



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# **Skatteflyktsklausulens tillämpbarhet när gällande skatteavtal saknar uttryckliga bestämmelser mot skatteflykt**

- Problematiken mellan folkrättsliga skatteavtal och svensk intern rätt

Masteruppsats inom Affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Sarah Ammar

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

## Mastersuppsats inom Affärsjuridik (skatterätt)

Titel: Tillämpning av skatteflyktsklausulen när gällande skatteavtal saknar uttryckliga bestämmelser mot skatteflykt

Författare: Sarah Ammar

Handledare: Anna Gerson

Datum: 2012-05-14

Ämnesord **Skatteflyktsklausulen, legalitetsprincipen, skatteavtal, tax treaty override, skatteavtalet mellan Sverige och Peru**

---

### Sammanfattning

En metod för att angripa skatteflykt är genom tillämpning av skatteflyktsklausulen som stadgas i 2 § lagen mot skatteflykt. Skatteflyktsklausulen har kommit att kritiseras för bristen på förutsägbarhet ur ett rättssäkerhetsperspektiv, särskilt med avseende av legalitetsprincipen. Den 26 mars 2012 meddelade Högsta Förvaltningsdomstolen dom där svensk intern rätt tillämpades framför skatteavtalet mellan Sverige och Peru på ett skatteupplägg med ett utländskt holdingbolag. Om ett skatteavtal missbrukas i syfte att uppnå skattemässiga fördelar finns det i kommentarerna till OECD:s modellavtal vägledning som öppnar för internrättsliga angreppssätt mot skatteflykt. Däremot finns det en gräns för hur generellt utformade sådana motverkansregler får vara för motivera ett sådant åsidosättande om skatteavtalets fördelningsregler. Risken med att åsidosätta en skatteavtalsbestämmelse är att det kan resultera i att staten ifråga gör sig skyldig till avtalsbrott, s.k. tax treaty override. Rättspraxis har gett upphov till kritik ur ett rättssäkerhetsperspektiv avseende tillämpligheten av skatteavtal i relation till svensk intern lagstiftning. Högsta förvaltningsdomstolen har öppnat upp för att reglerna om obegränsad skattskyldighet i 3 kapitlet inkomstskattelagen tillämpas och inte skatteflyktsklausulen vid skatteupplägg med utländska holdingbolag som ägs av svenska ägare, förutsatt att den skattskyldige ifråga är bosatt i Sverige utifrån kriterierna om obegränsad skattskyldighet i 3 kap. 8 § IL. Det är dock viktigt att värna om Sveriges relationer med andra stater och därför inte bryta mot ingångna skatteavtal genom att tillämpa svensk intern rätt i strid mot gällande skatteavtals bestämmelser. När det däremot gäller EU-rätten har det i rättspraxis uttryckts att tillämpning av en intern regel kan motiveras om syftet är att motverka skatteflykt.

## Master's Thesis in Commercial and Tax Law

<b>Title:</b>	Application of the general anti-avoidance clause when existing tax treaties lack explicit provisions against tax avoidance
<b>Author:</b>	Sarah Ammar
<b>Tutor:</b>	Anna Gerson
<b>Date:</b>	2012-05-14
<b>Subject terms:</b>	<b>The general anti-avoidance clause, principle of legality, tax treaties, tax treaty override, the tax treaty between Sweden and Peru</b>

---

### Abstract

A method against tax evasion is the application of the General Anti-Avoidance Clause in 2 § Act against Tax Evasion. The General Anti-Avoidance Clause has been criticized for the lack of predictability through the perspective of legal certainty, specifically the principle of legality. The Supreme Administrative Court delivered its judgement in march 26 2012 where the court applied Swedish domestic law after a tax arrangement with a holding company in Peru. If a tax treaty is misused in order to obtain tax advantages, the commentary of the OECD Model Convention give guidance that allows national law against tax evasion to be applied. However, there is a limit on how general such tax evasion rules can be to justify a breach of the contract. Usually, the tax treaties divides the right to impose taxes between the states and a limitation of the right of a contracting state tax arises. A risk with applying national law when there is an applicable tax treaty is that the state in question can become guilty of tax treaty override. The rules of unlimited tax liability under chapter 3 of the Swedish Income Tax Act can be applied instead of The General Anti-Avoidance Clause on transactions with a third country provided that the taxable person concerned is resident in Sweden according to the criteria of unlimited tax liability in chapter 3 of the Swedish Income Tax Act. The General Anti-Avoidance Clause should be regarded too general to fall under the exemption which enables Sweden to apply a national rule over an article in a tax treaty. This is due to the uncertainty and the general structure of The General Anti-Avoidance Clause. In comparison with EU law, EU case law has expressed that the application of an internal rule can be justified if the aim is to hinder tax evasion.

# Förord

Jag minns när jag för första gången satte min fot på Internationella Handelshögskolan i augusti 2007. Då visste jag inte vilket hårt arbete som väntade och inte heller vilka fantastiska erfarenheter jag hade framför mig. Jag vill tacka Internationella Handelshögskolan som gett mig stora möjligheter att utvecklas genom hårt arbete och den nära kopplingen till näringslivet.

Jag vill tacka min handledare Anna Gerson som gett mig möjlighet att skriva ett självständigt arbete. Jag vill även tacka Skatteverket för möjligheterna att arbeta och utvecklas inom skatterätt.

Sist vill jag rikta ett tack till min familj som stöttat mig sedan jag som 17 år ville flytta hemifrån för att studera på Internationella Handelshögskolan.

Stockholm, maj 2012

*Sarah Ammar*

## Förkortningslista

Dnr. Diarienummer

CFC Controlled Foreign Company

IL Inkomstskattelagen (1999:1229)

OECD Organisation for Economic Cooperation and Development

Not. Notismål från Regeringsrätten

Prop. Proposition

Ref. Referat

RF Regeringsformen

RÅ Regeringsrättens Årsbok

SFS Svensk författningssamling

SN Skattenytt

SRN Skatterättsnämnden

SvSkt Svensk Skattetidning

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Avgränsningar .....	3
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Terminologi .....	5
1.6	Disposition.....	6
<b>2</b>	<b>Motverkande av skatteflykt.....</b>	<b>7</b>
2.1	Inledning.....	7
2.2	Generalklausulen i den svenska skatteflyktslagen .....	7
2.3	Skatteflyktsklausulens relation till legalitetsprincipen .....	8
2.4	Slutsats .....	10
<b>3</b>	<b>Skatteupplägg med utländska holdingbolag där skatteavtalet saknar bestämmelser mot skatteflykt.....</b>	<b>11</b>
3.1	Inledning.....	11
3.2	Skatteupplägg med holdingbolag i Peru.....	11
3.2.1	<i>Omständigheterna i målet.....</i>	<i>11</i>
3.2.2	<i>Förvaltningsrättens avgörande .....</i>	<i>13</i>
3.2.3	<i>Kammarrättens avgörande .....</i>	<i>16</i>
3.2.4	<i>Högsta Förvaltningsdomstolens avgörande.....</i>	<i>17</i>
3.3	Analys .....	20
<b>4</b>	<b>OECD:s modellavtal och tolkning av skatteavtal .....</b>	<b>22</b>
4.1	Inledning.....	22
4.2	Sveriges skatteavtal .....	22
4.3	OECD:s modellavtal ur ett svenskt perspektiv .....	23
4.4	Tolkning av skatteavtal.....	24
4.4.1	<i>Inledning.....</i>	<i>24</i>
4.4.2	<i>Folkrättsliga utgångspunkter.....</i>	<i>24</i>
4.4.3	<i>Konstitutionella utgångspunkter.....</i>	<i>25</i>
4.5	Tax treaty override .....	27
4.6	Slutsats .....	29
<b>5</b>	<b>Rättspraxis om svensk intern rätts tillämplighet vid regelkonkurrens med skatteavtal .....</b>	<b>30</b>
5.1	Inledning.....	30
5.2	Kenya I RÅ 1995 ref. 69 .....	30
5.3	Kenya II RÅ 1996 not. 38 .....	31
5.4	Peru-målet RÅ 2004 not. 59.....	32
5.5	OMX-domen RÅ 2008 ref. 24.....	33
5.6	Grekländsfallet RÅ 2010 ref. 112 .....	35
5.7	Analys av skatteflyktsklausulens tillämplighet vid skatteavtal utifrån rättspraxis .....	36
5.8	Slutsats .....	38
<b>6</b>	<b>Analys av skatteflyktsklausulens tillämplighet vid regelkonkurrens med skatteavtal .....</b>	<b>40</b>

6.1	Inledning.....	40
6.2	Skatteflyktsklausulens tillämpbarhet när rådande skatteavtal saknar uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt.....	40
6.3	Peru-domen och tax treaty override .....	44
6.4	Tillämpning av 3: 8 IL avseende ”obegränsad skattskyldighet” eller skatteflyktsklausulen?.....	45
6.5	Rättssäkerheten i Peru-domen.....	47
6.6	Slutsats .....	49
<b>7</b>	<b>Skatteflyktsklausulens tillämplighet inom EU-rätten .....</b>	<b>50</b>
7.1	Inledning.....	50
7.2	Skatteflykt inom EU-rätten.....	50
	7.2.1 Princip mot förfarandemissbruk .....	50
	7.2.2 EU-domstolens dom Cadbury Schweppes .....	51
7.3	Analys .....	52
7.4	Slutsats .....	53
<b>8</b>	<b>Avslutande kommentarer och iakttagelser.....</b>	<b>54</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>56</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

I Sverige finns en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt vilken infördes år 1980, avskaffades år 1993 men som sedan återinfördes år 1995.<sup>1</sup> Än idag kan skatteflyktsklausulen diskuteras utifrån olika intressen vilka bör beaktas utifrån gällande rätt. Legalitetsprincipen är en sådan grundlagsskyddad princip i Sverige som innebär att inget straff ska utdömas utan lag.<sup>2</sup> Skatteflyktsklausulen infördes i 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) för att på ett effektivt sätt kunna komma åt skatteflykt.<sup>3</sup> Skatteflyktsklausulen vilar således på en strävan av rättseffektivitet.<sup>4</sup> Skatteflykt har i förarbetena till lagen beskrivits utgöra ”sådana förfaranden där civilrättsligt giltiga rättshandlingar används för att kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå av lagstiftaren inte avsedda skatteeffekter.”<sup>5</sup> Skatteflyktsklausulens ställning i rättshierarkin är av betydelse för att kunna avgöra frågan huruvida skattemässiga upplägg med holdingbolag i utlandet kan hindras genom tillämpning av skatteflyktsklausulen när svensk beskattning har undvikits. Peru-domen är aktuell då Högsta Förvaltningsdomstolens dom meddelades den 26 mars 2012 vilken ställde frågan på sin spets huruvida en svensk obegränsat skattskyldig person, som efter en kedja transaktioner, kunde undkomma svensk beskattning på kapitalvinst och istället beskattas i enlighet med en väsentligt lägre skattesats utomlands.<sup>6</sup>

Inom den internationella skatterätten har Sverige ingått avtal med andra stater vilka reglerar beskattningsrätten staterna emellan.<sup>7</sup> För att skatteavtalssystemet ska kunna fungera innebär Sveriges åtaganden genom att ingå skatteavtal, att Sverige avstår från en del av sitt skattean-

---

<sup>1</sup> Genom prop. 1992/93:127 samt prop. 1994/95:209.

<sup>2</sup> Se 1 kap. 1 § 3 p. och 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (1974:152).  
<sup>3</sup> Se 1 kap. 1 § 3 p. och 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (1974:152).

<sup>3</sup> Prop. 1996/97:170, s. 44.

<sup>4</sup> Ett exempel på rättseffektivitet är syftet med skatteflyktslagen att förhindra skatteflykt. Om det sker så är rättseffektivitet uppnått eftersom skatteflyktslagen lever upp till sitt syfte och ändamål. Se Rosander, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 25-26.

<sup>5</sup> Prop. 1996/97:170, s. 33.

<sup>6</sup> Högsta Förvaltningsdomstolens dom, mål nr 1336-1, meddelad i Stockholm den 26 mars 2012. Se även mål nr 1335-1 med samma utgång.

<sup>7</sup> Se 2 kap. 35 § Inkomstskattelagen (1999:1229).



språk enligt svensk intern skatterätt.<sup>8</sup> Sverige har utformat skatteavtal med många länder och ett av syftena med OECD:s modellavtal är att motverka skatteflykt.<sup>9</sup> I Peru-domen saknades en stadgad bestämmelse i det gällande skatteavtalet som berörde skatteflykt och det är därför av betydelse att fastställa huruvida det faktum att staterna ingått ett skatteavtal inbegriper ett gemensamt intresse att motverka skatteflykt, trots att det inte står uttryckt. Det nyss sagda påverkar därmed frågan om skatteflyktsklausulen kan tillämpas i en internationell situation utan gemensamma bestämmelser uttryckta i skatteavtal.

Under de senaste åren har frågan huruvida interna skatteregler i Sverige kan ges företräde framför skatteavtal diskuterats flitigt.<sup>10</sup> Den så kallade OMX-domen som meddelades den 3 april 2008 förorsakade en stor debatt.<sup>11</sup> Högsta Förvaltningsdomstolen (tidigare benämnd Regeringsrätten) fastställde i OMX-domen att svenska interna skatteregler fick företräde framför ingångna skatteavtal. Vidare menade Högsta Förvaltningsdomstolen att det vid regelkollision mellan svensk intern rätt och skatteavtal, ska senare lag tillämpas och detta trots att den tidigare lagen utgörs av ett skatteavtal.<sup>12</sup> Domen ledde till förvirring kring hur företrädesrätten skulle tolkas i framtiden och Skatterättsnämnden fick efter domen en mängd begäran av förhandsbesked i frågan.<sup>13</sup> Tidigare, innan OMX-domen, hade nämligen Högsta Förvaltningsdomstolen konstaterat att principerna om tolkning av folkrättsliga avtal i Wienkonventionen ska beaktas vid tillämpning av skatteavtal.<sup>14</sup> Under december 2010 meddelade Högsta Förvaltningsdomstolen ytterligare tre domar avseende skatteavtalens till-

---

<sup>8</sup> Dahlberg, M, *Internationell beskattning*, s. 154-155.

<sup>9</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*.

<sup>10</sup> Se bl.a. Dahlberg, M., *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008, s. 482-490, Kleist, D., *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008, s. 708-714, Mutén, L., *Treaty override i Regeringsrätten*, SvSkt 2008, s. 353-357, Hultqvist, A., *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skat-tebestämmelser - en argumentationsanalys*, SvSkt 2010, s. 520-534.

<sup>11</sup> RÅ 2008 ref. 24. Se även RÅ 2008 not. 61.

<sup>12</sup> Högsta förvaltningsdomstolens dom i RÅ 2008 ref. 24.

<sup>13</sup> Exempelvis Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2 april 2009 dnr 73-08/D, Skatterättsnämndens förhandsbesked den 22 december 2009 dnr 43-09/D och 131-08/D samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 30 november 2009 dnr 13-09/D.

<sup>14</sup> Se t.ex. RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 84 och 1969 års Wienkonvention år som Sverige undertecknade år 1974 före den trädde i kraft den 27 januari 1980, SÖ 1975:1.

lämplighet vid regelkollision med svensk intern rätt.<sup>15</sup> I 2010 års domar hänvisade domstolen tillbaka till rättsläget före OMX-målet.<sup>16</sup> Att fastställa gällande rätt är av betydelse för en rättssäker och därmed förutsebar beskattning. Med hänsyn till de internationella åtaganden som Sverige gjort genom att ingå skatteavtal med andra stater är det av betydelse att utreda huruvida skatteflyktsklausulen, med hänsyn både till intern rätt såsom folkrätt, är tillämplig för att angripa skatteflykt. Vidare är det av betydelse att fastställa huruvida Sverige går utöver sina internationella åtaganden om den internrättsliga skatteflyktsklausulen tillämpas trots att det finns ett skatteavtal som anger vilken stat som har beskattningsrätten för inkomsten.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utifrån Högsta Förvaltningsdomstolens dom i Peru-målet problematisera skatteflyktsklausulens tillämpbarhet på skatteupplägg med holdingbolag utomlands när gällande skatteavtal saknar uttryckliga bestämmelser mot skatteflykt. Uppsatsens syfte kan uppdelas i följande frågeställningar:

- *Kan skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen tillämpas när det finns ett skatteavtal som saknar en uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt?*
- *Gjorde Högsta Förvaltningsdomstolen sig skyldig till tax treaty override i Peru-domen genom att tillämpa svensk intern lag framför skatteavtalets regler?*
- *Kan reglerna om obegränsad skattskyldighet i 3 kap. inkomstskattelagen tillämpas istället för skatteflyktsklausulen vid skatteupplägg med utländska holdingbolag som ägs av svenska ägare?*

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen avgränsas till skatteflyktsklausulens relation till skatteavtal som saknar regler mot skatteflykt. Fokus i uppsatsen är svensk gällande rätt och en avgränsning från andra länders nationella lagstiftning görs på grund av att uppsatsen berör skatteavtalsrätt som omfattas av den internationella folkrätten och vägleds av OECD:s internationella modellavtal samt publikationer. Uppsatsen behandlar en del av EU-rätten med begränsningen att översiktligt illu-

---

<sup>15</sup> Högsta förvaltningsdomstolens meddelade tre domar den 14 december 2010, se mål nr 283-10, 216-10 och 2662-09.

<sup>16</sup> Se RÅ 2008 ref. 24.

strera att åtgärder mot skatteflykt inom och utanför EU kan behandlas olika. En djupare redogörelse för det EU-rättsliga perspektivet vore för omfattande för det här arbetets syfte. Vidare avgränsas uppsatsen till att problematisera den Peru-dom som prövats i Högsta Förvaltningsdomstolen avseende kapitalvinst. Andra Peru-domar som legat vilande i domstolen i väntan på Högsta Förvaltningsdomstolens dom kan komma att beröra andra typer av inkomster än kapitalvinster och dessa har i dagsläget ännu inte meddelats dom.

#### 1.4 Metod och material

I uppsatsen har en traditionell juridisk metod använts som utgångspunkt.<sup>17</sup> Det innebär att lagtext följt av förarbeten, rättspraxis och doktrin har använts.<sup>18</sup> Med hänsyn till skatteavtalens folkrättsliga bakgrund blir avvägningen mellan rättskällorna annorlunda än vid enbart svensk intern rätt. Det är nödvändigt att beakta delar av folkrätten för att uppfylla delar av uppsatsens syfte, vilket främst gäller tolkningen av skatteavtal. Folkrätten följer andra rättskällor än den interna rätten.<sup>19</sup> Förenta nationernas stadga anger att domstolen ska tillämpa internationella överenskommelser, internationell sedvänja och allmänt erkända rättsgrundsatsar.<sup>20</sup> Skatteavtalen utgör en del av den första kategorin, internationella överenskommelser. Tolkning sker utifrån Wienkonventionen om traktaträtten från år 1969 vilken anger att traktat tolkas enligt den gängse meningen av textens ordalydelse med beaktande av överenskommelsens syfte.<sup>21</sup> I delar av uppsatsens framställning kommer den folkrättsliga tolkningsmetoden att beröras. I rättspraxis har Högsta Förvaltningsdomstolen till viss del använt sig av en folkrättslig tolkningsmetod.

Skatteavtal följer till stor del modellavtalet som OECD arbetat fram vari kommentarer finns för hur avtalsartiklarna ska tolkas. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att artiklar i skatteavtal normalt ska tolkas i enlighet med OECD:s kommentarer.<sup>22</sup> Ett av uppsatsens delsyften är vidare att utreda tax treaty override avseende Högsta Förvaltningsdom-

---

<sup>17</sup> Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Nordstedts juridik AB, Stockholm 2007, s. 37.

<sup>18</sup> Ibid.

<sup>19</sup> Se stadgan för den internationella domstolen, 1945, art. 92.

<sup>20</sup> Ibid., art. 38.

<sup>21</sup> Wienkonventionen om traktaträtten, 1969, art. 31 p. 1.

<sup>22</sup> Se RÅ 1996 ref. 84.

stolens dom. Tax treaty override behandlas främst i en OECD-rapport.<sup>23</sup> Därmed blir behandlingen av tax treaty override i uppsatsen främst bunden av doktrin då tax treaty override bygger på en definition i OECD:s rapport.<sup>24</sup>

I uppsatsen används en deskriptiv metod med syfte att redogöra för de svenska interna reglerna mot skatteflykt och vidare skatteavtalens ställning i svensk rätt.<sup>25</sup> Vidare kommer en jämförelse göras av rättspraxis avseende företrädesrätten mellan skatteavtal och svenska interna lagar. En problembaserad metod kommer vidare att användas genom att utreda samt analysera gällande rätt utifrån rättspraxis. Urvalet av rättspraxis har skett genom sökningar i rättsdatabaser och har valts ut utifrån sin relevans för utredningen i uppsatsen. Eftersom rättsläget har varit omdebatterat kommer även relevanta artiklar att diskuteras för att illustrera problematiken och olika perspektiv på den. Doktrin är inte av bindande karaktär vid rättstillämpningen utan tjänar som vägledning i oklara rättslägen och avsikten är att använda doktrin där det råder rättsosäkerhet.<sup>26</sup>

## 1.5 Terminologi

I det här avsnittet förklaras vissa begrepp och uttryck som frekvent förekommer i uppsatsen. Med *Peru-domen* menas specifikt Högsta Förvaltningsdomstolens dom, mål nr 1336-1 som meddelades i Stockholm den 26 mars 2012 och även mål nr 1335-1 med samma utgång. Med uttrycket *Peru-domen* kommer inte den tidigare Peru-domen RÅ 2004 not. 59 att avses. Med *Peru-domen* kan även de tidigare instansernas domar i Kammarrätten och Förvaltningsrätten avses med hänsyn till att olika bedömningar gjordes i de olika instanserna vilka diskuteras i uppsatsen.<sup>27</sup> Begreppet Peru-domen är således ett generellt uttryck för omständigheterna samt bedömningarna i målet. Begreppet *skatteavtal* används i uppsatsen och är ett synonym till *dubbelbeskattningsavtal*. Uttrycket *tax treaty override* förekommer i uppsatsen och förklaras närmare i särskilt avsnitt.<sup>28</sup> Begreppen *lex specialis* samt *lex posterior* förklaras utförligare i ett särskilt avsnitt och förekommer frekvent i uppsatsen.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> OECD, *Tax Treaty Override*, 1989.

<sup>24</sup> Se avsnitt 4.5 nedan.

<sup>25</sup> Sandgren, C, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 66.

<sup>26</sup> Melander, J och Samuelsson, J, *Tolkning och tillämpning*, Iustus förlag, 2002, s. 41.

<sup>27</sup> Kammarrättens dom, mål nr 3349-10, meddelad 2011-01-07 samt Förvaltningsrättens dom, mål nr 536-10, meddelad 2010-04-06.

<sup>28</sup> Avsnitt 4.5.

## 1.6 Disposition

- Kapitel 1* Kapitel bestod av en bakgrundsbeskrivning, uppsatsens syfte och frågeställningar samt en redogörelse för uppsatsens metod och innehåll.
- Kapitel 2* Kapitel innehåller en deskriptiv del av skatteflyktsklausulen i svensk intern lagstiftning, vilket följs av en diskussion av skatteflyktsklausulens förenlighet med den svenska legalitetsprincipen ur ett rättssäkerhetsperspektiv.
- Kapitel 3* I kapitel 3 problematiseras gällande rätt avseende skatteavtalens relation till svensk intern rätt vid skatteupplägg med ett utländskt dotterbolag. Peru-domen illustrerar problematiken och redogörs för i kapitlet.
- Kapitel 4* I uppsatsens andra kapitel behandlas tillämpningen och tolkningen av skatteavtal samt införlivandet av skatteavtal i svensk rätt. Kapitel berör även betydelsen av OECD:s modellavtal ur tolkningshänseende.
- Kapitel 5* Kapitel består av en undersökning av rättspraxis följt av en analys där jämförelse görs mellan tidigare praxis och Peru-domen för att utreda hur gällande rätt ska tolkas.
- Kapitel 6* Kapitel utgörs av en självständig analys av uppsatsens frågeställningar. I kapitlet diskuteras uppsatsens materiella delar och avslutas med slutsatser av gällande rätt. Kapitel består även av en *de lege ferenda* diskussion.
- Kapitel 7* I kapitlet kommer motverkande av skatteflykt kommenteras ur ett EU-rättsligt perspektiv i syfte att undersöka om den svenska skatteflyktsklausulen kan tillämpas på skatteupplägg med utländska holdingbolag inom EU.

---

<sup>29</sup> Avsnitt 4.4.2.

## 2 Motverkande av skatteflykt

### 2.1 Inledning

I det här kapitlet kommer den svenska skatteflyktsklausulen att redogöras för och utgör en utgångspunkt i senare kapitel och i den efterföljande analysen. Kapitlet syftar till att ge en introduktion till skatteflyktsklausulen och endast de delar som är relevanta för den fortsatta framställningen kommer att beröras. Skatteflyktsklausulens kritik kommer även att beröras för att illustrera dess problematik.

### 2.2 Generalklausulen i den svenska skatteflyktslagen

I Sverige finns en generalklausul mot skatteflykt som ett sätt att motverka skatteflykt. Generalklausulen finns stadgad i 2 § i skatteflyktslagen och lyder enligt följande:

*”Vid taxeringen skall hänsyn ej tas till rättshandling, om*  
*1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,*  
*2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,*  
*3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och*  
*4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet”.*<sup>30</sup>

För att det ska bli fråga om skatteflykt i lagens mening ska ovanstående rekvisit i 2 § skatteflyktslagen vara uppfyllda. Det första kriteriet som måste vara uppfyllt för att skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen ska kunna tillämpas är att den ifrågavarande rättshandlingen ger upphov till en väsentlig skatteförmån, ensam eller ihop med en annan rättshandling.<sup>31</sup> Enligt propositionen till lagen menas med skatteförmån undvikande av skatt som, om rättshandlingen inte kommit till stånd, skulle ha påförts.<sup>32</sup> Hultqvist har kritiserat skatteflyktsklausulens tillämplighet och menade angående rekvisitet skatteförmån att det vore ett olyckligt resultat om en skatteförmån anses uppstå mellan en avsedd skatteeffekt och skat-

---

<sup>30</sup> 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>31</sup> 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

<sup>32</sup> Prop. 1996/97:170, s. 45.

teeffekten enligt lagen.<sup>33</sup> Med andra ord innebär kritiken att det inte bör ses som en förmån om det finns lagstöd för att betala en lägre skatt.

Det andra kriteriet som måste vara uppfyllt är medverkandekravet i 2 § 2 p. i skatteflyktslagen. För att 2 § 2 p. i skatteflyktslagen<sup>34</sup> ska uppfyllas förutsätts att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i rättshandlingen, vilket med andra ord innebär att ett medverkandekrav föreligger. Formuleringen i ovan nämnda paragraf avseende indirekt medverkan innebär att även familjemedlemmars medverkan omfattas vid bedömningen. Det indirekta medverkandet kan anses bero på om den skattskyldige har haft betydande inflytande över den indirekt medverkade personen.<sup>35</sup>

Det tredje kriteriet som måste uppfyllas för en tillämpning av skatteflyktsklausulen är avsiktskravet som stadgas 2 § 3 p. skatteflyktslagen. Avsikten med rättshandlingen ska ur ett objektivi perspektiv ha varit det övervägande skälet till rättshandlingen.<sup>36</sup> Vad som kan legitimeras och därmed inte anses utgöra ett ”övervägande” skäl diskuterades i förarbetena till den idag stadgade skatteflyktsklausulen vilket kan vara att det förelegat affärsmässiga motiv eller organisationsskäl som övervägt avsikten med rättshandlingen.<sup>37</sup>

Det fjärde och sista rekvisitet som måste uppfyllas för att det ska anses utgöra skatteflykt finns stadgat i 2 § 4 p. skatteflyktslagen. Enligt min mening är rekvisitet det viktigaste när det gäller skatteflykt eftersom att skatteflykt består av rättshandlingar vilka strider mot lagstiftningens syfte, i annat fall borde det inte diskuteras huruvida det är fråga om skatteflykt eller inte. Rekvisitet kan diskuteras djupare men i uppsatsen är inte avsikten att gå närmare in på rekvisitets tolkning.

### 2.3 Skatteflyktsklausulens relation till legalitetsprincipen

I det här avsnittet avser jag att diskutera den omfattande debatt som rört skatteflyktsklausulens vara eller icke vara i relation till legalitetsprincipen. Det är av vikt att ha denna diskus-

---

<sup>33</sup> Se Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 384-386 och Hultqvist, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt*, s. 193-195, Festskrift till Lindencrona, 2003.

<sup>34</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>35</sup> Prop. 1996/97:170, s. 41.

<sup>36</sup> Se prop. 1982/83:84, s. 18 och senare SOU 1996:44, s. 92 gällande objektivitet. Se vidare prop. 1996/97:170, s. 43 där kravet har omformulerats från det ”huvudsakliga” till ”övervägande” skälet.

<sup>37</sup> SOU 1996:44, s. 135-136.

sion som utgångspunkt i den fortsatta framställningen där problematiken med skatteflyktslagens tillämpning och de olika intressena som skatteflyktsklausulen kan vara i konflikt med behandlas. Legalitetsprincipen är en etablerad rättsprincip i svensk rätt och det gäller även inom skatterättsområdet.<sup>38</sup> Vad som närmast i lag uttrycker legalitetsprincipen har ansetts vara Regeringsformens 8 kap. 3 § med följande lydelse:

*”Föreskrifter om förhållandet mellan enskilda och det allmänna, som gäller åligganden för enskilda eller i övrigt avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden, meddelas genom lag. Sådana föreskrifter är bland andra föreskrifter om brott och rättsverkan av brott, om skatt till staten samt om rekvisition och annat sådant förfogande.”<sup>39</sup>*

Legalitetsprincipen är en etablerad och grundläggande princip samtidigt som principen inte givits en fastställd definition och därmed kan tolkas olika snävt. Det faktum att legalitetsprincipen inte har stadgats utan getts en vid innebörd som öppnar för olika tolkning torde ha gett upphov till oklarhet om skatteflyktsklausulen<sup>40</sup> är legitim med hänsyn till principen.

Trots att skatteflyktsklausulen inte har en tydlig innebörd vars tillämpning går att förutse, finns skatteflyktsklausulen trots allt lagstadgad i skatteflyktslagen och är därmed lika viktig som annan lag att beakta vid planering av skattemässiga transaktioner.<sup>41</sup> Det föreligger således redan en bestämmelse som skattskyldiga måste ta hänsyn till oavsett om bestämmelsen förorsakar osäkerhet. Konsekvensen av att skatteflyktsklausulen är lagstadgad bör leda till slutsatsen att uttrycket ”ingen skatt utan lag” måste anses uppfyllt i sig.<sup>42</sup> Det är dock inte så enkelt utan frågan som bör ställas är huruvida skatteflyktslagen inte överhuvudtaget bör finnas i lag med hänsyn till legalitetsprincipen. ”*Typiskt för en princip är att dess verkan ges en viss vikt i konkurrens med andra principer och andra juridiska argument*”<sup>43</sup> enligt Tikka som menar att kompromisser och överväganden måste göras mellan principer som kan strida mot var-

---

<sup>38</sup> Se bl.a. Pahlsson, *Inledning till skatterätten*, s. 58.

<sup>39</sup> 8 kap. 3 § regeringsformen. Se vidare Hultqvist i *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 93. Jfr. Alhager som inte håller med Hultqvist om att det går att fastställa att legalitetsprincipen stöds i regeringsformen, se Alhager, M., *Dispens från inkomstskatt*, Iustus förlag, Uppsala, 1999, s. 93-95.

<sup>40</sup> 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>41</sup> Skatteflyktsklausulen är lagstadgad i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>42</sup> 8 kap. 3 § regeringsformen.

<sup>43</sup> Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN, 2004, s. 656-657.



andra och andra rättsliga ståndpunkter.<sup>44</sup> Den nyss nämnda uppfattningen skulle innebära att skatteflyktsklausulen inte nödvändigtvis vore rättsligt hindrad oavsett om den strider mot en grundläggande princip såsom legalitetsprincipen är.

## 2.4 **Slutsats**

Efter övervägande mellan legalitetsprincipen och skatteflyktsklausulens syfte kan det anses föreligga ett starkare behov av att uppfylla det ena eller det andra syftet och det vore sannolikt mest lämpligt att hålla det öppet för bedömning. Det väsentliga inför den fortsatta framställningen att skatteflyktsklausulen är tillämplig i enlighet med dagens rättsläge i och med dess lagstöd. Skatteflyktsklausulen är således tillämplig och prövas i den kommande utredningen men dess kritik är värd att lyfta med i läsningen.

---

<sup>44</sup> Tikka, s. 656-657.

## **3 Skatteupplägg med utländska holdingbolag där skatteavtalet saknar bestämmelser mot skatteflykt**

### **3.1 Inledning**

Det här kapitlet syftar till att illustrera problematiken hänförlig till skatteflyktsklausulens tillämplighet när det föreligger ett skatteavtal men skatteavtalet inte innehåller uttryckliga bestämmelser mot skatteflykt. Frågan har ställts mot sin spets i ett mål från Högst Förvaltningsdomstolen gällande skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Skatteavtalet med Peru var ett av Sveriges äldsta skatteavtal och avvek på senare tid från svensk avtalspolicy enligt propositionen för skatteavtalets upphörande.<sup>45</sup> Då skatteavtalet var utformat på ett föråldrat sätt ansågs det nödvändigt att säga upp avtalet med hänsyn till de oönskade skatteplaneringarna som det gav upphov till.<sup>46</sup> I kapitlet redogörs omständigheterna samt domstolsinstansernas bedömningar i det aktuella Peru-målet, vilket ligger som utgångspunkt för utredningen i arbetet.

### **3.2 Skatteupplägg med holdingbolag i Peru**

#### **3.2.1 Omständigheterna i målet**

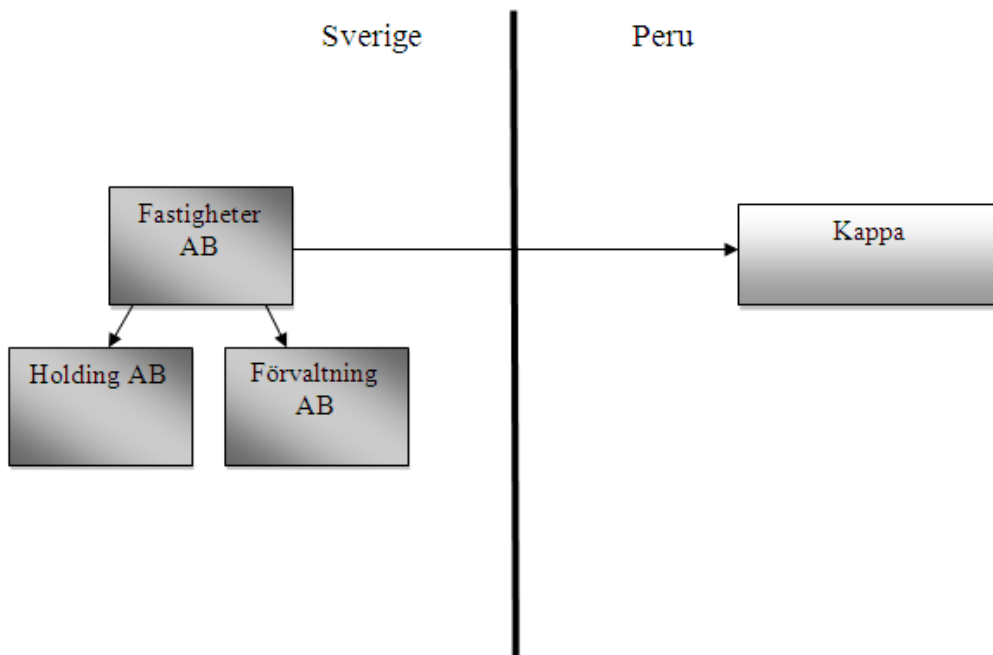
Målet beviljades prövningstillstånd i Högsta Förvaltningsdomstolen gällande frågan huruvida skatteflyktsklausulen var tillämplig eller inte i ett fall där ett skatteavtal fanns mellan Sverige och ett annat land utan en särskild bestämmelse om skatteflykt. Förutsättningarna var enligt följande.

Två fysiska personer, hädanefter benämnda delägarna, ägde hälften av aktierna vardera i bolaget Fastigheter AB. Delägarna köpte under år 2006 ett peruanskt bolag, Kappa Holding och under samma år köpte delägarna två nya holdingbolag i Sverige, Holding AB och Förvaltning AB.

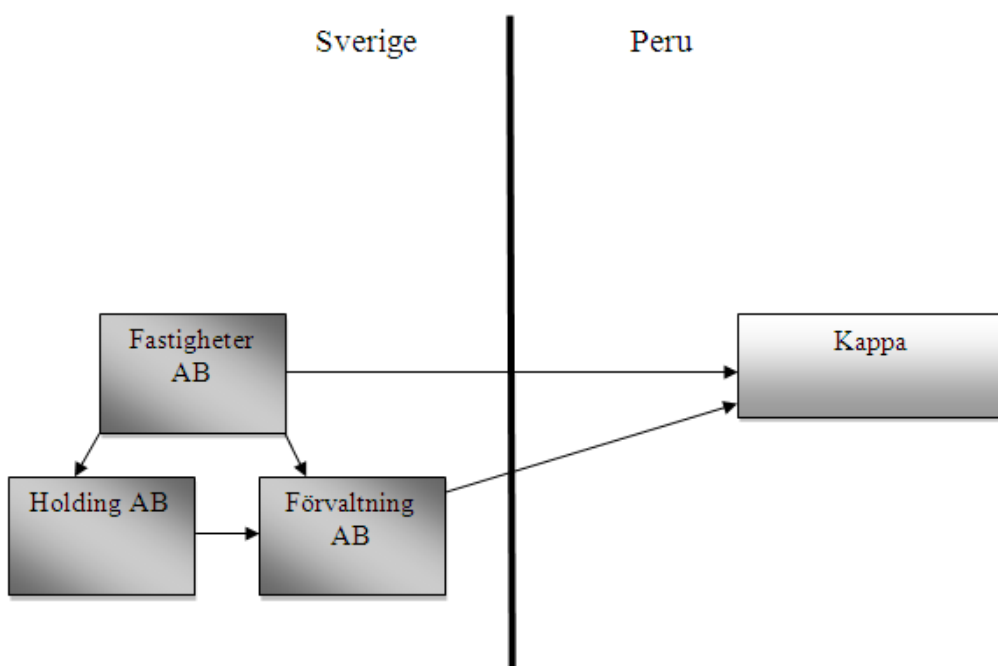
---

<sup>45</sup> Proposition 2005/06:125.

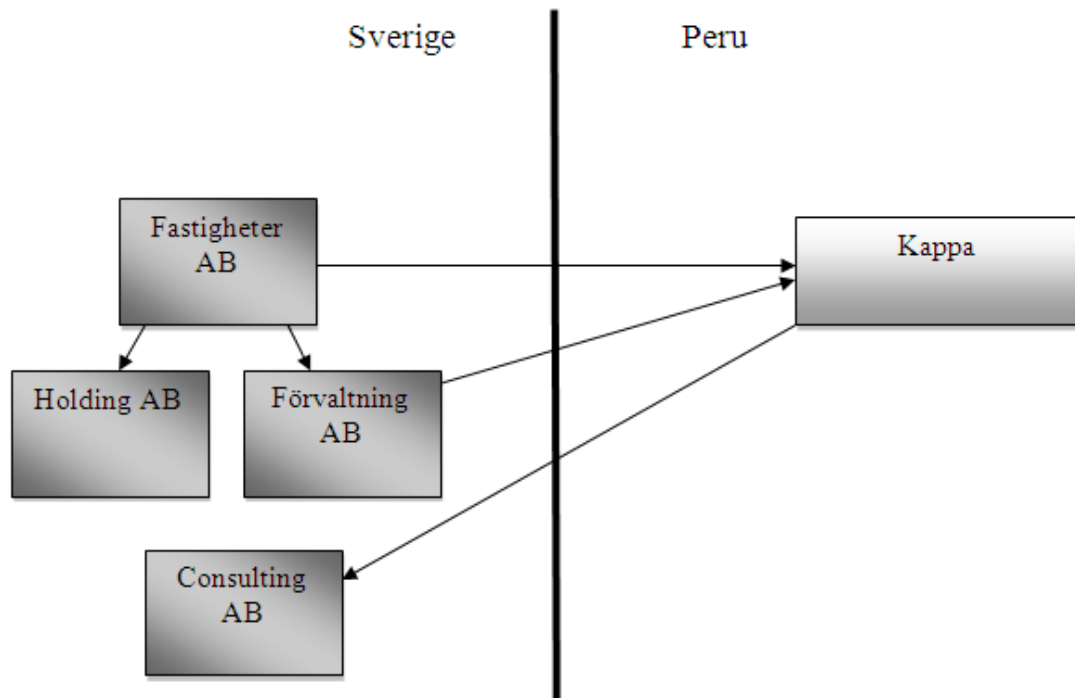
<sup>46</sup> Ibid.



Redan en dag efter förvärvet av de svenska lagerbolagen såldes Holding AB till det peruanska bolaget Kappa Holding vilket delägarna ägde. Nästföljande transaktion som genomfördes var delägarnas försäljning av sina andelar i Fastigheter AB till Förvaltning AB vilket utgjorde en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. samt 53 kap. IL. När aktierna hade sålts till Förvaltning AB så sålde Förvaltning AB aktierna vidare till det peruanska holdingbolaget till omkostnadspriset.



Samma år köpte delägarna ett nytt lagerbolag, Consulting AB, som i sin tur köpte Holding AB av det peruanska bolaget Kappa Holding.<sup>47</sup> Efter dessa omfattande transaktioner har det peruanska bolaget likviderats i enlighet med det då gällande skatteavtalet mellan Sverige och Peru<sup>48</sup>, beskattats enligt skatteavtalet. Det nyss sagda innebär att beskattning skulle ske i Peru och undantas i Sverige och konsekvensen utav det är att delägarna omfattades av en beskattning på ca 4 % avseende deras fordran på köpeskillingen som utskiftats till dem.<sup>49</sup>



### 3.2.2 Förvaltningsrättens avgörande<sup>50</sup>

Förvaltningsrätten konstaterade att frågan som målet behandlade var om lagen mot skatteflykt kunde tillämpas på de transaktioner som den skattskyldige hade genomfört och gjorde en bedömning enligt skatteflyktsklausulens fyra kriterier stadgade i 2 § skatteflyktslagen.<sup>51</sup>

Det första rekviritet att pröva är om förfarandet lett till en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.<sup>52</sup> Förvaltningsrätten fann det uppenbart att den skattskyldige erhållit en vä-

<sup>47</sup> Se bakgrundsbeskrivningen i första instans, Mål nr 536-10, meddelad 2010-04-06.

<sup>48</sup> Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru (SFS 1968:745).

<sup>49</sup> Se bakgrundsbeskrivningen i första instans, Mål nr 536-10, meddelad 2010-04-06.

<sup>50</sup> Mål nr 536-10.

<sup>51</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

sentlig skatteförmån genom att ha fått erlägga 4,1 % i skatt istället för den högre skatt som skulle ha betalats i Sverige på kapitalvinsten. Domstolen ansåg det relevant att jämföra skattesatsen i Peru med skattesatsen som kan påföras fåmansbolagsdelägare i Sverige, vilket skulle kunna skilja betydligt.

Det andra rekvisitet att pröva är om den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingarna.<sup>53</sup> Den skattskyldige i målet hade inte motsatt sig det faktum att han medverkat i omstruktureringen och inte heller Skatteverkets beskrivning av omstruktureringen, förutom att det skulle vara fråga om transaktioner som faller inom ramen för lagen mot skatteflykt. Förvaltningsrätten konstaterade att den skattskyldige hade medverkat i rättshandlingarna enligt kriteriet eftersom den skattskyldige inte sagt emot beskrivningen av omstruktureringen i sig.

Det tredje rekvisitet att pröva är om skatteförmånen, med hänsyn till omständigheterna, antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet.<sup>54</sup> Den skattskyldige hade anfört att transaktionerna genomfördes av affärsmässiga skäl vilket skulle tala mot att skatteflyktslagen kunde tillämpas. De affärsmässiga skälen förklarades bestå av en omstrukturering i syfte att frigöra kapital för att komplettera sin framtida pension och ha som skydd mot framtida skadeståndskrav. Skatteverket höll inte med om att de genomförda transaktionerna var affärsmässiga eftersom att det aldrig bedrevs någon faktisk verksamhet i bolaget i Peru. Domstolen konstaterade att det är relativt vanligt att gå från ett direkt ägande till ett indirekt ägande av fåmansbolag men ansåg det inte ha motiverats av affärsmässiga skäl att göra detta genom transaktioner i flera led och genom att utnyttja ett peruanskt holdingbolag. Förvaltningsrättens slutsats var att bildandet av bolaget Kappa i Peru och transaktionskedjan ansågs ha som syfte att åstadkomma ett fördelaktigt skatteresultat, vilket gör att kriteriet ansågs uppfyllt.

Det fjärde och sista rekvisitet att pröva var om en taxering, på grundval av förfarandet, stred mot lagstiftningens syfte som det framgår att skattebestämmelsernas allmänna utformning och bestämmelserna som direkt är tillämpliga eller har kringgåts förfarandet.<sup>55</sup>

---

<sup>52</sup> Se 2 § 1 p. skatteflyktslagen.

<sup>53</sup> Se 2 § 2 p. skatteflyktslagen.

<sup>54</sup> Se 2 § 3 p. skatteflyktslagen.

<sup>55</sup> Se 2 § 4 p. skatteflyktslagen.

Förvaltningsrätten konstaterade att den skattskyldige var obegränsat skattskyldig för sina inkomster i Sverige och således är skyldig att skatta i Sverige för inkomster både från Sverige och utomlands.<sup>56</sup> Att vinster lämnar Sverige i syfte att brukas i utländsk verksamhet accepteras av lagstiftaren men de aktuella transaktionerna har enbart inneburit att vinster gjort den skattskyldige tillgängliga personligen. Lagen mot skatteflykt ska utredas huruvida den är tillämplig genom att se på hela transaktionskedjan, vilket domstolen hänvisat till RÅ 2002 not. 72 samt RÅ 2007 ref. 52. Domstolen menade att den skattskyldige inte bedrivit någon verksamhet i Peru och kunde därför inte motivera att transaktionerna haft affärs-mässiga skäl.

Nästa fråga som Förvaltningsrätten utredde var om tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och Peru kunde anses vara i enlighet eller i strid med lagstiftningens syfte. I skatteavtalet återfinns ingen generalklausul mot skatteflykt och det går inte heller att utröna parternas åsikt i det fall missbruk av skatteavtalet uppstår. Inte heller fanns OECD:s modellavtal när skatteavtalet mellan Sverige och Peru upprättades, vari modellavtalets kommentarer finns ett uttryckt syfte att motverka skatteundandragande och skatteflykt. Förvaltningsrätten konstaterade att modellavtalet samt dess kommentarers stadgade syften blivit så pass allmängiltiga att de går att tillämpa när en tolkning är nödvändig av parternas vilja, även som tolkningsmedel av skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Förvaltningsrätten hänvisade vidare till RÅ 2008 ref. 24<sup>57</sup> där Regeringsrätten fastslog att skatteavtal inte har en särställning gentemot andra lagar och att det vidare inte finns hinder mot att senare tillkommen lag kan tillämpas.<sup>58</sup>

Den skattskyldige gjorde gällande att EU-rätten ger att sådana transaktioner som den skattskyldige hade genomfört ska respekteras och således godtas. Vidare hade den skattskyldige också hävdade att lagstiftaren varit passiv efter att ha fått kännedom om att transaktioner av detta slag genomförs, vilket kunde likställas med att lagstiftaren godtagit det. Förvaltningsrätten menade att skatteflyktslagen inte strider mot EU-rätten eftersom det aktuella målet rör en etablering i ett tredje land samt att det inte bedrivits någon egentlig verksamhet i Peru. Förvaltningsrätten menade vidare att lagstiftaren inte kan anses ha förhållit sig passiv

---

<sup>56</sup> Regler om obegränsad och begränsad skattskyldighet stadgas i 3 kap. IL.

<sup>57</sup> Se avsnitt 5.5 om RÅ 2008 ref. 24.

<sup>58</sup> Se avsnitt 4.4.2 om lex posterior.

mot transaktioner som genomförts med bolag i Peru på grund av att sådana skatteupplägg inte hade varit allmänt kända under en längre tid. Domstolen hänvisade till RÅ 2004 ref. 59 vilket också rörde skatteavtalet mellan Sverige och Peru och menade att efter att även Skatteverket uppmärksammade lagstiftaren om uppläggen med peruanska bolag, sades skatteavtalet upp under år 2006. Med hänsyn till att lagstiftningsåtgärder kan dröja tidsmässigt kan inte tiden dessförinnan skatteavtalet sades upp ha inneburit en så kallad passivitet från lagstiftarens sida. Efter en samlad bedömning kom Förvaltningsrätten fram till att skatteflyktsklausulen kunde tillämpas på den transaktion som genomförts av den skattskyldige mellan bolag i Sverige och Peru för att uppnå skattemässiga fördelar som följer av skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Avyttringen av bolagsandelarna i fåmansbolaget skulle enligt 57 kap. IL beskattas i inkomstlagen kapital och tjänst. Den skattskyldige skulle enligt domslutet således ta upp 2 225 000 kr till beskattning i inkomstlaget tjänst och även 17 913 309 kr under inkomstlaget kapital.

### **3.2.3 Kammarrättens avgörande<sup>59</sup>**

Domen prövades i Kammarrätten där domstolen hade att pröva huruvida den svenska skatteflyktsklausulen<sup>60</sup>, en intern rättsregel, kunde tillämpas i en situation av transaktioner mellan Sverige och ett skatteavtalslslutet tredjeland, i det här fallet Peru. Domstolen börjar med att konstatera att skatteförmånen som erhållits genom att betala peruansk skatt istället för svensk, varit väsentlig. Det konstaterades även att det var uppenbart att skatteförmånen utgjorde det övervägande skälet för de genomförda transaktionerna.<sup>61</sup> Vidare prövade Kammarrätten om punkt 4 i 2 § skatteflyktslagen<sup>62</sup> var uppfylld och konstaterade att grundläggande regler gällande skatt på kapitalvinst hade kringgåts genom förfarandet samt att underprisreglerna<sup>63</sup> hade utnyttjats. Gällande skatteavtalet mellan Sverige och Peru<sup>64</sup> ansåg Kammarrätten att även skatteavtalet hade missbrukats såväl som de interna reglerna.

---

<sup>59</sup> Mål nr 3349-10.

<sup>60</sup> Se 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>61</sup> Kammarrätten konstaterade att villkoren i 2 § 1-3 p. Skatteflyktslagen var uppfyllda. Se Kammarrättens skäl för avgörande, Mål nr 3349-10, meddelad 2011-01-07.

<sup>62</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>63</sup> Reglerna om kapitalvinst stadgas i 42 kap. 1 §, 48 kap. samt 57 kap. IL, vilka faller utanför ramen för denna uppsats. Underprisreglerna regleras i kap. 23 och kap 53 IL och kommer inte beröras i denna uppsats.

<sup>64</sup> Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru (SFS 1968:745).

Angående tolkningen av skatteavtalets syfte menade kammarrätten att vid tolkning av skatteavtal ska tolkningen ske utifrån ordalydelsen och den gemensamma partsavsikten. Det ansågs inte ha framgått att ett syfte varit att motverka skatteflykt men däremot var ett syfte med skatteavtalet var att medge lättnad för investeringar i källstaten. På grund av det faktum att ett uttryckt syfte att motverka skatteflykt saknades ansåg inte kammarrätten att det var fråga om skatteflykt och skatteflyktslagen tillämpades inte.

Sammanfattningsvis gjorde således kammarrätten bedömningen att det då rådande skatteavtalet mellan Sverige och Peru som medförde att beskattning skulle ske i Peru, inte kunde innebära att det är fråga om skatteflykt.<sup>65</sup>

### **3.2.4 Högsta Förvaltningsdomstolens avgörande<sup>66</sup>**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 mars 2012 sin dom i Peru-målet med följande domskäl. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att skatteflyktsklausulen, stadgad i 2 § skatteflyktslagen<sup>67</sup>, inte gör undantag för skatteavtal. Samtidigt som skatteflyktsklausulen inte gör undantag för skatteavtal menade Högsta Förvaltningsdomstolen att skatteavtalet med Peru inte heller utgör hinder för en tillämpning av skatteflyktsklausulen på situationer som innefattas av skatteavtalet. Domstolen menade att Sveriges och Perus gemensamma partsavsikt inte kunde tolkas som att rättshandlingar som kringgår skatteavtalets bestämmelser eller missbrukar skatteavtalet på annat sätt inte kan motverkas genom interna regler mot skatteflykt. Med grund härav kan enligt domstolen skatteflyktslagen prövas mot det aktuella förfarandet i målet.

Domstolen gick vidare med att diskutera förutsättningarna för skatteflyktsklausulen som innefattar att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte ”*som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4).*”<sup>68</sup> Först skulle det enligt domstolen i fallet avgöras huruvida utskiftningen som skedde ska beskattas genom inkomstskattelagen och skatteavtalet.

---

<sup>65</sup> Se Kammarrättens domslut, Mål nr 3349-10, meddelad 2011-01-07.

<sup>66</sup> Högsta Förvaltningsdomstolens dom, mål nr 1336-1, meddelad i Stockholm den 26 mars 2012. Se även mål nr 1335-1 med samma utgång.

<sup>67</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>68</sup> 2 § 4 p. lag (1995:575) mot skatteflykt.



Högsta Förvaltningsdomstolen konstaterade den skattskyldige i målet vara obegränsat skattskyldig i Sverige och skulle därför beskattas för alla sina inkomster, både från Sverige och utomlands, vilket följer av 3 kap. 8 § IL. Vidare leder avyttringar av värdepapper av företag som träder i likvidation till kapitalvinstbeskattning i enlighet med 44 kap. 7 § 1 st. IL.

Nästa fråga var om den svenska beskattningsrätten begränsas av det då gällande skatteavtalet med Peru. I skatteavtalet fanns ingen uttrycklig bestämmelse som riktar sig mot utbetalningar i och med likvidation, ansåg Högsta Förvaltningsdomstolen. Domstolen nämnde artiklarna VI och X som närmast tillämpliga vid en bolagslikvidation vilka gällde vinst vid försäljning och byte samt överlåtelse av förmögenhetstillgångar. Domstolen konstaterade även att artikel X i skatteavtalet omfattade försäljning av bolagsandelar vilket framgick av RÅ 2004 not.59.

Enligt en tolkningsregel i skatteavtalet mellan Sverige och Peru, stadgad i artikel II § 2 ska *”ett avtalsuttryck vars innebörd inte särskilt har angivits anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelag i den tillämpande staten.”*<sup>69</sup> Domstolen förklarade att tolkningsregeln i artikel II § 2 innebär att avtalets terminologi är det främsta att söka ledning ifrån och särskilt utifrån bestämmelsernas funktion, avtalets systematik och utformning, det historiska sammanhanget och annat som kan ge vägledning i vad som utgjort parternas gemensamma avsikt. Detta tillvägagångssätt har styrkts av RÅ 1987 ref. 162 och Högsta Förvaltningsdomstolen menar att det inte går att tillämpa i Peru-fallet för att avgöra vilken avtalsbestämmelse som är tillämplig på utskiftningslikviden. Med detta nyss nämnda resonemang ansåg Högsta Förvaltningsdomstolen att svensk intern rätt istället kunde tillämpas som ledning.

Domstolen konstaterade att andelar i företag anses avyttrade när företaget trätt i likvidation vilket innebär att artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru gällande vinst vid försäljning får anses innefatta även vinster som delägare erhåller vid bolagslikvidation. Vinster som omfattas av artikel X får enbart beskattas i den stat där andelarna var belägna vid likvidationsbeslutet. Högsta förvaltningsdomstolen gick vidare med att fastställa att platsen där bolagsandelarna varit belägna vid likvidationsbeslutet måste avgöras genom en bedömning av omständigheter i det enskilda fallet. Anknypningsmoment anges enligt domstolen utgöra platsen för bolagsregistreringen, var delägaren är bosatt och liknande sammanvägt.

---

<sup>69</sup> Se Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning i målet.

Med stöd av Proposition 1967:26 s.25 med en stark betoning av källstatsprincipen menade domstolen att anknytningsmoment som kan hänföras till källstaten ska ges särskild tyngd. Domstolen konstaterade att omständigheterna i det aktuella fallet skiljer från den tidigare domen RÅ 2004 not. 59 där domstolen ansåg andelar i bolag med registrering i Peru som uteslutande bedrev verksamhet i Peru skulle anses vara belägna i Peru.

Med hänsyn till faktumet att bolaget Kappa i Peru inte bedrev någon faktisk verksamhet där, kunde inte RÅ 2004 not. 59 tillämpas i det aktuella Peru-målet. Utredningen i målet hade gjort det klart för domstolen att den vinst som uppstått på Kappas andelar endast hänfördes till fastighetsförvaltning i Sverige och Kappas enda tillgång bestod av en försäljningsfordran på bolaget Consulting motsvarande försäljningen av bolaget Holding. Sammanvägt fann domstolen endast att anknytningsmomentet platsen för registrering talade för att platsen skulle anses vara Peru, andra anknytningsmoment var hänförliga till Sverige. Slutsatsen av domen är att domstolen inte ansåg skatteavtalet mellan Sverige och Peru hindra en svensk beskattning för vinsten som uppstod vid utskiftningen. Skatteflyktsklausulen behövde inte tillämpas enligt domstolen på grund av att inkomstskattelagen ändå kunde tillämpas, något som inte ansågs hindrat av skatteavtalet mellan Sverige och Peru.

Sammanfattningsvis har Högsta Förvaltningsdomstolen utan närmare motivering uttryckt att skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktlagen<sup>70</sup> inte behöver utredas för att en tillämpning av svensk intern rätt ska kunna göras. Om domstolen hade ansett skatteflyktlagen vara tillämplig, skulle den närmast tillhands tillämpliga regel vara kapitalreglerna i inkomstskattelagen, det vill säga desamma som tillämpats i domen. Med andra ord skulle det ha lett till samma skatteeffekt om skatteflyktsklausulen tillämpats eller om inkomstskattelagen tillämpats direkt. Det motiverades inte vidare varför inte skatteflyktlagen tillämpades i målet men domstolen menade att den obegränsade skattskyldigheten hos den skattskyldige i målet, var tillräckligt i sig för att svensk beskattning skulle kunna påföras. Om det senare var ett syfte med skatteavtalet är inte klart och förutsebarheten ur den skattskyldiges perspektiv måste anses ha varit obefintlig, då denne troligtvis dragit fördel av bestämmelser i skatteavtalet i tron att det är skatteavtalet som gäller vid tillämpningen. I den följande framställningen kommer en utredning att göras avseende Sveriges åtaganden som följer av att ha in-

---

<sup>70</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

gått skatteavtal samt om Högsta Förvaltningsdomstolens dom kan utgöra så kallat tax treaty override.<sup>71</sup>

### 3.3 Analys

Peru-domen kan sammanfattas enligt följande och är en utgångspunkt för den följande utredningen:

1. Det peruanska bolaget Kappa köptes under april 2006
2. Två holdingbolag, Holding och Förvaltning, anskaffades under juni 2006
3. Ett av holdingbolagen, Holding, såldes för 50 000 kr utan kapitalvinst, till Kappa i Peru
4. Ursprungsbolaget Fastigheter såldes skattefritt av de skattskyldiga till holdingbolaget Förvaltning under juni 2006
5. Ett nytt holdingbolag, Consulting, förvärvades under juni 2006
6. Consulting köpte Holding av Kappa i Peru för 40,5 miljoner kronor
7. Kappa i Peru likviderades
8. Fordringen som Kappa hade på köpeskillingen för Holding utskiftades till ägarna

Förvaltningsdomstolen och Kammarrätten kom fram till olika slutsatser gällande frågan om skatteflyktsklausulen kunde tillämpas med hänsyn till omständigheterna i målet eller inte. De skiljande domsluten kan tolkas ge uttryck för den rättsosäkerhet som råder kring skatteflyktsklausulens tillämplighet när skatteavtal finns att beakta. I domen är det inte fråga om regelkonkurrens i den mening att två bestämmelser är motsägande utan frågan rör snarare en situation där det finns två gällande regelverk där det ena innehåller en bestämmelse och den andra saknar en bestämmelse. Det är inte klart hur bedömning ska göras när en regel inte överhuvudtaget har införts i ett skatteavtal som normalt beaktas i bilaterala situationer. Högsta Förvaltningsdomstolens dom skiljde från både Förvaltningsrättens och Kammarrättens på så sätt att skatteflyktsklausulen inte överhuvudtaget ansågs behöva prövas. I de två underinstanserna hade en prövning av skatteflyktsklausulen genomförts men lett till olika resultat. Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg svensk rätt vara tillämplig på vinsten som uppstått på andelarna i bolaget Kappa i Peru och det är därför aktuellt att diskutera huruvida Sverige, folkrättsligt sett, haft rätt att påföra svensk skatt eller om domen kan ha utgjort ett tax treaty override i Högsta Förvaltningsdomstolen. Målet kan delas upp i två problem

---

<sup>71</sup> Se avsnitt 4.5 om tax treaty override.

att ta ställning till, nämligen att skatteavtalet med Peru saknat bestämmelser mot skatteflykt och att fördelningsartikeln avseende kapitalvinster, artikel X i skatteavtalet, uteslöt svensk beskattning. I senare kapitel kommer folkrättsliga regler att redogöras för i jämförelse med internrättsliga regler, vilket är avgörande för hur bedömningen utifrån Peru-domen bör göras.<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Se bl.a. avsnitt 4.4.2 för de folkrättsliga utgångspunkterna.

## 4 OECD:s modellavtal och tolkning av skatteavtal

### 4.1 Inledning

Det här kapitlet ska redogöra för utgångspunkter avseende vilka tolkningsregler som finns att beakta vid regelkonkurrens mellan skatteavtal och skatteflyktsklausulen.<sup>73</sup> Med andra ord ska kapitlet ligga till grund för huruvida OECD:s modellavtal samt dess kommentarer kan appliceras på Peru-domen där modellavtalets föreskrifter mot skatteflykt inte infördes mellan Peru och Sverige. En annan fråga som ska utredas är huruvida principen *pacta sunt servanda*, att avtal ska hållas, medför att intern rätt inte kan ges företräde i en situation där avtalets syfte inte varit att motverka skatteflykt.<sup>74</sup>

### 4.2 Sveriges skatteavtal

Sverige har ingått skatteavtal med omkring 90 olika stater världen över.<sup>75</sup> Ingående av skatteavtal har som främsta syfte att lindra eller helt undanröja dubbelbeskattning som kan uppstå genom flera länders skatteanspråk på samma inkomst. Genom skatteavtal skapas alltså möjligheten att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutna staterna och ett annat syfte med skatteavtal kan vara att motverka internationell skatteflykt.<sup>76</sup> Med internationell skatteflykt avses både legala och illegala förfaranden då skattskyldiga utnyttjar skillnader i beskattning mellan länder för att få fördelar skattemässigt.<sup>77</sup>

Sverige följer en dualistisk syn på folkrätten vilket innebär att folkrättsliga avtal och svensk intern rätt inte faller under samma rättsordning utan de anses som separata eftersom att skatteavtal är mellanstatligt. Det separata synsättet innebär att folkrättsliga skatteavtal måste införlivas i den svenska interna rätten för att få bindande verkan i domstolar, mot myndigheter och enskilda och då är det den svenska lagen där skatteavtalet införlivats som tillämpas.<sup>78</sup>

---

<sup>73</sup> 2 § Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>74</sup> Principen *pacta sunt servanda* stadgas i artikel 26 Wienkonventionen.

<sup>75</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511.

<sup>76</sup> *Ibid.*, s. 511f..

<sup>77</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511, se även bl.a. Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 36.

<sup>78</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708 och 710 f.

### 4.3 OECD:s modellavtal ur ett svenskt perspektiv

Det allt ökade ekonomiska samarbetet mellan stater ledde till ett behov av harmonisering av staters skatteavtal genom mer enhetliga skatteavtal. Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) är en internationell organisation som publicerat Model Tax Convention on Income and on Capital, en modell för skatteavtals utformning samt tolkning. OECD:s modellavtal är utformat genom avtalsartiklar med tillhörande kommentarer som ihop utgör vägledning för hur skatteavtal bör se ut och tolkas.<sup>79</sup> Kommentarererna till modellavtalets artiklar syftar till att ge förklaringar av avtalstexten och underlätta tolkningen av skatteavtal.<sup>80</sup> Kommentarererna till OECD:s modellavtal är inte juridiskt bindande för stater och det är viktigt att notera att det inte är tvingande för stater att utnyttja modellavtalet. Trots det nyss nämnda följer de flesta av medlemsstaterna OECD:s rekommendationer.<sup>81</sup> OECD:s modellavtal består inte av tvingande bestämmelser som stater är omfattade av utan Sverige är en av de stater som, både bland medlemmar och inte medlemmar i OECD, låtit OECD:s modellavtal utgöra en förebild när ingående av skatteavtal sker.<sup>82</sup> OECD:s modellavtal bör i sammanhanget för regelkonkurrens anses utgöra vägledning för skatteavtalsartiklarnas karaktär och därmed hur pass tydlig en viss bestämmelse är, vilket kan vara av betydelse vid en jämförelse mellan den internrättsliga regeln i konkurrens.

I svensk skatteavtalsrätt finns en bestämmelse, oftast 2 § i införlivandelagarna, som även kallas den gyllene regeln och lyder enligt följande: ”*skatteavtal kan endast inskränka, aldrig utvidga den beskattningsrätt som tillkommer en stat enligt dess interna skattelagstiftning*”.<sup>83</sup> Den gyllene regeln bör has i åtanke i avsnitt 5 där svensk rättspraxis redogörs för inom regelkonkurrens. Vid tolkning av skatteavtal då det både finns möjlighet för en folkrättslig och en internrättslig tolkningsmetod har den folkrättsliga tolkningsmetoden blivit förespråkad som bäst lämpad, såsom vid tolkning av internationella överenskommelser.<sup>84</sup> Utgångspunkten vid en folkrättslig tolkning är den gemensamma partsavsikten, det vill säga avsikten de avtals-

---

<sup>79</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 29.

<sup>80</sup> Ibid., p. 29.

<sup>81</sup> Ibid., p. 12.

<sup>82</sup> Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 47

<sup>83</sup> Se t.ex. 2 § lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Om begreppet ”den gyllene regeln” se bl.a. Lindencrona, s. 24.

<sup>84</sup> SOU 1974:100 s. 79f.

bundna staterna haft.<sup>85</sup> Tolkningsprinciper vid en folkrättslig tolkningsmetod finns stadgade i Wienkonventionens avsnitt för tolkning, se artiklarna 31-33.

Högsta domstolen har konstaterat att OECD:s modellavtal samt kommentarer var att anse som allmänt accepterade rättskällor vid tolkningen av skatteavtal och därmed kunde användas för tolkning av skatteavtal när begrepp inte har definierats i skatteavtalen. Det innebär således att OECD:s modellavtal samt kommentarer ansetts kunna användas för att utröna parternas avsikt med skatteavtalens bestämmelser.<sup>86</sup>

## 4.4 Tolkning av skatteavtal

### 4.4.1 Inledning

Vid tolkning av folkrättsliga skatteavtal uppkommer frågan om det är en internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod som ska användas.<sup>87</sup> Olika tolkningsmetoder tillämpas således beroende på rättsområde. I det följande avsnittet redogörs för den folkrättsliga tolkningsmetoden. I kapitel 5 kommer därefter de tolkningsmetoder som används i svensk rättspraxis att utrönas och redogöras för.

### 4.4.2 Folkrättsliga utgångspunkter

Folkrätten består av de rättsregler som stater omfattas av och ger normalt inga rättigheter eller skyldigheter för enskilda subjekt. Det är dock möjligt att genom mellanstatliga avtal möjliggöra för enskilda rättssubjekt att bl.a. föra sin talan.<sup>88</sup> Traktaträtten som är en del av folkrätten medför att stater fritt kan binda sig gentemot annan stat genom traktater. Sverige ratificerade Wienkonventionen år 1974 som trädde i kraft år 1980<sup>89</sup> Wienkonventionens regler är utvecklade genom sedvanerätt, vilket innebär att även parter utanför avtalet kan komma att omfattas av Wienkonventionen.<sup>90</sup> Det finns ett antal artiklar i Wienkonventionen som är tvingande att följa och det är regler om ogiltighet.<sup>91</sup> I Wienkonventionen om

---

<sup>85</sup> Lindencrona, s. 78.

<sup>86</sup> Se bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och vidare RÅ 1987 ref. 162.

<sup>87</sup> Se Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur AB, Lund, 2011, s. 105.

<sup>88</sup> *Ibid.*, s. 83.

<sup>89</sup> SOU 1974:100 s. 33.

<sup>90</sup> K. Svanberg, *En introduktion till traktaträtten*, s. 23.

<sup>91</sup> Artikel 46 *Wienkonventionen om traktaträtten från 1969*.

traktaträtten stadgas regler för hur traktater ska tolkas.<sup>92</sup> I artikel 26 Wienkonventionen finns principen *pacta sunt servanda* stadgad vilken anger att "[v]arje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem".<sup>93</sup> Wienkonventionens tolkningsartiklar finns i artiklarna 31-33 och målet med avtals tolkningen är att utröna parternas gemensamma avsikt och den avsikten tolkas fram genom den allmänna folkrätten. Primärt är det traktattexten som tolkningen grundas på, vilken ska tolkas i överensstämmelse med gängse meningen<sup>94</sup> sett i sitt sammanhang och i enlighet med traktatens ändamål och syfte.<sup>95</sup> Pelin menar att artikel 31 i Wienkonventionen utgår från tre olika tolkningsätt, nämligen en språklig, d.v.s. begreppens betydelse, en kontextuell vilket innebär att begreppen ska ses med bakgrund i sitt sammanhang samt en teleologisk metod som innebär att begreppen ska tolkas utifrån deras ändamål och syften.<sup>96</sup> Om det inte går att tolka bestämmelser med hjälp av artikel 31 Wienkonventionen, kan s.k. supplementära tolkningsmedel användas enligt artikel 32 Wienkonventionen. Till de supplementära tolkningsmedlen hör the rule of necessary implication och the rule of restrictive interpretation där den förstnämnda menar att avtalsparternas mening underförstått måste kunna utläsas i ett traktat medan den sistnämnda menar att traktat ska tolkas till fördel för staternas suveränitet.<sup>97</sup> Om traktat däremot är utformade på flera språk med hänsyn till avtalens mellanstatliga egenskap, ska båda språken ges lika värde vid tolkningen om inte annat stadgats mellan parterna.<sup>98</sup>

#### **4.4.3 Konstitutionella utgångspunkter**

I Sverige ligger normalt lagstiftningsmakten hos Riksdagen om inte undantaget i 10 kap. 5 § regeringsformen är tillämpligt, vilket innebär att huvudregeln är att Riksdagen beslutar om skatteregler, se 10 kap. 2 § regeringsformen. Skatteavtal ingångna med andra stater ska således inkorporeras i den svenska lagstiftningen vilket gör att skatteavtalen blir till svensk lag lik övrig svensk lagstiftning för att gälla. Om en inkorporeringslag, vilket skatteavtal utgör,

---

<sup>92</sup> Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 84.

<sup>93</sup> Se artikel 26 Wienkonventionen.

<sup>94</sup> Med gängse mening menas enligt Pelin att det ska föreligga ett samband så att existensen av sakförhållanden varit orsaken till traktatens tillkomst, helt eller delvis. Se Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 107.

<sup>95</sup> Se artikel 31, p.1 Wienkonventionen.

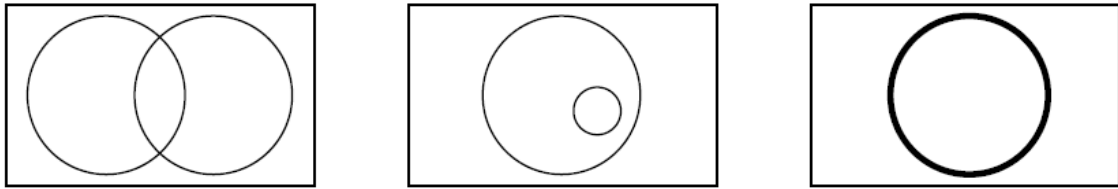
<sup>96</sup> Se artikel 31 i Wienkonventionen och Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 106.

<sup>97</sup> Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, s. 107.

<sup>98</sup> Artikel 33, p. 1 Wienkonventionen.



hamnar i konflikt med annan svensk skattelag blir det fråga om regelkonkurrens som måste lösas. I det här kapitlet kommer rättspraxis tas upp där regelkonkurrens uppstått mellan skatteavtal och svensk intern skattelagstiftning.



Figuren är tagen från Aldén och illustrerar folkerättens ställning i Sveriges interna rätt i en figurordning sedd från vänster: Interferens, inskränkning och identitet.<sup>99</sup>

Vid *interferens*, enligt figuren ovan, föreligger ett delvis delat tillämpningsområde mellan reglerna men även tillämpningsområde som inte delas av den andra regeln. Den andra bilden, *inskränkning*, illustrerar när en regels tillämpningsområde utgör en del av den andra regeln och slutligen innebär *identitet* att reglerna är helt överensstämmande i sin tillämpning.<sup>100</sup> I fallet av Peru-målet som redogjorts för i kapitel 3, kan det prövas om skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen samt skatteavtalet mellan Sverige och Peru<sup>101</sup> kan ses utifrån de tre bilderna i figuren, var för sig. För att illustrera detta kan det enligt den första bilden föreligga interferens mellan skatteflyktsklausulen och skatteavtalets bestämmelse vilket skulle kunna tolkas som att vinster som uppstår i Peru beskattas i Peru så länge det inte kan beskattas i Sverige med stöd av 2 § skatteflyktslagen. I kapitel 6.5 tillämpas den ovanstående illustrationen på en situation av regelkonkurrens mellan skatteflyktsklausulen och en skatteavtalsbestämmelse utifrån rättspraxis.

I förarbetet till den svenska inkorporeringslagen uttrycks problemen med regelkonkurrens enligt följande:

*”Den omständighet att en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar*

---

<sup>99</sup>Aldén, S., *Om regelkonkurrensen inom inkomstskatterätten - med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santérus Förlag AB, Stockholm, 1998, s. 36.

<sup>100</sup> Ibid., s. 34-35.

<sup>101</sup> 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.

*är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning.*<sup>102</sup>

Det uttrycks vidare att lag genom internationella åtaganden inte får tillräckligt värde vid regelkonkurrens och det uttrycks att regelkonkurrens ska lösas genom de lagvalsmaximerna *lex specialis* och *lex posterior* där fördragskonform tolkning inte är möjlig.<sup>103</sup> I förarbetet har det således uttryckts att intern rätt kan ges företräde med stöd av *lex specialis* och *lex posterior* framför en konventionsbestämmelse i vissa fall.<sup>104</sup> Derogationsprincipen *lex specialis* innebär att speciallagar ska ges företräde framför generella lagar i situationer då lagregler konkurrerar.<sup>105</sup> Hänsyn tas till innehållet i lagregeln vid avgörandet av om en lagregel utgör *lex specialis* i den specifika situationen.<sup>106</sup> Enligt Aldéns mening är *lex specialis* endast tillämplig på regelkonkurrens med inskränkning av regler och Aldén menar att principen endast är tillämplig på situationer så den ena regelns tillämpningsområde är en del av den andra regelns tillämpningsområde.<sup>107</sup> Derogationsprincipen *lex posterior* innebär att senare tillkommen lag går före äldre lag vid regelkonkurrens, vilket kan förklaras med att lagar förändras och tillkommer i samband med samhällsutvecklingen. Det senare innebär vidare att äldre lagar kan anses som föråldrade i relation till nyare lagstiftning, vilket motiverar principen *lex posterior* och desto äldre lagarna är, desto större anledning finns det att tillämpa principen *lex posterior*.<sup>108</sup> Det finns dock äldre lagar som än idag kan anses anpassande i dagens samhälle.<sup>109</sup> Se kapitel 5 om hur lagvalsmaximerna har tillämpats i svensk rätt.

## 4.5 Tax treaty override

En rättsligt klar definition av tax treaty override finns inte utan begreppet tax treaty override har förklarats innebära regler som är avsedda att åsidosätta åtaganden i skatteavtal. Åsidosättanden av åtaganden som gjorts i skatteavtal kan även ske genom lag som ändrar in-

---

<sup>102</sup> Prop. 1993/94:117, s. 37.

<sup>103</sup> Prop. 1993/94:117, s. 37-38.

<sup>104</sup> Prop. 1993/94:117, s. 38.

<sup>105</sup> Pelin, L, *Överlåtelse av företag - med särskild inriktning på generationsskifte: En skatterättslig studie*, Juristförlaget i Lund, Lund, 1993, s. 66.

<sup>106</sup> Aldén, *Om regelkonkurrensen inom inkomstskatterätten*, s. 196-197.

<sup>107</sup> *Ibid.*, s. 196.

<sup>108</sup> *Ibid.*, s. 203.

<sup>109</sup> Se till exempel Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

ternrättsliga domstolsbeslut utan att det var lagstiftarens avsikt.<sup>110</sup> Begreppet tax treaty override definieras i punkt 2 i OECD:s rapport från 1989 som ett uttryck som ”refers to a situation where the domestic legislation of a State overrides provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State.”<sup>111</sup> Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal om generella definitioner lyder enligt följande:

*”As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”*

I OECD:s rapport<sup>112</sup> ges tre exempel på situationer som kan vara tax treaty override. Situationer som kan utgöra tax treaty override ”innefattar eller liknar ”override” och kan ha samma effekt”.<sup>113</sup> Exempel på tax treaty override är:

- lag som genom att ändra ett domstolsbeslut strider mot en gängse tolkning av skatteavtal
- lag som genom ändring av intern rätt påverkar tolkningen av avtal
- lag som strider mot skatteavtal trots att det inte varit lagstiftarens syfte.<sup>114</sup>

En definition av judicial tax treaty override finns inte uttryckt i OECD:s rapport men det kan bli fallet när en nationell domstol går utöver vad som är gängse tolkning av skatteavtal.<sup>115</sup>

Sallander har gjort en ordningsföljd för de regler som ska komma fram till den skattskyldiges beskattning när det både föreligger tillämpliga folkrättsliga och konstitutionella regler.<sup>116</sup> Det första är en internrättslig bedömning av den skattskyldiges status som begränsat eller

---

<sup>110</sup> IBFD, *International Tax Glossary*, s. 425-426.

<sup>111</sup> OECD rapport Paris 1989, *Tax treaty override*, p. 2.

<sup>112</sup> OECD rapport Paris 1989, *Tax treaty override*.

<sup>113</sup> *Ibid.*, p. 27-33.

<sup>114</sup> *Ibid.*, p. 34.

<sup>115</sup> *Ibid.*, p. 5.

<sup>116</sup> Sallander, M., *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, Svensk Skattetidning, 2010:2, s. 186f.

obegränsat skattskyldig i Sverige samt vad det är för inkomster som omfattas. Det andra steget är att utifrån skatteavtalet ifråga bedöma om den skattskyldiga har hemvist i någon utav staterna, om inkomsten omfattas av den interna beskattningen samt vilken av staterna som utgör hemviststat. Därefter tillämpas skatteavtalets fördelningsregler vilket är oberoende av den internrättsliga karaktäriseringen av inkomsten ifråga. Det tredje är nationell rätt där tillämpning sker med de begränsningar som följer av skatteavtalet.<sup>117</sup> Hultqvist påpekar å andra sidan att Sveriges dualistiska system medfört att folkrättsliga avtal såsom skatteavtal inte direkt blir tillämpbara i Sverige som stat som mellan parterna. På grund av det dualistiska systemet kan verkliga normkollisioner uppstå.<sup>118</sup> Hultqvist utgår från den konstitutionella grunden på grund av att riksdagen har lagstiftningsmakten. Det innebär att riksdagen har den exklusiva makten att reglera skatterätten som gör att det inte finns något formellt hinder mot tax treaty override. Hultqvist menar att Sverige som stat är bunden av folkrättslig åtaganden men då det saknas tolkningsregler för inkorporeringslagar, är det inte klart om övriga statsorgan är bundna med samma plikter som följer Wienkonventionen. Med andra ord är Hultqvist en förespråkare för att det inte är en plikt att beakta skatteavtal trots att det kanske bör göras.<sup>119</sup>

#### 4.6 Slutsats

Det finns en risk att Sverige, genom en tillämpning av intern lag som strider mot bestämmelser i ett skatteavtal, gör sig skyldig till tax treaty override i domstolen, särskilt med hänsyn till den gyllene regeln i svensk skatteavtalsrätt. I det följande kapitlet kommer svensk rättspraxis om tillämpning och tolkning av skatteavtal att analyseras i syfte att utröna huruvida en internrättslig tolkning av skatteavtal skulle utgöra tax treaty override och därmed tala emot en tillämpning av skatteflyktsklausulen istället för en folkrättslig tolkning.

---

<sup>117</sup> Ibid.

<sup>118</sup> Hultqvist, A., *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om skatteavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning, 2010:5, s. 521.

<sup>119</sup> Ibid., s. 524f.

## 5 Rättspraxis om svensk intern rätts tillämplighet vid regelkonkurrens med skatteavtal

### 5.1 Inledning

I avsnitt 3 redogjordes omständigheterna i ett nytt mål, Peru-domen, där Högsta förvaltningsdomstolen lämnade sin dom den 26 mars 2012 och gav Sverige beskattningsrätt trots att skatteavtalet undantog svensk beskattning.<sup>120</sup> I det här kapitlet redogörs för rättspraxis och vad domstolen i tidigare domar fastställt. I det efterföljande kapitlet diskuteras rättspraxis i syfte att tolka gällande rätt *de lege lata* och *de lege ferenda* vid regelkonkurrens mellan skatteavtal där bestämmelser mot skatteflykt saknas och den svenska skatteflyktsklausulen såsom situationen var i den aktuella Peru-domen.

### 5.2 Kenya I RÅ 1995 ref. 69

Målet gällde skatteavtalet mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och huruvida avtalet kunde tillämpas.<sup>121</sup> Den skattskyldige hade dubbel bosättning och det rådande skatteavtalet mellan Sverige och Kenya<sup>122</sup> innehöll en bestämmelse som bestämde hemvisten i en sådan situation.<sup>123</sup> Hemviststat skulle enligt avtalet avgöras utifrån var den skattskyldige har en bostad med förfoganderätt eller alternativt den stat där den skattskyldige har sitt centrum för levnadsintressen, vilket inbegriper personliga samt ekonomiska intressen. I förevarande mål ansåg den skattskyldige sig ha hemvist i Kenya under det omtvistade beskattningsåret. Den skattskyldige gjorde gällande att inkomsten gällde sådan inkomst som omfattades av art IX i skatteavtalet och utgjordes av ränta. Vidare anförde den skattskyldige att denne var att anse som icke bosatt utan därmed endast inskränkt skattskyldig i Sverige. Resultatet utav den skattskyldiges resonemang skulle innebära att denne inte skulle vara skattskyldig i Sverige eftersom att inskränkt skattskyldighet inte omfattas av ränteinkomster ifrån Sverige.<sup>124</sup>

---

<sup>120</sup> Se en utförlig redogörelse i avsnitt 3 ovan.

<sup>121</sup> Skatteavtalet mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (SFS 1974:69).

<sup>122</sup> Ibid.

<sup>123</sup> Ibid, 2 § art. III.

<sup>124</sup> Se den skattskyldiges anförande i då benämnda Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 69.

Skatteverket (dåvarande Riksskatteverket) hävdade å andra sidan att det förelåg skattskyldighet i Sverige för den ifrågavarande inkomsten genom att hänvisa till artiklarna VIII och IX i skatteavtalet vilka enligt RSV leder till att utdelning och ränta även kunde beskattas i den stat varifrån inkomsten härrör upp till en viss gräns om 15 procent eller 25 procent av bruttoinkomsten.<sup>125</sup>

Den skattskyldige konstaterades av dåvarande Regeringsrätten ha hemvist i Kenya samtidigt som Sverige som konsekvens blev källstat och den skattskyldige bedömdes vara inskränkt skattskyldig i Sverige. Som motivering tillade Regeringsrätten att det inte skulle vara godtagbart att hävda att skatteavtalet inte omfattade utdelning och ränteintäkter från Sverige på den grund att det var i skatteavtalet som frågan om beskattningen främst stadgades.<sup>126</sup>

### 5.3 Kenya II RÅ 1996 not. 38

I en senare dom, benämnd Kenya II, som likt domen Kenya I rörde skatteavtalet mellan Kenya och Sverige och särskilt avtalsbestämmelsen om hemvist, slog domstolen fast att Sverige kunde beskatta ränta och utdelning till den nivå som är möjlig enligt det gällande skatteavtalet. I målet var det ostridigt att de skattskyldiga makarna hade skattemässig hemvist i Sverige men mellan år 1981 och 1984 hade makarna varit bosatta i Kenya och saknade tillgång till sin svenska bostad under den tiden. Det senare innebar att skatteavtalets bestämmelse gällande hemvist medförde att Kenya skulle anses vara makarnas hemviststat.<sup>127</sup>

Den då benämnda Regeringsrätten menade att skatteavtalets bestämmelser om beskattning av utdelning samt ränta inte kunde ges någon annan innebörd än att inkomsten skulle beskattas fullt i Kenya men att Sverige i egenskap av källstat hade möjlighet att beskatta inkomsten upp till en viss procent, 15 eller 25 procent av bruttobeloppet.<sup>128</sup> För att lindra dubbelbeskattning då även Sverige beskattar inkomsten skulle avräkning ske av den svenska skatten från den kenyanska skatten på inkomsten.

Den tidigare domen RÅ 1995 ref. 69 hänvisade dåvarande Riksskatteverket (RSV) till och menade att den skattskyldige, vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Kenya, ska betraktas som icke bosatt i Sverige såsom inskränkt skattskyldig, se artiklarna VIII och

---

<sup>125</sup> Art. VIII och IX i skatteavtalet mellan Sverige och Kenya.

<sup>126</sup> Se Regeringsrättens bedömning i RÅ 1995 ref. 69.

<sup>127</sup> Art. III 2 § p. 1 skatteavtalet mellan Sverige och Kenya.

<sup>128</sup> Se dåvarande regeringsrättens domskäl.

IX i skatteavtalet.<sup>129</sup> Som en konsekvens av det anförda menade RSV att den skattskyldige inte var skattskyldig för utdelnings- och ränteintäkterna i Sverige, vilket innebar att avdrag inte skulle medges för ett underskott som maken inte haft möjlighet att utnyttja.

Den dåvarande Regeringsrätten gjorde i det här målet en annan bedömning än i tidigare RÅ 1995 ref. 69 och konstaterade att hinder inte bör föreligga för svensk kapitalbeskattning in- till den gräns skatteavtalet mellan Sverige och Kenya kunde tillåta. Domstolens avvikelse från tidigare dom i RÅ 1995 ref. 69 innebar att avdrag kunde medges för förluster, d.v.s. utan begränsning av avdragsrätt.

En slutsats utav domen är att Sverige inte har rätt att beskatta mer än vad som är tillåtet enligt det gällande skatteavtalet. Med andra ord kan inte Sverige utvidga sin beskattningsrätt om det inte följer av skatteavtalet.<sup>130</sup> I en situation av regelkonkurrens torde det nyss sagda innebära att tillämpning ska göras av det gällande skatteavtalet som huvudregel då en tillämpning av svensk intern rätt skulle kunna utvidga Sveriges beskattningsrätt om skatteavtalet utpekar den andra staten som beskattningsland.

#### 5.4 Peru-målet RÅ 2004 not. 59

Två svenska aktiebolag begärde förhandsbesked hos Skatterättsnämnden för att fastställa huruvida de skulle beskattas i Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Peru för kapitalvinst som uppstått vid avyttring av två peruanska bolag. Försäljningen medförde ingen skatteplikt enligt peruanska regler, dock enligt svenska regler. Det fanns en s.k. *subject to tax*-regel i skatteavtalet som innebar att Sverige, enligt Skatterättsnämndens bedömning, skulle kunna beskatta kapitalvinsten då det inte fanns ett skatteanspråk på inkomsten i Peru. Regeringsrätten menade däremot senare att beskattningsrätten inte kunde återkomma till Sverige på grund av faktumet att Peru inte beskattade sådan inkomst. Regeringsrätten angav följande motivering till att Sverige inte skulle beskatta kapitalvinsterna. Enligt artikel XVII § 2 i skatteavtalet med Peru skulle inkomst från inkomstkällor i Peru undantas från svensk beskattning och artikeln anses vara en så kallad *subject to tax*-regel, vilket innebar att Sverige fick rätten att beskatta olika slags inkomster om inte Peru utövade den beskattningsrätt som tillerkänts Peru genom skatteavtalet. Angående begreppet ”*inkomst från inkomstkällor*” i artikel XVII § 2 kan inte ledning enbart hämtas från den svenska språkversionen enligt

---

<sup>129</sup>Artiklarna VIII och IX i skatteavtalet mellan Sverige och Kenya.

<sup>130</sup> Se domstolens bedömning i RÅ 1996 not 38. Jfr. 2 § införlivandelagarna av Sveriges skatteavtal där den s.k. gyllene regeln normalt stadgas.

domstolen. Efter en jämförelse med den spanska språkversionen konstaterade domstolen att det förelåg en skillnad mellan språkversionernas uttryckssätt. Det som i den svenska texten uttrycks med *"inkomst från inkomstkällor"* i artikel XVII § 2 är enligt den spanska versionen *"el rédito de fuente"* som efter en bokstavlig översättning betyder *"avkastning från källa"*. En slutsats som domstolen drog var att den svenska texten inte gav klarhet i huruvida artikel XVII § 2 avsågs omfatta kapitalvinster och det ansågs mycket osannolikt att den spanska texten skulle omfatta kapitalvinster. Efter domstolens konstaterande var det klart att endast artikel X i skatteavtalet omfattade kapitalvinster och reglerade fördelningen av beskattningsrätten mellan Sverige och Peru avseende kapitalvinster. Slutsatsen i domen var att endast Peru hade beskattningsrätt avseende kapitalvinsterna och domstolen menade att det därmed saknade betydelse om kapitalinkomster de facto beskattas i Peru. Sverige kunde således inte beskatta inkomsten.

Av domen kan konstateras att det avgörande vid avtalsstolkningen är vad avtalsparterna avsett med avtalsbestämmelserna vid avtalets tillkomst. Domstolens bedömning utgick från en tolkning av avtalstexten i skatteavtalet mellan Sverige och Peru och gjorde ingen internrättslig bedömning utifrån svensk intern rätt. Domstolens dom fastställer att det var parternas gemensamma avsikt som skulle ligga till grund för skatteavtalsstolkningen, vilket är i enlighet med Wienkonventionens folkrättsliga tolkningsregler. Skatteavtalet mellan Sverige och Peru ska utifrån RÅ 2004 not. 59 tolkas utesluta svensk beskattning när det är fråga om kapitalvinster som uppkommer i Peru. Domen är viktig ur det hänseende att omständigheterna rörde kapitalvinstbeskattning enligt det dåvarande skatteavtalet mellan Sverige och Peru, vilket även Peru-domen från 26 mars 2012 rörde.<sup>131</sup>

## 5.5 **OMX-domen RÅ 2008 ref. 24**

Det här målet rörde skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz som införlivades genom lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Frågan i målet var i korthet huruvida de svenska CFC-reglerna kunde tillämpas då det fanns skatteavtal. I målet lät regeringsrätten maximen *lex posterior*, att senare lag ska gälla före äldre lag, gälla då det fanns en konflikt mellan den svenska interna lagstiftningen och skatteavtalet. Det innebar att den svenska inkomstskattelagen kom att tillämpas och inte skatteavtalet i det fallet. Det kan även diskuteras om inkomstskattelagen utgjorde *lex specialis*, bestämmelser som omfattar den typen av rätthandlingar i det fallet, varför inkomstskattelagen tillämpades

---

<sup>131</sup> Se kapitel 3.



istället för skatteavtalet som i jämförelse kan anses ha utgjorts av mer allmänna bestämmelser.

I domen konstaterade dåvarande Regeringsrätten att Sverige, genom att ingå skatteavtal, avstår från internrättsliga skatteanspråk och förbinder sig till ett folkrättsligt avtal som måste införlivas i svensk lagstiftning för att kunna ges rättsverkan. Domstolen fastslog att ett införlivat skatteavtal i svensk lagstiftning inte har en särställning till övrig svensk lag vilket vidare enligt domstolen innebar att det inte förelåg hinder för Sverige att vidga sina skatteanspråk genom att tillämpa senare lag. Hänvisning gjordes till bestämmelsen att "[Avtalets] beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga"<sup>132</sup> som grund för slutsatsen att det inte finns något uttryckt om utvidgning av skatteanspråk.

I målet kom domstolen fram till slutsatsen att i det fall två lagar strider mot varandra ska regelkonkurrensen lösas med hjälp av principer. I det här fallet menade domstolen att de svenska CFC-reglerna var nyare än skatteavtalslagen samt att CFC-reglernas syfte var att tillämpas på sådana situationer som i målet, vilket gjorde att CFC-reglerna förtjänade företräde före skatteavtalslagen. Någon närmare analys av skatteavtalet var enligt domstolen därmed inte motiverat. Den då benämnda Regeringsrätten fastställde vidare skatterättsnämndens beslut att de svenska CFC-reglerna inte stred mot EU-rätten då etableringsfriheten och den fria rörligheten av kapital inte kan gälla gentemot ett tredje land.<sup>133</sup>

I målet RÅ 2008 ref. 24 lät sammanfattningsvis Regeringsrätten senare lag tillämpas före äldre lag enligt maximen *lex posterior* i en situation av regelkonkurrens vilket ledde till att svensk intern lagstiftning kunde tillämpas framför det inkorporerade skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz<sup>134</sup>. Även maximen *lex specialis* kan uttolkas ha påverkat utgången i målet eftersom domstolen motiverade att CFC-lagstiftningens bestämmelser "*tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver*"<sup>135</sup>, jämfört med skatteavtalets mer generella bestämmelser.

---

<sup>132</sup> Se 2 § i lag (1992:856) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>133</sup> Detta har tidigare fastställts i bl.a. se C-492/04, Lasertec p. 19-24.

<sup>134</sup> Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>135</sup> Se skälen för Regeringsrättens avgörande i RÅ 2008 ref.24.

Utgången i RÅ 2008 ref. 24 där en tillämpning av *lex posterior* verkställdes ledde inte till en minskning av oklarheten vid regelkonkurrens mellan inkorporerade skatteavtal och intern skattelagstiftning eftersom *lex posterior* är den lagvalsmaxim som bland de övriga utav relevans, *lex specialis* och *lex superior*, gav större frihet för domstolen att bortse från gällande avtalsbestämmelser mellan Sverige och andra länder. I domen användes alltså inte en folkrättslig metod utan domstolen tillämpade *lex posterior* och *lex specialis* vilket gav svensk intern lagstiftning företräde.<sup>136</sup> I kapitlets avslutande analys kommer domens ställning att diskuteras gentemot efterföljande rättspraxis i syfte att pröva om *lex posterior* tillämpats enhetligt vid liknande regelkonkurrens.

## 5.6 Greklandsfallet RÅ 2010 ref. 112

Högsta Förvaltningsdomstolen (då benämnd Regeringsrätten) konstaterade att en det är sen sedan lång tid tillbaka fastställd princip att skatteavtalens inskränkningar av Sveriges beskattningsanspråk som införlivats i svensk lagstiftning ska få effekt vid rättstillämpning. Domstolen menade vidare att när skatteavtal har uttryckt att en inkomst inte ska beskattas i Sverige, har rent interna skatteregler förhindrats tillämpas och gäller också om den interna skatteregeln införts efter skatteavtalets införlivande i svensk rätt. Regeringsrätten motiverar sig vidare enligt följande:

*”Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal.”<sup>137</sup>*

Domstolen hänvisade till tidigare rättspraxis<sup>138</sup> och konstaterade att utrymme har getts åt skilda tolkningar gällande huruvida svensk beskattning kan påföras oavsett bestämmelserna i det gällande skatteavtalet. Domstolen menade att skatteavtal generellt ska tillämpas utan hänsyn till nytillkommen intern lagstiftning.<sup>139</sup> Dock menade domstolen vidare att i ett sådant fall där lagstiftaren genom att ha gett klart uttryck för syftet med att viss beskattning

---

<sup>136</sup> RÅ 2008 ref. 24.

<sup>137</sup> Se regeringsrättens bedömning i fråga 1, RÅ 2010 ref. 112.

<sup>138</sup> RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

<sup>139</sup> Se domstolens bedömning i målet.

ska ske i Sverige, eller oavsett skatteavtalens uttryck, ska den senare interna regeln erkännas företräde. Det innebär således att lagstiftarens syfte klart måste framgå för att hindra att skatteavtal får företräde i tillämpningen. Domstolen menade att varken lagtext eller förarbeten uttryckt att 3 kap. 19 § IL avsåg att tillämpas oavsett vad som föreskrivs i gällande skatteavtal. Det senare innebar att artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland därför kunde beaktas och att svensk beskattning inte kunde tillämpas på den kapitalvinst som uppstod.

En slutsats av målet är att huvudregeln är att de folkrättsliga skatteavtalen ska ges företräde före svensk intern lagstiftning trots att domstolen tidigare i RÅ 2008 ref. 24 gav de svenska interna reglerna företräde på grund av *lex posterior*. Vidare är slutsatsen att interna svenska regler kan ges företräde undantagsvis, närmare bestämt när det finns klart uttryck för det av lagstiftaren. Dock kan inte ens undantagsvis ett avtal åsidosättas ensidigt genom att åberopa *lex posterior*, att senare lag som införts i den interna lagstiftningen kan medges företräde.<sup>140</sup> En konsekvens av domen är att rättsläget i och med RÅ 2008 ref. 24 återgått till det tidigare gällande innan domstolen fastställde RÅ 2008 ref. 24. Folkrättens tolkningsmetoder enligt Wienkonventionen ska således tolkas få företräde vid regelkonkurrens mellan svensk intern lag och skatteavtal som huvudregel.

Domstolen avgjorde under samma månad ytterligare två mål med samma slutsats som i RÅ 2010 ref. 112. Det var i det så kallade Thailandmålet<sup>141</sup> samt i Schweizmålet<sup>142</sup> som domstolen hänvisade till RÅ 2010 ref. 112 och då omständigheterna var liknande RÅ 2010 ref. 112 föranledde inte Thailandmålet eller Schweizmålet någon annan bedömning.

## 5.7 **Analys av skatteflyktsklausulens tillämplighet vid skatteavtal utifrån rättspraxis**

Domen RÅ 2004 not. 59 satte ljuset på Sveriges dåvarande skatteavtal med Peru. Det aktuella Peru-målet som meddelades i år<sup>143</sup> skiljde sig från den tidigare Peru-domen RÅ 2004 not. 59 genom att bolagens avyttringar av dotterbolag i Peru helt hade anknytning till Peru avseende dess verksamhet och inkomster i RÅ 2004 not. 59.

---

<sup>140</sup> Se art. 27 Wienkonventionen, jfr. RÅ 2008 ref. 24.

<sup>141</sup> Mål nr 2662-09.

<sup>142</sup> Mål nr 216-10.

<sup>143</sup> Mål nr 1336-1.

Utifrån en tillämpning av lagvalsmaximen *lex posterior* skulle det oftare bli svensk skattelagstiftning som överordnas inkorporeringslagar, då skatteavtal normalt inte uppdateras lika frekvent som svensk skattelagstiftning. Det gör därmed att skatteavtalens automatiskt hamnar i en lägre ställning. I domen RÅ 2008 ref. 24 synes däremot maximen *lex specialis* ha påverkat utgången i målet då målet gällde de särskilda CFC-reglerna i den svenska skattelagstiftningen.

Skatterättsnämnden prövade frågan genom en tolkning av skatteavtalet men Högsta Förvaltningsdomstolen ansåg att en analys av skatteavtalet inte behövdes. Vad Högsta Förvaltningsdomstolen menade var att en lag om skatteavtal har samma ställning till andra lagar, vilket baseras på det faktum att skatteavtalet införlivats i svensk lagstiftning enligt den dualistiska metoden som Sverige använder. Domstolen ansåg att CFC-lagstiftningen utgjorde speciallag i relation till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz då CFC-reglerna kom till efter skatteavtalets införlivande i den svenska lagstiftningen.

RÅ 2008 ref. 24 kritiserades från olika håll på grund av att domen gav en ny syn på gällande rätt avseende skatteavtalens betydelse.<sup>144</sup> Domen var i strid mot uppfattning att skatteavtal ska tillämpas oavsett vad den svenska interna rätten innehåller i syfte att respektera skatteavtalen. Bland annat Mutén och Dahlberg förhöll sig kritiska mot domstolens dom RÅ 2008 ref. 24 ur ett rättssäkerhetsperspektiv eftersom gällande rätt inte uttryckt att svensk intern rätt kan ges företräde i relationen mellan skatteavtal och svensk intern rätt.<sup>145</sup>

Grundström menade att skatteavtal ska anses ha företräde före svensk intern rätt med självklarhet på grund av systematiken mellan interna regler och skatteavtal.<sup>146</sup> Endast när lagstiftarens vilja anses som oklar är det enligt Grundstöms mening fråga om en faktisk regelkonkurrens vilket gör derogationsprinciperna tillämpliga.<sup>147</sup> Han menade vidare att rättsläget måste anses återställt efter 2010 års fall gällande företrädesrätten för skatteavtal.<sup>148</sup> Högsta Förvaltningsdomstolen uttryckte däremot i 2010 års fall även att det fanns en un-

---

<sup>144</sup> Se bl.a. Dahlberg, M., *Rättsfall; Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SkatteNytt, nr. 7-8, 2008, s. 482–490 samt Mutén, L., *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008:5, s. 353–358.

<sup>145</sup> Ibid.

<sup>146</sup> Grundström, K-J, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011, s 71.

<sup>147</sup> Ibid.

<sup>148</sup> Ibid, s 74. Se vidare RÅ 2010 ref. 112 jfr. RÅ 2008 ref. 24.

dantagsregel ifrån huvudregeln att skatteavtal har företräde framför svensk intern rätt.<sup>149</sup> Grundström ansåg att det på grund av undantagsregeln kunde uppstå oklarheter om vad som i det enskilda fallet krävs för att fastställa när det är klart uttryckt vad lagstiftarens vilja varit med den aktuella bestämmelsen för att denna ska medges företräde framför det gällande skatteavtalet.<sup>150</sup> Det måste anses vara oklart vad som egentligen menas med att lagstiftaren gett klart uttryck. Det kan även diskuteras om RÅ 2008 ref. 24 kan omfattas av undantagsregeln som Högsta Förvaltningsdomstolen uttryckte i RÅ 2010 ref. 112 eller om domarna är oförenliga. I det fall CFC-lagstiftningen som var aktuell i RÅ 2008 ref. 24, med klart uttryck från lagstiftarens sida avsåg att tillämpas på den specifika situationen, skulle det alltså kunna vara en tillämpning av undantagsregeln som fastställdes i RÅ 2010 ref. 112. Vad som dock krävs för att lagstiftaren ska anses ha gett ett klart uttryck för viljan med CFC-lagstiftningen är oklart. Även Kleist diskuterade vad som faktiskt menades med att lagstiftaren gett klart uttryck och han menade att Högsta Förvaltningsdomstolen inte gav någon vidare vägledning för hur det ska tolkas. Kleist menade att Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 inte hade stöd av att det skulle ha varit klart uttryckt och därför skulle inte CFC-lagstiftningen ha medgetts företräde framför skatteavtalets bestämmelser i domen.<sup>151</sup> Kleist ansåg att RÅ 2010 ref. 112 bör ha avgjorts i plenum vilket är ett sätt att ta avstånd från den tidigare domen i RÅ 2008 ref. 24 och framtida konsekvenser.<sup>152</sup>

## 5.8 Slutsats

Genom Högsta Förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2010 ref. 112 står det klart att skatteavtal, som huvudregel, gäller framför svenska interna regler. Då Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 ref. 112 inte gav närmare vägledning för innebörden att lagstiftaren ska ha givit klart uttryck för viljan med en svensk intern regel, är undantagsregeln att anse som oklar avseende hur den ska tillämpas. I den följande framställningen blir denna slutsats tillämplig i syfte att utreda huruvida skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen<sup>153</sup> kan anses

---

<sup>149</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>150</sup> Grundström, s. 74.

<sup>151</sup> Kleist, D, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt - ordningen återställd?*, SN 2011, s. 209.

<sup>152</sup> *Ibid.*, s. 210.

<sup>153</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

omfattas av undantaget i enlighet med RÅ 2010 ref. 112 vilket skulle göra skatteflyktsklausulen tillämplig trots det gällande skatteavtalet.

## 6 Analys av skatteflyktsklausulens tillämplighet vid regelkonkurrens med skatteavtal

### 6.1 Inledning

I det här kapitlet kommer en analys av skatteflyktslagens tillämplighet när skatteavtalet saknar en uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt. Utgångspunkten är Peru-domen som meddelades den 16 mars 2012 i syfte att fastställa det gällande rättsläget.<sup>154</sup>

### 6.2 Skatteflyktsklausulens tillämpbarhet när rådande skatteavtal saknar uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt

Om domstolen tillämpar lagvalsmaximen *lex posterior* och därmed kan tillämpa senare tillkommen lag framför tidigare lag, vilket bland annat var fallet i RÅ 2008 ref. 24, skapas en osäkerhet gentemot förpliktelseerna mot andra länder som Sverige ingått skatteavtal med eftersom intern lag kan erkännas tillämplighet oavsett hur skatteavtalet ser ut. I artikel 27 i Wienkonventionen uttrycks ingen skillnad mellan nationella regler som kommit innan eller efter ett traktat och därmed finns inget stöd för att en intern lag som tillämpas i strid mot ett skatteavtal, skulle vara tillåtna. Risker i och med att domstolen bortser från gällande skatteavtalsbestämmelser för att tillämpa svensk intern skattelagstiftning kan leda till tax treaty override.<sup>155</sup> Konsekvensen blir att det inte går att förlita sig på de skatteavtal som Sverige ingått och betydelsen av skatteavtal skulle minska.

Ett av syftena med OECD:s modellavtal är att motverka skatteflykt och därmed uppstår frågan hur tolkning av skatteavtalet mellan Peru och Sverige ska göras avseende skatteflykt, där ingen bestämmelse fanns uttryckt avseende skatteflykt. Tidigare har domstolen grundat avtalstolkning på OECD:s syfte med modellavtalet med grund i att skatteavtalen ofta speglar modellavtalet.<sup>156</sup> Vidare ger folkrätten att principen *pacta sunt servanda* ska gälla vilket innebär att skatteavtal ska hållas samt att den gemensamma partsavsikten primärt ska uttolkas.<sup>157</sup> Det kan därför ifrågasättas att avtalsparternas syfte, genom att utesluta en skatteflyktsbestämmelse i det upprättade skatteavtalet, ändå speglas av OECD:s modellavtal. Av-

---

<sup>154</sup> Mål nr 1336-1 och Mål nr 1335-1 med samma utgång.

<sup>155</sup> Se avsnitt 4.5.

<sup>156</sup> Se bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1987 ref. 162.

<sup>157</sup> Se artikel 26 Wienkonventionen.

saknaden av en skatteflyktsbestämmelse torde, ur ett rent folkrättsligt perspektiv, innebära att det gemensamma syftet inte varit att angripa skatteflykt.

Förfarandet i Peru-domen skiljde sig från bland annat Thailandmålet<sup>158</sup> där de svenska aktierna ägdes via ett nederländskt bolag som skulle sälja aktierna.<sup>159</sup> I Thailandmålet blev den från Sverige utflyttade skattskyldige, efter avyttringen av aktierna, endast begränsat skattskyldig i Sverige vilket medförde att försäljningen av det holländska bolaget inte var skattepliktigt i Sverige.<sup>160</sup> Detta fall skiljer sig från Peru-domen på så sätt att det i Thailandmålet var fråga om en fysisk person som sålde sitt svenska fåmansaktiebolag till underpris till ett bolag inom EES-området, utan skattemässiga konsekvenser.<sup>161</sup> En fysisk person med hemvist i Sverige kan däremot inte sälja aktier till underpris till ett bolag utanför EES-området som ägs av densamme. Vad som däremot är genomförbart är att först överlåta aktier från ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag till underpris, vilket i sin tur säljer aktierna vidare till ytterligare ett svenskt bolag men vilket utgör dotterbolag till ett utländskt bolag som ägs av säljaren. Det nyss beskrivna förfarandesättet och reglerna i kapitel 53, 6-8 §§ II förklarar varför de skattskyldiga i Peru-domen genomfört relativt komplicerade transaktioner.<sup>162</sup>

Domstolen i Peru-domen har visat på ett självständigt förhållningssätt med tanke på dåvarande Regeringsrättens skiljande domar tidigare. En slutsats som följer av RÅ 2010 ref. 112 är att lagvalsmaximen *lex posterior* inte får tillämpas genom att den svenska skatteflyktsklausulen tillkommit senare än skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Frågan är dock om undantaget från RÅ 2010 ref. 112 kan åberopas i Peru-domen beroende på om skatteflyktsklausulen är, av lagstiftaren, uttryckligen menad att tillämpas i den specifika situationen. Det kan vara svårt att argumentera för detta i och med att skatteflyktsklausulen är en så kallad generalklausul och således vagt utformad. Vägledning torde kunna hämtas i förarbetena

---

<sup>158</sup> Mål nr 2662-09.

<sup>159</sup> Se avsnitt 5.6 om RÅ 2010 ref. 112. Omständigheterna skiljde sig inte i Thailandmålet och föranledde inte till någon annan bedömning i domstolen.

<sup>160</sup> Se även mål nr 216-10 och RÅ 2010 ref. 112 vilka hade liknande upplägg.

<sup>161</sup> Se kap. 53, 6-8 §§ II.

<sup>162</sup> Mål nr 1336-1 och mål nr 1335-1. Se även lagkommentaren i Norstedts Gula bibliotek, Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen*, kommentar till kap 53, 6-8 §§, Norstedts Juridik, 2011.



för att utreda huruvida lagstiftarens syfte tydligen uttryckts vara att skatteflyktsklausulen ska tillämpas på en sådan situation utifrån omständigheterna i Peru-domen.

I förarbetena till skatteflyktsklausulen diskuterades effekterna av en generalklausul mot skatteflykt:

*”Det har ansetts att det främsta argumentet mot en allmän skatteflyktsklausul har varit just svårigheterna att ge den en tillräckligt preciserad utformning. Man har bl.a. påpekat att det knappast går att undvika att en sådan klausul byggs upp med rekvirit som innehåller starkt subjektiva och värderande inslag.”<sup>163</sup>*

Citatet ovan tyder på att skatteflyktsklausulen redan i förarbetena avsågs vara av allmän karaktär och kan därmed inte anses vara specifik gällande vad skatteflyktsklausulen skulle omfatta. Vad som i förarbetena avsågs komma att omfattas av skatteflyktsklausulen beskrevs enligt följande. För det första ska den skattskyldige ha företagit en rättshandling som antingen själv eller tillsammans med en annan rättshandling, har berett denne en skatteförmån och som den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i.<sup>164</sup> Skatteförmånen som uppstått ska vidare ha varit i strid med *lagstiftningens anda och mening*.<sup>165</sup> Om det därutöver är sannolikt att skatteförmånen är den skattskyldiges huvudsakliga fördel av den genomförda rättshandlingen anses skatteflykt föreligga objektivt sett. Det finns även ett subjektivt inslag uttryckt i lagförslaget vilket består av att den skattskyldige kan göra det sannolikt att den genomförda rättshandlingen berott på organisatoriska skäl eller på annat sätt har haft ett ekonomiskt syfte som inte varit att erhålla en skattemässig förmån. Det senare innebär att skatteflyktsklausulen inte ska tillämpas i ett sådant fall trots att förutsättningarna efter en objektiv bedömning är uppfyllda.<sup>166</sup> Redan i propositionen från 1980 fanns således en medvetenhet om att skatteflyktsklausulen skulle ha ett subjektivt inslag, vilket bör kunna anses tala mot att skatteflyktsklausulen är specifik i sin omfattning.<sup>167</sup>

Förutsebarhet i skattesystemet är viktigt med hänsyn till risken att bedrivande av näringsverksamhet hämmas. Högsta Förvaltningsdomstolen har lämnat motsägelsefulla domar om

---

<sup>163</sup> Prop. 1980/81:17, s. 111.

<sup>164</sup> Prop. 1980/81:17, s. 112.

<sup>165</sup> Ibid.

<sup>166</sup> Ibid.

<sup>167</sup> Ibid.

förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt, vilket kan göra det svårt för skattskyldiga att förutse tillämpningen och tolkningen av Sveriges ingångna skatteavtal.<sup>168</sup> Det har visat sig vara oklart om Sveriges rätt att beskatta viss inkomst är begränsad trots att det anges i skatteavtal, och detta beror på att domstolen har tagit hänsyn till ytterliga faktorer vid bedömningen.<sup>169</sup> För att upprätta och bibehålla ett väl fungerande internationellt skattesystem krävs att staterna som ingår skatteavtal åtar sig ansvaret att iaktta avtalsreglerna, i annat fall påverkas möjligheten till förutsebarhet negativt.

En utredning av om regelkonkurrens faktiskt föreligger är nödvändigt för att fastställa huruvida det skulle bli fråga om ett brott mot skatteavtalet om den interna skattelagstiftningen tillämpas. Den första frågan att besvara är om det de facto föreligger regelkonkurrens. Om svaret är ja blir nästa fråga att utreda huruvida skatteavtalet har ett generellt företräde. Om inte, det vill säga om svaret på den andra frågan blir nekande, bör de aktuella reglerna undersökas. Om skatteavtalet anses ha ett generellt företräde ska avtalet tolkas och om den tolkningen leder till en slutsats att den interna skatteregeln inte är i enlighet med skatteavtalet så bör den stat där den interna skatteregeln finns, avstå från att tillämpa regeln då det torde utgöra brott mot det ingångna skatteavtalet.

Högsta Förvaltningsdomstolen menade i Peru-domen, till skillnad från tidigare instanser, i sin motivering att en prövning av skatteflyktsklausulen inte var nödvändig.<sup>170</sup> Högsta Förvaltningsdomstolen menade således att den svenska inkomstskattelagen kunde tillämpas omedelbart utan hinder eller behov av vidare stöd såsom att det vore fråga om skatteflykt. Vad som definierar förfarandesättet synes inte vara relevant för vilken lagstiftning som tillämpas men förfarandesättet bör dock inte uteslutas utgöra skatteflykt på grund av det. Förvaltningsdomstolen kom fram till att det var fråga om skatteflykt i målet och det bör inte uteslutas som angreppssätt för att förhindra liknande skatteupplägg. Effekten i praktiken är inte anmärkningsvärd mellan Högsta Förvaltningsdomstolens tillämpning av inkomstskattelagen samt Förvaltningsrättens tillämpning av skatteflyktsklausulen i 2 § skatte-

---

<sup>168</sup> Se bl.a. RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112 vilka är centrala för förhållandet mellan svensk intern rätt och skatteavtal.

<sup>169</sup> Exempelvis reglerna om obegränsad skattskyldighet i kapitel 3 inkomstskattelagen, vilka anger om Sverige är hemvist utifrån svensk rätt. Jfr. med skatteavtalens motsvarande bestämmelser om hemvist.

<sup>170</sup> Se de olika instansernas bedömningar i avsnitt 3.

flyktslagen<sup>171</sup>, på så sätt att en tillämpning av skatteflyktsklausulen också skulle ha lett till svensk beskattning. Det är ostridigt att domstolen inte accepterat de transaktioner som genomfördes i Peru-domen på grund av dess syfte att enbart få fördel av den mildare beskattningen i Peru samtidigt som ägarna varit bosatta i Sverige. Definitionsmässigt är det efter Högsta Förvaltningsdomstolens dom inte fråga om skatteflykt enligt skatteflyktslagen men domen torde inte utesluta skatteflyktsklausulens tillämplighet i fall där svensk intern lag inte är direkt tillämplig, såsom inkomstskattelagen ansågs vara i Peru-domen på grund av att den skattskyldige bott kvar i Sverige. Skatteflyktsklausulen har som syfte att hindra transaktionskedjor med syfte att komma undan beskattning eller lindra beskattningen av en viss inkomst, därav är skatteflyktsklausulens tillämpning motiverad även i Peru-domen, trots att Högsta Förvaltningsdomstolen i det här fallet inte ansåg en sådan utredning nödvändig.

### 6.3 Peru-domen och tax treaty override

De i kapitel 4.5 uppräknade exemplen på vad som kan utgöra tax treaty override omfattar för det första en lag som genom att ändra ett domstolsbeslut strider mot en gängse tolkning av skatteavtal, för det andra en lag som genom ändring av intern rätt påverkar tolkningen av avtal eller för det tredje en lag som strider mot skatteavtal trots att det inte varit lagstiftarens syfte.<sup>172</sup> Det har även fastslagits att domstolars tolkning som går utöver gängse tolkning av skatteavtal, kan utgöra tax treaty override.<sup>173</sup> Av det senare finns det skäl att utreda huruvida Högsta Förvaltningsdomstolen i Peru-domen kan ha gjort sig skyldig till tax treaty override och således gått utöver sitt mellanstatliga åtagande som följer av att ha ingått ett skatteavtal med Peru.

I RÅ 2008 ref. 24 kom domstolen fram till att den svenska CFC-lagstiftningen var tillämplig trots att det fanns ett gällande skatteavtal mellan Sverige och Schweiz. RÅ 2008 ref. 24 var ett tax treaty override i domstolen och därefter, i RÅ 2010 ref. 112, kom domstolen att ändra sig gällande RÅ 2008 ref. 24 och fastslå att det de facto främst ska tas hänsyn till rådande skatteavtal, som huvudregel. Domarna RÅ 2008 ref. 24 samt RÅ 2010 ref. 112 var alltså inte överensstämmande och RÅ 2010 ref. 112 måste anses utgöra gällande rätt angå-

---

<sup>171</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>172</sup> OECD rapport Paris 1989, *Tax treaty override*, p. 34.

<sup>173</sup> *Ibid.*, p. 5.

ende skatteavtals företrädare framför svensk intern lagstiftning. Frågan är om Högsta Förvaltningsdomstolens slutsats i Peru-domen är i överensstämmelse med huvudregeln som fastställdes i RÅ 2010 ref. 112 eller om det föreligger ett samband till det äldre målet RÅ 2008 ref. 24 där svensk intern lagstiftning medgavs företrädare framför det rådande skatteavtalet. Det måste anses klart att domstolens slutsats i Peru-domen inte var i enlighet med den huvudregel som följer av RÅ 2010 ref. 112, nämligen att skatteavtalet som ska tillämpas före den interna lagstiftningen. Frågan är dock om Högsta förvaltningsdomstolen i Peru-domen tagit hänsyn till det undantag som följer av RÅ 2010 ref. 112 vilket medgav att intern skattelagstiftning kan tillämpas i specifika fall där lagstiftarens syfte med den interna regeln varit klar och riktad till den specifika situationen som följer av omständigheterna i det enskilda fallet. Av Högsta Förvaltningsdomstolens bedömning i Peru-domen går det inte att följa ett vidare resonemang kring kriterierna i RÅ 2010 ref. 112 utan domstolen synes direkt ha ansett den svenska inkomstskattelagen vara tillämplig genom att utesluta att skatteavtalet har bestämmelser som hindrar en sådan tillämpning av intern rätt. Liknelser finns mellan Peru-domen och RÅ 2008 ref. 24 då domstolen i båda domarna att Sverige beskattningsrätt trots skatteavtalets existens. Anledning synes dock inte föreligga för Peru i egenskap av avtalspart att protestera mot Sveriges tillämpning genom Peru-domen eftersom Peru gått med på att omförhandla skatteavtalet samt att säga upp det dåvarande skatteavtalet som öppnade för skattskyldiga i Sverige att göra skatteupplägg genom Peru. Då det inte finns svensk lag som anger vad som utgör tax treaty override är det mer en fråga om "fair play" än något som domstolen de facto är skyldig att avstå från. Vidare råder det även osäkerhet om undantagsregeln som följer av RÅ 2010 ref. 112 kan omfatta skatteflyktsklausulen med tanke på att skatteflyktsklausulen måste anses väldigt generell i sin utformning. I nästföljande avsnitt diskuteras om reglerna om obegränsad skattskyldighet kan motivera svensk beskattning på kapitalvinster utomlands, trots att fördelningsregler finns i gällande skatteavtal.

#### 6.4 **Tillämpning av 3: 8 IL avseende "obegränsad skattskyldighet" eller skatteflyktsklausulen?**

I inkomstskattelagen regleras vad som menas med begreppet "*obegränsat skattskyldig*" i 3 kap. 8 § inkomstskattelagen med att en obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för alla inkomster som denne uppbär både från Sverige och utlandet. Vilka som är obegränsat skattskyldiga regleras i 3 kap. 3 § inkomstskattelagen enligt följande:

"1. Den som är bosatt i Sverige.

2. *Den som stadigvarande vistas i Sverige.*

3. *Den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här.*<sup>174</sup>

Om en person är obegränsat skattskyldig i enlighet med 3 kap. 3 § IL innebär det, utifrån 3 kap. 8 § IL, att alla inkomster som härrör från utlandet, exempelvis genom näringsverksamhet utomlands eller genom utländska kapitalvinster, ändå ska beskattas i Sverige. Där emot finns skatteavtalens funktion att ta hänsyn till då den så kallade *gyllene regeln* innebär att skatteavtal endast kan begränsa men inte utvidga ett lands skatteanspråk.<sup>175</sup> Det senare innebär att Sveriges skatteanspråk som grundas på obegränsad skattskyldighet enligt 3 kap. IL begränsas om det finns ett skatteavtal med en tillämplig regel som stadgar att beskattningsrätten går till det andra landet. Det går således inte att bekräfta Sveriges beskattningsrätt enbart genom att hänvisa till svenska skatteregler som i normalfallet är tillämpliga i den specifika situationen. I Peru-domen bedömde Högsta Förvaltningsdomstolen att den obegränsade skattskyldigheten som den skattskyldige hade i Sverige, medförde att svenska inkomstskattelagen kunde tillämpas trots att kapitalvinsten uppstått utomlands och trots att det fanns ett gällande skatteavtal. Det är dock viktigt att bedöma huruvida skatteavtalet uttryckligen angett vilket land som har beskattningsrätten eller om det finns en tolkningsmöjlighet för den svenska domstolen att bedöma att Sverige har beskattningsrätt enligt avtalet. Artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru uttryckte att vinst från försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgångar, oavsett om det var lös eller fast egendom, får beskattas enbart i den av staterna där tillgången är belägen vid försäljningstidpunkten, tidpunkten för bytet eller överlåtelsen ifråga. Skatteavtalet måste anses vara så pass klart uttryckt att det inte vore öppet för tolkning i den nationella domstolen. Vid en jämförelse mellan skatteavtalsrätten som syftar till att begränsa statens skatteanspråk och å andra sidan domstolens dom i Peru-domen så bör domstolen anses ha bortsett från den gyllene regeln i skatteavtalsrätten.<sup>176</sup> Innebörden av Peru-domen är att den svenska domstolen inte anser att skatteavtal medför hinder att tillämpa de skatteregler som normalt tillämpas inom svensk intern skatterätt. Det konstaterandet innebär att relationen till andra stater kan äventyras eftersom att skatteavtalens betydelse de facto minskar och kan elimineras.

---

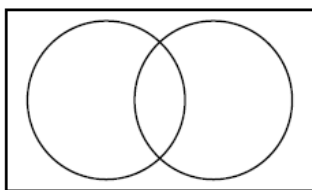
<sup>174</sup> 3 kap. 3 § IL.

<sup>175</sup> Det stadgas vanligtvis i 2 § i införlivandelagarna.

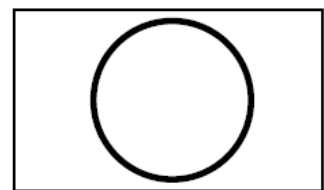
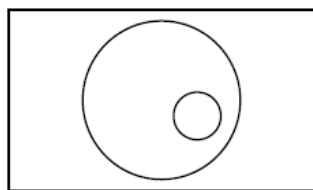
<sup>176</sup> Se avsnitt 4.3.

## 6.5 Rättssäkerheten i Peru-domen

Högsta Förvaltningsdomstolens dom i Peru-domen, sett ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bör anses ha varit oklart eftersom att tidigare praxis snarare utgått från derogationsprinciperna *lex posterior* eller *lex specialis* och huruvida de gått att tillämpa dessa i syfte att tillämpa svenska skatteregler.<sup>177</sup> Det gick inte att förutse Högsta Förvaltningsdomstolens dom som även kom att bortse från Kammarrättens och Förvaltningsrättens bedömningar av skatteavtalet mellan Sverige och Peru samt skatteflyktsklausulen.<sup>178</sup> Peru-domen bör dock inte anses brista ur rättssäkerhetssynvinkel enbart av det skälet att skatteavtalet inte tillämpades på kapitalvinsten i Peru, vilket följer av tidigare rättspraxis där svenska skatteregler medgetts företräde framför skatteavtal.<sup>179</sup> Om Högsta Förvaltningsdomstolen istället hade tillämpat skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen<sup>180</sup>, i enlighet med förvaltningsrättens undanröjda dom, skulle det även kunna kritiseras brista i rättssäkerhet på grund av skatteflyktsklausulens kritik ur rättssäkerhetssynpunkt.<sup>181</sup> När det däremot är fråga om transaktioner som en skattskyldig gör i flera led med ett utländskt bolag och då en faktisk verksamhet inte bedrivs i det utländska bolaget, bör den skattskyldige vara medveten om att förfarandet kan ifrågasättas. Skatteflyktsklausulen utgör lagstiftning och rättssäkerhetsaspekten bör inte kunna användas mot en tillämpning av skatteflyktsklausulen som de facto är ämnad att tillämpas på transaktionskedjor där det egentliga skälet med förfarandet endast syns vara att undkomma svensk beskattning. Skattskyldiga som genomför skatteupplägg med transaktionskedjor torde kunna presumeras ha insikt i de svenska skattereglerna och att skatteuppläggen kan strida mot lagens syfte.



<sup>182</sup>



<sup>177</sup> Se RÅ 2008 ref. 24.

<sup>178</sup> Se avsnitt 3.

<sup>179</sup> Se undantagsregeln i RÅ 2010 ref. 112 och den tidigare domen RÅ 2008 ref. 24.

<sup>180</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>181</sup> Se avsnitt 2.3.

<sup>182</sup> Bilden är tagen av Aldén, s. 36. Se avsnitt 4.4.3.

I den första bilden är skatteflyktsklausulen och skatteavtalet i interferens. I den andra bilden inskränker skatteavtalet skatteflyktsklausulen. I den tredje bilden inskränker skatteflyktsklausulen tillämpningen av skatteavtalet då skatteflyktsklausulen anses vara tillräckligt snäv i sin tillämplighet. För att komma fram till en slutsats gällande Peru-målet, relaterat till ovanstående illustrationer, är det viktigt att notera att Högsta Förvaltningsdomstolen inte uteslöt en tillämpning av skatteflyktsklausulen trots att den inte ansågs behöva prövas i det aktuella fallet. Gällande rätt bör alltså tolkas vara öppen för en tillämpning av den tredje bilden ovan, vilket vore det mest rimliga för att skatteflyktsklausulen ska kunna uppfylla sitt syfte. Undantagsregeln från RÅ 2010 ref. 112 illustreras bäst med den tredje bilden ovan. Även domstolens tillämpning i Peru-domen illustreras bäst i den tredje bilden trots att undantagsregeln från RÅ 2010 ref. 112 inte med säkerhet går att tillämpa på skatteflyktsklausulen. Vad som istället tolkas utifrån den gällande rätt som Högsta Förvaltningsdomstolen fastslagit och med anledning av att inkomstskattelagen innehåller bestämmelser om obegränsad skattskyldighet i kapitel 3, är att svensk beskattning kan inskränka skatteavtal på den grund att inkomsterna ifråga kan hänföras till Sverige. Utifrån en sådan slutsats behöver således inte skatteflyktsklausulen tillämpas för att svensk beskattning på inkomsten ska komma ifråga utan stöd kan hämtas från kapitel 3 i inkomstskattelagen. Det gällande rättsläget illustreras närmast av den tredje bilden i kapitlet avseende relationen mellan svensk intern skatterätt såsom skatteavtalsrätt. Det faktum att domstolen i Peru-domen redan på grund av den obegränsade skattskyldigheten som den skattskyldige hade i Sverige fastslagit att svensk skatt får påföras, innebär inte att skatteflyktsklausulens tillämplighet uteslutits. Gällande rätt utifrån Peru-domen kan illustreras enligt följande uppställning.

<u>Sverige</u>	<u>Tredje land</u>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bosatt ägare enligt 3 kap. 8 § IL</li> <li>- Näringsverksamhet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Holdingbolag</li> <li>- Vinst efter likvidation av holdingbolaget</li> <li>- Beskattningsland enligt skatteavtalet</li> </ul>
<p>→ Beskattningsrätt i Sverige med stöd av 3 kap. 8 § IL, alternativt en prövning av skatteflyktsklausulen.</p>	<p>→ Ej den uteslutande beskattningsrätten av inkomsten trots att Sveriges beskattningsrätt undantagits med <i>exempt</i> i skatteavtalet.</p>

## 6.6 Slutsats

Det föreligger inte hinder mot att skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen tillämpas när ett skatteavtal saknar en uttrycklig bestämmelse mot skatteflykt. Högsta Förvaltningsdomstolen kunde ha gjort sig skyldig till tax treaty override i domstolen genom att tillämpa svensk lag utan uttryckligt stöd i det då gällande skatteavtalet, om inte Peru och Sverige var överens och gemensamt sade upp skatteavtalet som öppnade för skatteundandragande i Sverige. Reglerna om obegränsad skattskyldighet i kapitel 3 i inkomstskattelagen kan tillämpas istället för skatteflyktsklausulen vid skatteupplägg med utländska holdingbolag med svenska ägare, förutsatt att den skattskyldige ifråga är bosatt i Sverige utifrån kriterierna om obegränsad skattskyldighet i 3 kap. 8 § IL. Domstolen bör dock kunna pröva skatteflyktsklausulen mindre restriktivt på förfaranden som skatteflyktsklausulen avser omfatta. Rättsläget bör göras klarare genom rättspraxis angående förhållandet mellan svensk intern rätt och skatteavtal i syfte att värna om rättssäkerheten och att Sveriges förhållanden med andra länder värnas. Särskilt bör undantagsregeln som domstolen fastslagit i RÅ 2010 ref. 112 förklaras i praxis så att en rättssäker och förutsebar beskattning uppnås. Undantagsregeln i RÅ 2010 ref. 112 medför i dagens rättsläge att oklarheter kan uppstå angående tillämpningen av skatteflyktsklausulen när skatteavtal finns. Även Peru-domen visar på ett oklart rättsläge i framtiden när det föreligger regelkollision mellan svensk intern rätt och ett skatteavtal med ett tredje land. Det är dock klart att skatteupplägg kan beskattas i Sverige med stöd av 3 kap. 8 § IL trots att det gällande skatteavtalet med ett tredje land inte medger Sverige beskattningsrätten avseende inkomsten. Det saknar även betydelse om det gällande skatteavtalet mellan Sverige och ett tredje land uttryckligen har som delsyfte att motverka skatteflykt och med andra ord missbruk av skatteavtalet.



## 7 Skatteflyktsklausulens tillämplighet inom EU-rätten

### 7.1 Inledning

Kapitlet syftar till att översiktligt redogöra för EU-rättsliga regler eftersom uppsatsen inte behandlar en EU-rättsligt specifik frågeställning utan kapitlet avser pröva huruvida det föreligger EU-rättsliga principer som kan tillämpas i fall där svenska regler mot skatteundandragande kringgås. Avslutningsvis kommer en slutsats försöka dras om en EU-rättslig princip kan tillämpas som alternativ till den svenska skatteflyktsklausulen vid skatteupplägg inom EU.

### 7.2 Skatteflykt inom EU-rätten

Sverige har delegerat lagstiftningsmakt till EU, vilket stadgas i 10 kap. 5 § regeringsformen. Det har lett till att EU-rätt är överordnad Sveriges interna rätt, som en konsekvens av detta får inte svenska regler strida mot de EU-rättsliga reglerna. Med hänsyn till EU-rättens betydande ställning i Sverige är det också av betydelse att förstå huruvida svensk lag kan tillämpas under EU-rättsliga förhållanden då skattskyldiga utnyttjar EU-rättsliga friheter för att komma undan svensk beskattning. I EU-rättsliga direktiv finns ett antal skatteflyktsbestämmelser.<sup>183</sup> Vidare har en möjlighet att motverka skatteflykt fastställts i EU-rättslig praxis genom målet Halifax.<sup>184</sup>

#### 7.2.1 Princip mot förfarandemissbruk

Trots att målet Halifax rörde mervärdesskatt har principen mot rättsmissbruk blivit en generell princip och är därför tillämplig även på det direkta skatteområdet som omfattas av EU:s harmonisering.<sup>185</sup> Ståhl har diskuterat vilka åtgärder och begränsningar som finns med stöd av EU-rätten för att motverka skatteflykt och delar upp rättsmissbruk med två rekvisit, nämligen att det först och främst är fråga om transaktioner som uppfyller direktivs villkor samt internrättslig implementeringslag. Sådana transaktioner som uppfyller de formella villkoren enligt direktiv och implementeringslag ska enligt det första rekvisitet ändå ha lett

---

<sup>183</sup> Se art. 395 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), art. 1.2 i moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG), art. 11 i fusionsdirektivet (90/434/EEG) och art. 5 i ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG).

<sup>184</sup> Mål C-255/02 *Halifax*.

<sup>185</sup> Se även Alhager, E., *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield*, Skattenytt 2006 s. 26 f. och indirekt av mål C-321/05 *Kofoed*, se p. 38.

till en skattefördel som strider mot reglernas syfte.<sup>186</sup> Det andra rekvisitet är att det huvudsakliga syftet med transaktionerna ska ha varit att uppnå en sådan skattefördel enligt första rekvisitet.<sup>187</sup> Om båda rekvisiten är uppfyllda och det således är fråga om rättsmissbruk kan omdefiniering göras av de omfattade transaktionerna. Att omdefiniera transaktionerna betyder att beskattning ska ske som att transaktionerna som utgör rättsmissbruk inte har skett.<sup>188</sup> EU-domstolen har i ett antal domar underkänt skatteflykt som motivering mot ”konstlade upplägg”<sup>189</sup> för att kringgå gällande regler.<sup>190</sup> Domen *Marks & Spencer*<sup>191</sup> visade sedan ett exempel på att en samlad bedömning kan göras av fler än en rättfärdigandegrund, där skatteundandragande utgjorde en av tre rättfärdigande grunder.<sup>192</sup> Det nyss sagda ansåg domstolen även i domen *Oy AA*.<sup>193</sup> I målet *Cadbury Schweppes* konstaterades det att etableringen utomlands uteslutande hade skett av skattemässiga skäl och frågan i domstolen var om omständigheten att syftet med etableringen enbart var skattemässigt innebar att det var fråga om ett missbruk.<sup>194</sup>

### **7.2.2 EU-domstolens dom Cadbury Schweppes**

I målet *Cadbury Schweppes* prövade EU-domstolen om den brittiska CFC-lagstiftningen var tillämplig i en situation där ett brittiskt moderbolag hade två dotterbolag i ett annat land, Irland, där skattesatsen var 10 %. EU-domstolen konstaterade faktumet att en etablering har skett utomlands och därmed blev föremål för en fördelaktigare beskattning, i sig inte utgör ett missbruk utav etableringsfriheten.<sup>195</sup> Denna utgångspunkt är i enlighet med tidigare rättspraxis.<sup>196</sup> Det kan, i linje med det nyss nämnda, inte presumeras att det varit fråga om skatteflykt enbart på den grund att koncernbolag har etablerats i en annan stat.<sup>197</sup>

---

<sup>186</sup> Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007, sid 578.

<sup>187</sup> Jfr. med skatteflyktsklausulen 2 § skatteflyktslagen med liknande utformning.

<sup>188</sup> Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, SN 2007, s. 578.

<sup>189</sup> ”Artificial arrangements” på engelska.

<sup>190</sup> Bl.a. i C-264/96 *ICI*, mål C-9/02 *Lasteyrie*, mål C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, samt mål C-436/00 *X och Y*.

<sup>191</sup> Mål C-446/03, *Marks & Spencer*.

<sup>192</sup> *Ibid.*, st. 49–51.

<sup>193</sup> Mål C-231/05, *Oy AA*, se st. 58–60 i domen.

<sup>194</sup> Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, se st. 18 samt 23.

<sup>195</sup> *Ibid.*, st. 34 och 37.

<sup>196</sup> Mål C-167/01, *Inspire Art*, st. 96, Mål C-436/00, *X och Y*, st. 62 samt Mål C-212/97, *Centros*, st. 27.

<sup>197</sup> Mål C-436/00, *X och Y*, st.62.

Trots att det direkta beskattningsområdet inte har harmoniserats inom EU utan hittills enbart indirekta skatter, föreligger dock alltid en skyldighet för medlemsstater att beakta EU-rätten. De internrättsliga CFC-reglerna kunde rättfärdigas om det var som syfte att förhindra rent konstlade upplägg som syftar till att kringgå lagstiftningen i medlemsstaten ifråga, i det här fallet Storbritannien.<sup>198</sup> Vad som menas med uttrycket ”rent konstlade upplägg” förklarades av EU-domstolen med att en uppdelning ska göras i en subjektiv och en objektiv tolkning.<sup>199</sup> Den subjektiva aspekten av ett rent konstlat upplägg är avsikten med upplägget som ska vara att uppnå en skattefördel. Den objektiva tolkningen av rent konstlade upplägg innebär däremot att det av omständigheterna objektivt sett går att fastställa att det ifrågavarande bolaget fysiskt inte har lokaler, personal eller liknande på plats vid etableringen.<sup>200</sup> EU-domstolen menade att en medlemsstat inte kan åtgärda en skattefördel genom att skattemässigt sätta den skattskyldige ifråga i en sämre situation i medlemsstaten där den skattskyldige hör hemma och är inte att konstatera utgöra skatteflykt.<sup>201</sup> Det senare förutsätter att upplägget ifråga har ett visat syfte att kringgå den beskattning som annars skulle påföras i hemviststaten, vilket i det här fallet var Storbritannien.<sup>202</sup> Om den subjektiva såväl som den objektiva tolkningen av rent konstlade upplägg anses uppfylla så kan lagstiftning som avser hindra lågbeskattning såsom CFC-lagstiftningen i Storbritannien rättfärdigas.

### 7.3 Analys

Cadbury Schweppes är ett EU-rättsligt mål som innebär att nationella regler kan rättfärdigas och därmed tillämpas i situationer där motverkande av skatteflykt är orsaken. I annat fall kan inte en intern skatteflyktsregel i sig tillämpas i ett fall där en skattskyldig valt att etablera sig i en annan medlemsstat. Som allmän regel torde domen tolkas så att den svenska skatteflyktsklausulen ska kunna tillämpas i en situation där skatteflykt synes vara syftet med ett upplägg över nationsgränsen, inom EU, förutsatt att de objektiva och subjektiva kriterierna är uppfylla enligt domen. Denna rättspraxis går inte att tillämpa i Peru-domen<sup>203</sup> eftersom att Peru inte ingår i unionen men det torde kunna innebära att om

---

<sup>198</sup> Det framgår av Mål C-446/03, *Marks & Spencer*, st. 57, Mål C-324/00, *Lankhorst-Horost* st. 37 samt Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes*, st. 51.

<sup>199</sup> Mål 196/04, *Cadbury Schweppes*, st. 64.

<sup>200</sup> *Ibid.*, st. 54.

<sup>201</sup> *Ibid.*, st. 49.

<sup>202</sup> *Ibid.*, st. 55.

<sup>203</sup> Mål nr 1336-1. Se även mål nr 1335-1 med samma utgång.

samma skattemässiga upplägg som gjordes i Peru istället hade ha gjorts i en medlemsstat i EU, skulle skatteflyktsklausulen kunnat motiveras. Däremot beror detta på hur det gällande skatteavtalet är utformat.

I domen Cadbury Schweppes slog EU-domstolen fast att ett företag som etableras i en annan medlemsstat skall driva faktisk ekonomisk verksamhet i denna värdsstat i syfte att ha rätt att åberopa sin rätt till fri rörlighet. Fiktiva etableringar genom att till exempel endast ha en brevlåda i värdsstaten kan därför enligt domstolen inte utgöra faktisk verksamhet. Vid en jämförelse av Cadbury Schweppes och Peru-domen som redogjorts för i kapitel 3, torde det utgöra förfarandemissbruk om Peru-domen gällde ett skatteavtal mellan Sverige och ett annat EU-land, istället för ett tredje land såsom Peru. Det innebär alltså att skatteplanering där syftet är att ta fördel av ett befintligt skatteavtal mellan Sverige och ett annat EU-land med lägre beskattning än i Sverige, skulle kunna motverkas på fler sätt än när skatteplanering görs med ett tredje lands skatteavtal. Principen om förfarandemissbruk skulle på så sätt kunna förneka etableringen i det andra EU-landet om syftet varit en fiktiv etablering och därmed att utnyttja den fria etableringsrätten av skatteskal.

#### 7.4 **Slutsats**

Företag som etableras i en annan medlemsstat i EU skall driva faktisk ekonomisk verksamhet i denna värdsstat i syfte att ha rätt att åberopa sin rätt till fri rörlighet. Principen mot förfarandemissbruk kan åberopas för att motivera tillämpningen av nationella regler som ett sätt att motverka skatteflykt.

## 8 Avslutande kommentarer och iakttagelser

Skatteflyktsklausulen i 2 § skatteflyktslagen bör kunna tillämpas i en större omfattning i framtiden på sådana skattemässiga förfaranden som nämnda lag har som syfte att angripa.<sup>204</sup> Det nyss sagda är möjligt om domstolen utvecklar gällande rätt på ett enhetligt sätt och förklarar när undantagsregeln från RÅ 2010 ref. 112 är tillämplig. Skatteflykt är ett laddat begrepp som med hänsyn till osäkerheten kring skatteflyktslagens förenlighet med den i svensk rätt grundläggande legalitetsprincipen, synes tillämpas med restriktivitet när ett skatteavtal missbrukats för att undvika svensk skatt.<sup>205</sup> Högsta Förvaltningsdomstolens dom i Peru-domen<sup>206</sup> leder till att det inte finns möjlighet att undvika svensk beskattning på kapitalvinster som uppstår vid försäljning av andelar i bolag i tredje land om den skattskyldige ifråga bor kvar i Sverige, trots att det gällande skatteavtalet innehåller andra bestämmelser om beskattningsrätten. Inom EU-rätten är inte problematiken med skatteflyktsklausulens tillämplighet lika omfattande på grund av att EU-domstolen godtagit motverkande av skatteflykt som motivering för att tillämpa intern rätt istället för EU-rätt, se avsnitt 7.

Peru-domen som prövades av Högsta förvaltningsdomstolen under våren 2012 kommer att påverka bedömningen av liknande skatteupplägg i Peru framöver. Det finns vilande domar i domstolen som väntat på att Högsta Förvaltningsdomstolen meddelat sin dom i Peru-domen. Att notera är att Högsta Förvaltningsdomstolens dom i Peru-domen rörde artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru avseende kapitalvinst, vilken är den uteslutande artikeln i avtalet som tillämpas på kapitalvinster. Trots att de genomförda skatteuppläggen är liknande i de aktuella Peru-uppläggen finns det även andra slag av inkomster och avtalsartiklar som kan beröras i de vilande domarna. Ledning i bedömningen torde ändå kunna hämtas från Högsta Förvaltningsdomstolens dom vilken gav Sverige beskattningsrätt. Artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru, vilken prövades av Högsta Förvaltningsdomstolen, följde en exempt-metod och undantog därmed Sveriges beskattningsrätt för kapitalvinster i Peru. Trots att Sverige uttryckligen undantogs från beskattningsrätten enligt artikel X, fick Sverige beskattningsrätt av den svenska domstolen. Det bedöms inte bli betydande skillnader i följande domar vilka skulle neka Sverige beskattningsrätt på skatteuppläggen.

---

<sup>204</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>205</sup> Se avsnitt 2.3.

<sup>206</sup> Mål nr 1336-1. Se även mål nr 1335-1 med samma utgång.

En ytterligare bedömningsfråga för framtiden gällande skatteavtalens relation till svensk rätt är vilka regler som ska tillämpas när en skattskyldig flyttar utomlands men flyttar tillbaka till Sverige snart efter att ha genomfört en aktieförsäljning med kapitalvinst utomlands. Ett möjligt scenario är att bosättningen utomlands inte anses ha varit annat än en skenbosättning och således kan en aktieförsäljning beskattas i Sverige, detta kan jämföras med kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal.<sup>207</sup> En bedömning av det nyss sagda synes inte ha blivit uttryckt av domstolen.

---

<sup>207</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, se kommentaren till artikel 1.

## Referenslista

### Folkrätt

Wienkonventionen om traktaträtten, 1969, SÖ 1975:1

Förenta Nationernas stadga och stadga för den Internationella Domstolen, 1945

### EU

Moder/dotterbolagsdirektivet (90/435/EEG)

Fusionsdirektivet (90/434/EEG)

Ränte/royaltydirektivet (2003/49/EG)

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

### Offentligt tryck

Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område

Regeringsformen (1974:152)

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

Kungörelse (1974:69) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Kenya för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet

Lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz

Lag (1992:856) om ändring i lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2006:642) om upphävande av kungörelsen (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet

### Propositioner

Proposition 1967:26

Proposition 1980/81:17  
Proposition 1982/83:84  
Proposition 1992/93:127  
Proposition 1994/95:209  
Proposition 1993/94:117  
Proposition 1996/97:170  
Proposition 2005/06:125

### **Utskottsbetänkanden**

Skatteutskottets betänkande 2005/06:SkU37 Uppsägning av skatteavtalet mellan Sverige och Peru (prop. 2005/06:125 delvis)

### **Statens offentliga utredningar**

SOU 1996:44  
SOU 1974:100

### **Rättsfall**

#### **EU-domstolen**

Mål C-196/04, *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*, [2006] REG s. I-07995

Mål C-167/01, *Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam och Inspire Art Ltd*, [2003] REG s. I – 1019

Mål C-436/00, *X och Y mot Riksskatteverket*, [2002] REG s. I-1082

Mål C-212/97, *Centros Ltd mot Erhvervs- og Selskabsstyrelsen*, [1999] REG s. I-0145

Mål C-446/03, *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, [2005] REG s. I-1083

Mål C-324/00, *Lankhorst-Hoborst GmbH mot Finanzamt Steinfurtp*, [2002] REG s. I-11779

C-492/04, *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH v Finanzamt Emmendingen*, [2007] REG s. I - 3 777

Mål C-255/02, *Halifax plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, [2006] REG s. s. I-01609



Mål C-321/05, *Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet*, [2007] REG s. I-05795

### **Sverige**

Mål nr 1336-1

Mål nr 1335-1

Mål nr 283-10

Mål nr 216-10

Mål nr 2662-09

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 1995 ref. 69

RÅ 1996 not. 38

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 2008 ref. 30

RÅ 2008 not. 61

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 2010 ref. 112

Mål nr 3349-10

Mål nr 536-10

### **Skatterättsnämnden**

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 2 april 2009 dnr 73-08/D

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 22 december 2009 dnr 43-09/D och 131-08/D

Skatterättsnämndens förhandsbesked 30 november 2009 dnr 13-09/D

## OECD

OECD rapport, *Tax treaty override*, Paris 1989

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*

## Litteratur

Aldén, S., *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, Skattenytt, 1998

Aldén, S., *Om regelkonkurrensen inom inkomstskatterätten - med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santéus Förlag AB, Stockholm, 1998

Alhager, E., *Förfarandemissbruk – en analys av EG-domstolens domar i målen Halifax, BUPA och University of Huddersfield*, Skattenytt 2006

Alhager, M., *Dispens från inkomstskatt*, Iustus förlag, Uppsala, 1999

Andersson, M., Saldén Enérus, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen*, Norstedts Gula bibliotek, Norstedts Juridik, 2011

Dahlberg, M., *Rättsfall; Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SkatteNytt, nr. 7-8, 2008

Grundström, K-J, *Skatteantal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011

Hultqvist, A., *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995

Hultqvist, *Den nya skatteflyktslagen – vad har hänt?*, i Festskrift till Lindencrona, Norstedts Juridik, 2003

Hultqvist, A., *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser - en argumentationsanalys*, SvSkt 2010

IBFD, *International Tax Glossary*, femte upplagan, IBFD, Amsterdam 2005

Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008

Kleist, D, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt - ordningen återställd?*, SN 2011

Lindfalk, U., *Om tolkning av traktater*, Studentlitteratur, Lund , 2001

Lindencrona, G. *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1994

Melander, J och Samuelsson, J, *Tolkning och tillämpning*, Iustus förlag, 2002

Mutén, L., *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008:5

- Pelin, L., *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur AB, Lund, 2011
- Pelin, L., *Överlåtelse av företag - med särskild inriktning på generationsskifte: En skatterättslig studie*
- Påhlsson, R., *Inledning till skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2003
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Första upplagan. Jönköping. Jönköping International Business School Dissertation Series No. 040. 2007
- Sallander, M., *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, Svensk Skattetidning, 2010:2
- Sandgren, C., *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, andra upplagan, Nordstedts juridik AB, Stockholm 2007
- Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011
- Svanberg, K., *En introduktion till traktaträtten*, fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2008
- Ståhl, K., *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt, 2007
- Svanberg, K., *En introduktion till traktaträtten*, fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2008
- Tikka, *Om principer vid tolkning av skattelag*, SN, 2004