



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Carl-Johan Lundgren

Vad utgör ett missbruk av skatteavtal?

En studie av OECD:s och Sveriges syn på skatteflykt vid skatteavtalsstillämpning

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: Period 1 HT15

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Problembakgrund	7
1.2 Uppsatsens övergripande syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Forskningsläge	9
1.5 Metod och material	10
1.6 Disposition	12
2 MISSBRUK AV SKATTEAVTAL	13
2.1 Skatteavtalens syfte	13
2.2 Begreppsbildning	14
2.2.1 Inledning	14
2.2.2 Skattebrott	16
2.2.3 Otillbörligt användade, skatteundandragande och missbruk	18
2.2.4 Skatteplanering	19
2.2.5 Sammanfattning av begrepps bilden och övergripande gränsdragning	20
3 SKATTEFLYKT OCH SKATTEAVTAL	21
3.1 Inledning	21
3.2 Syftet att förhindra skatteflykt	21
3.2.1 Före år 2003	21
3.2.2 Efter år 2003	22
3.2.3 Kommentarrevisions relevans	24
3.2.4 Avslutande kommentar	27
4 OTILLBÖRLIG ANVÄDNING AV SKATTEAVTAL	29
4.1 Inledning	29
4.2 2003 års kommentarer	30

4.3	BEPS Action 6	31
4.4	Missbruk enligt Action 6	33
4.4.1	Rätten att omfattas av skatteavtal (LOB)	34
4.4.1.1	Kvalificerade personkretsar	35
4.4.1.2	Kommentar	35
4.4.2	Generalklausul (PPT)	36
4.4.2.1	PPT-regelns tillämplighet	38
4.4.2.2	Ett av de principiella syftena bakom förfarandet	38
4.4.2.3	Det principiella syftet bakom förfarandet	42
4.4.2.3.1	I strid med avtalsbestämmelsernas syften	42
4.4.2.3.2	I enlighet med skatteavtalets primära syften	45
4.4.2.3.3	Sambandet och skillnaden mellan exemplen	46
4.5	En missbruksdefinition	47
5	SKATTEFLYKT OCH SVENSK RÄTTSTILLÄMPNING	49
5.1	Inledning	49
5.2	HFD 2012 ref. 20	49
5.2.1	Kommentar	50
5.2.2	Prövning av missbruksdefinitionen	52
5.3	KamR 4096-13	52
5.3.1	Förvaltningsrätten	53
5.3.2	Kammarrätten	54
5.3.3	Kommentar	55
5.3.4	Prövning av missbruksdefinitionen	56
5.4	KamR 2250-14	56
5.4.1	Kommentar	57
5.4.2	Prövning av missbruksdefinitionen	57
5.5	KamR 3306-11	58
5.5.1	Kommentar	58
5.5.2	Prövning av missbruksdefinitionen	59
5.6	Skatteflyktslagen och skatteavtal	59
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	60
6.1	Slutsatser	60
6.2	Förhindrar skatteavtal, enligt OECD och Sverige, tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt?	60
6.3	Vad utgör ett missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv?	61
6.4	Hur förhåller sig denna missbruksdefinition till svensk rättstillämpning?	63
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	65
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	70

Summary

The main objective of a tax treaty is the avoidance of juridical double taxation in order to further the development of the global economy. Tax treaties has, however, for a long time been known to function as a vehicle for taxpayers to reduce or all together avoid taxation. Such arrangements or schemes cause adverse effects to the fiscal environment and the global economy at large. The inherent divergence between the development of cross border investment and business on the one hand, and the possibility for tax avoidance schemes on the other, is the starting point for the discussion presented in this thesis.

The thesis' aim is to examine whether the application of domestic general anti-avoidance rules (GAARs) is consistent with tax treaty obligations, what constitutes tax treaty abuse from the perspective of the OECD, and how the Swedish general anti-avoidance clause corresponds to the view of the OECD in regard to treaty abuse. The examination of the view of the OECD results in a proposal for a useful, internationally functioning definition of what constitutes an abuse of tax treaties. The selection of material in this thesis, centred around the publications of the OECD, is motivated by the organisation's international character, and as such it is well positioned to give an international view of tax treaty abuse.

The application of a domestic GAAR in tax treaty circumstances is a highly debated subject. According to the OECD such application is unproblematic and in accordance with the obligations posed on states by tax treaties. This view is shared by a great number of states, meanwhile a smaller number of states is of an opposing view. Within the field of tax treaty research there are also diverging opinions on the subject. From a Swedish perspective it seems clear that the domestic GAAR is in accordance with Sweden's treaty obligations.

An, according to me, plausible definition of what constitutes an abuse of tax treaties from an OECD perspective is presented in the thesis. In short, an abuse of tax treaty law is at hand when the principal purpose of an arrangement was the obtaining of treaty benefits, and that arrangement must be considered to violate the purpose of the treaty provision relied upon by the taxpayer (if such a purpose can be identified) or the main purpose of the tax treaty. Guidance on how to determine whether the arrangement is in accordance with the treaty purpose, *can* be found in the character of the taxable income. If the income appears to lack a real link to the state of taxation, *this could be an indication of* an arrangement in violation of the treaty purpose.

The Swedish GAAR is in my opinion in accordance with the abovementioned definition of abuse. The crucial point of determining whether an arrangement is in violation of the treaty lies in the interpretation

of the purposes of tax treaties by the Swedish courts. A freer, less textual interpretation from the court will probably result in a ruling in the tax authorities' favour. Whereas the opposite will be the case if the court relies on a more textual, formal interpretation method. The adjudicator seems to be unsure of which approach is the correct. In my view, the tax payer is therefore best served by efforts made to create an arrangement considered to be driven by other goals than tax treaty benefits. Arguing the arrangement's treaty purpose conformity is an uncertain strategy.

Sammanfattning

Ett skatteavtals huvudobjektiv är att förhindra juridisk dubbelbeskattning för att främja den globala ekonomin. Detta har under en längre tid ansetts innebära stora möjligheter för skattesubjekt att minska, eller totalt undgå, skattebelastning. Sådana förfaranden medför skadliga effekter på den fiskala miljön och den globala ekonomin i stort. Den inneboende slitningen mellan å ena sida främjandet av den globala ekonomin genom möjligheten till gränsöverskridande handel, och å andra sidan de möjligheter det innebär för skatteflyktsupplägg är utgångspunkten för diskussionen i detta arbete.

Arbetet är ämnat att undersöka tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler på skatteavtalsförhållanden, vad som utgör ett missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv och hur skatteflyktslagen förhåller sig till det som framkommit kring OECD:s syn på missbruk. Undersökningen av OECD:s syn utmynnar i ett förslag för en användbar, internationellt gångbar missbruksdefinition. Valet av en utgångspunkt i OECD:s material motiveras av organisationens tydligt internationella förankring och att dess arbete därför torde ge en god bild av synen på missbruk internationellt.

Tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler på skatteavtalsförhållanden är omdebatterad. Enligt OECD är en sådan tillämpning oproblematiserad och alltid gångbar. Denna syn delas av ett stort antal stater, samtidigt som ett fåtal andra stater inte anser så vara fallet. Även inom doktrin är tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler omdebatterad och stöd för båda syner finns återgiven. Ur svensk synvinkel framstår det som tydligt att skatteflyktslagen kan tillämpas på skatteavtal, särskilt med hänvisning till rättstillämpningen på området.

En, enligt mig, möjlig definition av vad som utgör missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv presenteras i uppsatsen. Kortfattat kan sägas att ett missbruk av skatteavtal föreligger då det huvudsakliga syftet med ett förfarande varit att uppnå skatteavtalsfördelar och detta förfaranden måste anses stå i strid med den specifika avtalsbestämmelsens syfte (om detta kan identifieras) eller det primära syftet bakom skatteavtalets ingående. Till ledning för ett sådant fastställande *kan* inkomstens karaktär granskas. Framstår det som att beskattning sker i en stat utan verklig anknytning till inkomsten *kan detta vara en indikation* på att förfarandet strider mot syftet.

Skatteflyktslagen är enligt min mening förenlig med den definition av som vaskats fram ur OECD:s kommentarer och rapporter i uppsatsen. Den avgörande punkten vid en bedömning kring skatteflyktslagens tillämplighet ligger i domstolens syn på avtalstolkning. En friare tolkning av syftet bakom lagstiftningen torde leda till skatteflyktslagens tillämplighet. Medan en bokstavstrogen tolkning i större utsträckning torde leda till det motsatta. Rättstillämparen tycks kluven på området och skattesubjekt borde enligt min mening anstränga sig för att uppnå ett förfarande som inte kan anses ha

skatteavtalsfördelar som sitt huvudsakliga syfte och inte förlita sig till en tolkning av avtalets syften till skattesubjektets fördel.

Förord

Jag vill uttrycka min tacksamhet för min handledare Maria Hillings goda råd och vägledning under examensarbetets gång. Jag vill även tacka advokat Thomas Håkansson som tog sig tid att diskutera skatteflyktslagen och skatteavtal under Nobeldagen i ett grått Malmö 2015.

Eventuella fel och andra tillkortakommanden i denna framställning kan endast läggas författaren till last.

Carl-Johan Lundgren

Lund
Januari 2016

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
FörvR	Förvaltningsrätten
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IFA	International Fiscal Association
KamR	Kammarrätten
LOB	Limitation on Benefits
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PPT	Principle Purposes Test
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
VCLT	1969 års Wienkonvention

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Skatteavtalens huvudobjektiv torde, sedan OECD:s första modellavtal avseende skatter på inkomster och kapital från år 1963, vara undvikande av internationell juridisk dubbelbeskattning, något som också speglas av dagens modellavtal och kommentarer.¹ Målet som skall uppnås med ett avtal är således att främja den globala ekonomin genom att förhindra dubbelbeskattning vid gränsöverskridande affärsrelationer och etableringar. Skatteavtalen fördelar de beskattningsanspråk som parterna (staterna) till det bilaterala avtalet kan rikta mot den skattskyldige, för att uppnå en beskattning som inte missgynnar skattesubjektet på grund av dennes utlandsetablering eller gränsöverskridande transaktioner.² Tillämpning av ett skatteavtal kan dock utöver undvikande av dubbelbeskattning, resultera i dubbel-ickebeskattning eller väldigt låg skattebelastning. Detta inträffar då varken källstaten eller hemviststaten riktar något beskattningsanspråk mot den skattskyldige.³ Det är möjligheten till förhindrande av sådana situationer som är huvudföremålet för undersökningen i denna uppsats.

Inhemskas generella skatteflyktsbestämmelsers tillämplighet vid skattedispositioner som inkorporerar en skatteavtalsdimension har under en längre tid diskuterats, i såväl svensk som internationell doktrin och rättstillämpning.⁴ Flertalet intressanta frågeställningar uppstår i samband med en sådan diskussion. En del av dessa aktualiseras också vid en rent internrättslig diskussion, så som frågor kring rättssäkerhet.⁵ Andra frågeställningar är direkt kopplade till den särpräglade art av instrument som bilaterala skatteavtal utgör, både ur ett internrättsligt och ett folkrättsligt perspektiv. Det rör sig då kanske framförallt om synen på folkrättens särställning i förhållande till inhemsk rätt och de bakomliggande syften som skatteavtal är ämnade att uppfylla.⁶ Diskussionen har under senare år ökat i omfattning, mycket beroende på 2003 års revision av kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal. Revisionen syftade till att begränsa möjligheterna för dubbel-ickebeskattning med hänvisning till skatteavtalstillämpning. Bilaterala skatteavtal har enligt OECD numera inte endast till syfte att begränsa dubbelbeskattning, utan att även i särskilda situationer förhindra

¹ OECD:s modellavtal, Introduktion; Van Weeghel, 1998, s. 33; Internationell juridisk dubbelbeskattning skall inte förväxlas med ekonomisk dubbelbeskattning, dvs. beskattning av samma inkomst i olika inkomstskattelag. Se Lindencrona, 1994, s. 32 f.

² OECD:s modellavtal, Introduktion, 2014; Jfr. Van Weeghel, 1998, s.15 ff.

³ Jfr. Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 81.

⁴ Jfr. Bl.a., HFD 2012 s. 20; Jfr. Vogel & Prokisch, IFA, 95a, 2010, General Report, s. 21. ff.; Jfr. Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 249 ff.; Jfr. Hilling, SN, 2012, s. 582-592.

⁵ Jfr. Prop. 1996/97:170, s. 33 ff.

⁶ Jfr. Lang, 2013, p. 135-147; Cejje, 2010, s. 74 ff.; Jfr. Även, Hultqvist & Wiman, SvSkT, 2015:4, s. 311-316.

skattesubjekt, som faller inom skatteavtalets tillämpningsområde, att missbruka detsamma.⁷

Den fortsatta framställningen behandlar en del frågor kring den problematik som kan uppstå vid spörsmål om missbruk vid skatteavtalstillämpning. Bl.a. behandlas frågor kring vad som skall anses utgöra ett missbruk av skatteavtal samt stateras möjlighet, att genom inhemska generalklausuler mot skatteflykt, motverka skattesubjekts möjligheter att reducera eller helt undvika beskattning med hänvisning till skatteavtalstillämpning.

1.2 Uppsatsens övergripande syfte och frågeställningar

Uppsatsens övergripande syfte är att utröna när ett missbruk eller inkorrekt användning av ett skatteavtal kan angripas genom användandet av en internrättslig generalklausul mot skatteflykt. Härutöver ämnar uppsatsen belysa det internationella kontext som skatteavtalen omges av och de specifika svårigheter för internrättsliga instrument som detta kan innebära. Ytterligare syftar arbetet till att upplysa läsaren kring den internationella utvecklingen för bevarandet av inhemska skattebaser. Frågeställningarna, som besvaras i uppsatsen, är ämnade till att tydligare belysa uppsatsens syften. Frågeställningarna lyder:

- Förhindrar skatteavtal, enligt OECD och Sverige, tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt?
- Vad utgör ett missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv?
- Hur förhåller sig denna missbruksdefinition till svensk rättstillämpning?

1.3 Avgränsningar

Läsaren förutsätts ha grundläggande kunskaper inom internationell skatteavtalsrätt, varför basala begrepp, tolkningsmetoder och skattavtalsuppbyggnad inte redogörs för i denna framställning. Kring sådana frågeställningar hänvisas till Langs verk *"Introduction to the Law of Double Tax Conventions"*.⁸ För svenskt vidkommande hänvisas till Hillings artikel *"Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt"* och Mathias Dahlbergs *"Internationell beskattning"*.⁹

Framställningens huvudsakliga fokus ligger på förfaranden som faller utanför ramen för skattebrott. Således är det andra typer av missbruk som i denna uppsats studeras och avhandlas. Skattebrott ges dock en översiktlig

⁷ OECD:s modellavtal, Kommentar till art. 1, p. 7.1.

⁸ Lang, 2013.

⁹Hilling, SvSkT, 2014:4, s. 322-340; Dahlberg, 2014.

presentation med syfte att belysa ramarna kring missbruksförfaranden. Vidare fokuseras framställningen på generalklausulens tillämplighet vid missbruk av skatteavtal. Nationella speciella skatteflyktsregler kommer således inte att behandlas i denna uppsats.

En fullgod undersökning av, och redogörelse för, rättskällevärdet av OECD:s modellavtal, kommentarer och rapporter är inte möjligt att genomföra inom ramen för ett arbete av denna omfattning och inriktning. Genomslagskraften av främst OECD:s modellavtal måste dock beskrivas som betydande och den största delen av idag gällande avtal är baserade på modellavtalet.¹⁰ Vidare framstår det som tydligt att värdet som modellavtalet tillskrivs varierar från stat till stat.¹¹ Försiktigtvis kan det dock enligt min mening fastslås att rättskällevärdet för modellavtalet överlag, inklusive kommentarer, är starkt bland främst OECD:s medlemsstater och de av deras avtal som baseras på modellen.¹² På något vis måste skatteavtalsarbetet även ses som en konsolidering av internationellt accepterade standarder inom området, där rättsliga skillnader av inhemsk karaktär mer och mer suddas ut. Detta stöds också av det faktum att stater lämnar observationer till modellavtalets kommentarer eller reservationer till artiklar i modellavtalet, vilket ytterligare tillför ett lager av transparens kring staters inställning till avtalsbestämmelserna och tolkningen av desamma.¹³ Den intresserade läsaren hänvisas till *"The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties"* för en mer ingående utredning kring modellavtalet.¹⁴

Trots att området kring missbruk av skatteavtal har flera beröringspunkter med EU-rätten, är detta ett område som inte givits utrymme i denna framställning. Viss hänvisning till EU-rätt eller EU-skrivelser förekommer ändå i detta arbete, dock endast med syftet att ytterligare belysa eller förstärka specifika delar av framställningens internationella prägel.

1.4 Forskningsläge

Forskningsläget för det specifika område inom skatteavtalsrätten som redogörs för i denna uppsats, kan beskrivas som relativt utforskat. En av förklaringarna till detta är den ökande utvecklingstakten inom området under de senaste åren.¹⁵ Därmed inte sagt att materialet som finns att tillgå är bristfälligt eller skalt. Den doktrin som finns är till övervägande del internationell men även svenska arbeten på området för skatteavtalsrätt förekommer, både i form av artiklar och även längre verk förekommer. Gustaf Lindencrona kan lyftas fram som en av de tidigare inom forskningsområdet.¹⁶ Forskare som på senare tid blivit tongivande inom den

¹⁰ Lang (et al.), Pistone, General Report, 2012, s. 1 ff.

¹¹ Lang (et al.), Pistone, General Report, 2012, s. 4 ff.

¹² Jfr. För svenskt vidkommande, se HFD:s syn, RÅ 1996 ref. 84.

¹³ Lang (et al.), Pistone, General Report, 2012, s. 4 ff.

¹⁴ Lang (et al.), 2012.

¹⁵ Jfr. 2015 års publicering av BEPS Action 6. Se, BEPS Action 6, FR.

¹⁶ Se exv., Lindencrona, 1994.

internationella skatterätten i Sverige är bland andra Mathias Dahlberg, Katia Cejje, Maria Hilling och Anders Hultqvist.¹⁷ Mig veterligen finns i skrivande stund nu inget större svenskt verk fokuserat kring missbruk av skatteavtal. Maria Hillings pågående forskningsprojekt kring tillämpligheten av generalklausuler kan dock nämnas i detta sammanhang, även om publicering ej skett.¹⁸ Med hänsyn till områdets internationella karaktär publiceras merparten av forskningen på engelska. Inom den internationella doktrinen finns en del större arbeten och en rad artiklar som berör området kring missbruk av skatteavtal. Större verk av särskilt stor vikt i sammanhanget är exv. Stef Van Weeghels ”*The Improper Use of Tax Treaties*” och Luc De Broes avhandling ”*International Tax Planning and Prevention of Abuse*”.¹⁹ Flertalet andra mer omfattande arbeten inom internationell skatterätt berör missbruk, men då vanligen i en orienterande eller överskådlig omfattning, ofta kopplat till missbruk ur ett nationellt perspektiv.²⁰

Med beaktande av skatteavtalsrättens internationella och ständigt förändrande karaktär, publiceras en stor del av den fortgående forskningen på området i olika juridiska tidskrifter. Framstående internationella tidskrifter på området är bl.a. *Bulletin for International Taxation*, *Intertax*, *European Taxation*, *EC Tax Review* och *International Tax Review*. Vidare bedrivs omfattande forskning inom organisationer av olika slag, mest känd är kanske *The International Fiscal Association* med säte i Nederländerna.²¹ Namnkunniga forskare på den internationella arenan är bland andra Stef Van Weeghel, Brian J. Arnold, Michael Lang och Luc De Broe.²² Många fler kan nämnas, däribland den numera hädangångna Klaus Vogel.²³

Sammantaget kan sägas att den forskning som bedrivits på området ofta berör, men sällan på djupet undersöker, vad som utgör ett missbruk av skatteavtal. Förhoppningen är att denna uppsats bidrar till diskussionen kring missbruk av skatteavtal.

1.5 Metod och material

Arbetet utgår från en traditionell rättsdogmatisk metod. Genom tolkning av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin utgör denna metod en god grund för att utforska uppsatsens ämnesområde.²⁴ Uppsatsens analyserande delar återfinns både i den löpande texten och i specifika mer renodlat analyserande avsnitt av uppsatsen. Läsaren uppmuntras därför till att ha

¹⁷ Se exv., Dahlberg, 2014; Cejje, 2010; Hilling, SvSkT, 2014:4, s. 322-340; Hultqvist & Wiman, SvSkT, 2015:4, s. 309-324.

¹⁸ <http://www.jur.lu.se/#!jur-mih>.

¹⁹ Van Weeghel, 1998; De Broe, 2008.

²⁰ Se exv., Ault & Arnold (et al.), 2004; Thuronyi, 2003; Lang, 2013.

²¹ https://www.ifa.nl/organisation/what_is_ifa/pages/default.aspx.

²² Se exv., Van Weeghel, 1998; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004; Lang, 2013; De Broe, 2008.

²³ Se exv., Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report; Vogel, Bulletin, Vol. 62, No. 2, 2008, s. 48-49.

²⁴ Sandgren, 2007, s. 36 ff.; Sandgren, Tfr, Vol. 4-5, 2005, s. 649.

detta i åtanke under hela läsningstillfället. Några avslutande slutsatser presenteras i det sjätte kapitlet av framställningen, dessa slutsatser omfattar dock inte all i uppsatsen tidigare utförd analys.

Det material som valts för att utreda uppsatsens frågeställningar är centrerat kring OECD:s kommentarer till modellavtalet och rapporter på området om skatteflykt och otillbörligt användande av skatteavtal. Detta urval motiveras främst av det faktum att sådana skrivelser från OECD kan sägas ha en renodlad internationell prägel. Nackdelen med ett sådant förfarande är bristen på vägledning från rättstillämparens prejudikat och uttalanden, men det är en uppoffring som måste göras, då en sådan typ av studie skulle bli alldeles för omfattande om målet att ge en internationell prägel skulle kunna uppnås. Detta med hänsyn till framställningens begränsade omfång och innehåll. Sätts de komparativa ramarna för snävt kunde en sådan studie dock genomföras inom ramen för denna uppsats, däremot skulle arbetet då inte kunna leda till någon insikt i vad som utgör ett missbruk av skatteavtal ur ett mer internationellt perspektiv. OECD med sitt välkända och oerhört spridda modellavtal och andra internationella skrivelser inom området, är därför den enda möjliga källan för att bilda sig en uppfattning kring vad stater idag anser utgöra missbruk. Att OECD är en organisation som representeras av staternas företrädare och styrs av staters fiskala intressen, må vara sant men det torde också tala för att synen som OECD framför är av högsta vikt inte bara för skattesubjekt och deras rådgivare, utan även för rättstillämparen som har att tillämpa de lagar som ytterst staten eller dess företrädare stiftar eller implementerar, såväl internrättsligt som folkrättsligt.²⁵ Rättskällevärdet av OECD:s avtal, kommentarer och rapporter varierar. Ändringar av modellavtalet och dess kommentarer är inte bindande per se, utan ges i form av rekommendationer. Däremot förväntas medlemsstater som inte lämnat en observation till sådana ändringar tyst ha givit sitt medgivande att efterfölja dessa rekommendationer. Rapporter som de utgivna inom ramen för BEPS-projektet har inte en sådan ställning.²⁶ BEPS Action 6, som redogörs för i en senare del av detta arbete, utmynnar dock i förslag till sådana nya rekommendationer.²⁷ Som nämnts i avgränsningsavsnittet av detta kapitel, varierar synen på rättskällevärdet av avtal, kommentarer och rapporter som produceras av OECD, stater emellan. OECD torde dock trots allt vara den organisation som har absolut störst inflytande över utvecklingen av skatteavtal.²⁸

Utöver material utgivet av OECD, behandlas i uppsatsen främst internationell doktrin och artiklar, som från ett internationellt perspektiv belyser de frågeställningar som ställs i denna uppsats. De mest principiella verken och författare av stor vikt för framställningen har redan givits en introduktion i avsnittet kring forskningsläget på området, varför en sådan presentation utelämnats i detta avsnitt. Vidare är det valda ämnesområdet enligt min mening väl valt för en uppsats med inslag av löpande analys.

²⁵ Jfr. De Broe & Luts, *Intertax*, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 132 f.

²⁶ Hultqvist & Wiman, *SvSkT*, 2015:4, s. 317 f.

²⁷ Se nedan, 4.3-4.4.

²⁸ Jfr. Lang, 2013, p. 21-33.

Stora delar av det material som presenteras i främst det fjärde kapitlet av arbetet är relativt nyligen publicerat, och därmed fortfarande ganska outforskat, vilket också medför utrymme för en mer omfattande analytisk insats.

Den rättsfallspresentation som återfinns i det femte kapitlet av denna uppsats består uteslutande av avgöranden från svensk rättstillämpning. Endast ett av fallen har avgjorts i högsta instans, de tre övriga rättsfallen som presenteras avgjordes i underinstans. Detta rättspraxisurval har skett på grundval av det begränsade antal avgöranden som finns att tillgå kring skatteflyktslagens tillämplighet i skatteavtals-sammanhang. Ytterligare mål med beröringspunkter på det för ämnet centrala området missbruk av skatteavtal finns att tillgå, men en gräns på fyra mål varav tre från kammarrätt, har ansetts vara tillräcklig för att ge en bild av rättstillämparens syn kring missbruk av skatteavtal. De valda rättsfallen är också de bäst illustrerande fallen kring missbruk av skatteavtal som jag funnit. Ett av underrättsmålen (Kamr 4096-13) har givits större utrymme pga. att skatteavtalet som berörs är baserat på OECD:s modellavtal. Vidare kan valet av att endast presentera svenska domstolars syn motiveras med det som nämnts ovan i detta avsnitt kring gångbarheten av en mer omfattande nationalitetsinriktad komparativ studie.

1.6 Disposition

I uppsatsens inledande avhandlande kapitel presenteras grunderna kring problematiken med missbruk av skatteavtal. Vidare är det andra kapitlet ämnat att ge läsaren en inblick i den, bitvis, svårgripbara begreppsbyggnad som återfinns inom området kring skatteavtal och skatteflykt. Det tredje kapitlet utgörs av en presentation kring missbruk av skatteavtal och tillämpligheten av nationella generalklausuler mot skatteflykt på sådana förfaranden. I uppsatsens fjärde kapitel ges genom en analys av OECD:s kommentar till art. 1 och BEPS Action 6, ett förslag till en användbar definition av vad som enligt OECD:s syn kan anses utgöra missbruk av skatteavtal idag. I det femte kapitlet presenteras den svenska rättstillämparens syn på missbruk av skatteavtal och förhindrandet av detsamma genom en tillämpning av den svenska generalklausulen mot skatteflykt. Dessutom prövas den i det fjärde kapitlet föreslagna missbruksdefinitionen på de förfaranden som varit föremål för den svenska rättstillämparens prövning. Detta för att undersöka huruvida den svenska skatteflyktslagen är förenlig med den missbruksdefinition som speglar OECD:s syn. I det avslutande kapitlet ges en del slutsatser kring uppsatsens ämnesområde.

2 Missbruk av skatteavtal

2.1 Skatteavtalens syfte

För att kunna fastställa vad som utgör ett missbruk av ett skatteavtal krävs först och främst att det sker en presentation av skatteavtalens egentliga ändamål och syften. Det är först vid ett konstaterande av vad skatteavtalet är ämnat att uppnå som det går att utröna vad som skall anses konstituera ett missbruk av detsamma. Vidare kan i detta sammanhang nämnas att folkkrättsliga avtal enligt Wienkonventionen bl.a. skall tolkas i ljuset av dess syfte.²⁹ Som framkommer nedan, har skatteavtal som regel mer än ett syfte.

Som nämnts i inledningskapitlet av denna framställning är det förhärskande huvudsyftet med bilaterala skatteavtal, baserade på OECD:s modellavtal, främjandet av den globala ekonomin genom förhindrandet av juridisk dubbelbeskattning.³⁰ Vidare har ytterligare syften tillkommit under tid. Andra syften anses idag vara förhindrandet av skattebrott och diskriminerande beskattning.³¹ Utöver nämnda ändamål torde flertalet andra syften kunna utläsas ur de skrivna avtalsbestämmelserna.³² Ett möjligt sådant syfte framkommer av fördelningsartiklarna i modellavtalet, vilka reglerar allokeringen av beskattningsrätt mellan de två avtalsslutande parterna.³³ Syftet med fördelningsartiklarna kan sägas vara att uppnå en begränsning av staternas beskattningsanspråk.³⁴ I förhållande till detta syfte har det i doktrin även framförts en något annorlunda syn på det verkliga huvudsakliga syftet bakom ingåendet av dubbelbeskattningsavtal. Då det är via *fördelningen* av beskattningsrätt som begränsningen av dubbelbeskattning uppstår, och inte genom förhindrandet av dubbelbeskattning i sig, är *syftet* med avtalet fördelning av beskattningsrätt och *resultatet* av denna *fördelning* förhindrandet av dubbelbeskattning.³⁵ Synsättet är intressant, och enligt mitt förmenande tekniskt korrekt, men betydelselöst, då de båda tankegångarna till syvende och sist ämnar att uppnå förhindrande av dubbelbeskattning. Ett annat sätt att uttrycka ett liknande förhållande på är på det sätt som OECD själva valt. Det primära syftet med skatteavtal är att stimulera gränsöverskridande transaktioner och handel genom förhindrandet av dubbelbeskattning.³⁶ Det har även angetts att fördelningsartiklarna saknar syfte, de skall istället ses som materiell rätt vilken möjliggör förverkligandet av syftena bakom ingåendet av avtalet.³⁷

²⁹ Art. 31(1) VCLT.

³⁰ Se ovan, 1.1.

³¹ OECD:s modellavtal, inledning, p. 1-3, 16; Förhindrandet av ekonomisk dubbelbeskattning uttalas inte i detta sammanhang, men torde ändå vara ett mål för staterna. Se, Van Weeghel, 1998, s. 33 f.

³² De Broe, 2008, s. 326.

³³ OECD:s modellavtal art. 6-22; Jfr. Även, Lindencrona, 1994, s. 30.

³⁴ Lang, 2013, p. 39-47.

³⁵ De Broe, 2008, s. 327.

³⁶ De Broe, 2008, s. 327; OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7.

³⁷ Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 72.

Bestämmandet av syftet eller syftena bakom fördelningsartiklarna är med andra ord inte helt klart och det finns en rad olika synpunkter på dess bakomliggande syften. Vidare diskussion kring ämnet följer nedan i kapitel fyra.³⁸

Eften en revision av kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal år 2003, framgår det också tydligt att skatteavtal är ämnade att förhindra inte bara skattebrott utan även andra typer av missbruk av skatteavtal som leder till en beskattning som inte varit avsedd.³⁹ Detta nytillkomna syfte är av största vikt för den fortsatta framställningen och presenteras mer ingående senare i framställningen.⁴⁰ Andra syften som kan identifieras genom de materiella avtalsbestämmelserna är diskrimineringsförbudet,⁴¹ förfarandet vid ömsesidig överenskommelse,⁴² utbyte av upplysningar⁴³ och assistans vid skatteindrivande.^{44 45}

Utöver dessa mer eller mindre generiska syften som kan utläsas ur modellavtalet, alltså syften som är universella för de stater som ingår i skatteavtalet. För framförallt sådana stater som tillämpar OECD:s modellavtal, torde stater själva ha egna unilaterala målsättningar med ingåendet av avtalen. Sådana tänkbara målsättningar torde exv. kunna vara av fiskal natur, dvs. en önskan att öka den egna statens skatteintäkter.⁴⁶ En annan målsättning kan enligt Lindencrona vara av ekonomisk-politisk karaktär. Speglat av sådana överväganden kan ändamålet för en avtalsslutande stat vara att uppnå en så neutral beskattning som möjligt för skattesubjekt som omfattas av avtalet.⁴⁷ Andra tänkbara målsättningar för avtalsingående finns också. Ändamål av mer diplomatisk karaktär som en önskan att uppnå ett socialt utbyte med en annan stat, har också förekommit.⁴⁸

2.2 Begreppsbyggnad

2.2.1 Inledning

Som framgår av rubriken till detta kapitel belyses här frågor kring missbruk av skatteavtal och dess innebörd. En presentation av de olika begrepp som används i anslutning till en sådan diskussion blir då central för en ökad

³⁸ Se nedan, 4.2, 4.4.2.3.1.

³⁹ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7 ff.; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 244 f.; Betydelsen av kommentarrevisionen är dock omtvistad. Se exv. De Broe, 2008, s. 357 ff., 374 f.; Lang, 2013, p. 144-147.

⁴⁰ Se nedan, kap. 3.

⁴¹ OECD:s modellavtal art. 24.

⁴² OECD:s modellavtal art. 25.

⁴³ OECD:s modellavtal art. 26.

⁴⁴ OECD:s modellavtal art. 27.

⁴⁵ De Broe, 2008, s. 326.; Se även, Francke & Skurnik, 1995, art. 24-26. (Märk, fri översättning för art. 27.)

⁴⁶ Lindencrona, 1994, s. 30; Van Weeghel, 1998, s. 100.

⁴⁷ Lindencrona, 1994, s. 30 ff.; Se även Cejje, 2010, s. 71 f.

⁴⁸ Jfr. Lindencrona, 1994, s. 30; Prop. 1967:26, s. 27.

förståelse kring ämnet. Framförallt eftersom någon egentligt tydlig allmängiltig begreppsbyggnad inte finns.⁴⁹ Det faktum att det rör sig om begrepp som återfinns såväl inom den internationella som inom den nationella rätten, tillför en komplexitet till ämnet som inte är helt förutsägbar.⁵⁰ Nedan följer en uppräkningslista av de mest centrala begreppen kopplade till en diskussion av vad som klassas som missbruk av skatteavtal.

I kommentaren till modellavtalets art. 1 rubriceras ett avsnitt som otillbörlig användning av konventionen (*improper use of the convention*).⁵¹ Av den efterföljande brödtexten framgår vidare att skatteavtal, utöver förhindrande av dubbelbeskattning, syftar till att förhindra skatteundandragande (*tax avoidance*), skattebrott (*tax evasion*) samt missbruk (*abuse*).⁵² Ett begrepp som under senare tid börjat användas mer och mer flitigt på området är skatteplanering (*tax planning*), ofta förstärkt med ordet aggressiv (*aggressive tax planning*).⁵³

Intressant för framställningen är således begreppen kring otillbörlig användning, skatteundandragande, skattebrott, missbruk av skatteavtal och skatteplanering. Efter att ha avgränsat vilka begrepp som är av vikt för undersökningen blir nästa steg av utredningen att söka klargöra hur begreppen skall definieras.

Först och främst kan nämnas att begrepp såsom missbruk och otillbörlig kan ha flera vardagliga och/eller juridiska betydelser. Vidare kan många av dessa betydelser vara helt ointressanta för den specifika begreppsbyggnaden inom internationell skatterätt som här behandlas. Begrepp som otillbörlig torde exv. inte kunna ges en så vid definition så som det förstås genom ett lexikon, dvs. ”acceptabel med hänsyn till rimliga (sociala eller moraliska) normer”⁵⁴ Otillbörligt användande bör istället förstås inom den skatterättsliga kontexten och klart får nog ändå vara att en skattebetalare som visserligen inte anses ha rätt att otillbörligt använda ett avtal, ändå inte måste handla efter någon moralisk kompass eller förhålla sig till sociala konventioner av Sahlinska proportioner.⁵⁵ Även om begrepp såsom otillbörlig och missbruk kan definieras genom en konsultation av ett lexikon, innebär sådana definitioner inte något vidare förtydligande av vikt ur ett skatterättsligt hänseende. En närmare, mer ämnesorienterad analys av begreppens innebörd måste således göras.

⁴⁹ Jfr. Thuronyi, 2003, s. 154 f.

⁵⁰ Se, exv. nedan, 2.2.2-2.2.4.

⁵¹ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7-12.

⁵² OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7-7.2; Se även, Francke & Skurnik, 1995, s. 59; Cejje, 2010, s. 72. Märk skattebrott, som i den svenska översättningen av modellavtalet översätts som skatteflykt. Den översättningen måste förkastas som obsolet och onyanserad. Se nedan, 2.2.2.

⁵³ Jfr. SWD(2012) 403, s.12.; COM(2013) 814, s. 3.; Dourado, Intertax, Vol. 43, No. 1, s. 44.; BEPS – Action 12, s. 9.

⁵⁴ http://www.ne.se/ordbok/C3%B6cker/#/sok/ne-ordbok-sv-sv?q=otillb%C3%B6rlig&_k=svwr70.

⁵⁵ Jfr. Van Weeghel, 1998, s. 96 f.; Van Weeghel & Emmerink, Bulletin, Vol. 67, No. 8, 2013, s. 431.

2.2.2 Skattebrott

Först och främst måste ett av begreppen särskilt brytas ut och särskiljas från de övriga, och det är begreppet skattebrott (*tax evasion*). Förklaringen till detta är begreppets särställning inom skatteavtalsrätten. Skatteavtal torde nämligen som regel internationellt sett under minst ett 60-tal år, ha haft som syfte att förhindra skattebrott av olika slag. Ett exempel på sådana möjliga brottsliga handlingar kan vara då den skattskyldige rapporterar om skattebetalning i stat B för en inkomst genererad i stat A och därför skattebefrias i stat A, samtidigt som någon verklig beskattning i stat B av någon anledning inte sker. Det rör sig således om uppsåtligt undanhållande av information och vilseledande av de skatteindrivande myndigheterna.⁵⁶ Som nämns i noten ovan förespråkas i viss svensk doktrin en översättning för engelskans *tax evasion* till svenskans *skatteflykt*.⁵⁷ Med *tax evasion* menas skattebrott eller skattefusk genom lämnande av oriktig uppgift till skattemyndighet, uppsåtligt eller av grov oaktsamhet.⁵⁸ Skatteflykt ur ett rent internrättsligt svenskt perspektiv måste dock förenklat förstås som ett förfarande riktat att uppnå skattefördelar genom vidtagandet av rättshandlingar som följer lagens bokstav men, vilket detta till trots, är att anse som stridande med skattelagstiftningens anda och mening.⁵⁹ Det svenska begreppet skatteflykt korrelerar därför bättre med skatteundandragande och missbruk då det inte är fråga om något brottsligt förfarande, så som *evasion* måste förstås internationellt.⁶⁰

Enligt OECDs gloslista definieras skattebrott som:

“A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.”⁶¹

Enligt EU definieras begreppet mycket snarlikt OECDs version:

“Tax evasion generally comprises illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.”⁶²

Intressant i detta sammanhang är att ingen av definitionerna benämner

⁵⁶ Van Weeghel, 1998, s. 34-35, 117; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6 2004, s. 244.

⁵⁷ Se ovan, 2.2.1; Not, 52.

⁵⁸ Van Weeghel, 1998, 34 f.; De Broe, 2008, s. 330 f.; Thuronyi, 2003, s. 154 f.

⁵⁹ Jfr. Prop. 1996/97:170 s. 8 f.; Se även, Rosander, 2007, s. 14 ff.

⁶⁰ För en begreppsbildning som bättre återspeglar den i framställningen valda. Se, Simon Almendal, 2005, s. 44 ff.

⁶¹ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>.

⁶² SWD(2012) 403, s.9.

förfarandet så som innebärande ett beteende som kan klassificeras som brottsligt och straffrättsligt sanktionerat. Sådant är reserverat för begreppet bedrägeri (*fraud*).

Enligt OECDs gloslista definieras skattebedrägeri som:

*”Tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted, fake documents produced, etc.”*⁶³

Enligt EU definieras begreppet:

*“Tax fraud is a form of deliberate evasion of tax which is generally punishable under criminal law. The term includes situations in which deliberately false statements are submitted or fake documents are produced.”*⁶⁴

Begreppet bedrägeri nämns inte i OECD:s kommentarer kring art. 1. Det framstår därför som att begreppen skattebrott och bedrägeri är synonyma begrepp för ett brottsligt beteende; som alltså under en längre tid varit beivrat inom skatteavtalsrätten. Denna syn förstärks av termen *illegal*, ett begrepp som är att likställa med olagliga handlingar.⁶⁵ Även i doktrin finns stöd för att begreppen skall ses som synonyma.⁶⁶ Att försöka göra en indelning mellan å ena sidan straffrättsliga sanktioner (*fraud*) och civilrättsliga straffsanktioner å andra sidan (*evasion*), torde inte vara värdefullt. Särskilt inte som just sådana civilrättsliga sanktioner numera torde likställas med straffrättsliga.⁶⁷

Sammanfattningsvis kan såldes sägas att skattebrott under en mycket lång tid ansetts så som stridande mot skatteavtalens syften. Däremot har möjligheten för minskad skattebelastning genom skatteavtalsstillämpning på laglig väg, historiskt sett, inte kunnat beskrivas som ett aktivt beivrat beteende inom internationell skatterätt.⁶⁸ I anslutning till sådana dispositioner uppstår frågan om de ändock kan anses som otillbörliga med hänvisning till syftet att hindra otillbörligt användande av skatteavtal.⁶⁹ Inom viss diskurs har det dock framförts att skatteavtal under en längre tid syftat att förhindra otillbörlig användning av avtalen. Detta med hänvisning till bl.a. förvirrande översättningar av modellavtalet och dess kommentarer på de två förhärskande språken inom OECD; franska och engelska. På franska benämns nämligen skatteundandragande så som *évasion fiscale* och

⁶³ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>.

⁶⁴ SWD(2012) 403, s.9.

⁶⁵ <http://www.oed.com/view/Entry/91399?redirectedFrom=illegal> - eid.

⁶⁶ Thuronyi, 2003, s. 154.

⁶⁷ Se exv., Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*.

⁶⁸ Van Weeghel, 1998, s. 34 f.; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 245; De Broe, 2008, s. 333.

⁶⁹ Se ovan, 2.1.

skattebrott så som *fraude fiscale*. Engelskans *Tax evasion* däremot är att likställa med skattebrott och *Tax avoidance* med skatteundandragande. Den uppenbara förväxlingsmöjligheten, i samband med det faktum att modellavtalet innan 2003 egentligen inte nämnde skattebrott i särskilt stor utsträckning, trots det allmängiltiga syftet att förhindra detta, har framförts som bevis för att *tax evasion* skulle omfatta även *évasion fiscale*. I förlängningen har denna teori alltså använts av somliga förespråkare för att påvisa att skatteavtalen under en lång tid varit ämnade att hindra skatteundandragande (*évasion fiscale/tax avoidance*) och inte bara skattebrott (*fraude fiscale/Tax evasion*).⁷⁰

Fler bevis än de uppenbara textuella och fonetiska likheterna mellan begreppen har dock inte kunnat presenteras. Den i doktrinen förhärskande ståndpunkten tycks också vara att begreppen är just språkligt och inte innehållsmässigt samstämmiga.⁷¹ En presentation av begreppen kopplade till förfaranden som faller utanför definitionen av skattebrott presenteras nedan.⁷²

2.2.3 Otillbörligt användande, skatteundandragande och missbruk

Begreppen otillbörligt användande (*improper use of*), skatteundandragande (*tax avoidance*) och missbruk (*abuse*) behandlas här tillsammans. Någon vidare definition eller rangordning av de olika begreppen som faller in under en otillbörlig användning av konventionen ges nämligen inte i modellavtalskommentaren. Cejje menar att detta innebär att någon egentlig åtskillnad på begreppen inte skall göras, utan de kan alla ses som någon form av otillbörlig användning av avtalet.⁷³ Enligt min mening är detta en korrekt analys. Begreppen måste ges en synonym innebörd vilken beskriver ett förfarande som inte är att anse som skattebrott och angripbart med straffrättsliga sanktioner, men som detta till trots, anses som stridande mot lagstiftningens syfte. Ett sådant beteende torde också vara angripbart med offentligrättslig skatteflyktslagstiftning.⁷⁴ Med hänvisning till att jag anser begreppen vara utbytbara, kommer de i fortsättningen att användas synonymt. Vidare förekommer begreppet skatteflykt som ytterligare ett begrepp för att namnge förfaranden av denna typ. Valet av skatteflykt som en term för faranden som strider mot syftet att förhindra otillbörligt användande av skatteavtal är främst motiverat av begreppets svenska innebörd och dess tydliga koppling till den svenska offentligrättsliga generalklausulen mot inhemska förfaranden som strider mot skattelagstiftningens syften.⁷⁵

⁷⁰ Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 247 f.; Thuronyi, 2003, s. 154 f.; De Broe, 2008, s. 332 f.

⁷¹ Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 247 f.; Thuronyi, 2003, s. 154 f.; De Broe, 2008, s. 332 f.

⁷² Se nedan, 2.2.3- 2.2.4.

⁷³ Cejje, 2010, s. 72 f. Märk dock att Cejje inte ger begreppet skattebrott en särställning.

⁷⁴ Jfr. OECD:s modellavtal, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7.1.

⁷⁵ Jfr. Skatteflyktslagen.

Begreppet skatteundandragande kommer fortsättningsvis att undvikas i den mån det är möjligt. Skälen till detta är framförallt på grund av dess tydliga koppling till skattebrott inom svensk rätt. Skatteundandragande används i förarbeten som ett begrepp för ett förfarande som leder till brottsligt ansvar.⁷⁶ Skatteundandragande och skatteflykt används dock inom EU-rätten på samma sätt som det använts inom den svenska översättningen till modellavtalet.⁷⁷ Detta förhållande innebär dock ingen skillnad för valet att undvika begreppet skatteundandragande och ge begreppet skatteflykt en annan innebörd i den här framställningen.

Ännu en anledning för att behandla begreppen som synonymer beror på att OECD endast ger en definition för skatteflyktsförfaranden:

”Tax avoidance is a term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.”⁷⁸

2.2.4 Skatteplanering

Begreppet skatteplanering skall förstås som de skatterättsliga förfaranden som faller utanför definitionen för skattebrott och skatteflykt. Begreppet nämns inte i kommentarerna till modellavtalet eller avtalet i övrigt. Det förekommer dock i doktrin, vissa skrivelser inom EU-rätten och skrivelser från OECD, då framförallt i förening med förstärkningsordet aggressiv.⁷⁹ I detta sammanhang är det dock tillräckligt att konstatera att begreppet skatteplanering faller utanför definitionerna för skattebrott och skatteflykt. Aggressiv skatteplanering som alltså på senare tid fått en mer framträdande roll i den internationella debatten, kommer att undvikas helt i denna framställning. Begreppet tycks vara ett förfarande som måste likställas med skatteflykt, men som av någon anledning inte ges detta epitet ändå.

Enligt OECD:s gloslista skall skatteplanering förstås som:

“Arrangement of a person's business and/or private affairs in order to minimize tax liability”

⁷⁶ Skattebrottslagen (1971:69); Jfr. Prop. 1995/96:170, s. 88.

⁷⁷ Rådets direktiv 90/434/EEG; Se ovan, 2.2.1-2.2.2.

⁷⁸ <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>; Se även, EU:s definition som är identisk med OECD:s, SWD(2012) 403, s. 9.

⁷⁹ Se ovan, 2.2.1.

2.2.5 Sammanfattning av begrepps bilden och övergripande gränsdragning

I de ovan presenterade styckena har önskan varit att sondera terrängen i förhållande till begreppen kring de situationer som på något sätt är kopplade till otillbörligt användande av skatteavtal.⁸⁰ Även om någon precis definition av begreppen inte enkelt låter sig göras, kan en förenklad och något schematisk bild av ramarna för de olika begreppen målas upp. För läsaren torde en tredelad bild, innehållande en övre och en nedre gräns, vara värdefull för ökad förståelse.

1. I den övre delen finner vi begrepp som skattebrott och skattefusks, här innefattas förfaranden som klart och tydligt är kriminaliserade.
2. I den mellersta delen finner vi de begrepp som innefattar ett skatteflyktsbeteende av något slag, dvs. förfaranden ämnade att minska skattebelastningen för skattesubjektet; förfarandena som sådana följer lagens bokstav men inte dess syften. Den här typen av förfaranden accepteras ej vid beskattningen, oftast med hänvisning till någon form av skatteflyktsregel.
3. Den nedre gränsen utgörs av förfaranden som är av skatteminimerande karaktär, skattesubjektet följer även här lagens bokstav men håller sig inom gränsen för vad som kan anses godtagbart i förhållande till lagens syften. Sådana skatteplaneringsförfaranden faller under den nedre gränsen i vår bild och kan således inte angripas med skatteflyktslagstiftning. Den typen av skatteplanering måste anses som tillåten.⁸¹

⁸⁰ Se ovan, 2.1-2.2.1.3.

⁸¹ Thuronyi, 2003, s. 154 ff.

3 Skatteflykt och skatteavtal

3.1 Inledning

Ovan har de olika begreppen kring skatteflykt som återfinns i skatteavtalsssammanhang presenterats översiktligt.⁸² Vidare har de centrala syftena bakom ingåendet av skatteavtal också lyfts fram. I detta kapitel utreds delar av det ovan framförda mer ingående. Framförallt undersöks syftet att förhindra skatteflykt, som alltså förtydligades genom kommentarsrevisionen år 2003. En redogörelse kring förhållandet mellan internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt och skatteavtal ges också.

3.2 Syftet att förhindra skatteflykt

Att skatteavtal utgör en möjlighet att reducera eller totalt undgå skatt, får idag anses vara allmänt vedertaget.⁸³ Vidare måste de skadliga effekterna på den globala fiskala miljön, och den globala ekonomin i övrigt, kopplade till missbruk eller otillbörligt användande av skatteavtal också anses som välkända.⁸⁴ Skatteavtal ur en generisk synpunkt kan däremot inte likställas med instrument ägnade till skatteflykt. Skatteavtalens positiva inverkan på utvecklingen av den globala ekonomin skall inte underskattas. Konsekvenserna av dubbelbeskattning är otaliga och förödande för en värld i förändring och de intressenter som verkar i den.⁸⁵

Erosionen av skattebaser och vinstöverföringar har dock under senare år framförts som det största hotet mot det globala skatteavtalsarbetet och dess fortsatta utveckling. Det har därför ansetts vara av högsta vikt att försöka motverka alltför omfattande möjligheter till skatteflykt med hänvisning till skatteavtalens begränsande verkan.⁸⁶ Det är även i detta ljus som en diskussion kring syftet att förhindra skatteflykt och skattebrott måste ses.

3.2.1 Före år 2003

OECD:s modellavtal, som ligger till grund för den övervägande delen av alla skatteavtal, innehåller väldigt få materiella regler ämnade att förhindra skatteflykt och någon generalklausul mot skatteflykt i avtalen finns inte heller.⁸⁷ Däremot har det under en längre tid funnits medtaget i

⁸² Se ovan, kap. 2.

⁸³ Jfr. OECD:s modellavtal, kommentaren art. 1; Van Weeghel, 1998, s. 95 f.; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6 2004, s. 244; Van de Veijver, EC Tax review, 2015, No. 5, s. 240.

⁸⁴ Jfr. BEPS Action 6, förord; Van Weeghel, 1998, s. 15 ff.; Michel, European Taxation, September 2013, s. 414.

⁸⁵ Inledningen till modellavtalet, p. 1-3.

⁸⁶ Jfr. BEPS Action 6, förord.

⁸⁷ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 81.

kommentaren till art. 1 att skatteavtal inte ska underlätta för skatteflykt eller skattebrott.⁸⁸ Detta till trots har dock, som nämnts ovan, uttryckts i sådana vaga ordalag att någon reell vikt inte lagts vid uttalandena kring förhindrandet av skatteflykt.⁸⁹ Syftet att motverka skatteflykt har i doktrin angivits som ett *tilläggsyfte* i förhållande till de statuerade vedertagna syftena.⁹⁰ Vidare framkom det av kommentaren att stater som innan år 2003 var intresserade av att tillämpa internrättsliga skatteflyktsregler på otillbörliga, men inte olagliga, förfaranden rekommenderades att tydliggöra detta vid ingåendet av skatteavtalen.⁹¹ Trots det ovan anförda fanns det dock en del lokutioner som pekade på att internrättsliga skatteflyktsregler kunde användas. Sammanfattningsvis kan dock sägas att kommentarsskrivelseerna var ambivalenta så till den grad att de inte kunde anses ge ett tydligt stöd för att skatteavtalen syftade till att förhindra skatteflykt; om staterna själva alltså inte uttryckligen förbehöll sig rätten att tillämpa internrättsliga regler mot skatteflykt och införde detta i avtalen.⁹²

3.2.2 Efter år 2003

Med hänvisning till den oklarhet som rådde runt skatteavtalens syfte att förhindra skatteflykt, skedde så den omfattande och förtydligande revisionen av kommentaren till art. 1, år 2003. Det skulle nu klargöras att skatteavtal inte var avsedda för komplicerade upplägg med internationella transaktioner för att kringgå beskattning med hänvisning till skatteavtalens begränsande verkan på enskilda staters beskattningsanspråk. Vidare skulle möjligheten att angripa mot sådana förfaranden klargöras. Ett av huvudmålen med revisionen var att klargöra att internrättsliga skatteflyktsregler kunde tillämpas i skatteavtalssituationer. Uttalandena i den nya kommentaren skiftade också bördan från de länder som ville använda sig av interna skatteflyktsregler vid skatteavtalstillämpning, att klargöra detta; till att länder som motsatte sig sådan tillämpning krävdes att tydliggöra det.⁹³

Det skedde också andra ändringar i kommentaren, men de faller utanför uppsatsens ämnesområde och behandlas inte.⁹⁴ Det har angetts att OECD genom 2003 års kommentarrevision önskat uppnå en förändring av skatteavtalets syften på ett sådant sätt att de inte endast skall förhindra dubbelbeskattning utan även försäkra att inkomst beskattas åtminstone *en*

⁸⁸ 1977 års version av OECD:s modellavtal, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1 p. 7, ("Should not, however, help tax avoidance or evasion").

⁸⁹ Se ovan, 2.2.1.

⁹⁰ Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 17.

⁹¹ Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 244 ff.; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 82 f.; De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 123.

⁹² Jfr. Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 247; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 84 f.; De Broe, 2008, s. 333.

⁹³ OECD:s modellavtal, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 7-8; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 244 f.; Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 17; Se ovan, 3.2.1.

⁹⁴ Jfr. Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 17.

gång.⁹⁵ Följden av 2003 års kommentarrevision var att det inte längre gick att förneka att modellavtalet, enligt kommentaren, hade till syfte att förhindra skatteflykt.⁹⁶

De ändringar av kommentaren som är av vikt för framställningen är således de som ämnar att klargöra läget för en tillämpning av framförallt internrättsliga skatteflyktsregler. I kommentaren anges att stater kan ta två olika vägar för att uppnå en avtalstillämpning som tillåter att stater beaktar skatteflyktsöverväganden vid beskattningen.⁹⁷ Somliga stater ser avtalen som en del av intern skatterätt och kan välja att tillämpa nationella skatteflyktsregler för att förhindra skatteavtalsfördelar vid ett konstaterat missbruk av skatteavtalen precis som de kan göra för att angripa mot rent nationella missbruksförfaranden. Detta synsätt rättfärdigas genom en hänvisning till att skatteflyktsregler används för att fastställa grunderna för en stats beskattningsanspråk innan skatteavtalstillämpningen sker.⁹⁸ Andra stater ser inte skatteavtalen som en del av intern rätt, utan ser konventionerna som en del av ett självständigt folkrättsligt institut. För att förhindra skatteflykt måste stater med denna syn, tolka avtalen på ett sådant sätt att det förhindrar missbruksbeteenden. Detta sker med hänvisning till den folkrättsliga principen om att traktater skall tolkas i enlighet med god tro; kodifierad genom Wienkonventionen.⁹⁹ Enligt OECD är valet av tillvägagångssätt för att hindra skatteflykt oväsentligt, då båda metoder leder till samma slut; förhindrandet av missbruk av skatteavtal.¹⁰⁰ Detta är en slutsats som även tycks ha stöd bland de flesta stater.¹⁰¹

Trots OECD:s tydliga syn på förhindrandet av skatteflykt, poängterar de även vikten av att inte förhindra verkliga affärsmässigt motiverade förfaranden, vilka skatteavtal är ämnade att uppmuntra, för att främja den gränsöverskridande handeln och ekonomiskt utbyte. OECD uppger att det inte lättvindigt skall antas att skatteflyktsförfaranden ingåtts. Av denna anledning ges i kommentaren en vägledande princip. För att ett skatteplaneringsförfarande skall anses så som stridande mot konventionens syfte att förhindra skatteflykt, måste ett av de övervägande skälen till förfarandet vara att åtnjuta en skattefördel i strid med syftet bakom de av skatteavtalets bestämmelser som åberopas.¹⁰²

⁹⁵ Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 18; Van Weeghel, 1998, s. 105.

⁹⁶ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 90.

⁹⁷ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.1.

⁹⁸ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.2. ("*[T]hese anti-avoidance rules are part of the basic domestic rules set by the domestic tax laws for determining which facts give rise to tax liability, they are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus as a general rule there will be no conflict between such rules and the provisions of tax conventions.*"); Se även, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 22.1.

⁹⁹ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.3; VCLT art. 31.

¹⁰⁰ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.4.

¹⁰¹ Van Weeghel, IFA, 2010, 95a, General Report, s. 19.

¹⁰² OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.5. Märk i detta hänseende att det alltså inte refereras till det efter 2003 års kommentarrevision allmängiltiga syftet att förhindra skatteflykt.

Den för framställningen avgörande frågan är om skatteavtal förhindrar tillämpningen av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt.¹⁰³ Motivet bakom OECD:s syn, som alltså framkommer i kommentaren, är att generalklausulen tillämpas för att fastställa den verkliga ekonomiska innebörden av en transaktion. Det sker med andra ord en omklassificering av förfarandet, det omklassificerade förfarandet prövas sedan mot skatteavtalet, som kan begränsa statens beskattningsanspråk. I en sådan situation uppkommer inte någon konflikt med skatteavtalen enligt OECD.¹⁰⁴ En sådan prövning torde dock alltid leda till en beskattning, som trots en möjlig begränsning, är betydligt mer ingripande för det missbrukande skattesubjektet än innan en omklassificering skett.

För svenskt vidkommande innebär detta enligt OECD att skatteflyktslagen kan användas. Även Högsta förvaltningsdomstolen tycks dela denna uppfattning.¹⁰⁵ Vidare anförs det att särskilda skatteflyktsregler bör införas i skatteavtal, om ett förfarande anses som särskilt problematiskt. En rad sådana regler finns redan införda i modellavtalet.¹⁰⁶ Vilken regel som ges företräde vid en potentiell normkollision mellan avtalsrättsliga skatteflyktsregler och en internrättslig generalklausul, berörs inte i kommentaren.¹⁰⁷ Enligt mitt förmenande måste man dock ur förutsägbarhetssynpunkt tillämpa den internrättsliga generalklausulen i harmoni med den avtalsrättsliga regeln.

3.2.3 Kommentarrevisionens relevans

OECD:s position har kritiserats. Ett fåtal av medlemsländerna har lämnat observationer mot kommentaren och anger att det finns en potentiell risk att skatteavtal kommer i konflikt med internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt. En möjlighet för stater att unilateralt kringgå skatteavtalsförpliktelser med hänvisning till mindre nogräknade eller alltför långtgående inhemska skatteflyktsregler skulle kunna leda till dubbelbeskattningsavtalens undergång. Andra stater anser att en sådan utveckling förhindras genom en hänvisning till den vägledande principen i kommentaren till art. 1, 9.5.¹⁰⁸ Vidare har det i doktrin framförts att syftet att förhindra skatteflykt mer eller mindre uppkom ur tomma intet, som något av en nödlösning för att med hänvisning till Wienkonventionens art. 31, rättfärdiga användandet av internrättsliga skatteflyktsregler. Utöver detta har

¹⁰³ Jfr. Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 85 f.

¹⁰⁴ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 86; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 249 f.

¹⁰⁵ HFD 2012 ref. 20.

¹⁰⁶ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.6-12; Se nedan, kap. 4; Se även, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 23. Kring CFC-lagstiftningens förhållande till skatteavtal.

¹⁰⁷ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 87.

¹⁰⁸ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 89f.; De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 124; Se även, OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 27.7.

framförts att tolkning i förhållande till en traktats syfte endast är ett av de tolkningsmedel som Wienkonventionen förespråkar.¹⁰⁹

*”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.”*¹¹⁰

Utöver att en traktat tolkas i enlighet med texten, ska sammanhanget, partsbruk, sedvänja och förarbeten vägas in i bedömningen.¹¹¹ Det kan därför inte uteslutas att andra överväganden, så som ordalydelsen, väger tyngre än syftet att förhindra skatteflykt eller partsavsikten.¹¹² Van Weeghel menar att kommentarrevisionen endast lett till att skattesubjekt inte kan hävda att skatteavtal inte har till syfte att förhindra skatteflykt. Han förespråkar även att kommentaruttalandena återställs till att skatteavtal inte skall var behjälpliga för skatteflykt. Med en sådan syn anser man att skatteflyktsregler inte kan användas för att öka, utan endast begränsa, staters skatteanspråk i ett skatteavtalssammanhang.¹¹³ Lang går steget längre och anser att skatteavtal inte är förenliga med inhemska skatteflyktsregler överhuvudtaget och att kommentarrevisionen saknar all relevans. Ordalydelsen av avtalen sätter gränserna för att angripa missbruksförfaranden. När avtalsklausulerna är tysta kring skatteflykt kan avtalet således inte användas för att förhindra missbruk.¹¹⁴ Jiménez välkomnar däremot tydliggörandet att interna skatteflyktsregler inte kan anses strida mot skatteavtal. Något som han menar har stöd i internationell och nationell rätt sedan länge. Däremot ifrågasätter han vilken typ av missbruk som enligt OECD kan komma att angripas genom en hänvisning till kommentaren. De exempel som ges i kommentaren anser han utgöra legitima skatteplaneringsåtgärder och inte missbruk i de flesta fall.¹¹⁵

Ytterligare kritik har riktats kring själva omklassificeringen som sker vid en tillämpning av en internrättslig generalklausul mot skatteflykt. Som regel har omklassificeringen endast legala konsekvenser, dvs. rent innehållsmässigt har förfarandet inte förändrats, men det anses ändå efter en tillämpning av skatteflyktsregeln som fundamentalt annorlunda och stridande mot avtalet. Förfarandet som helt och hållet är lagligt kan i sig inte anses som ett förfarande som strider mot syftet att förhindra dubbelbeskattning. Däremot anser staten som tillämpar skatteflyktsklausulen att förfarandet strider mot en idé av vad som är tillåtna former av skatteplanering. Därför sker denna omklassificering.¹¹⁶ Det har

¹⁰⁹ Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 249; Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 72.

¹¹⁰ VCLT art. 31(1).

¹¹¹ VCLT art. 31(2)-(4), 32.

¹¹² Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 249; Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 73.

¹¹³ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 90; Jfr. ovan 3.2.2.

¹¹⁴ Lang, 2013, p. 139, 147.

¹¹⁵ Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 19, 27; OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 8-9.

¹¹⁶ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 91.

därför ifrågasatts om kommentaren leder till att skatteflyktsregler, utan uttrycklig skatteavtalsimplementering med den effekten, kan tolereras då ordalydelsen i övrigt inte stödjer en sådan tillämpning, med rättsäkerhetsproblematik som följd.¹¹⁷ Vidare är det just rättssäkerheten och internationella tolkningsprinciper som är det största problemet inom doktrinen för ett erkännande av skatteavtalens förenlighet med t.ex. internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt.¹¹⁸

Rättssäkerhet är ett begrepp som är svårdefinierat men vilket ofta kopplas till den demokratiska rättsstatens grundvalar. Rättssäkerhetens ramar, ur ett svenskt perspektiv, kan sägas utgöras av en rad krav. De kanske mest centrala kraven utgörs av en förutsägbar och icke godtycklig rättstillämpning, avsaknad av detta leder till en brist på rättssystemets legitimitet och medborgarnas vacklande tillit till detsamma. Vidare är diskussionen om rättssäkerhet särskilt tydlig på områden som straffrätt, skatterätt och förvaltningsrätt, på grund av den enskildes behov av trygghet vid myndighetsutövningen. Detta får sitt klara uttryck genom kravet på att myndighetsutövningen har grund i lag på exv. beskattningsrättens område.¹¹⁹ Generalklausuler mot skatteflykt kan ses som instrument vilka i någon mån begränsar förutsebarhet till förmån för effektivitet.¹²⁰ Skatteflyktslagen torde dock enligt min mening inte strida mot legalitetsprincipen eller anses vara oacceptabelt rättsosäker.¹²¹ Vidare har det i förarbeten angetts att de skattesubjekt som kommit i kontakt med skatteflyktslagen i stor utsträckning varit medvetna om denna risk och förfarandet har utgjorts av ett kalkylerat risktagande. I koppling till möjligheten för förhandsavgöranden har det därmed ansetts så som en rättssäker regel av lagstiftaren.¹²² Generalklausuler eller praxisrelaterade regler mot skatteflykt i synnerhet och missbruk av lag i allmänhet är för övrigt vanligt förekommande internationellt.¹²³ Vidare torde den vägledande principen, som till stor del liknar en generalklausul, ha en begränsande verkan på internrättsliga skatteflyktsregler. En internrättslig generalklausul torde endast vara förenlig med skatteavtal då den uppfyller den vägledande principen.¹²⁴ Som regel torde dock så vara fallet.¹²⁵

Kommentarens rättskällevärde måste även beröras kort. Först skall påpekas att OECD anser att kommentaren har så kallad ambulatorisk verkan, dvs. den senaste kommentarversionen skall anses uttrycka partsavsikten vid ingåendet av alla avtal, trots att de ingicks långt före den senast tillämpliga kommentarversionen.¹²⁶ Anledningen till att så pass omfattande

¹¹⁷ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 92.

¹¹⁸ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 92; Michel, European Taxation, September 2013, s. 418.

¹¹⁹ SOU 1993:62, s. 75-80; RF 8:2.

¹²⁰ Prop. 1996/97:170, s. 34.

¹²¹ Jfr. Rosander, 2007, s. 82 ff.

¹²² Prop. 1996/97:170, s. 34 ff.

¹²³ Ward (et al.) BTR, 1985, s. 68.

¹²⁴ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 96; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 249.

¹²⁵ Jfr. Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 250.

¹²⁶ OECD:s modellavtal, Introduktion, p. 33-37.

förändringar av skatteavtalens syften och verkan har införts i kommentaren och inte som en ny del av modellavtalet är för att uppnå just denna ambulatoriska verkan. I ett slag blir nämligen alla avtal baserade på OECD-modellen syftande till att förhindra skatteflykt.¹²⁷ Inom doktrinen är dock den förhärskande uppfattningen att ett statiskt förhållningssätt till kommentaren som regel är att föredra.¹²⁸ Ett sådant förhållningssätt innebär att endast den kommentarsversion som fanns att tillgå vid ingåendet av det specifika avtalet kan anses spegla avtalsparternas avsikt med vad just det avtalet var ämnat att uppnå. Vidare måste rättskällevärdet av kommentaren anses som lägre än värdet av skatteavtalstexten med hänvisning till att kommentaren som sådan inte är bindande för parterna. Det egentliga värdet av kommentaren är dock svårt att definiera.¹²⁹

3.2.4 Avslutande kommentar

Slutligen skall innebörden av det ovan anförda kring tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt presenteras.¹³⁰ Det framstår som klart att det inom doktrin finns en syn kring att syftet att förhindra skatteflykt inte är särdeles förankrat och att det givit upphov till stora oklarheter kring den egentliga innebörden för skattesubjekt och nationella rättstillämpare. Det går dock inte att förneka att förhindrandet av skatteflykt numera är ett uttalat syfte för skatteavtalen, enligt kommentaren.¹³¹

Enligt min mening torde det dock ur ett svenskt perspektiv framförallt, men även ur ett internationellt perspektiv i stort, framstå som tydligt att skatteavtalen som huvudregel inte begränsar tillämpligheten av åtminstone internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt. Grunden för denna syn vilar på en rad olika fundament. Det starkaste av dessa fundament är av helt pragmatisk karaktär. Eftersom generalklausuler mot skatteflykt enligt flertalet länder som ingått skatteavtal anses som förenliga med deras skatteavtalsförpliktelser, måste skattesubjekt, rätt eller fel, förhålla sig till detta.¹³² Garanterat torde nämligen de skatteindrivande myndigheterna i de här staterna att hänvisa sina beskattningsbeslut till statens syn att inhemska generalklausuler kan användas för att omklassificera förfaranden i en skatteavtalssituation på ett sådant sätt att skattebelastningen blir en annan än vad skattesubjektet föreställt sig. Huruvida skattesubjektet i det aktuella fallet kan freda sig mot ett påstått missbruk av skatteavtalet genom att argumentera för att generalklausulens rekvisit inte uppfyllts i den specifika

¹²⁷ Jfr. OECD:s modellavtal, Introduktion, p. 35; Jfr. Michel, *European Taxation*, September, 2013, s. 417.

¹²⁸ Avery, *Bulletin*, Vol. 56, No. 3, 2002, s. 102 ff.; Arnold, *Bulletin*, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 259 f.; Jiménez, *Bulletin*, Vol. 58, No.1, 2004, 27 f.; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 101 f.; Se även, Hilling & Linderfalk, *Nordic Tax Journal*, Vol. 2015:1, s. 34.

¹²⁹ Avery, *Bulletin*, Vol. 56, No. 3, 2002, s. 102 ff.; Arnold, *Bulletin*, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 259 f.; Jiménez, *Bulletin*, Vol. 58, No.1, 2004, 27 f.; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 101 f.; Se även, Hilling & Linderfalk, *Nordic Tax Journal*, Vol. 2015:1, s. 34.

¹³⁰ Se ovan, 3.2.1-3.2.3.

¹³¹ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 101 f.

¹³² Van Weeghel, IFA, 2010, 95a, s. 25 f.

skatteavtalssituationen, behandlas i en senare del av framställningen.¹³³ Ytterligare grundar sig denna syn på att bilden inom doktrinen inte är enhetlig. Somliga som Lang och Van Weeghel påstår att skatteavtal överhuvudtaget inte kan ses som förenliga med internrättsliga generalklausuler, medan andra som Jiménez och Arnold inte delar denna syn.¹³⁴ Ett annat argument för att skatteavtalen inte förhindrar tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler är nära sammanlänkat till det första fundamentet kring staternas inställning för dess tillämplighet och rör staters suveränitet. Stater som exv. Schweiz anser att skatteavtal inte är ämnade att förhindra skatteflykt. Denna syn borde dock inte anses väga tyngre än andra staters motsatta syn.¹³⁵

Klart får ändå anses att skatteavtalen inte längre är oförenliga med internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt. Ur ett svenskt perspektiv får detta ses som särskilt tydligt med hänvisning till Högsta förvaltningsdomstolens praxis på området som presenteras i kapitel fem. Av värde att beakta i detta sammanhang är dock att internrättsliga generalklausulers tillämplighet till trots, ingalunda garanterar ett effektivt stävande av all skatteflykt som faciliteras genom skatteavtallämpning.¹³⁶

¹³³ Se nedan, kap. 4.

¹³⁴ Lang, 2013, p. 139, 147; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 90; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 260; Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No.1, 2004, 27 f.

¹³⁵ Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 260; Jfr. Även, Schweiz tycks tidigare ha tolererat en användning av en ”*anti-abuse doctrine*” i skatteavtalssammanhang, trots dess unilaterala karaktär. Ward (et al.), BTR, 1985, s. 89,93 f.; OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 27.9.

¹³⁶ Jfr. BEPS, Action 6, förslaget för en generalklausul införlivad i modellavtalet.

4 Otillbörlig användning av skatteavtal

4.1 Inledning

Trots att syftet med kommentarrevisjonen varit att förtydliga att otillbörlig användning och missbruk av skatteavtal ej tolereras, samt att internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt kan användas för att angripa dylika förfaranden, ges i kommentaren ingen egentlig definition av vad som skall anses utgöra ett missbruk av skatteavtal.¹³⁷ Det följande kapitlet ämnar till att försöka ge en sådan definition.

Den bästa, och häpnadsväckande nog, enklaste definitionen för vad som skall anses utgöra ett missbruk av skatteavtal kan uttryckas som:

*ett förfarande som utgör skatteflykt är ett förfarande som varken faller in under definitionen för skattebrott eller skatteplanering.*¹³⁸

Denna definition är enligt min mening den enda korrekta och allmängiltiga definition av skatteflykt som låter sig göras. Dess uppenbara nackdel är dock att den är fullkomligt intetsägande. Den utgår nämligen från att begreppen skatteplanering och skattebrott kan ges uttömmande definitioner. Som läsaren upptäckt i kapitel två låter sig sådana absoluta definitioner inte enkelt göras. Framförallt torde skatteplaneringsdefinitionen ställa till problem eftersom den i 2.2.4 ges en liknande definition som den skatteflykt ges här i stycket ovan.

Att däremot ge en användbar och samtidigt korrekt allomfattande definition för skatteflykt torde vara omöjligt på grund av missbruksförfarandenas själva natur. Otillbörlighet eller missbruk förändras över tid med hänvisning till omgivningens inställning till ett visst förfarande, inte på grund av handlingens inneboende förkastlighet.¹³⁹ Trots denna uppenbara problematik ämnar denna del av uppsatsen alltså till att *försöka* ge en sådan användbar och begriplig definition med utgångspunkt i OECD:s kommentarer och rapporter på området.

Detta försök tar avstamp i den ovan presenterade kommentaren kring skatteflykt. Därefter ges en presentation kring skatteflykt eller missbruk utläst ur BEPS Action 6. Avslutningsvis ges en möjlig definition av missbruksförfaranden i avsnitt 4.5.

¹³⁷ Jiménez, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 27; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 247.

¹³⁸ Jfr. Merks, Intertax, Vol. 34, No. 5, 2006, s. 276.

¹³⁹ Jfr. Rosenbloom, Law and Policy in International Business, Vol. 15, No. 3, 1983, s. 766.

4.2 2003 års kommentarer

En god utgångspunkt för en diskussion kring skatteflykt i skatteavtalssammanhang torde vara i en av de mer kända källorna till uppkomsten av denna debatt; de omtalade och i kapitlet ovan presenterade, kommentarerna till art. 1.¹⁴⁰ Dessa uttalanden målar dessvärre inte upp någon tydlig bild kring den internationella skatteflyktens verkliga innehåll. Punkt 9.5 i kommentaren till art. 1, anger endast kryptiskt att det inte lättvindigt skall antas att skatteflykt är ändamålet när ett skattesubjekts transaktioner faller inom tillämpningsområdet för ett skatteavtal. Som en vägledande princip skall dock ett förfarande anses så som stridande mot skatteavtalet om *ett av de* huvudsakliga syftena med ingåendet av förfarandet varit att uppnå en skattefördel i strid med, de i skatteavtalets återopade, bestämmelsernas syften.¹⁴¹

Ytterligare frågor framkommer när vi beaktar den i 9.5 uttryckta vägledande principen, som alltså inte hänvisar till syftet med skatteavtalet i stort, utan de relevanta avtalsbestämmelserna. Framförallt är det fördelningsartiklarna som tycks innebära svårigheter.¹⁴² Det mest lättidentifierbara syftet med en fördelningsartikel torde rimligtvis vara att fördela beskattningsrätten. Frågan blir då om en sådan artikel kan syfta till att förhindra dubbel icke-beskattnings, något som måste anges som svårt med hänvisning till syftet att begränsa beskattningsrätt. Frågan är dock om syftet att förhindra dubbelbeskattnings är det primära syftet bakom fördelningsartiklarna. Avtalet ingås för att främja internationell handel och den globala ekonomin genom fördelning av beskattningsrätt. En hänvisning till att syftet är fördelning av beskattning torde innebära att staterna inte har ett syfte bakom fördelningen; en i mitt tycke orimlig slutsats. Följaktligen måste hänsyn tas till avtalsingåendet i stort. Det har angetts att fördelningsartiklarna saknar syfte, fördelningsartiklarna ses som medlet för att identifiera syftena bakom ingåendet av avtalen, något som också talar för att syftet bakom fördelningsartiklarna inte är fördelning av beskattningsrätt.¹⁴³

Först och främst måste i detta sammanhang poängteras att de skatteindrivande myndigheterna, enligt min mening, inte kan påstå att ett förfarande utgör ett missbruk av skatteavtal på grund av att skatteavtalen enligt kommentaren syftar att förhindra skatteflykt. Ett sådant resonemang är ett cirkelargument utan bäring. Det torde krävas att skattesubjektet kan pekats ut så som brukande av ett förfarande vilket tydligt strider mot skatteavtalets syften och ändamål; inte tvärt om.¹⁴⁴ Även om kommentaren i punkt 9.5 inte är särskilt tydlig kring ett missbruksförfarandes karaktärsdrag, ger den ändå en del ledning. För det första är det tydligt att inte alla typer

¹⁴⁰ Se ovan, 3.2.

¹⁴¹ Cejje, 2010, s. 72 f.; De Broe, 2008, s. 301 f.; OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.5.

¹⁴² De Broe, 2008, s. 343 f.

¹⁴³ Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 72; Se även ovan, 2.1.

¹⁴⁴ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 93; Se även nedan, 4.4.2.3.1.

av skatteminimerande upplägg är att anse som skatteflykt och därmed angripbara med internrättsliga generalklausuler. Skatteplanering är enligt OECD således fortsatt tillåtet. Det framkommer dock att det enligt OECD inte krävs att skatteminimeringssyftet skall vara *det* huvudsakliga syftet med ingåendet av transaktionerna, det behöver endast vara *ett av de* huvudsakliga syftena.¹⁴⁵ Ser man 9.5 som en generalklausul, vilket mycket talar för att den anses vara, i synnerhet från OECDs sida, skiljer den sig således på en viktig punkt från exv. den svenska skatteflyktslagen, vilken anger att *det övervägande skälet* med förfarandet varit att uppnå skatteförmånen.¹⁴⁶

Det finns med andra ord en tilltänkt gräns för när en skattebetalare övergår från att vara en kreativ skattebetalare till att vara en skattebetalare som missbrukar avtalet i strid med dess syften. Vem som sätter denna gräns och om gränsen som sådana är flytande är inte klart.¹⁴⁷ Enligt min mening torde denna gräns i realiteten endast kunna sättas av enskilda staters domstolar och i förlängningen dess skatteindrivande myndigheter. Tolkningshjälpmedel för dessa instanser torde kunna inhämtas från internationella källor, så som OECD:s kommentarer.¹⁴⁸

4.3 BEPS Action 6

BEPS Action 6 är en del av de aktionsplaner på 15 områden som OECD och dess samarbetspartners¹⁴⁹ framfört för att minska vad som kallas BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, eller fritt översatt, skattebasernas erosion och vinstöverföringar. Aktionsplanerna är således ämnade att ge förslag på hur stater i framtiden, genom förändringar av skatteavtal och nationell rätt, skall kunna förhindra denna erosion och dessa vinstöverföringar. Målet är att åtgärderna skall leda till att beskattning sker i de stater där de ekonomiska aktiviteterna utförs och där värde uppkommer; inte i lågskatteländer utan reell koppling till inkomsterna. Skattestrategier som utnyttjar förlegade internationella skatteregler skall undanröjas genom aktionsplanerna.¹⁵⁰ Action 6 är den för framställningen mest centrala aktionsplanen, ämnad att förhindra skatteavtalens otillbörliga användning. Ett område som anses vara av största vikt för att nå en lösning kring problematiken med BEPS.¹⁵¹

Action 6 presenterar två olika typer av missbruk; missbruk av skatteavtalet i sig, och missbruk av internrättslig skattelag genom en hänvisning till

¹⁴⁵ OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.5; Arnold, Bulletin, Vol. 58, No. 1, s. 247; Märk dock, Cejic, som inte tycks problematisera skrivningen med *ett av de* huvudsakliga syftena överhuvudtaget. Se, Cejic, 2010, s. 73.

¹⁴⁶ Se, Skatteflyktslagen, 2 § p. 3, Se även nedan, 4.3.

¹⁴⁷ Jfr. Van Weeghel, 1998, s. 96 f.

¹⁴⁸ Michel, European Taxation, September 2013, s. 415.; Se även RÅ 1996 ref 84.

¹⁴⁹ Arbetet med BEPS har skett i samverkan med G20-länder utanför OECD samarbetet. I fortsättningen kommer det dock förenklat att hänföras endast till OECD, trots att det även kan vara G20-länders syn som påverkat utformningen av BEPS.

¹⁵⁰ BEPS Action 6, FR, Förord, s. 3.

¹⁵¹ BEPS Action 6, FR, Exekutiv sammanfattning, s. 9.

skatteavtalens begränsande verkan.¹⁵² Enligt rapporten kan den senare typen av missbruk inte förhindras med endast generalklausuler eller andra skatteflyktsregler inkorporerade i avtalen. Anledningen till detta återfinns i normkonflikten mellan skatteavtal och internrättsliga regler. Söker ett skattesubjekt att undvika inhemska skatteregler krävs det internrättsliga skatteflyktsregler för att förhindra sådana förfaranden, inte skatteflyktsregler inkorporerad i avtal ämnade att tackla gränsöverskridande skatteflykt.¹⁵³ Den första typen av missbruk hänför sig till skatteflykt av s.k. ”*treaty shopping*” eller ”*rule shopping*” karaktär. Den typen av missbruk karaktäriseras av att skattesubjektet genom olika transaktioner eller civilrättsliga upplägg uppnår en artificiell anknytning till en avtalslutande stat för att på så sätt kunna ta del av ett skatteavtal som annars inte varit tillgängligt för denne. Ett sådant förhållande uppstår exv. då skattesubjektet överför inkomster till ett holdingbolag registrerat i en stat, med ett för skattesubjektet, förmånligt skatteavtal men vilken skattesubjektet saknar reell anknytning till. Sådana förfaranden kan angripas med hjälp av internrättsliga generalklausuler, men föreslås att angripas genom att flertalet skatteflyktsbestämmelser inkorporeras i avtalen.¹⁵⁴

Inom ramen för uppsatsens ändamål; att söka utröna vad som utgör ett missbruk av skatteavtal, ifrågasätter jag värdet av denna två-typs uppdelning. Enligt mitt förmenande är den mer av semantisk karaktär än en egentligt värdefull indelning. Denna syn bygger jag på två argument. För det första framgår det tydligt av aktionsplanen att båda typer av missbruk kan angripas med inhemska generalklausuler. Detta torde rimligtvis innebära att de båda typerna måste bedömas efter samma måttstock. Missbruk av avtalet eller missbruk av inhemska rätt bedöms som missbruk först då de uppfyller rekvisiten för den inhemska generalklausulens tillämplighet. Tröskeln är med andra ord lika hög för missbruk av internrättsliga regler, som den är för missbruk av skatteavtalsbestämmelser.¹⁵⁵ För det andra torde anledningen till varför ett skattesubjekt väljer att ”*treaty shoppa*” eller att söka undfly inhemska rätt vara densamma; skattelättnad för skattesubjektet. Denna skattelättnad hänförs till att skattesubjektet kan uppnå en förmånligare beskattning genom förfarandet, än om denne omfattades av endast internrättslig skatterätt, internrättslig internationell skatterätt eller ett annat skatteavtal. Detta innebär att skattesubjektet alltid söker att undvika ett regelbatteri till förmån för ett annat. Med andra ord sker alltid någon form av ”*treaty*” eller ”*rule shopping*” även om det är fråga om att undkomma inhemska skatteregler. Att skilja mellan ”*äpplen och äpplen*” på det viset leder endast till onödiga komplikationer i denna diskussion.¹⁵⁶ Innebörden av att det endast finns en typ av missbruk vid sökandet av en användbar missbruksdefinition, öppnar upp för att Action 6 används som en fingervisning om vad OECD anser utgöra skatteflykt idag, uppdelningar och olika regelförslag till trots. Möjligtvis kan det hävdas att en sådan syn är

¹⁵² BEPS Action 6, FR, p. 15, s. 17.

¹⁵³ BEPS Action 6, FR, p. 16, s. 17.

¹⁵⁴ BEPS Action 6, FR, p. 17-25, s. 17-20; OECD:s modellavtal, kommentar till art. 1, p. 9.

¹⁵⁵ Jfr. BEPS Action 6, FR, p. 15-16, 20-21, s. 17,19.

¹⁵⁶ Jfr. De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 145 f.

förenklad och att de skrivelser som finns i action 6 endast kan hänföras till just de regler som föreslås däri. Min uppfattning är dock, med hänvisning till bl.a. vad som sägs i detta avsnitt om OECD:s syn kring de principer som ligger till grund för en bedömning av vad som anses så som otillbörlig användning av skatteavtal, framstår det som att materialet kan användas för att undersöka flera typer av missbruk. Detta särskilt som tyngdpunkten kring undersökningen av Action 6, vilar i den föreslagna generalklausulen och dess kommentar.¹⁵⁷

Synen att båda typer av missbruk kan angripas med inhemska generalklausuler har kritiserats.¹⁵⁸ Främst därför att det innebär att OECD inte kommit längre i sitt angrepp mot skatteflykt än det som framgår av den kritiserade kommentarrevisionen från år 2003. Generalklausulerna kritiserar också på grund av att de är ett unilateralt medel på ett bilateralt problem, som står i strid med *pacta sunt servanda* och de avtalslutande staternas förväntningar.¹⁵⁹ Vidare bör återigen poängteras att Action 6 faktiskt ämnar införa flertalet regler mot skatteflykt i avtalen, däribland en generalklausul i form av en avtalsbestämmelse som enligt rapporten kodifierar den vägledande principen i 9.5 i kommentaren till art. 1.¹⁶⁰ Anledningen till att det görs en kodifiering av 9.5 torde vara för att uppnå större tydlighet att skatteavtalen skall förhindra skatteflykt, samtidigt som de avtal som inte inkorporerat den nya regeln (alla nuvarande avtal) skall kunna hänvisa till kommentarsuttalandena i 9.5 i fortsättningen också. Beakta i detta sammanhang OECDs syn kring kommentarens ambulatoriska verkan.¹⁶¹ Det har även framförts att den tilltänkta generalklausulen inte är en direkt kodifiering av 9.5 utan i själva verket en påtaglig skärpning och utvidgning av skatteflyktsbegreppet.¹⁶² Denna kritik presenteras översiktligt senare i kapitlet.¹⁶³

4.4 Missbruk enligt Action 6

Uppsatsens omfattning tillåter inte en uttömmande redogörelse för innehållet i Action 6 och det nedan presenterade är ett axplock av de olika bestämmelser och förtydliganden som ges i aktionsplanen. Urvalet som gjorts är enligt min mening de för framställningen mest intressanta och centrala delarna. Det är min förhoppning att avsnittet dels skall ge läsaren en översiktlig bild av aktionsplanen och dess uppbyggnad, dels en mer ingående redogörelse för de överväganden som gjorts gällande definitionen av ett missbruk av

¹⁵⁷ Se nedan, 4.4.2.

¹⁵⁸ De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 136.

¹⁵⁹ De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 123, 135 ff.; Michel, European Taxation, September 2013, s. 417 ff.; Jfr. även, Lang, Tax Notes International, Vol. 74, No.7, 2014, s. 663 f.

¹⁶⁰ Action 6, FR, s. 21 f. Kring den nya artikel 10; BEPS Action 6, FR, p. 57-58, p. 14, s. 81.

¹⁶¹ Se ovan, 3.2.3.

¹⁶² Jfr. De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 131.

¹⁶³ Se nedan, 4.4.2.

skatteavtal. Detta begränsade urval fungerar också som en viktig påminnelse för läsaren kring det som presenterats i avsnittet ovan; en användbar totalt allmängiltig definition kring skatteflykt torde inte kunna ges.¹⁶⁴

4.4.1 Rätten att omfattas av skatteavtal (LOB)

En viktig beståndsdel av aktionsplanen utgörs av olika regler ämnade att begränsa omfånget av de olika personkretsar som omfattas av skatteavtalen. Det rör sig om en LOB-klausul, eller *limitation on benefits*-klausul. Målet med en sådan klausul är att minska möjligheten för skattesubjekt att genom diverse upplägg ta del av skatteavtalsfördelar som annars inte varit tillgängliga för denne. De personer som enligt Action 6 skall omfattas av avtalen benämns så som kvalificerade personer, dessa personer träffas med andra ord inte av LOB-klausulens regelverk.¹⁶⁵ Reglerna föreslås att införas i art. 10 (1) till (6) av modellavtalet, och blir således bindande för de stater som väljer att implementera dem i sina avtal. Art. 10 består av speciella skatteflyktsregler och en generalklausul. Generalklausulen faller utanför LOB-regeln och återfinns i art. 10 (7). Staterna får själva bestämma om de skall införa båda typer av regler, endast en typ eller en blandning av dem. Så länge skatteavtalet på ett framkomligt sätt kan stoppa de tilltänkta skatteflyktsituationerna ges staterna stort manöverutrymme för implementering.¹⁶⁶ Staterna har dock bundit sig till att genom en implementering av en minimistandard, försäkra att någon av metoderna väljs samt att det i skatteavtalen införs ett uttalande om att avtalen inte skall vara behjälpliga till att facilitera skatteflykt.¹⁶⁷

LOB reglerna skall förhindra typiska ”*treaty shopping*-situationer” där ett skattesubjekt exv. genom bolagsbildning omfattas av avtal som annars inte varit tillgängliga för denne inom dennes ordinarie verksamhet. Intressant i detta sammanhang är att aktionsplanen medger att de föreslagna reglerna är av så pass ingripande karaktär att de även kommer att begränsa skattesubjekts möjligheter till rent affärsmässigt motiverade upplägg. Det kan därför vara nödvändigt för staters skatteindrivande myndigheter att omvärdera en del personkretsars behov av att omfattas av avtalet i efterhand.¹⁶⁸ Frågor kring vad detta kommer att innebära, är svåra att besvara. Möjligen innebär det att ett skattesubjekt, som enligt reglerna inte omfattas av avtalet, *ex ante* måste begära någon typ av förhandsavgörande av myndigheten som sedan prövar skattesubjektets upplägg. Ett sådant tillvägagångssätt torde dock vara förenat med uppenbara administrativa och ekonomiska komplikationer, för såväl myndighet som skattesubjekt. Väljer staten att använda sig av en generalklausul, uppstår en sådana problematik endast *ex post*. Tidsutdräkt och kostnader i sådana sammanhang skulle

¹⁶⁴ Se ovan, 4.1.

¹⁶⁵ Jfr. BEPS Action 6, FR, p.4, s. 24; De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 128.

¹⁶⁶ BEPS Action 6, FR, p. 1-3, s. 21-22.

¹⁶⁷ BEPS Action 6, FR, sammanfattning, s. 10.

¹⁶⁸ BEPS Action 6, FR, p. 3.2, s. 23.

rimligtvis bli högre i de specifika fall som måste avgöras i domstol, än vid en förfrågan *ex ante*. Däremot torde mängden förfaranden som angrips med en generalklausul vara betydligt färre än då skattesubjektet måste söka tillstånd för att omfattas av avtalet. Även *ex ante-prövningar* som nekar skattesubjektet att omfattas av avtalen torde leda till rättsprocesser i flertalet fall. Enligt aktionsplanen tycks tanken vara att införa ett institut med *ex ante-förfrågningar* och avgörande från de kompetenta myndigheterna om en potentiell omfattning av avtalet i det specifika fallet. Bevisbördan för att skattesubjektet skall omfattas av avtalet skall ligga på denne. Prövningen som görs av myndigheten skall utvärdera om förfrågan att omfattas av avtalet är motiverat av skattefördelsöverväganden, det krävs dock endast att skattefördelar är ett av syftena med skattesubjektets vilja att omfattas av avtalet.¹⁶⁹ En intressant iakttagelse är alltså att det enligt planen inte endast kommer att krävas att skattesubjekten har reella affärsmässiga intressen som exploateras globalt, utan även att skattesubjekten genom en ansökan kan leda i bevisning att så är fallet för att tillåtas att bedriva en global ekonomisk verksamhet utan dubbelbeskattningskonsekvenser.

4.4.1.1 Kvalificerade personkretsar

LOB-klausulen eller vad jag motsatsvis har rubricerat som rätten att omfattas av skatteavtal består av en presentation av de olika personkretsar som omfattas av skatteavtal och i aktionsplanen benämns så som kvalificerade personer. Dessa personkretsar kommer inte närmre att presenteras i denna uppsats. Den intresserade läsaren finner dock dem utförligt återgivna i aktionsplanen, men som framgår av nästa stycke, kan de inte anses behjälpliga för att uppfylla framställningens syften och har således bortsetts från.

4.4.1.2 Kommentar

Först och främst måste anges att regelverket som översiktligt presenterats ovan är svårgenomträngligt och inte helt lättförståeligt. Det faktum att LOB-reglerna presenteras över knappa 30 sidor i aktionsplanen är en talande bild för detta.¹⁷⁰ Vidare ges egentligen ingen riktig ledning för vilka missbruksförfaranden som föreslås kunna angripas av reglerna i denna framställning. Däremot framstår det som klart att viljan att bevara affärsmässiga inkomster inom ramen för skatteavtalens tillämpningsområde, även om man kan ifrågasätta värdet av ett sådant klagörande, vilken måste anses som underförstådd med hänvisning till anledningen för ingåendet av skatteavtal i allmänhet.¹⁷¹ Sökandet på en användbar definition måste således fortsätta inom andra delar av Action 6.

Ytterligare ett par ord skall dock sägas kring LOB-reglerna. Någon nytta måste dock finnas med LOB-regler, särskilt som USA:s skatteavtal under en längre tid har implementerat denna typ av regelverk, jag har dock svårt att

¹⁶⁹ BEPS Action 6, FR, p. 5, p. 62-65, s. 43-44.

¹⁷⁰ Jfr. De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 128.

¹⁷¹ Se ovan, 2.1.

finna den. Rättsäkerhetsargumentet skulle vara det enda, ett argument som inte väger särdeles tung med hänvisning till den oerhörda komplexitet som dessa LOB-regler tydligt utgör.¹⁷² Det framstår som ett tekniskt och otympligt system, vilket oundvikligen lever på bekostnad av fiskal effektivitet, ironiskt nog med tanke på att det är just de fiskala intressena som ett sådant regelverk ämnar att stimulera. Troligare är att detta regelverk endast är en illusion av transparens, vilken inte ger skattesubjektet rättssäkerhet i egentlig mening. Genom införseln av den här typen av regler kommer en rad skattesubjekt visserligen inte att omfattas av avtalen, flertalet av de som ämnar att missbruka skatteavtalet kommer förhoppningsvis falla utanför de kvalificerade personkretsarna och sålunda är ändamålet med regelverket uppfyllt. Däremot kommer de skattesubjekt som på rent objektiva grunder inte kan anses tillämpa skatteflyktsmetoder att straffas i onödan för att sedan nödgas att söka ”skatterättslig nåd” hos de skatteindrivande myndigheterna i de avtalsslutande staterna. Frågan blir därför om samhället tjänar mer än det förlorar på ett sådant tillvägagångssätt.

4.4.2 Generalklausul (PPT)

Som nämnts inledningsvis i detta kapitel, har OECD valt att införa en skatteavtalsrättslig generalklausul mot skatteflykt i Action 6.¹⁷³ Denna generalklausul eller PPT-regel, *principle purposes test*, som den kallas, anses enligt OECD kodifiera de vägledande principer mot skatteflykt som återfinns i dagens kommentarer till art. 1. Vidare anges att kommentarsuttalandena fortsatt skall ha bäring, detta antagligen med hänvisning till kommentarens ambulatoriska verkan. Nyinförda avtalsbestämmelser kommer endast att påverka skatteflyktsbeteenden för de avtal som de finns införda i, inte de redan ingångna avtalen utan sådana bestämmelser,¹⁷⁴ varför detta uttalande i praktiken borde få stort genomslag.

Den tilltänkta generalklausulen lyder:

*”Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude[*min kursivering*], having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established[*min kursivering*] that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”¹⁷⁵*

Den föreslagna generalklausulen i art. 10(7) är utformad på ett sådant sätt att den inte som LOB-reglerna diskvalificerar personer från att omfattas av

¹⁷² Jfr. Lang, Tax Notes International, Vol. 74, No.7, 2014, s. 663 f.

¹⁷³ Se ovan, 4.3.1.1.

¹⁷⁴ Se ovan, 4.3; BEPS Action 6, FR, p.1, s. 55.

¹⁷⁵ BEPS Action 6, FR, p. 7, s. 55.

avtalet, utan förhindrar skatteavtalsfördelar för specifika inkomster för de personer som anses missbruka avtalet genom ifrågasatta dispositioner med dessa specifika inkomster.¹⁷⁶ PPT-reglen är utformad på ett liknande sätt som den, i kommentaren till art. 1, 9.5 presenterade, vägledande principen. Den består av ett subjektivt test och ett objektivt test. Det subjektiva testet består i att fastställa huruvida skattefördelar varit ett av de principiella syftena med den valda dispositionen. Förfarandet skall granskas utifrån alla de relevanta fakta som finns att tillgå. Framstår det vid en sådan granskning som rimligt att sluta sig till att skatteavtalsfördelar var ett av de principiella syftena bakom ingåendet av sagda förfarande, är det subjektiva testet uppfyllt. Testet utgår med andra ord från skattesubjektets subjektiva vilja att uppnå skattefördelar, något som dock bedöms utifrån en objektiv granskning av de relevanta fakta som omger förfarandet. Det objektiva testet består i en möjlighet för skattesubjektet att fastställa att ett beviljande av skattefördelarna i det specifika fallet skall anses vara i enlighet med de åberopade avtalsbestämmelsernas ändamål och syfte.¹⁷⁷ Bevisbördan för att skattesubjektets förfarande trots allt är i enlighet med avtalsbestämmelsernas ändamål och syfte ligger på skattesubjektet.¹⁷⁸ Det har angetts att den nya PPT-regeln fördelar bevisbördan skevt och att beviskraven i grunden är ojämna, till fördel för de skatteindrivande myndigheterna. De skatteindrivande myndigheterna måste, i den subjektiva delen av testet, leda i bevisning att det *rimligen kan dras en slutsats om* att skattesubjektet syftat att uppnå skattefördelar. Skattesubjektet måste dock, för att freda sig från en sådan anklagelse, *fastställa* att skattesubjektet agerat i enlighet med avtalsbestämmelsernas syften. Detta är en skärpning sedan införseln av den vägledande principen i kommentaren till art. 1. Skattesubjektet måste nu således föra i bevis att den objektiva delen av testet inte uppfylls.¹⁷⁹ Somliga menar dock att denna skärpning egentligen saknar betydelse, då det alltid måste falla på den skatteindrivande myndigheten bevisa skatteflykt.¹⁸⁰ Endast tiden kan utvisa om bevisbördan i realiteten kommer att skiftas, däremot kan det faktum att ordalydelsen talar för en sådan tolkning inte bortses ifrån.

Begreppsapparaten som presenteras här torde ur svensk synvinkel te sig främmande, då det normalt brukar anges att det objektiva rekvisitet rör skattesubjektets vilja att uppnå skattefördelar, eftersom en sådan prövning sker på objektiva grunder.¹⁸¹ Valet av en motsatt begreppsapparat i denna uppsats grundar sig dock på den begreppsapparat som tycks förhärskande inom internationell doktrin kopplat till Action 6.¹⁸² Den internationella begreppsbildningen är den enda som används i detta arbete, även då diskussionen rör den svenska skatteflyktslagen.

¹⁷⁶ Se ovan, 4.3.1.1; BEPS Action 6, FR, p. 7, s. 55; BEPS Action 6, FR, p. 14, s. 81.

¹⁷⁷ BEPS Action 6, FR, p. 7, s. 55.

¹⁷⁸ BEPS Action 6, FR, P. 2, s. 55.

¹⁷⁹ Se ovan, 4.2; De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 132; Lang, Tax Notes International, Vol. 74, No.7, 2014, s. 659 ff.

¹⁸⁰ Palao Taboada, Bulletin, Vol. 69, No. 10, 2015, s. 604 f.

¹⁸¹ Rosander, 2007, s. 105 f.

¹⁸² De Broe & Luts, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 131 f.; Palao Taboada, Bulletin, Vol. 69, No. 10, 2015, s. 605.

Generalklausulen skall inte anses begränsa tillämpligheten av LOB-reglerna, LOB-reglerna innebär inte heller någon fristad för kvalificerade personer. Generalklausulen kan angripa ett förfarande som ingåtts av en kvalificerad person, om förfarandet uppfyller kraven för ett missbruk så som det förstås enligt generalklausulen. Det tycks tydligt att de mer statiska LOB-reglerna, som visserligen försvårar för olika personkretsar att omfattas av avtalen, ändå inte kan angripa otillbörliga förfaranden som genomförs av kvalificerade personer för dennes, eller en okvalificerad persons, räkning.¹⁸³ Det har hävdats att en ordning som tillåter båda former av skatteflyktsregler i ett specifikt fall, står i konflikt med maximen *lex specialis derogat legi generali*. Då båda regeltyper är skrivna regler som uttryckligen inte anses begränsa den andra typens tillämplighet, torde *lex specialis* (i detta fall LOB) inte hindra en tillämplighet av *lex generalis* med hänvisning till legalitetsprincipens företräde.¹⁸⁴ Väljer staten med hänvisning till manöverutrymmet som ges i förhållande till minimistandarden, att endast införa PPT-regeln, uppstår inte denna problematik överhuvudtaget.¹⁸⁵

4.4.2.1 PPT-regelns tillämplighet

Som nämnts ovan fann vi ingen egentlig ledning kring vad som anses konstituera ett missbruk i förhållande till LOB-reglerna.¹⁸⁶ Frågan blir då om generalklausulen kan ge bättre indikationer. I den föreslagna kommentaren till PPT-regeln ges en rad försök till förtydliganden och exempel för när en sådan regel skall anses som tillämplig för att förhindra skatteflykt. Nedan följer ett axplock av de situationer och överväganden som OECD presenterar till vägledning för skatteavtallämpare. Vikten i dessa skrivelser läggs på att söka klargöra när ett förfarande skall anses som ingånget med skattefördelar som ett av de principiella syftena. I detta avsnitt kommer en del av kommentarsuttalanden för PPT-regeln att presenteras. Det rör sig främst om exempel och scenarier ämnade till vägledning för tillämpligheten av generalklausulen. Scenarierna vilka ömsom speglar skatteflykt, ömsom tillåten skatteplanering, används för att försöka definiera vad som enligt OECD anses utgöra missbruk av skatteavtal idag. På grund av uppsatsens omfång presenteras inte alla exempel i denna framställning, urvalet är baserat på de scenarier som i mitt tycke återspeglar OECD:s syn för vad som utgör otillbörlig tillämpning av skatteavtal idag, på enklaste och bästa sätt.

4.4.2.2 Ett av de principiella syftena bakom förfarandet

Trots att kommentaren syftar till att klargöra skatteflyktens innebörd inom den internationella skatterätten framstår ändå kommentarsuttalandena som otydliga. Detta kan illustreras av två på varandra efterföljande punkter i

¹⁸³ BEPS Action 6, FR, p. 3-5, s. 55 f.

¹⁸⁴ De Broe & Luts, *Intertax*, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 133; ”*Notwithstanding the other provisions of this Convention, [...]*”, BEPS Action 6 art. 10(7); Se även, Palao Taboada, *Bulletin*, Vol. 69, No. 10, 2015, s. 605.

¹⁸⁵ BEPS Action 6, FR, Exekutiv sammanfattning, s. 10.

¹⁸⁶ Se ovan, 4.3.1.2.1.

kommentarsförslaget, som till synes speglar motstridiga åsikter kring gränsen för det subjektiva rekvisitets uppfyllande i PPT-regeln.

*”The reference to “one of the principal purposes” in paragraph 7 means that obtaining the benefit under a tax convention need not be the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction. It is sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit. For example, a person may sell a property for various reasons, but if before the sale, that person becomes a resident of one of the Contracting States and one of the principal purposes for doing so is to obtain a benefit under a tax convention, paragraph 7 could apply notwithstanding the fact that there may also be other principal purposes for changing the residence, such as facilitating the sale of the property or the re-investment of the proceeds of the alienation.”*¹⁸⁷

*”A purpose will not be a principal purpose when it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining the benefit was not a principal consideration and would not have justified entering into any arrangement or transaction that has, alone or together with other transactions, resulted in the benefit. In particular, where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit. [...]”*¹⁸⁸

I det första citerade stycket anges det att om uppnåendet av en skattefördel var *ett av de* principiella syftena bakom dispositionen, är detta förfarande att betrakta som ett missbruk. I det andra stycket ges först ett försök till en definition av vad som skall anses utgöra ett principiellt syfte. Därefter ges dock i andra meningen av detta stycke, en klar redogörelse för att det i detta specifika fall är osannolikt att *det* principiella syftet varit att uppnå en skattefördel. Särskilt då en disposition är oavhängigt sammanflätad med en kommersiell kärnverksamhet, och dess legala struktur inte motiveras med skattemässiga överväganden, är det osannolikt att *det* principiella syftet kommer att anses såsom varande drivet av skattemässiga överväganden. Kommentaren framstår med andra ord som helt inkonsekvent i detta avseende, och OECD överger i det andra stycket ordalydelsen av sin PPT-regel. Innebörden av detta framstår som oklar. Skall ett missbruk anses föreligga om *ett av*; eller om *det* principiella syftet är skattefördelar?

Ytterligare oklarheter framkommer i detta hänseende. Denna skrivelse återfinns också i den föreslagna kommentaren kring art. 10(7).

*” [...] Where, however, an arrangement can only be reasonably explained by a benefit that arises under a treaty, it may be concluded that one of the principal purposes of that arrangement was to obtain the benefit.”*¹⁸⁹

¹⁸⁷ BEPS Action 6, FR, p. 12, s. 58.

¹⁸⁸ BEPS Action 6, FR, p. 13, s. 58.

¹⁸⁹ BEPS Action 6, FR, p. 10, s. 57 f.

I detta stycke anges det att då en disposition, *endast* rimligen kan förklaras med hänvisning till att en skattefördel uppstår för skattesubjektet, så måste *ett av de* principiella syftena med dispositionen anses vara att uppnå just denna skattefördel. Detta uttalande ger intrycket att *det* principiella syftet i detta fall helt enkelt omklätts till *ett av de* principiella syftena. Innebörden av denna något omständliga skrivelse måste ändå förstås som att det rör sig om *det* principiella syftet; inte *ett av dem*.

Nedan följer tre av de exempel som ges i punkt 14 av kommentaren till art. 10(7), de har valts ut då de på ett tydligt sett illustrerar OECDs syn på PPT-regelns tillämplighet.

Exempel A¹⁹⁰

Det börsnoterade TCo med skatterättslig hemvist i stat T äger andelar i SCo med hemvist i stat S. Eftersom staterna T och S inte har ingått något skatteavtal sinsemellan uppstår ett uttag av kupongskatt i staten S med 25 % på utdelningar från SCo. TCo väljer därför att ingå ett avtal med ett finansinstitut i Staten R. Mellan staterna R och S finns ett skatteavtal och kupongskatt uttas inte enligt detta avtal.

Enligt OECD är det rimligt att anta att detta förfarande har som ett av sina principiella syften att uppnå den skattefördel som avtalstillämpningen resulterar i och det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syfte att då godkänna en sådan skatteavtalsfördel.

Även i detta exempel framstår det som att skattefördelen är det principiella syftet bakom dispositionen. De enda fakta som läggs fram i exemplet är härrörande till just skattefördelar, att då ange att skattefördelarna var ett av de principiella syftena bakom förfarandet framstår som udda. Tydligt är att skattefördelen är det enda syfte med en disposition av det här slaget.

Exempel C¹⁹¹

RCo, ett företag med hemvist i stat R, som producerar elektronikutrustning, ämnar att expandera verksamheten genom att öppna en fabrik i ett utvecklingsland med lägre arbetskostnader. RCo finner tre möjliga länder att öppna fabriken i, men endast stat S har ett gällande skatteavtal med stat R. Varför valet för etableringen faller på stat S.

Trots att beslutet faller på Stat S med hänvisning till att detta är den enda stat som RCo har möjlighet att åtnjuta skattefördelar i, anses detta inte som

¹⁹⁰ BEPS Action 6, FR, p.14, exempel A, s. 59.

¹⁹¹ BEPS Action 6, FR, p.14, exempel C, s. 60.

ett av de principiella syftena bakom etableringen i stat S. Vidare anges det att syftet med avtalet är att facilitera gränsöverskridande handel, varför förfarandet inte heller strider mot avtalets syften. Då det objektiva testet endast behöver tillämpas när det subjektiva testet är uppfyllt, torde detta ytterligare förtydligande vara värdelöst i detta scenario. Dock framstår denna iakttagelse ändå som intressant då det här inte görs någon hänvisning till de specifika avtalsbestämmelsernas syften och deras samstämmighet med förfarandet. Istället sker en generell hänvisning till det primära syftet bakom skatteavtalsingående i allmänhet, följt av ett något slentrianmässigt konstaterande att ett sådant förfarande då måste vara i enlighet med syftena bakom bestämmelserna i skatteavtalet.

Av exemplet framgår det att trots att RCo tydligt grundar sin etablering i stat S på skattemässiga överväganden anses detta inte som ett av de principiella syftena bakom dispositionen. Även detta exempel pekar alltså på att det måste röra sig om att det enda eller det huvudsakliga syftet med dispositionen varit att uppnå skattefördelar, inte endast ett av dem.

Exempel G¹⁹²

TCo är ett börsnoterat moderbolag som äger direkt eller indirekt en grupp med dotterbolag i olika länder. Dotterbolagen bedriver den reella verksamheten för koncernens räkning i sina respektive hemvistmarknader. TCo funderar på att etablera ett nytt dotterbolag i en region där gruppen äger flera bolag i olika länder, nyetableringen skall fungera som en stödfunktion till de andra dotterbolagen i regionen och utföra administrativa och ekonomiska tjänster för gruppens bolag i denna region. TCo väljer att etablera det nya bolaget i stat R. I stat R finns god tillgång till kvalificerad arbetskraft, stabilt ekonomiskt och politiskt klimat samt ett sofistikerat banksystem. Vidare har staten ett stort och välfungerande skatteavtalsnätverk, inklusive avtal med alla de länder inom regionen som TCo:s dotterbolag finns etablerade i.

Förutsatt att bolaget i stat R kommer att bedriva en verklig ekonomisk verksamhet och ta risker i sitt agerande och erbjudande av tjänster till de andra dotterbolagen i regionen, framstår det enligt OECD inte som att nyetableringen i huvudsak är driven av en vilja att uppnå skattefördelar. Trots att statens skatteavtalsnätverk var en av anledningarna till att bolaget valde en etablering i staten R, vore det inte rimligt att hindra bolaget från att åtnjuta skattefördelarna. Med andra ord ansågs inte skattefördelar vara ett av de principiella syftena bakom TCo:s etablering av bolaget i staten R.

Även i detta exempel framkommer skatteavtalsfördelar som ett motiv bakom det valda förfarandet, men som trots detta ändå inte kan anses som varande ett principiellt syfte. Detta talar återigen för att ett missbruk föreligger först då det principiella eller huvudsakliga syftet med dispositionen varit att ta del av skatteavtalsfördelar.

¹⁹² BEPS Action 6, FR, p.14, exempel G, s. 62.

4.4.2.3 Det principiella syftet bakom förfarandet

Kommentarsuttalandena kring art. 10(7), tycks tala sitt tydliga språk kring missbruk av skatteavtal. Enligt OECD:s syn kan generalklausulen tillämpas då *det* principiella syftet med förfarandet varit att uppnå en skattefördel. Med andra ord utgör ett förfarande ett missbruk då det haft som det enda eller det huvudsakliga syftet att uppnå skattefördelar. Denna slutsats har även stöd i viss doktrin.¹⁹³ Det är problematiskt att detta förtydligande sker efter en tolkning av kommentaren och inte speglas i ordalydelsen av den föreslagna generalklausulen. Anledning till att klargörandet sker i kommentaren torde enligt min mening bero på en osäkerhet kring generalklausulens faktiska effektivitet. Skulle generalklausulen inte få det genomslag som OECD föreställt sig efter att den har inkorporerats i skatteavtal världen över, kan dess omfång då enkelt vidgas genom en kommentarrevision; en för OECD, inte helt oprövad metod.¹⁹⁴ En sådan, pragmatisk lösning, hade inte varit möjlig om generalklausulen getts en ordalydelse som bättre stämmer överens med dess innebörd såsom den måste förstås idag. Skulle så vara fallet hade det återigen krävts omförhandlingar av avtal, med all den problematik som det medför.

4.4.2.3.1 I strid med avtalsbestämmelsernas syften

I avsnittet ovan¹⁹⁵ har det framgått att skatteflykt, enligt OECD, är för handen då det huvudsakliga syftet med förfarandet varit att uppnå en skattefördel. Det krävs dock mer för att ett förfarande skall kunna klassas så som skatteflykt och angripas med en generell skatteflyktsregel. En ökad förståelse kring missbruksdefinitionen uppnås genom en betraktelse av generalklausulen som uppdelad i två olika delar bestående av det subjektiva och det objektiva testet. Det kan också uttryckas som att PPT-regeln består av två kumulativa rekvisit. I avsnittet ovan har det subjektiva rekvisitet, skattesubjektets vilja att uppnå skattefördelar, presenterats. Det objektiva rekvisitet tar sikte på syftet bakom de avtalsbestämmelser som skattesubjektet åberopar för att uppnå skattefördelen. Kan skattesubjektet påvisa att det objektiva rekvisitet inte är uppfyllt och att förfarandet således inte står i strid med avtalsbestämmelsernas syften faller tillämpligheten för generalklausulen och den av skattesubjektet valda transaktionen måste betraktas som skatteplanering, inte skatteflykt. Med andra ord måste även det objektiva rekvisitet anses som uppfyllt för att vi skall kunna tala om ett fullbordat, angripbart skatteflyktsförfarande.

Att finna syftet bakom specifika avtalsbestämmelser är en grannlaga uppgift.¹⁹⁶ Speciellt då det rör sig om fördelningsartiklarna i ett skatteavtal. Häpnadsväckande nog lägger OECD inte ner någon större ansträngning på att försöka ge användbar vägledning för vad syftet bakom de specifika

¹⁹³ De Broe & Luts, *Intertax*, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 132; Jfr. Även, Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 93.

¹⁹⁴ Se ovan, kap. 3.2.3.

¹⁹⁵ Se ovan, 4.4.2.3.

¹⁹⁶ De Broe, 2008, s. 345.

reglerna skall anses vara. Istället hänvisas oftast till syftet med avtalen i stort, och då i relativt vaga ordalag.¹⁹⁷ Även detta talar för att vi nu behandlar oerhört komplicerade och flyktiga regler. I de fall som det sker en vettig hänvisning till syftet med reglerna är då en sådan hänvisning ter sig oproblematiske. Exv. anges i kommentaren att ett köp av aktier för att uppnå ett 25%-igt ägande av ett annat företag för att ta del av skattefördelen på utdelning, i modellavtalets art. 10(2)a), från ett företag som ägs till 25 % är förenligt med syftet bakom denna regel. Detta med hänvisning till att tröskeln om 25 % är en godtyckligt vald gräns, som när den uppfylls också måste vara i enlighet med regelns syfte som ju just syftar till att fastslå denna godtyckliga gräns.¹⁹⁸

Fördelningsartiklarna i övrigt däremot, har som angetts ovan ansetts sakna syften och ses mer som medlet för att identifiera och uppfylla syftena med avtalet i stort, framförallt det primära syftet att främja ekonomisk tillväxt och gränsöverskridande handel.¹⁹⁹ Som angetts tidigare i uppsatsen ämnar fördelningsartiklarna just till att stimulera gränsöverskridande transaktioner och internationell handel, detta syfte uppnås genom ett förhindrande av dubbelbeskattning.²⁰⁰ Frågan som uppstår blir då oundvikligen om ett skattesubjekt, som genom skatteavtalsstillämpning undgår dubbelbeskattning, anses så som agerande i strid med syftet att främja internationell handel genom förhindrandet av dubbelbeskattning. Med hänvisning till legalitetsprincipens starka ställning inom skatterätt generellt torde skattesubjekt som regel anses kunna förlita sig på den tillämpliga avtalstexten och välja det förfarande som ger denne störst fördelar.²⁰¹ Rent formalistiskt kan tyckas att skattesubjektet agerat i enlighet med bestämmelsens syfte då denne undgår dubbelbeskattning genom en disposition med exv. dubbel icke-beskattning som mål. Vidare förhåller sig skattesubjektet till de skatterättsliga regler som ger denne mest fördelaktig beskattning. Detta torde dock inte kunna anses som en tillfredställande slutsats. I kapitel 3 har förhållandet mellan skatteflykt och skatteavtal diskuterats och min syn att generella skatteflyktsregler kan tillämpas på skatteavtalsituationer har presenterats. Detta är en syn som delas av såväl OECD, individuella stater som vissa forskare.²⁰² Att ange att fördelningsartiklarna inte syftar till annat än att förhindra dubbelbeskattning skulle innebära att skatteavtalen vore en ohämmad källa till skatteflykt, en slutsats som med hänvisning till den framförda synen i kapitel 3, måste förkastas som absurd och världsförvånad. Resultatet av en sådan syn skulle innebära det ultimata slutet för skatteavtalsamarbetet, då den enda utvägen för staterna att bevara sina skattebaser vore att säga upp sina skatteavtal;

¹⁹⁷ Se Ovan, 4.4.2.2, exempel A och C; Jfr. Även, BEPS Action 6, FR, p. 14, exempel D, s. 60.

¹⁹⁸ BEPS Action 6, FR, p.14, exempel E, s. 61; OECD:s modellavtal art. 10(2)a); Jfr. Även, BEPS Action 6, FR, p. 14, exempel I & J, s. 64.

¹⁹⁹ Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 72; Se ovan, 4.2, 2.1.

²⁰⁰ Se ovan, kap. 4.2.

²⁰¹ Vogel & Prokisch, IFA, 1993, 78a, General Report, s. 72; Jfr. Van Weeghel & Emmerink, Bulletin, Vol. 67, No. 8, 2013, s. 431.

²⁰² Se ovan, 3.2.4.

med oerhörd skada för skattesubjekten som följd.²⁰³ Av denna anledning måste skattesubjekt och lagtolkare i övrigt, alltid förhålla sig till syftena bakom ingåendet av avtalen.²⁰⁴ Frågan blir då hur syftena bakom fördelningsartiklarna skall definieras och när ett förfarande anses strida mot dessa syften och således uppfyller det objektiva rekvisitet.

Med tanke på den omstriddhet som omger kommentarrevisionens uttalanden kring att skatteavtalen numera uttryckligen syftar till att förhindra skatteflykt sedan år 2003, torde en argumentation som grundar sig på de uttalandena te sig fullkomligt onyanserad.²⁰⁵ En argumentation som ändock utgår från att så är fallet är inte särskilt väl underbyggd. En sådan argumentation torde som regel bli cirkulär; skatteavtalet skall förhindra skatteflykt, därför måste förfarandet anses som skatteflykt och förhindras på grund av syftet att förhindra skatteflykt.²⁰⁶ Vidare måste en alltför teleologisk tolkningsmetod, som ämnar att ge effekt för ett syfte bakom ingåendet av avtalsbestämmelsen eller avtalet i stort, som inte kan ges stöd genom bestämmelsens ordalydelse, eller avtalsparternas gemensamma partsavsikt, vara oförenlig med Wienkonventionens tolkningsregler. Således kan man inte genom en sådan expansiv tolkning uppnå situationer där hänsyn endast tas till syftet att förhindra skatteflykt, vilket alltså är ett syfte med omdebatterad förankring.²⁰⁷ Särdeles intressant i detta sammanhang är att OECD, i exemplen kring PPT-regelns tillämplighet, inte hänvisar till att skatteavtal syftar till förhindrandet av skatteflykt. Detta ter sig som något märkligt med hänvisning till det arbete som skett under det andra milleniet för att just rättfärdiga införandet av ett sådant syfte. Fokus inom Action 6 centreras kring att istället förverkliga det primära syftet.²⁰⁸

Argumentationen bör istället utgå från det som ostridigt kan anses som det primära syftet bakom fördelningsartiklarna och även bakom ingåendet av avtalen i stort, nämligen främjandet av den internationella ekonomin och den gränsöverskridande handeln.²⁰⁹ Frågan ur ett sådant perspektiv blir då om påstådd skatteflykt kan anses motverka detta syfte. Är svaret på den fråga nej, torde förfarandet vara i enlighet med de åberopade avtalsbestämmelsernas syften och klassificeras som skatteplanering, inte skatteflykt. Anses däremot förfarandet som stridande mot detta syfte, dvs. att förfarandet inte främjar den internationella ekonomiska utvecklingen, torde förfarandet kunna klassas som skatteflykt och därmed anses som otillåtet.²¹⁰ Även om detta kan tyckas som klargörande så innebär det endast att gränsdragningen förflyttas från syftet bakom den åberopade bestämmelsen till en gränsdragning av hur mycket ett skattesubjekt måste bidra till den internationella ekonomiska utvecklingen för att detta skall anses vara i enlighet med det primära syftet.

²⁰³ Jfr. BEPS Action 6, FR, Exekutiv sammanfattning, s. 11.

²⁰⁴ Se även, Lang, Tax Notes International, Vol. 74, No.7, 2014, s. 660 f.

²⁰⁵ Jfr. ovan, kap. 3.

²⁰⁶ Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 93.

²⁰⁷ De Broe, 2008, s. 374 ff.

²⁰⁸ Jfr. ovan, 4.4.2.2.

²⁰⁹ Se ovan, 2.1.

²¹⁰ De Broe, 2008, s. 374.

4.4.2.3.2 I enlighet med skatteavtalets primära syften

Enligt den fingervisning som ges av OECD och som presenterats ovan torde en möjlig gränsdragning kring skattesubjektets efterlevande av avtalets primära syfte kunna skönjas. Denna gränsdragning utgår från två situationer som presenterats ovan.²¹¹ Den ena situationen hämtas från ett av de tre exemplen från p. 14 av kommentaren till art. 10(7), (exempel C), den andra från ett av de citerade punkterna från kommentaren till art. 10(7), p. 12. Det medges att detta urval hade framstått som mer rättframt om båda situationerna kunde härröras från p. 14, men ett sådant urval har fått stå tillbaka till förmån för den ökade tydligheten som jag anser att p. 12 medför i en diskussion kring när ett förfarande skall anses strida mot avtalets syften.

Exempel C anses inte som stridande mot varken det subjektiva eller det objektiva rekvisitet av PPT-regeln. Med andra ord anses det förfarandet vara i linje med syftet att främja internationell ekonomi och gränsöverskridande handel. I exemplet har företaget i stat R möjlighet att etablera sig i tre likvärdiga länder sett utifrån affärsmässiga överväganden. Valet av etableringsland faller dock på det enda landet (stat S) som ingått skatteavtal med stat R. Det anges i exemplet att skattefördelar inte är ett av det principiella syftet, men med tanke på att även det objektiva rekvisitet behandlas i exemplet, blir det tydligast för framställningen om vi förutsätter att skattefördelar var syftet till förfarandet. Då kvarstår en prövning mot avtalsbestämmelsernas syfte. Som framgått torde en sådan bedömning utgå från det primära syftet bakom ingåendet av skatteavtal, främjandet av den globala ekonomin och gränsöverskridande handeln. I exemplet väljer företaget att investera obeskattade medel som upparbetats i staten R, till förmån för att öka sin produktivitet och lönsamhet genom att ta vara på de lägre tillverkningskostnaderna i staten S. En sådan disposition framstår som främjande av just det primära syftet, något som också explicit medges av OECD.

I p. 12 framförs en annan bild, exemplet i denna del rör ett skattesubjekt (individ eller juridisk person framkommer inte) som för att uppnå skattefördelar väljer att genomföra en utflyttning till en stat med ett för skattesubjektet fördelaktigt skatteavtal. Efter den genomförda utflyttningen sker en försäljning av skattesubjektets fastighet belägen i avflyttningsstaten. Vi kan för tydlighetens skull förutsätta att beskattningen uteblir på den kapitalvinst som genereras av försäljningen. Av p. 12 framgår det att PPT-regeln skulle kunna användas på detta förfarande trots att skattesubjektet har för avsikt att investera vinsten från försäljningen i utflyttningslandet. Av p. 12 framgår inte om detta förfarande skulle kunna rättfärdigas genom en hänvisning till att detta inte strider mot syftet att främja den globala ekonomin och gränsöverskridande handeln. Enligt mitt förmenande borde dock en hänvisning till detta förhållande rimligen gjorts i exemplet om det ansågs som aktuellt.

²¹¹ Se ovan, 4.4.2.2.

4.4.2.3.3 Sambandet och skillnaden mellan exemplen

Sambandet mellan de två exemplen är att de båda ger uttryck för förfaranden vilka leder till att obeskattade medel strömmar ut från ett land till ett annat, för att sedan investeras i detta andra land. I exempel C anses detta inte strida mot det primära syftet bakom skatteavtalet. Exemplet i p. 12 anses dock kunna strida mot detta syfte. Frågan kring var skillnaden mellan dessa två förfaranden ligger, uppstår då.

Enligt mitt förmenande finner vi skillnaden i huruvida vinsten kan anses så som konstaterad eller ej. Gällande fastighetsförsäljningen torde den vinst som väntas vara enkel att konstatera, med hänvisning till den relativt säkra värderingsmöjligheten av sådana tillgångsslag. Skattesubjektet inser i detta fall att denne har en skatteskuld att betala i form av reavinstskatt, om skattesubjektet väljer att sälja fastigheten utan att först ha genomfört en utflyttning och ändrat sin skatterättsliga hemvist till en stat med ett skatteavtal och internrättsliga skattebestämmelser som innebär en skattefördel för denne. Skattesubjektet kan sedan disponera över den skattefria inkomst från fastighetsförsäljningen så som denne önskar, kanske till och med investera vinsten i ett företag i den nya hemviststaten.

Gällande etableringen av företaget i stat S, flyter också obeskattade medel ut ur hemviststaten för att sedan investeras i nyetableringen. I detta fall är dock inte vinsten att anse som konstaterad, utan förväntad. Företaget investerar med en förväntning att öka sin lönsamhet och det anses ligga i linje med syftet bakom avtalet. Detta med hänvisning till att denna investering är att anse som främjande den internationella ekonomin och den gränsöverskridande handeln.

Det är med andra ord i själva vinstöverföringen som vi finner gränsdragningen mellan ett missbruksförfarande och ett tillåtet skatteplaneringsförfarande. Skillnaden i behandlingen torde bero på att den konstaterade vinsten oftast flyter ut från landet i fråga. Den icke konstaterade men förväntade vinsten flyter aldrig ut ur landet utan uppstår utanför det. Detta ligger helt i linje med syftet bakom aktionsplanerna inom BEPS, att försäkra sig om att inkomster beskattas där de genereras och där ekonomiska aktiviteter sker, samtidigt som skatteavtalssamarbetenas primära syfte fortsatt tillgodoses.²¹² Sker vinstöverföringen med syfte att slutgiltigt förvandla obeskattade vinstmedel till beskattade, strider detta mot skatteavtalets syfte och är alltså otillåtet. Sker vinstöverföringen med affärsmässiga motiv, anses detta vara i linje med den globala ekonomiska tillväxten.

²¹² BEPS Action 6, FR, förord, s. 3.

4.5 En missbruksdefinition

Syftet med detta kapitel har varit att utifrån OECD:s skrivelser vaska fram en internationell och användbar missbruksdefinition. Med hänvisning till de ovan²¹³ framförda ståndpunkterna kan en sådan tänkbar definition formuleras enligt följande:

Ett missbruk av skatteavtal föreligger då, det efter en granskning av de relevanta fakta som omger förfarandet framstår som rimligt att sluta sig till att skatteavtalsfördelar, direkt eller indirekt, var det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av sagda förfarande. Ett sådant förfarande skall ändå inte anses som ett missbruk om det kan fastställas att förfarandet är i enlighet med den åberopade avtalsbestämmelsens syfte (om detta går att identifiera²¹⁴) eller skatteavtalets primära syfte. Till ledning för ett sådant fastställande kan karaktären av den inkomst som undgår beskattning granskas, framstår det som att vinsten inte beskattas där värdet uppstått eller den ekonomiska aktiviteten bedrivits är detta en indikation på att förfarandet inte är i enlighet med avtalets syfte.

Denna definition är inte oproblematiserad, framförallt är den färgad av OECD och dess samarbetspartners syn på skatteflykt och hur sådana förfaranden skall kunna stävjas. Då uppsatsens tyngdpunkt lagts vid just OECD:s skrivelser på området tillsammans med doktrin kopplad till dessa, är detta en naturlig följd av det undersökta materialet. Som angetts i inledningskapitlet torde dock den vägledning som kan utläsas ur OECD:s skrivelser vara den bästa vägledning som kan ges för vad som skall anses så som ett allmängiltigt och internationellt missbruk av skatteavtal. OECD är en mellanstatlig organisation, vilken fattar beslut i ett råd bestående av medlemsstaternas representanter.²¹⁵ Därmed är OECD och de förslag och avtal de tar fram av största vikt för alla intresserade av utvecklingen kring det internationella skatteavtalssamarbetet.

Läsaren bör också i denna del påminnas om att den föreslagna PPT-regeln anses kodifiera många av de uttalanden som redan finns i kommentaren till art. 1. Detta innebär således inte att definitionen och de överväganden som presenterats kring de föreslagna reglerna inte har någon reell inverkan på vad OECD anser så som missbruk idag, det motsatta kan med bestämdhet hävdas. Frågan är dock om de nationella domstolarna kommer att ta till sig denna nya information och definitionen som kan utvinnas från den, eller om detta kommer ske först då avtalen omförhandlats. OECD:s syn är dock tydlig, förändringen skall ske för alla avtal.²¹⁶ Detta är visserligen en sanning med modifikation. Den del av kommentaren till art.1 som rör missbruk, skall enligt förslagen omarbetas och förtydligas. Men i de delar som rör skatteflykt och den nya PPT-regeln framgår det av den omarbetade

²¹³ Se ovan, kap. 4.

²¹⁴ Se ovan, 4.4.2.3.1.

²¹⁵ <http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>

²¹⁶ BEPS Action 6, FR, p. 14 s. 81, p. 26.4 s. 84.

kommentaren att det rör sig om en kodifiering i OECD:s tycke. Även om ordalydelsen av 9.5 i kommentaren i grund och botten är densamma, torde det krävas att OECD introducerar en ny version av modellavtalet för att förtydliga denna syn. Slutsatsen blir dock densamma, avtal som inte omförhandlas skall ändå, enligt OECD, anses kunna angripas med en internrättslig generalklausul vilken skall tillämpas efter de överväganden som görs i förhållande till PPT-regeln i Action 6.²¹⁷

²¹⁷ Jfr. BEPS Action 6, FR, p. 14 s. 81, p. 26.4 s. 84.

5 Skatteflykt och svensk rättstillämpning

5.1 Inledning

I detta kapitel lyfts fyra rättsfall med anknytning till internationell skatteflykt och skatteflyktslagen fram och undersöks. Det rör dels ett mål från högsta instans, vilket fastställer skatteflyktslagens tillämplighet vid skatteavtalsstolkning, dels tre mål från underrätt med verklig prövning av förfaranden utifrån skatteflyktslagen. Efter varje mål ges en kommentar kring fallet. I ett avslutande avsnitt prövas vidare den i kapitel fyra föreslagna definitionen av missbruk av skatteavtal på förfarandet. Detta för att pröva förenligheten mellan den föreslagna missbruksdefinitionen och skatteflyktslagen. Då det i detta kapitel hänvisas till subjektiva och objektiva rekvisit, är det rekvisiten i den föreslagna missbruksdefinitionen som åsyftas. Det subjektiva rekvisitet är kopplat till skattesubjektets subjektiva vilja, även om denna subjektiva vilja fastställs objektivt utifrån de relevanta fakta kring förfarandet som finns att tillgå. Det objektiva rekvisitet är kopplat till ett bestämmande av det eller de syften som anses ligga bakom en viss avtalsbestämmelse eller avtalet i stort.

5.2 HFD 2012 ref. 20

Den svenska skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtalsförhållanden har ett flertal gånger varit föremål för rättstillämparens prövning, främst i underinstans.²¹⁸ I ett viktigt *obiter dictum*-uttalande från 2012 har dock Högsta förvaltningsdomstolen fastställt att skatteflyktslagen som sådan inte är undantagen från tillämpning vid rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Förenklat rörde målet en rad underprisöverlåtelser av ett svenskt bolag med stort fritt eget kapital. Genom underprisöverlåtelserna överfördes kapitalet till ett peruanskt holdingbolag som sedermera likvideras. Kapitalet i det peruanska bolaget skiftades sedermera ut till ägarna i Sverige. Genom upplägget med en peruansk dimension och påföljande skatteavtalstillämpning uppnås en mycket lägre skattebelastning för de i Sverige obegränsat skattskyldiga ägarna än vad som skett om utskiftningen skett direkt från ett svenskt bolag.²¹⁹ Högsta förvaltningsdomstolens avgörande vilar dock på det faktum att det peruanska bolaget hade en större koppling till Sverige än till Peru. Det enda anknytningsmomentet till Peru var bolagsregistreringen. Bolagets ledning återfanns i Sverige och någon reell verksamhet bedrevs inte i Peru. På den grunden ansågs bolaget ha en skatterättslig hemvist i Sverige och skulle således beskattas där.²²⁰

²¹⁸ Se exv, KamR 4096-13, KamR 2473-10, KamR 45--46-10.

²¹⁹ HFD 2012 ref. 20; Se även HFD 1336-11 som rör samma sakomständigheter men ett annat skattesubjekt.

²²⁰ HFD 2012 ref. 20, s. 7.

Ytterst summariskt berörde Högsta förvaltningsdomstolen även det för målet aktuella skatteavtalet mellan Sverige och Peru och tillämpligheten av skatteflyktslagen i förhållande till avtalet. Domstolen påpekade i detta sammanhang att något uttryckligt förbud mot internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt, i form av avtalsbestämmelser, inte återfanns i avtalet. Vidare ansåg Högsta förvaltningsdomstolen inte heller att det fanns belägg för att den gemensamma partsavsikten i övrigt skulle förhindra en tillämpning av skatteflyktslagen.

5.2.1 Kommentar

Som nämnts ovan är uttalandena kring skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtalsförhållanden av *obiter*-karaktär och någon egentlig tillämpning av lagrummet görs heller aldrig i domen.²²¹ Högsta förvaltningsdomstolen väljer i det aktuella fallet istället att genom avtalstolkning omplacera beskattningsrätten till Sverige. Enligt min mening torde uttalandena som rör skatteflyktslagen vara allmängiltiga och ett uttryck för Högsta förvaltningsdomstolens inställning i frågan. Att så är fallet beror på en rad olika faktorer. I första hand kan nämnas att skrivelserna i domskälen är tydliga. I andra hand kan påpekas att Högsta förvaltningsdomstolen, efter avkunnandet av domen, nekade prövningstillstånd för mål från underinstans som rörde tillämpligheten av skatteflyktslagen på dubbelbeskattningsavtal.²²² För det tredje finns det stöd för en sådan tolkning av domskälen i doktrin.²²³

Högsta förvaltningsdomstolen tycks i målet utgå från någon typ av motsatsvis *lex specialis* resonemang. I avsaknad av *lex specialis*, i det här fallet avtalsbestämmelser eller gemensam partsavsikt som förhindrar bruket av internrättsliga generalklausuler, blir tillämpligheten av *lex generalis*, skatteflyktslagen, oproblematiserad. Skatteavtalet är en del av den dualistiska staten Sveriges lag och således kan generalklausulen användas på densamma om inte skatteavtalet begränsar tillämpningen.²²⁴ Motsatt åsikt har framförts i viss internationell doktrin, dvs. först när skatteavtalet uttryckligen tillåter bruket av internrättsliga generalklausuler kan dessa tillämpas.²²⁵ Denna inställning stämmer överens med den tidigare förhärskande synen om tillämpligheten av internrättsliga skatteflyktsbestämmelser, innan kommentarrevisionen 2003.²²⁶

Högsta förvaltningsdomstolens inställning tycks för mig logisk. Ställer avtalet varken materiellt eller genom tolkning några invändningar mot en tillämpning av interna skatteflyktsregler faller det sig naturligt att sådana

²²¹ Se 5.2.

²²² HFD 3516-11, HFD 3517-11, HFD 3518-11, HFD 3519-11, HFD 3520-11, HFD 5412-11 och 5413-11.

²²³ Hilling, SN 2012, s. 590 ff.

²²⁴ Dualistisk stat, se, Dahlberg, 2014, s. 249 f.

²²⁵ Lang, 2013, p. 137-139; Arnold & Van Weeghel, 2006, s. 99 f.

²²⁶ Se ovan, 2.1.

regler också kan tillämpas på situationer som omfattas av skatteavtal. Vidare kan enligt min mening även viss kritik riktas mot Högsta förvaltningsdomstolens resonemang. Framförallt att det saknas en motivering för att den gemensamma partsavsikten inte innebär ett hinder för en tillämpning av skatteflyktslagen. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar endast att ”[d]et finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt”. Någon indikation på vilka grunder som domstolen lutar sig mot för att komma till denna slutsats framkommer inte av lokutionen eller domen i övrigt. Det kan alltså inte uteslutas att den gemensamma partsavsikten i själva verket talade för att skatteflyktslagen inte skulle äga tillämplighet. Argumentation för att så inte är fallet har i andra rättsfall baserats på hänvisningar till propositionen för införandet av avtalet. Där anges att avtalet skulle syfta till ett utökat kulturellt och ekonomiskt utbyte genom att förenkla etableringar för det svenska näringslivet, samt som en form av bistånd till förmån för Peru genom den vittgående tillämpningen av exempt-metoden.

Vidare har det faktum att ”[d]e peruanska förhandlarna visade förståelse för den svenska positionen”²²⁷ och accepterade att avtalet sades upp vid årsskiftet 2006-2007 ansetts som belägg för en delad syn på att avtalet kommit att missbrukas.²²⁸ En hänvisning till att avtalet upphört anser jag dock vara relativt svaga belägg. Det är den gemensamma partsavsikten vid tiden för avtalets ingående som skall vara den förhärskande, inte partsavsikten då avtalet upphävs. Avtalsrubriken pekar vidare på att övervägande till förhindrande av dubbel-ickebeskattning lyste med sin frånvaro vid avtalets ingående.²²⁹ Trots det ovan anförda anser jag, som nämns i inledningen av stycket, att Högsta förvaltningsdomstolens resonemang kring skatteflyktslagens tillämplighet är rimligt. Det grundar jag främst på det faktum att avtalet, trots dess tystnad kring området om missbruk, faktiskt tillkommit för att facilitera ett utbyte, något som inte kan anses uppfyllt vid skenmanövrar för att uppnå låg skatt på svenska inkomster. Med OECD:s terminologi torde utbyte i denna del kunna ersättas eller likställas med främjandet av den gränsöverskridande handeln. Avtalstillämpning i sådana fall måste då anses som icke förenliga med lagstiftningens syfte.²³⁰ Det är med andra ord inte Högsta förvaltningsdomstolens slutsatser, utan bristen på underbyggnad av desamma, som jag anser kan kritiseras. En enkel förklaring till varför

²²⁷ Prop. 2005/06:125, s. 60 f.

²²⁸ Se exv., KamR, 2250-14 s. 6; Prop. 1967:26, s. 27; Prop. 2005/06:125.

²²⁹ Kungörelse (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.; Jfr. exv. Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Det Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirlands regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och realisationsvinst.

²³⁰ Jfr. Skatteflyktslagen, 2 § p. 4.

Högsta förvaltningsdomstolen valt att inte mer ingående presentera sina tolkningsdata för den gemensamma partsavsikten kan dock vara på grund av att det rör sig om just ett *obiter*-uttalande. Då skatteflyktslagen inte låg till grund för utgången i målet krävdes ingen mer ingående motivering.

5.2.2 Prövning av missbruksdefinitionen

En prövning mot den i kapitel fyra, föreslagna användbara missbruksdefinitionen, hade i detta fall lett till ett domslut i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens. Det måste framstå som tydligt, efter att ha granskat de relevanta fakta som omger förfarandet och syftet med reglerna.

Skattesubjektet har enligt vad som framkommer i domen, genom en rad underprisöverlåtelser överfört obeskattade vinstmedel till ett förmånligare skatteklimate i Peru. Det peruanska bolaget har sedermera likviderats och vinstmedlen har tillkommit det svenska skattesubjektet med en mycket låg skattebelastning. Någon verksamhet eller andra överväganden pekar inte på att förfarandet drivits av annat än syftet att uppnå skatteavtalsfördelar. Det subjektiva rekvisitet i missbruksdefinitionen är därmed uppfyllt. Det finns heller inget som talar för att skattesubjektets förfarande är drivet av ändamål som är i enlighet med skatteavtalets syfte, främjande av den internationella ekonomin och den gränsöverskridande handeln. Förfarandet tycks tydligt drivet av en vilja att undgå beskattning i Sverige och inte en vilja att driva någon affärsverksamhet eller dylikt. Även i förhållande till den föreslagna prövningen kring vinstens konstaterbarhet framstår det som tydligt att förfarandet är ett rent skatteflyktsförfarande, som skall kunna angripas med en generell skatteflyktsklausul.

5.3 KamR 4096-13

I målet som prövats av förvaltningsrätten i Malmö och Kammarrätten i Göteborg har ett skatteavtalsförfarande prövats utifrån den svenska skatteflyktslagen. Omständigheterna i fallet var förenklat de följande.

Skattesubjektet X har efter en utflyttning till Österrike kunnat sälja ett svenskt fåmansbolag och tillgodogjort sig försäljningslikviden skattefritt. Detta med hänvisning till skatteavtalets begränsade verkan och internrättsliga österrikiska skatteregler för individer med hemvist i Österrike. Den interna österrikiska lagstiftningen består av så kallade ”*step up-regler*” vilket innebär att skattesubjekt endast är skattskyldiga för värdeökningar som inträffat efter den tidpunkt då skattesubjektet blivit obegränsat skattskyldig i landet. Dessa regler har möjliggjort för skattesubjekt i Sverige att genom en utflyttning undgå beskattning för försäljningen av bolag med hänvisning till skatteavtalet, vilken fördelar beskattningsrätten till Österrike, samtidigt som den österrikiska staten inte kunnat beskatta vinsten, med hänvisning till ”*step up-reglerna*”, då värdeökningen skett i Sverige och inte Österrike. Skatteverket var av uppfattningen att förfarandet tydligt hade skatteflyktsmässiga förtecken och

verket åberopade skatteflyktslagen som grund för att omklassificera förfarandet samt för att få till stånd ett skattetillägg.

En prövning enligt skatteflyktslagen måste uppfylla de fyra kumulativa rekvisit som uppställs i 2 §. Det första rekvisitet uppställer ett krav på att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Det andra rekvisitet stipulerar att skattesubjektet direkt eller indirekt skall ha medverkat till förfarandet. Det tredje rekvisitet kräver att skatteförmånen skall antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Det avslutande fjärde rekvisitet uppfylls först då det framgår att ett beviljande av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts med förfarandet.²³¹

5.3.1 Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten anser att skatteflyktslagen skall vara tillämplig på förfarandet som faciliteras genom skatteavtalet mellan Sverige och Österrike. Detta med hänvisning till att skatteflyktslagen inte kan anses som begränsad till endast inhemska skatteflyktsförfaranden. Vidare var avtalet tyst angående tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt i avtalssituationer. Domstolen konstaterade även att skatteavtalet är baserat på OECD:s modellavtal och att modellavtalet med hänvisning till kommentaren till art. 1, skall anses så som syftande att främja utbytet av varor och tjänster men även att förhindra skatteflykt. Något som talar för att den gemensamma partsavsikten mellan Sverige och Österrike skulle förhindra tillämpligheten av skatteflyktslagstiftning framgick inte heller av avtalet. Avslutningsvis konstaterade förvaltningsrätten, med en jämförelse till Högsta förvaltningsdomstolen 2012 ref. 20, att skatteflyktslagen skall anses tillämplig på förfarandet.²³²

De två första rekvisiten ansågs uppfyllda av domstolen. X hade genom en utflyttning till Österrike och försäljning av sitt bolag uppnått en väsentlig skatteförmån. Att denna skatteförmån uppstått tack vare en annan stats skattelagstiftning förändrade inte detta förhållande. X hade uppnått en väsentlig skatteförmån genom utflyttningen vidare hade X medverkat till att förfarandet uppstått.²³³

Det tredje rekvisitet, att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, ansågs inte uppfyllt av domstolen. X:s utflyttning till Österrike ansågs som genuin och inte till övervägande del driven av skattemässiga skäl. X hade genom gåvor till sina barn frånhänts äganderätt av fastigheter och omregistrerat bilar till barnen. Även om detta sågs som drivet av en vilja att förlora hemvisten i Sverige i förhållande till skatteavtalet, ansågs det efter en samlad bedömning som att utflyttningen inte till övervägande del var driven av skattemässiga skäl, utan en vilja att

²³¹ Skatteflyktslagen, 2 §.

²³² FörvR 3971-11, s. 2-5.

²³³ FörvR 3971-11, s. 5-7.

bo utomlands. Därmed ansågs skatteflyktslagen inte tillämplig på förfarandet.²³⁴

Trots att det tredje rekvisitet av skatteflyktslagen inte uppfyllts, gjorde förvaltningsrätten en undersökning i förhållande till det fjärde rekvisitet också. Det faktum att avtalet begränsar beskattningsrätten i enlighet med svenska internrättsliga regler, innebar inte att det skulle strida mot syftet bakom dessa regler. Skatteavtalen ingås för att begränsa internrättsliga regler, att med en hänvisning till detta faktum påstå att de internrättsliga reglernas syften frustreras på grund av att reglerna inte kan tillämpas torde då inte vara en framkomlig väg. Prövningen kring om förfarandet stod i strid med syftet skulle med andra ord ske utifrån skatteavtalets bestämmelser och dess syften. Att skatteavtalet innebar en möjlighet att minska skattebelastningen för skattesubjekt som omfattades av avtalet, hade under en längre tid varit känt. Olikheter i beskattningen stater emellan torde dock inte kunna innebära att förfaranden som utnyttjar dessa olikheter, anses stå i strid med bestämmelsernas syften. Vidare valde staterna att omförhandla avtalet för att förhindra förfaranden liknande det X företagit. Sammantaget innebar detta enligt förvaltningsrätten att förfarandet inte kunde anses stå i strid med avtalsbestämmelsernas syften.²³⁵

5.3.2 Kammarrätten

Till skillnad från förvaltningsrättens relativt utförliga dom, kan kammarrättens dom bäst beskrivas som kort. Någon prövning av skatteflyktslagens fyra rekvisit sker inte. Det är endast det fjärde rekvisitet som domstolen, kort berör. Kammarrätten tycks således anse att de tre första rekvisiten i skatteflyktslagens 2 § är uppfyllda. Någon annan slutsats kan enligt min mening inte dras av det faktum att domstolen över huvud taget inte berör dessa rekvisit.

Angående prövningen kring det fjärde rekvisitet konstaterar kammarrätten att det ligger i sakens natur att olika stater beskattningsanspråk skiljer sig åt. Dessa skillnader kan inte heller utgöra grunden för en argumentation att förfarandet strider mot avtalsbestämmelsernas syften. Kammarrätten konstaterade vidare att det under flertalet år varit vida känt att skatteavtalet mellan Sverige och Österrike möjliggjorde för dylika förfaranden, utan att lagstiftaren ingripit. Av dessa skäl ansågs det inte så som stridande mot lagstiftningens syften att tillämpa skatteavtalet i enlighet med dess ordalydelse, trots att dubbel icke-beskattning då uppstod.²³⁶

²³⁴ FörvR 3971-11, s. 7-11.

²³⁵ FörvR 3971-11, s. 11-16.

²³⁶ KamR 4096-13, s. 1-5.

5.3.3 Kommentar

Det som är mest slående med domen är det faktum att lagtolkningen tycks utgå från en strikt textuell tolkning. Det konstateras, korrekt att olikheter i beskattning förekommer i olika stater, något som i sig inte kan anses frustrera syftena bakom skatteavtal. Däremot nöjer sig domstolen med att konstatera att avtalet sedan länge inbjudit till dispositioner för att undkomma svensk skatt. Av denna anledning kan det då inte anses så som stridande mot skatteavtalets syften. Att det under en längre tid funnits möjlighet att, i enlighet med avtalets ordalydelse, uppnå skatteförmåner är i sig ingen grund som talar för att detta inte stridit mot syftet med lagstiftningen. Någon reell prövning mot bakgrund av lagstiftningens syften sker enligt min mening inte överhuvudtaget. Trots att det inte framkommer i målet torde, så väl i förvaltningsrätt som kammarrätt, principiella överväganden ligga till grund för det faktum att förfarandet inte kan anses så som stridande mot avtalets syften. Enligt legalitetsprincipen skall skattesubjektet endast kunna påföras beskattning med stöd av lag. Skattesubjektet skall kunna förlita sig på att beskattningen sker så som det uttrycks i lagtexten. Förutsägbarhet är även det en viktig del av legalitetsprincipen och skattesubjektet skall utifrån lagtexten kunna utläsa de beskattningskonsekvenser olika förfaranden innebär.²³⁷ Vidare måste den grundlagsstadgade objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § Regeringsformen beaktas. Allas likhet inför lagen kan rimligen ifrågasättas ifall X ansetts som skyldig till skatteflykt, trots att flertalet skattesubjekt tidigare genomfört likande förfaranden men inte prövats för beskattning med hänvisning till skatteflyktslagen. Det är anmärkningsvärt att domstolen, särskilt i kammarrätten inte bemöter dessa överväganden, trots att det är grunder som framförts av X.²³⁸

Generalklausuler mot skatteflykt innebär dock till sin natur en avvägning mellan å ena sidan skattesystemets effektivitet och å andra sidan hänsynen till förutsägbarhet och rättssäkerhet. Där alltså effektivitetskraven ansetts ha en sådan vikt att det införts en generalklausul, trots att denna måste skrivas i vaga ordalag för att kunna utgöra ett användbart instrument vid förhindrandet av skatteflykt.²³⁹ Det går dock inte att bortse från det faktum att det är syftet med lagstiftningen så som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, som i första hand skall användas som underlag för bestämmelsen av syftet.²⁴⁰ En sådan tolkning torde som regel leda till att skattesubjekt inte kan anses så som inbegripna i förfaranden vilka strider mot fördelningsartiklars syften, så som de framgår av reglernas allmänna utformning. Fastställandet av dessa reglers syften är som framgått ovan, en grannliga uppgift som inte låter sig göras genom en enbart textuell tolkning.²⁴¹

²³⁷ Lodin mfl., 2011, s. 722 f.; Se även ovan, 3.2.3.

²³⁸ Jfr. KamR 4096-13, s. 3; Intervju med advokat Thomas Håkansson, 2015-12-10.

²³⁹ Prop. 1996/97:170, s. 33 ff.

²⁴⁰ Prop. 1996/97:170, s. 39 f.

²⁴¹ Se ovan, 4.4.2.3.1.

5.3.4 Prövning av missbruksdefinitionen

En prövning i enlighet med missbruksdefinitionen presenterad i kapitel 4 hade med största sannolikhet inneburit olika utfall i förvaltningsrätt och kammarrätt. Förvaltningsrättens bedömning är att förfarandet inte har skattefördelar som det huvudsakliga målet med förfarandet. X har företagit en genuin utflyttning från Sverige till Österrike, en utflyttning som inte i första hand är driven av skattemässiga överväganden, även om sådana har gjorts. I enlighet med den föreslagna internationella missbruksdefinitionen är således inte det subjektiva rekvisitet uppfyllt och skattesubjektet skall inte anses inbegripen i ett skatteflyktsförfarande.

En prövning i förhållande till kammarrättens dom torde dock innebära att X ansågs så som inbegripen i skatteflykt. Kammarrätten tycks inte dela förvaltningsrättens syn om att utflyttningen var genuin och således inte till övervägande del driven av skattemässiga överväganden. Anser domstolen inte det, förefaller det svårt att motivera varför X:s förfarande skulle vara i enlighet med skatteavtalets primära syfte att främja utbytet av varor och tjänster samt möjligheten för gränsöverskridande förflyttningar för kapital och personer.

5.4 KamR 2250-14

Målet har stora likheter med det ovan ingående presenterade HFD 2012 ref. 20. Skattesubjektet Y har genom en rad underprisöverlåtelser tillfört obeskattade vinstmedel till ett bolag i Peru, som sedan likviderats och tillkommit Y till en förmånlig peruansk beskattning. Till skillnad från domen i Högsta förvaltningsdomstolen har inte andelarna i det peruanska bolaget kunnat hänvisas till Sverige. Detta på grund av att vinstmedlen härrört från ett spelbolags verksamhet på Malta. Skatteverket åberopade därför att förfarandet skulle prövas i förhållande till skatteflyktslagen. Kammarrätten anser att skatteflyktslagen kan tillämpas på fallet då det inte finns något som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle hindra att missbruk av avtalet förhindras genom en tillämpning av internrättsliga generalklausuler. Vidare hänvisas till Högsta förvaltningsdomstolens *obiter*-uttalande kring tillämpligheten av skatteflyktslagen på avtalet.²⁴²

Kammarrätten anser det i målet vara klarlagt att Y genom sin avyttring av det peruanska bolaget ämnat uppnå en väsentlig skatteförmån, vilket han också anses ha gjort. Han har vidare varit delaktig i förfarandet. Rekvisit 1-3 2 § skatteflyktslagen, anses därför så som uppfyllda. Angående det fjärde rekvisitet för kammarrätten ett resonemang som liknar det som presenterats ovan, i kommentaren av HFD 2012 ref. 20.²⁴³ Det anges att syftet bakom avtalets ingående varit att underlätta för svenskt företagande och det

²⁴² KamR 2250-14, s. 4-5.

²⁴³ Se ovan, 5.2.1.

ekonomiska och kulturella utbytet staterna emellan. Vidare hänvisas det till att även den peruanska staten uppfattat att avtalet kommit att missbrukas. På grund av det ovan anförda fann kammarrätten att förfarandet stridit mot lagstiftningens syfte att inte beskatta vinst uppkommen i bolag beläget i Peru, då dess enda anknytning dit bestod i bolagsregistreringen.²⁴⁴

5.4.1 Kommentar

I målet tycks förfarandet strida mot avtalets syfte med hänvisning till det faktum att varken någon vinst uppkommit eller verksamhet bedrivits i det peruanska bolaget. Det har endast skett en registrering av ett bolag varpå obeskattade vinstmedel genom en rad underprisöverlåtelser flutit in till det peruanska bolaget. Bolaget har sedermera avyttrats och vinstmedlen har strömmat till Y, bosatt i Sverige, till en låg peruansk skattesats. Kammarrätten tycks således ha gjort en bedömning kring avtalets primära syfte och ansett att dessa inte har tillgodogjorts vid förfarandet, varför skatteflykt och inte skatteplanering förelegat.

Förvaltningsrättens dom liknar Högsta förvaltningsdomstolens avgörande med en omkaraktärisering av bolagets anknytning genom avtalstolkning. Pga. skattelagstiftningstekniska skäl och eftertaxeringstider, ansågs dock inte Y kunna eftertaxeras på denna grund. Skatteverket omformulerade sin talan för att undvika att förfarandet prövades på denna grund i kammarrätten och kunde via en prövning av skatteflyktslagen komma runt hindret för eftertaxeringen. Detta faller dock utanför uppsatsens område och återges endast summariskt i denna del.²⁴⁵

5.4.2 Prövning av missbruksdefinitionen

Y har genom förfarandet ämnat uppnå en skattefördel, något som också måste anses vara det principiella syftet med ingåendet av förfarandet. Det subjektiva rekvisitet är därmed uppfyllt. Även det objektiva rekvisitet måste ses så som uppfyllt. Något som även indirekt får anses framkomma från kammarrättens domskäl. De gör en tydlig bedömning utifrån skatteavtalets primära syfte, underlättande för svenskt näringsliv i Peru och det ekonomiska och kulturella utbytet. Med hänvisning till sådana överväganden, kan inte det förfarande som Y vidtagit vara att anse som i enlighet med syftet bakom avtalet. Att de peruanska förhandlingarna ansetts ha förståelse för den svenska uppfattningen att avtalet missbrukats, anser jag som nämnts ovan, inte väga särdeles tungt.²⁴⁶ Det framgår dock inte om kammarrätten delar den uppfattningen. Klart får dock ändå anses vara att förfarandet utifrån den föreslagna missbruksdefinitionen skulle anses så som stridande mot syftet. Vidare torde förfarandet utifrån en argumentation kring konstaterad vinst kunna hänvisas till ett förfarande vilket står i strid med syftet.²⁴⁷

²⁴⁴ KamR 2250-14, s. 6.

²⁴⁵ KamR 3280-13 s. 7 f.

²⁴⁶ Se ovan, 5.2.1.

²⁴⁷ Se ovan, 4.5.

5.5 KamR 3306-11

I målet har skattesubjekt Z genom en rad transaktioner, vilka enligt kammarrätten uppenbart saknat affärsmässiga skäl, fört obeskattade vinstmedel från en i Sverige bedriven verksamhet till ett bolag registrerat i Peru. Vinstmedlen har sedan genom utdelning tillkommit Z till en betydligt lägre skattesats än om utdelningen skett direkt från det svenska bolaget. Rekvisiten 2 § p. 1-3 skatteflyktslagen ansågs uppfyllda. Vidare ansåg kammarrätten att det fjärde rekvisitet skulle ses som uppfyllt med hänvisning till en liknande motivering som gavs i målet ovan.²⁴⁸

5.5.1 Kommentar

I detta mål föreligger inga egentliga skillnader kring motiveringen av domskälen i förhållande till det ovan sagda kring KamR 2250-14. Däremot är förvaltningsrättens domslut, i detta mål, det motsatta från kammarrättens, med hänvisning till att det fjärde rekvisitet inte kan anses så som uppfyllt. Förvaltningsrätten delar med andra ord inte kammarrättens syn bakom syftena för ingåendet av avtalet. Det kan enligt förvaltningsrättens mening inte anses att syftet varit att förhindra skatteflykt. ”*Visserligen har beskattning i förevarande fall skett i enlighet med avtalet utan att någon sådan investering gjorts i Peru som, såvitt framgår av förarbetena till lagen om införlivandet av avtalet (prop. 1967:26 s. 25 ff.), skulle underlättas av avtalet. Dock ger varken avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller vad som framkommit om den gemensamma partsavsikten vid avtalets tillkomst och därefter, av anförda förarbeten och kommentarer, grund för att tolka syftet med skatteavtalet med Peru så att det skulle finnas en gemensam partsvilja att förhindra skatteflykt.*”²⁴⁹ Förvaltningsrätten kommer med andra ord fram till motsatt slutsats som kammarrätten gjort i målet, detta med hänvisning till syftet. Förvaltningsrättens dom är en god indikation på svårigheterna med bestämmandet av syftena bakom ingåendet av avtal. Det beror dels på vilka syften som kan identifieras och hur dessa rangordnas inbördes. Förvaltningsrätten väljer i målet en mer restriktiv tolkning av det fjärde rekvisitet genom att ge förarbetsuttalandena mindre vikt. Möjligheten för att konsultera förarbetena är dock inte utsläckt enligt skatteflyktslagens motivuttalanden.²⁵⁰ Det framstår sammantaget som att förvaltningsrätten har ett mer formalistiskt synsätt än kammarrätten och detta innebär olika utgångar i domen. Frågan är om det hade gjort någon skillnad i detta fall om avtalet varit baserat på OECD modellen. Enligt min mening torde dock detta inte varit fallet. Kommentarens primära syfte och förarbetsmotiven till det peruanska avtalet har stora likheter, ett motsatt domslut på grund av denna skillnad framstår då som osannolikt.

²⁴⁸ Se ovan, 5.4.

²⁴⁹ FörvR 5939-10, s. 14 f.

²⁵⁰ Jfr. Prop. 1996/97:170, s. 39 f.

5.5.2 Prövning av missbruksdefinitionen

Vid en prövning utifrån den föreslagna missbruksdefinitionen torde förfarandet bedömas så som skatteflykt, om kammarrättens motivering kring avtalets syfte godtas. Till syvende och sist är det domstolens bedömning som blir avgörande för om ett förfarande skall anses som missbruk eller ej. Förvaltningsrättens bedömning hade lett till det motsatta resultatet även om vi använt oss av den missbruksdefinition som vaskats fram i det fjärde kapitlet.

5.6 Skatteflyktslagen och skatteavtal

Ovan har fyra rättsfall kopplade till skatteflyktslagen och skatteavtal presenterats.²⁵¹ En rad slutsatser kopplade till ämnesområdet kan dras utifrån rättsfallen. Först och främst framstår det som tydligt att den svenska skatteflyktslagen måste anses så som tillämplig på förfaranden vilka omfattas av skatteavtal. Denna syn har presenterats i samband med kommentaren till Högsta förvaltningsdomstolens dom men även underrätternas rättstillämpning som presenterats här pekar på att detta måste anses klarlagt. Dessutom är KamR 4096-13 intressant på så vis att det rör ett skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal, samtidigt som de två instanserna är eniga om skatteflyktslagens tillämplighet på förfarandet som faciliterats genom ett skatteavtal. Även detta talar för att skatteflyktslagen kan tillämpas på alla skatteavtal som ingåtts av Sverige. Vidare måste det anses vara klarlagt att skatteflyktslagen är förenlig med de i BEPS Action 6 ställda kraven, samt den missbruksdefinition som föreslagits i denna framställning. Det kan te sig så som föga förvånande med tanke på det faktum att det rör sig om två generalklausulslänkande upplägg. Däremot skall i detta hänseende påminnas om att skatteflyktslagen endast är i överensstämmelse med den i framställningen föreslagna missbruksdefinitionen och inte ordalydelsen av kommentarsuttalandena och den föreslagna PPT-regeln.²⁵² Dock uppfyller Sverige, enligt min mening, för tillfället kraven för en generalklausuls tillämplighet enligt OECD.²⁵³ Tydligt blir även att det, trots en missbruksdefinition likt den i framställningen föreslagna, ändå fortsatt är relativt komplicerat att tillämpa regelverket. Den avgörande frågan blir domstolens inställning till sitt uppdrag och dess syn på skatterättslig lagtolkning. Skall domstolen vara bunden till en striktare lagtolkning där syftet endast utläses genom ordalydelsen eller skall domstolen tillämpa en friare lagtolkning för att effektivt stävja missbruk av skatteavtalen?²⁵⁴ Tydligt är dock att det legala instrumentet i form av skatteflyktslagen finns och att det tillämpas av domstolarna.

²⁵¹ Se ovan, 5.1-5.5.

²⁵² Slutsatsen kring ett av de principiella syftena. Se ovan, 4.4.2.2-4.4.2.3.

²⁵³ Att det första och andra rekvisitet i skatteflyktslagen är uppfyllda förutsätter jag ur ett samhällsekonomiskt perspektiv att den skatteindrivande myndigheten försäkrat sig om innan ett åberopande av generalklausulen görs.

²⁵⁴ Jfr. exv. Tjernberg, SN, 2003, s. 14-22; Vogel, Bulletin, Vol. 62, No. 2, 2008, s. 48-49. För en internationell skatteavtalsrättslig utgångspunkt; Jfr. Även ovan, 3.2.3.

6 Sammanfattande slutsatser

6.1 Slutsatser

Framställningen har rubricerats ”*Vad utgör ett missbruk av skatteavtal?*” och har ämnat till att belysa en rad frågor kring detta ämne. Alla typer av missbruk och hur de kan förhindras har dock inte kunnat besvaras i denna uppsats. Förhoppningen är dock att läsaren fått en tydlig inblick i de områden som valts ut såsom centrala för uppsatsen och dess ämnesområde. Dessa specifika områden tar avstamp i uppsatsens frågeställningar:

- Förhindrar skatteavtal, enligt OECD och Sverige, tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt?
- Vad utgör ett missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv?
- Hur förhåller sig denna missbruksdefinition till svensk rättstillämpning?

I detta avslutande kapitel kommer de sammanfattande slutsatserna kring frågeställningarna att presenteras. Då utgångspunkten för den undersökning som skett i uppsatsen varit att löpande analysera rättskällorna och dess innebörd, är detta kapitel ingalunda en analys av allt det ovan behandlade materialet. Läsaren hänvisas därför till uppsatsens övriga delar för en fullständig analys. Den första frågeställningen besvaras i det andra och tredje kapitlet. Den svenska rättstillämparens syn på tillämpligheten av skatteflyktslagen ges också i det femte kapitlet. Den andra frågeställningen behandlas i det fjärde kapitlet och slutligen har en prövning av skatteflyktslagens tillämplighet på svenska skatteavtalsförfaranden getts i det femte kapitlet. Det femte kapitlet består också av en prövning av den, i det fjärde kapitlet, föreslagna missbruksdefinitionen sprungen ur främst OECD:s senaste rapport på området kring förhindrandet av missbruk. Det femte kapitlet återknyter således både till uppsatsens tredje och första frågeställning. Ändamålet med förevarande kapitel är att ge författarens summerande slutsatser kring ämnesområdet.

6.2 Förhindrar skatteavtal, enligt OECD och Sverige, tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt?

Enligt min mening framstår det som tydligt att skatteavtal, varken ur OECD:s, Sveriges eller ett flertal andra staters perspektiv begränsar tillämpligheten av internrättsliga generalklausuler mot skatteflykt vid en skatteavtalsituation. Ett införande av BEPS Action 6, skulle innebära att

detta förhållande vore otvistigt, dock endast för de avtal som ingåtts efter en sådan implementering i modellavtalet.

Detta talar däremot inte för att en sådan tillämpning inte kan accepteras för redan ingångna bilaterala avtal. Skatteflyktslagen tycks även, som framgått bl.a. av kapitel fem, äga tillämplighet på skatteavtalsförfaranden, oavsett om det rör sig om avtal vilka följer OECD:s modellavtal eller ej.

6.3 Vad utgör ett missbruk av skatteavtal ur OECD:s perspektiv?

Undersökningen i kapitel fyra utmynnade i en missbruksdefinition. Det finns anledning att i detta avslutande kapitel åter beröra denna definition.

Ett missbruk av skatteavtal föreligger då, det efter en granskning av de relevanta fakta som omger förfarandet framstår som rimligt att sluta sig till att skatteavtalsfördelar, direkt eller indirekt, var det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av sagda förfarande. Ett sådant förfarande skall ändock inte anses som ett missbruk om det kan fastställas att förfarandet är i enlighet med den åberopade avtalsbestämmelsens syfte (om detta går att identifiera²⁵⁵) eller skatteavtalets primära syfte. Till ledning för ett sådant fastställande kan karaktären av den inkomst som undgår beskattning granskas, framstår det som att vinsten inte beskattas där värdet uppstått eller den ekonomiska aktiviteten bedrivits är detta en indikation på att förfarandet inte är i enlighet med avtalets syfte.

Definitionen är, som angetts ovan, inte oproblematiserad.²⁵⁶ Särskilt kan den indikation som ges kring vinstens karaktär tyckas väl långtgående. Det är dock enligt min mening en indikation av värde. Främst med hänsyn till att en sådan tankegång ligger i linje med, eller i harmoni med, BEPS-projektets centrala ändamål; att förhindra skattebasernas erosion och vinstöverföringar. Med detta i åtanke tycks indikatorn kopplad till vinstens karaktär, konstaterbarhet och beskattningstidpunkt central för ett bestämmande kring förfarandets natur såsom skatteflykt eller skatteplanering. Denna lokution borde dock ingalunda ses som en fast och oomkullrunkelig beståndsdel av missbruksdefinitionen, utan som en möjlig faktor vid bestämmandet av förfarandets förenlighet med skatteavtal. Lokutionen faller utanför såväl det subjektiva som det objektiva rekvisitet av missbruksdefinitionen.

En mer försiktig missbruksdefinition kan enkelt göras genom att den avslutande meningen utelämnas. Detta är den kanske mest allsidiga definitionen, vilken även liknar den av OECD föreslagna PPT-regelns utformning mest.

Ett missbruk av skatteavtal föreligger då, det efter en granskning av de relevanta fakta som omger förfarandet framstår som rimligt att sluta sig till

²⁵⁵ Se ovan, 4.4.2.3.1.

²⁵⁶ Se ovan, 4.5.

att skatteavtalsfördelar, direkt eller indirekt, var det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av sagda förfarande. Ett sådant förfarande skall ändå inte anses som ett missbruk om det kan fastställas att förfarandet är i enlighet med den åberopade avtalsbestämmelsens syfte (om detta går att identifiera²⁵⁷) eller skatteavtalets primära syfte.

Det fortsatt verkligt besvärliga med missbruksdefinitionen är att identifiera avtalsbestämmelsens syfte och bestämma huruvida förfarandet skall anses stå i strid med detsamma. Viss ledning kring bestämmandet kan, enligt min mening alltså, tas från indikationen kring vinstens konstaterbarhet. OECD har dock inte kunnat ge tydligare vägledning för avtalstolkare kring hur syftet bakom en bestämmelse skall definieras. En möjlig förklaring till att bättre vägledning inte ges, beror enligt mig, på att ämnesområdet är komplicerat, möjligtvis så komplicerat att det inte går att ge bättre vägledning. Vidare framstår det, vid en genomgång av de exempel som ges av OECD, att då det är fråga om ett förfarande vars principiella syfte varit skattefördelar, och avtalsbestämmelsens specifika syfte inte enkelt låter sig definieras, måste avtalstolkaren göra en prövning utifrån det primära syftet bakom ingåendet av avtalet.²⁵⁸ I en sådan situation kommer även det objektiva rekvisitet i missbruksprövning med stor sannolikhet framstå som uppfyllt och skattesubjektet kommer att ha svårigheter att lyckas freda sig från anklagelserna med hänvisning till att förfarandet är i enlighet med det primära syftet.

Läsaren skall i detta sammanhang påminnas om det som sägs ovan kring exempel C i kombination med p. 12 av kommentaren till 10(7).²⁵⁹ Vid presentationen av exempel C har jag valt att anta att det huvudsakliga syftet varit skattefördelar, något som således inte följer av kommentaren, för att uppnå en möjlig jämförelse mellan de två situationerna och dess olika utkomster. Hade en sådan modifikation inte skett är det, inom Action 6, mycket svårt att finna exempel på ett förfarande som har skattefördelar som det huvudsakliga syftet men vilket ändå inte anses stridande mot avtalets primära syften. Det framstår med andra ord som att den verkliga gränsdragningen sker i förhållande till det subjektiva rekvisitet; är det principiella syftet med förfarandet uppnåendet av skattefördelar, talar detta för att det enligt OECD skall anses som skatteflykt. Det är oerhört svårt att finna situationer där skattesubjektet åberopar en fördelningsartikel, utan ett lättdefinierat syfte, och då det anses såsom stridande mot det subjektiva men inte det objektiva rekvisitet i Action 6. Det affärsmässiga motivet ligger även i sin natur nära det ekonomiska utbytets syfte. När då ett affärsmässigt motiv inte kan identifieras så som syftet bakom förfarandet, utan skattefördelar, framstår det som om förfarandet nästintill per automatik står i strid med även det primära syftet bakom ingåendet av avtalet. Kanske vore en missbruksdefinition som endast består av ett rekvisit mer lättillgängligt för skattesubjektet inbegripna i förfaranden med en skattavtalsdimension. För att skattesubjektet skall kunna uppnå någon nivå av visshet kring

²⁵⁷ Se ovan, 4.4.2.3.1.

²⁵⁸ Se ovan, 4.4.2.3.3.

²⁵⁹ Se ovan, 4.4.2.3.2-4.4.2.3.3.

förfarandets avtalsenlighet, krävs goda argument för att skattefördelar inte utgör det huvudsakliga syftet med förfarandet, inte huruvida det är i enlighet med de åberopade avtalsbestämmelsernas syften. För skattesubjekt kan en missbruksdefinition bestående av endast en mening fungera som en god vägledning för utformandet av möjliga förfaranden med en skatteavtalsdimension.

Ett missbruk av skatteavtal föreligger då, det efter en granskning av de relevanta fakta som omger förfarandet framstår som rimligt att sluta sig till att skatteavtalsfördelar, direkt eller indirekt, var det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av sagda förfarande.

Detta är ett oerhört långtgående förslag vilket inte kan tjäna som en allmän missbruksdefinition. Situationer då skattefördelar är det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av förfarandet men som ändå är i enlighet med avtalsbestämmelsernas syften kan, som nämnts, förekomma.²⁶⁰ Vid situationer då det framstår som komplicerat att bestämma syftet bakom fördelningsreglerna och avtalstolkaren måste luta sig mot avtalets primära syfte, kan en sådan förenklad definition dock vara ett bra tankehjälpmedel för de skattesubjekt som omfattas av avtal.

Avslutningsvis skall dock återigen poängteras att det är den första av de ovan presenterade definitionerna som är den definition som är mest mångfacetterad och rättvisande. Den andra definitionen är enligt mitt förmenade också korrekt men den saknar ett egenvärde i förhållande till den första definitionen. Det tredje förslaget är som nämnts endast ett tankehjälpmedel för skattesubjekt vid förberedelser av skatteavtalstransaktioner för att falla in under skatteplaneringsbegreppet.

6.4 Hur förhåller sig denna missbruksdefinition till svensk rättstillämpning?

Som framgått av kapitel fem, måste den föreslagna missbruksdefinitionen ses som förenlig med svensk rätt. Den svenska skatteflyktslagen kan även som framgått ovan anses vara i förenlighet med den föreslagna PPT-regeln i Action 6. I denna avslutande del belyses ytterligare ett par slutsatser kring frågeställningen.

Likt det som sagts kring OECD:s syn på det subjektiva och det objektiva rekvisitet av missbruksdefinitioner kan likheter skönjas hos den svenska rättstillämparen. Gränsdragningen för huruvida ett förfarande skall anses som missbruk sker i förhållandet mellan efterlevandet av syftet med avtalsbestämmelsen. I de fyra presenterade rättsfallen varierar utgångarna i

²⁶⁰ Se ovan, 4.4.2.3.1.

målen pga. hur instanserna utför denna tolkning av avtalsbestämmelsernas syften. Förfaranden vilka av domstolen anses ha till huvudsakligt syfte att uppnå skattefördelar måste därför i nuläget anses som relativt osäkra för skattesubjektet vid en domstolsprövning. Domstolen har stor diskretionär makt och utgången är tydligt kopplad till rättens syn på sitt uppdrag och sin syn på skatteavtalstolkning.²⁶¹ Vidare framstår det också som att skattesubjektet i stor utsträckning även hos den svenska rättstillämparen är behjälpt av det i avsnitt 6.3 föreslagna hjälpmedlet, med att se missbruksdefinitionen som endast bestående av ett rekvisit kopplat till det huvudsakliga syftet bakom ingåendet av förfarandet. För en individ torde en sådan argumentation exv. kunna utgå från att en genuin utflyttning till ett annat land föreligger. En god argumentation kring utflyttningen som driven av främst personliga överväganden, inte skattetekniska, torde då accepteras av domstolen som oförenlig med 2 § p. 3 skatteflyktslagen.²⁶² För en näringsidkare eller bolag torde detta kunna vara affärsmässigt motiverade överväganden för utflyttningen, som en nyetablering av verksamheten på en ny marknad. Det framstår nämligen som att det vid en tolkning kring avtalsbestämmelsernas bakomliggande syften, ingalunda i förväg kan utläsas hur domstolarna skall döma. Detta särskilt då någon god vägledning inte getts av Högsta förvaltningsdomstolen. Att hänvisa till att sådan rättstillämpning är rättsosäker och därför inte kan godtas, torde med hänvisning till svensk praxis på området inte kunna anses som en särdeles säker metod då domstolarna inte räds en tillämpning av skatteflyktslagen vid skatteavtalssituationer.

²⁶¹ Jfr. ovan, 5.6.

²⁶² Jfr. ovan, 5.3.1.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1967:26

Prop. 1995/96:170

Prop. 1996/97:170

Prop. 2005/06:125

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62

Litteratur

Arnold, Brian J. & Van Weeghel, Stef, *The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures, Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Law Series, Vol. 2, IBFD publications BV, 2006, 81-122.

Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, No. 6, 2004, s. 244-260.

Ault, Hugh J. & Arnold, Brian J., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, 2 uppl., Aspen Publishers, New York, 2004.

Avery Jones, John F., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bulletin for International Taxation, Vol. 56, No. 3, 2002, 102-109.

Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala universitet, Uppsala, 2010.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

De Broe, Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, IBFD, Amsterdam, 2008.

De Broe, Luc & Luts, Joris, *BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse*, Intertax, Vol. 43, No. 2, 2015, s. 122-146.

Dourado, Ana Paula, *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6*, Intertax, Vol. 43, No. 1, 2015, s. 42-57.

Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 582-592.

Hilling, Maria, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk skattetidning, 2014:4, s. 322-340.

Hilling, Maria & Linderfalk, Ulf, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-approaches Debate Considered from Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal, Vol. 2015:1, 2015, s. 34-59

Hultqvist, Anders & Wiman, Bertil, *BEPS – implementering i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning, 2015:4, s. 309-324.

Jiménez, Adolfo J. Martín, *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, No. 1, 2004, s. 17-30.

Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2 uppl., IBFD, Wien, 2013.

Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef & Satringer, Claus, *The Impact of The OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, (Pistone, Pasquale, General Report, s. 1-36), Cambridge University Press, Cambridge, 2012.

Lang, Michael, *BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties*, Tax Notes International, Vol. 74, No. 7, 2014, s. 655-664.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm, 1994.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, 13 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2011.

Merks, Paulus, *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, Intertax, Vol. 34, No. 5, 2006, s. 272-281.

Michel, Bob, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?*, European Taxation, September 2013, s. 414-419.

Palao Taboada, Carlos, *OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Absue Rule*, Bulletin for International Taxation, Vol. 69, No. 10, 2015, s. 602-608.

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping University, Jönköping, 2007.

Rosenbloom, H. David, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, Law and Policy in International Business, Vol. 15, No. 3, 1983, s. 763-832.

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2005.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 2 uppl., Nordstedts juridik, Stockholm, 2007.

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for Rettsvitenskap, nummer 04-05, 2005, s. 648–656.

Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haag, 2003.

Tjernberg, Mats, *Regeringsrättens strikta lagtolkning*, Skattenytt, 2003, s. 14-22.

Van de Veijver, Anne, *International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles*, EC Tax Review, No. 5, 2015, s. 240-257.

Van Weeghel, Stef, *The Improper Use of Tax Treaties*, Kluwer Law International, London, 1998.

Van Weeghel, Stef & Emmerink, Frank, *Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance*, Bulletin for International Taxation, Vol. 67, No. 8, 2013, s. 428-435.

Van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, General Report, IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 95a, 2010.

Vogel, Klaus, Prokisch, Rainer G., *Non-discrimination Rules in International Taxation*, General Report, IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. 78b, 1993.

Vogel, Klaus, *Tax Treaty News*, Bulletin for International Taxation, Vol. 62, No. 2, 2008, s. 48-49.

Ward, David A., Avery Jones, John F., Depret, Henri-Robert, Ellis, Maarten J., Fontaneu, Pierre, Lenz, Raoul, Miyatake, Toshio, Orrock, Donald G.

Roberts, Sidney I., Sandels, Claes, Strobl, Jakob & Uckmaar, Victor, *The Business Purpose Test and Abuse of Rights*, British Tax Review, 1985, s. 68-123.

EU-rättsliga källor

Direktiv från Europeiska unionens råd

Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater

Dokument från Europeiska kommissionen

SWD(2012) 403 final, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Accompanying: the Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, the Commission Recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters, the Commission Recommendation on aggressive tax planning. Bryssel 2012-12-06

COM(2013) 814 final: Proposal for a Council Directive. Amending Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. Bryssel 2013-11-25

Publikationer från OECD

OECD Model Tax Convention Condensed Version 2014.

OECD Model Tax Convention Condensed Version 1977.

1994 års version av OECD:s modellavtal översatt till svenska, översatt av Francke, Jan & Skurnik, Hillel, Francke, Jan & Skurnik, Hillel, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Iustus, Uppsala, 1995.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, BEPS Action 6, 2015, Final Report.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Mandatory Disclosure Rules*, BEPS Action 12, 2015, Final Report.

Elektroniska källor

Maria Hilling, juridiska fakulteten i Lund, hämtad senast 2016-01-06
<http://www.jur.lu.se/#!/jur-mih>,

What is the International Fiscal Association?, International Fiscal Association, hämtad senast 2016-01-06
https://www.ifa.nl/organisation/what_is_ifa/pages/default.aspx,

Otillbörlig, nationalencyklopedin svensk ordbok, : otillbörlig, hämtad senast 2016-01-06
http://www.ne.se/ordb%C3%B6cker/#/sok/ne-ordbok-sv-sv?q=otillb%C3%B6rlig&_k=svwr70

Glossary of Tax Terms, OECD, hämtad senast 2016-01-06
<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>

Illegal, Oxford English Dictionary, hämtad senast 2016-01-06
<http://www.oed.com/view/Entry/91399?redirectedFrom=illegal#eid>

Who does What?, OECD, hämtad senast 2016-01-06
<http://www.oecd.org/about/whodoeswhat/>

Otryckta källor

Intervju med advokat Thomas Håkansson, 2015-12-10

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 84

HFD 2012 ref. 20

HFD 1336-11, 2012-03-26

HFD 3516-11, 2012-03-26

HFD 3517-11, 2012-03-26

HFD 3518-11, 2012-03-26

HFD 3519-11, 2012-03-26

HFD 3520-11, 2012-03-26

HFD 5412-11 och 5413-11, 2012-03-26

Kammarrätten

KamR 45–46–10, 2011-06-16, Jönköping

KamR 2473-10, 2011-12-13, Jönköping

KamR 3306-11, 2013-05-22, Göteborg

KamR 4096-13, 2014-12-04, Göteborg

KamR, 2250-14, 2015-06-29, Göteborg

Förvaltningsrätten

FörvR 5939-10, 2011-03-02, Göteborg

FörvR 3971-11, 2013-04-25, Malmö

FörvR 3280-13, 2014-03-25, Malmö

EU-domstolen

Mål C-617/10 *Åkerberg Fransson*