

Note: Where the distribution is made directly to the taxpayer, see subsections 204-30(7), (8), (9) and (10) of the *Income Tax Assessment Act 1997* for a list of circumstances in which the taxpayer will be treated as deriving a greater benefit from franking credits than another entity.

177EB Cancellation of franking credits—consolidated groups

Expressions to have same meanings as in section 177EA and Income Tax Assessment Act 1997

- (1) Unless the contrary intention appears, expressions used in this section:
- (a) if those expressions are defined in section 177EA—have the same meanings as in that section (subject to subsection (10) of this section); and
 - (b) otherwise—have the same meanings as in the *Income Tax Assessment Act 1997*.

This section and section 177EA do not limit each other

- (2) This section does not limit the operation of section 177EA, and section 177EA does not limit the operation of this section.

Application of section

- (3) This section applies if:
- (a) there is a scheme for a disposition of membership interests in an entity (the **joining entity**); and
 - (b) as a result of the disposition, the joining entity becomes a subsidiary member of a consolidated group; and
 - (c) a credit arises in the franking account of the head company of the group because of the joining entity becoming a subsidiary member of the group; and
 - (d) having regard to the relevant circumstances of the scheme, it would be concluded that the person, or one of the persons, who entered into or carried out the scheme or any part of the scheme did so for a purpose (whether or not the dominant purpose but not including an incidental purpose) of enabling the credit referred to in paragraph (c) to arise in the head company's franking account.

Bare acquisition of membership interests

- (4) It is not to be concluded for the purposes of paragraph (3)(d) that a person entered into or carried out a scheme for a purpose mentioned in that paragraph merely because the person acquired membership interests in the joining entity.

Commissioner to determine no franking credit

- (5) The Commissioner may make, in writing, a determination that no credit is to arise in the head company's franking account because of the joining entity becoming a subsidiary member of the consolidated group. A determination does not form part of an assessment.

Effect of determination

- (6) A determination under subsection (5) has effect according to its terms.

Notice of determination

- (7) If the Commissioner makes a determination under subsection (5), the Commissioner must serve notice in writing of the determination on the head company. The notice may be included in a notice of assessment.

Evidence of determination

- (8) The production of:
- (a) a notice of a determination; or
 - (b) a document signed by the Commissioner, a Second Commissioner or a Deputy Commissioner purporting to be a copy of a determination;
- is conclusive evidence:
- (c) of the due making of the determination; and
 - (d) except in proceedings under Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953* on an appeal or review relating to the determination, that the determination is correct.

Objections

- (9) If a taxpayer to whom a determination relates is dissatisfied with the determination, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953*.

Relevant circumstances

- (10) The **relevant circumstances** of a scheme include the following:
- (a) the extent and duration of the risks of loss, and the opportunities for profit or gain, from holding membership interests in the joining entity that are respectively borne by or accrue to the parties to the scheme, and whether there has been any change in those risks and opportunities for the head company or any other party to the scheme (for example, a change resulting from the making of any contract, the granting of any option or the entering into of

any arrangement with respect to any membership interests in the joining entity);

- (b) whether the head company, or a person holding membership interests in the head company, would, in the year of income in which the joining entity became a subsidiary member of the group or any later year of income, derive a greater benefit from franking credits than other persons who held membership interests in the joining entity immediately before it became a subsidiary member of the group;
- (c) the extent (if any) to which the joining entity was able to pay a franked dividend or distribution immediately before it became a subsidiary member of the group;
- (d) whether any consideration paid or given by or on behalf of, or received by or on behalf of, the head company in connection with the scheme (for example, the amount of any interest on a loan) was calculated by reference to the franking credit benefits to be received by the head company;
- (e) the period for which the head company held membership interests in the joining entity;
- (f) any of the matters referred to in subsection 177D(2).

Section to apply to exempting credits

- (11) This section applies to exempting credits arising in the exempting account of the head company of a consolidated group in the same way that it applies to credits arising in the head company's franking account.

177F Cancellation of tax benefits etc.

- (1) Where this Part applies to a scheme in connection with which a tax benefit has been obtained, or would but for this section be obtained, the Commissioner may:
 - (a) in the case of a tax benefit that is referable to an amount not being included in the assessable income of the taxpayer of a year of income—determine that the whole or a part of that amount shall be included in the assessable income of the taxpayer of that year of income; or
 - (b) in the case of a tax benefit that is referable to a deduction or a part of a deduction being allowable to the taxpayer in relation to a year of income—determine that the whole or a part of the deduction or of the part of the deduction, as the case may be, shall not be allowable to the taxpayer in relation to that year of income; or
 - (c) in the case of a tax benefit that is referable to a capital loss or a part of a capital loss being incurred by the taxpayer during a year of income—determine that the whole or a

part of the capital loss or of the part of the capital loss, as the case may be, was not incurred by the taxpayer during that year of income; or

- (ca) in the case of a tax benefit that is referable to a loss carry back tax offset, or a part of a loss carry back tax offset, being allowable to the taxpayer—determine that the whole or a part of the loss carry back tax offset, or the part of the loss carry back tax offset, as the case may be, is not to be allowable to the taxpayer; or
- (d) in the case of a tax benefit that is referable to a foreign income tax offset, or a part of a foreign income tax offset, being allowable to the taxpayer—determine that the whole or a part of the foreign income tax offset, or the part of the foreign income tax offset, as the case may be, is not to be allowable to the taxpayer;

and, where the Commissioner makes such a determination, he or she shall take such action as he or she considers necessary to give effect to that determination.

- (2) Where the Commissioner determines under paragraph (1)(a) that an amount is to be included in the assessable income of a taxpayer of a year of income, that amount shall be deemed to be included in that assessable income by virtue of such provision of this Act as the Commissioner determines.
- (2A) Where a tax benefit that is covered by paragraph 177C(1)(bc) has been obtained, or would but for this section be obtained, by a taxpayer in connection with a scheme to which this Part applies:
 - (a) the Commissioner may determine that the taxpayer is subject to withholding tax under section 128B on the whole or a part of that amount; and
 - (b) if the Commissioner makes such a determination, he or she must take such action as he or she considers necessary to give effect to that determination.
- (2B) A determination under paragraph (1)(c) or subsection (2A) must be in writing.
- (2C) Notice of the determination must be given to the taxpayer and, in the case of a determination under subsection (2A), to the person who paid the amount.
- (2D) More than one determination may be included in the same notice.
- (2E) A failure to comply with subsection (2C) does not affect the validity of a determination.
- (2F) If the Commissioner makes a determination under subsection (2A), the amount that the Commissioner determines

is taken to be subject to withholding tax is taken to have been subject to withholding tax at all times by virtue of such provision of section 128B as the Commissioner determines.

- (2G) If the taxpayer is dissatisfied with a determination under paragraph (1)(c) or subsection (2A), the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953*.
- (3) Where the Commissioner has made a determination under subsection (1) or (2A) in respect of a taxpayer in relation to a scheme to which this Part applies, the Commissioner may, in relation to any taxpayer (in this subsection referred to as the **relevant taxpayer**):
- (a) if, in the opinion of the Commissioner:
 - (i) there has been included, or would but for this subsection be included, in the assessable income of the relevant taxpayer of a year of income an amount that would not have been included or would not be included, as the case may be, in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income if the scheme had not been entered into or carried out; and
 - (ii) it is fair and reasonable that that amount or a part of that amount should not be included in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income;determine that that amount or that part of that amount, as the case may be, should not have been included or shall not be included, as the case may be, in the assessable income of the relevant taxpayer of that year of income; or
 - (b) if, in the opinion of the Commissioner:
 - (i) an amount would have been allowed or would be allowable to the relevant taxpayer as a deduction in relation to a year of income if the scheme had not been entered into or carried out, being an amount that was not allowed or would not, but for this subsection, be allowable, as the case may be, as a deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income; and
 - (ii) it is fair and reasonable that that amount or a part of that amount should be allowable as a deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income;determine that that amount or that part, as the case may be, should have been allowed or shall be allowable, as the case may be, as a deduction to the relevant taxpayer in relation to that year of income; or
 - (c) if, in the opinion of the Commissioner:

- (i) a capital loss would have been incurred by the relevant taxpayer during a year of income if the scheme had not been entered into or carried out, being a capital loss that was not incurred or would not, but for this subsection, be incurred, as the case may be, by the relevant taxpayer during that year of income; and
- (ii) it is fair and reasonable that the capital loss or a part of that capital loss should be incurred by the relevant taxpayer during that year of income;

determine that the capital loss or the part, as the case may be, should be incurred by the relevant taxpayer during that year of income; or

(ca) if, in the opinion of the Commissioner:

- (i) an amount would have been allowed, or would be allowable, to the relevant taxpayer as a loss carry back tax offset if the scheme had not been entered into or carried out, being an amount that was not allowed or would not, apart from this subsection, be allowable, as the case may be, as a loss carry back tax offset to the relevant taxpayer; and
- (ii) it is fair and reasonable that the amount, or a part of the amount, should be allowable as a loss carry back tax offset to the relevant taxpayer;

determine that that amount or that part, as the case may be, should have been allowed or is allowable, as the case may be, as a loss carry back tax offset to the relevant taxpayer; or

(d) if, in the opinion of the Commissioner:

- (i) an amount would have been allowed, or would be allowable, to the relevant taxpayer as a foreign income tax offset if the scheme had not been entered into or carried out, being an amount that was not allowed or would not, apart from this subsection, be allowable, as the case may be, as a foreign income tax offset to the relevant taxpayer; and
- (ii) it is fair and reasonable that the amount, or a part of the amount, should be allowable as a foreign income tax offset to the relevant taxpayer;

determine that that amount or that part, as the case may be, should have been allowed or is allowable, as the case may be, as a foreign income tax offset to the relevant taxpayer;

and the Commissioner shall take such action as he or she considers necessary to give effect to any such determination.

- (4) Where the Commissioner makes a determination under subsection (3) by virtue of which an amount is allowed as a deduction to a taxpayer in relation to a year of income, that amount shall be deemed to be so allowed as a deduction by

virtue of such provision of this Act as the Commissioner determines.

- (5) Where, at any time, a taxpayer considers that the Commissioner ought to make a determination under subsection (3) in relation to the taxpayer in relation to a year of income, the taxpayer may post to or lodge with the Commissioner a request in writing for the making by the Commissioner of a determination under that subsection.
- (6) The Commissioner shall consider the request and serve on the taxpayer, by post or otherwise, a written notice of the Commissioner's decision on the request.
- (7) If the taxpayer is dissatisfied with the Commissioner's decision on the request, the taxpayer may object against it in the manner set out in Part IVC of the *Taxation Administration Act 1953*.

177G Amendment of assessments

Nothing in section 170 prevents the amendment of an assessment at any time if the amendment is for the purpose of giving effect to subsection 177F(3).

Käll- och litteraturförteckning

Svensk lagstiftning

SFS 1974:152 Regeringsform

SFS 1947:576 Lag om statlig inkomstskatt

SFS 1980:865 Lag mot skatteflykt

SFS 1993:1539 Lag om avdrag för underskott av näringsverksamhet

SFS 1995:575 Lag mot skatteflykt

SFS 1997:777 Lag om ändring i lag mot skatteflykt

SFS 1999:1244 Inkomstskattelag

SFS 2011:1244 Skatteförfarandelag

Australiensisk lagstiftning

Fringe Benefits Tax Assessment Act 1986

Goods and Service Tax Act 1999

Income Tax Assessment Act 1936

Propositioner

Prop. 1980/81:17 Med förslag till lag mot skatteflykt m.m.

Prop. 1982/83:84 Med förslag till lag om ändring i lagen (1989:865) mot skatteflykt

Prop. 1985/86:49 Om fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt

Prop. 1992/93:127 Om vissa frågor om beskattning av inkomst av tjänst

Prop. 1994/95:209 Kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m.

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Prop. 2007/08:16 Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.

Prop. 2010/11:166 Följdändringar med anledning av införandet av skatteförfarandelagen

SOU

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

Betänkanden

SkU 1982/83:20 Skatteutskottets betänkande om ändring i lagen mot skatteflykt m.m.

Förarbeten Australien

Explanatory Memorandum, Tax Laws Amendment Bill 2013.

Litteratur

Barker, David; *Essential Australian Law*, 2:a upplagan, New York, Routledge-Cavendish, 2005.

Bogdan, Michael; *Komparativ rättskunskap*, 1:a upplagan, Stockholm, Norstedts juridik, 2003.

Holm, Alexander; *Skatteflyktslagen – en studie av regeringsrättens praxis, vilken vägledning ger den vid tillämpningen?* Uppsats för yrkesexamina på avancerad nivå, Lunds universitet, 2008.

Hultqvist, Anders; *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, 1:a upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik, 1995.

Kobetsky, Michael; O'Connell, Ann; Brown, Catherine; Fisher, Rodney; Peacock, Christine; *Income Tax – Text, Materials and Essential Cases*, 8:e upplagan, Sydney, The Federation Press, 2012.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon Almendal, Teresa; *Inkomstskatt del 2*, 14:e upplagan, Lund, Studentlitteratur, 2013.

Pagone, Tony; *Tax Avoidance in Australia*, 1:a upplagan, Sydney, The Federation Press, 2010.

Peczenik, Aleksander; *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1:a upplagan, Stockholm, Norstedts juridik, 1995.

Rebmann Carlqvist, Elin; *Betydelsen av lagstiftarens passivitet vid tillämpning av skatteflyktslagen*, uppsats för yrkesexamina på avancerad nivå, Lunds universitet, 2008.

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping; Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:hj:diva-911> Senast hämtad 140206.

Strömholm, Stig; *Rätt, rättskällor och rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära*, 5:e upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik, 1996.

Tooma, Rachel Anne; *Legislating Against Tax Avoidance*, 1:a upplagan, Amsterdam, IBFD, 2008.

Artiklar

Arnold, Brian J.; The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality, *Bulletin for International Taxation*, 2009, s. 2-15.

Cashmere, Maurice; Towards an Appropriate Interpretative Approach to Australia's General Tax Avoidance Rule: Part IVA. *Australian Tax Review*, nr. 35 (4) December 2006, s. 231-247.

Holstad, Per; Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? *Skattenytt*, 2010, s. 294-310.

Hultqvist, Skatteflykt istället för genomsyn – har bubblan i mattan bara flyttat sig? *Dagens Juridik*, 2010,
<http://www.dagensjuridik.se/2010/10/skatteflykt-i-stallet-genomsyn-har-bubblan-i-mattan-bara-flyttat-sig> Senast hämtad 140321.

Hultqvist, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, *Svensk Skattetidning*, 2005, s. 302-321.

Kellgren, Jan, Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen, *Svensk skattetidning*, nr. 9, 2009, s. 946-959.

Lavin, Rune; Om förvaltningsrättslig forskning – en replik, *Förvaltningsrättslig tidskrift*, 1990, nummer 3, s. 71-74.

Lehrberg, Bert; Subjektiva och objektiva rättsregler – ett inlägg i debatten om ”subjektiva” och ”objektiva” rättsregler,
<http://bertlehrberg.se/artiklar/subjektiva-och-objektiva-rattsregler/> Senast hämtad 140515.

Ostwal, T. P.; Vijayaragahavan, Vikram; Anti-Avoidance Measures, *National Law School of India Review*, 2010, nummer 59, s. 61-103.

Pagone, Tony; Aspects of Tax Avoidance: Trans-Tasman Observations, *Australian Tax Review*, nr. 40 (3), 2011, s. 145-164.

Rosander, Ulrika; Repressiva metoder mot skatteflykt, *Skattenytt*, 2007, s. 663-676.

Tjernberg, Mats; Neway Herrman, John; Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster? *Skattenytt*, 2011, s. 158-167.

Whait, Robert; Wittenburg, Gerald; Horowitz, Ira; The World According to GAAR, *Australian Tax Forum*, 2012, nr. 27 (4) s. 773-814.

Hemsidor

Australian Government – Australian Taxation Office
<http://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/Who-we-are/Our-Executive/>
Senast hämtad 140326.

GAAR Rising – Mapping Tax Enforcement's Evolution

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf) Senast hämtad 140403.

H&M Revenue and Customs – The General Anti-Abuse Rule
<http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/gaar.htm> Senast hämtad 140329.

Karnov [Elektronisk resurs]., Karnov Group, Stockholm, 2014, Kommentar till Lag (1995:575) mot skatteflykt av Bækkevold, Arne.
<http://www.karnovgroup.se/tjanster/karnov> Sökord: ”Lag mot skatteflykt”, senast hämtad 140430.

OECD – Glossary of Tax Terms
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> Senast hämtad 140405.

Rättsfallsförteckning

High Court of Australia

Federal Commissioner of Taxation v Peabody, 1994, HCA 43

Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd 1996, HCA 34

Federal Commissioner of Taxation v Consolidated Press Holdings, 2001, HCA 32

Hart v Federal Commissioner of Taxation, 2004, HCA 26

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2000 ref. 21 I-II

RÅ 2001 ref. 12

RÅ 2001 ref. 66

RÅ 2008 not. 148

RÅ 2009 ref. 31

RÅ 2009 ref. 47 I-II

RÅ 2010 ref. 51

EU-domstolen

C-196/04 Cadbury Schweppes

C-524/04 Thin Cap Group Litigation

United Kingdom House of Lords

Inland Revenue Commissioners v Duke of Westminster, 1936, AC 1

United States Supreme Court

Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)