



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Missbruk av skatteavtal

Kan de föreslagna reglerna i BEPS åtgärds punkt 6, motverka förfaranden som missbrukar skatteavtal. Om inte, kan Sverige motverka sådana förfaranden genom att tillämpa generalklausulen mot skatteflykt?

Filosofie masteruppsats inom skatterätt

Författare: Anna Persson och Jessica Tedenhag

Handledare: Lena Weije

Framläggningsdatum 11 maj

Jönköping maj 2015

## **Förord**

Uppsatsen är skriven av Anna Persson och Jessica Tedenhag och enligt regler från Internationella Handelshögskolan i Jönköping ska framställningen delas upp mellan författarna. Kapitel 1, 7 och 8 står författarna för gemensamt medan Jessica Tedenhag står för kapitlen 2, 4 och 6. Anna Persson står för kapitlen 3 och 5. Det ska dock även belysas att författarna anser sig stå för hela framställningen gemensamt.

Vi vill även passa på att tacka vår handledare Lena Weije för hennes vägledning och positiva inställning. Hennes åsikter har värderats högt och hennes kunskap på området har varit motiverande.

Anna Persson och Jessica Tedenhag

Jönköping 11 maj 2015

## Masteruppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Missbruk av skatteavtal. Kan de föreslagna reglerna i BEPS åtgärds punkt 6, motverka förfaranden som missbrukar skatteavtal. Om inte, kan Sverige tillämpa den svenska generalklausulen mot skatteflykt?
Författare:	Anna Persson och Jessica Tedenhag
Handledare:	Lena Weije
Datum:	2015-05-11
Ämnesord:	<b>BEPS åtgärds punkt 6, skatteundvikande förfaranden, missbruk av skatteavtal, LOB-regel, PPT-regel, generalklausul mot skatteflykt</b>

---

### Sammanfattning

BEPS-projektet startades år 2012 för att förhindra att skattesubjekt använder kryphål i skatteavtalen och staternas nationella lagstiftningar för att erhålla skatteförmåner. År 2013 utgav OECD en handlingsplan som identifierar 15 åtgärder som ämnas vidtas. Åtgärds punkt 6 reglerar problematiken kring hur skatteavtal missbrukas genom att skattesubjekt ”shoppar” efter jurisdiktionen med det skatteavtal som leder till den förmånligaste beskattningen. Åtgärds punkt 6 föreslår att en specifik LOB-regel eller en generalklausul, PPT-regeln, införs i OECDs modellavtal för att motverka det aktuella förfarandet. LOB-regeln reglerar i vilka specifika situationer en skatteförmån är tillämplig och kan beviljas medan PPT-regeln är av allmän karaktär och innehåller allmänt hållna formuleringar för att täcka in förhållanden som är svåra att förutse på förhand. Uppsatsens syfte är att utreda huruvida de föreslagna reglerna kan uppfylla ändamålet med åtgärds punkten, att motverka missbruk av skatteavtal. Om detta inte är möjligt undersöks om Sverige kan motverka sådana förfaranden genom att tillämpa generalklausulen mot skatteflykt som återfinns i skatteflyktslagen. Författarna bedömer att LOB-regeln är allt för komplex i sin nuvarande lydelse vilket försvårar en tillämpning av regeln. Eftersom PPT-regeln är vag ger den utrymme för godtyckliga bedömningar, vilket inte ger ett förutsebart utfall när det inte finns klar vägledning. Författarna är med hänsyn till detta av uppfattningen att reglerna i dess nuvarande lydelse och form inte kan leva upp till syftet med åtgärds punkt 6.

Enligt Peru-målet är skatteflyktslagen rent principiellt tillämplig på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Generalklausulen ska då prövas mot förfarandet. Det fjärde rekvisitet, i strid med lagstiftnings syfte, är dock svårtillämpat och domstolens bedömningar varierar. Författarnas anser dock att genom att införa i skatteavtalen att dess syfte inte är att tillåta missbruk av avtalet kan generalklausulen motverka det aktuella förfarandet och skydda mot erodering av den svenska skattebasen vad gäller missbruk av skatteavtal.

## Master's Thesis in Commercial and Tax Law (Tax Law)

Title:	Treaty abuse. Can the proposed rules in BEPS Action 6 counteract actions that may lead to treaty abuse. If not, is it possible for Sweden to apply the Swedish general anti-avoidance rule, that is applicable against tax evasion?
Authors:	Anna Persson och Jessica Tedenhag
Tutor:	Lena Weije
Date:	2015-05-11
Subject terms:	<b>BEPS Action 6, transactions aimed at avoiding tax, treaty abuse, LOB-rule, PPT-rule, general anti-avoidance rule (GAAR)</b>

---

### **Abstract**

In 2012 the BEPS project started with the purpose of preventing tax subjects from using loopholes in the tax treaties and national tax laws in order to receive tax benefits. In 2013, the OECD published an action plan that identifies 15 actions that is meant to be taken regarding this issue. Action 6 regulates treaty abuse through treaty shopping, which means that a tax subject is searching for the tax jurisdiction with the tax treaty that leads to the most beneficial taxation. To prevent this, Action 6 suggests that a specific LOB-rule and a general anti-avoidance rule, PPT-rule, should be included in the OECD model convention. The LOB-rule regulates in which specific situations a treaty benefit can be granted. The PPT-rule is more general and contains general wordings to cover situations that is difficult to foresee. The purpose of this thesis is to examine whether the proposed rules can fulfill the purpose of Action 6, to prevent treaty abuse. If not possible, it will be determined if Sweden can prevent treaty abuse by applying the general anti-avoidance rule against tax evasion stated in the Swedish skatteflyktslagen. The authors of the thesis are of the opinion that the LOB-rule is too complex in its current wording which makes it difficult to apply. Since the PPT-rule is vague, there is a wide scope for arbitrary assessments leads to an unpredictable outcome when the guidance is unclear. Therefore, the authors find that the rules in its current wordings cannot satisfy the purpose of Action 6.

According to the Peru-judgement the skatteflyktslagen can be applicable to situations that are covered by a tax treaty. The transaction should be tested against the general anti-avoidance. The fourth prerequisite, in contravention of the purpose of the legislation, is difficult of apply and the judgements of the court varies. The authors believe that if the treaty preamble includes a statement which clarifies that the intention of the treaty is not to allow treaty abuse, the Swedish general anti-avoidance rule can prevent treaty abuse and thereby protect the Swedish tax base against BEPS regarding treaty abuse.

## Förkortningslista

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFA	Committe on Fiscal Affairs
Ds B	Departementsstencil från budgetdepartementet
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EU	Europeiska Unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBA	International Bar Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Jfr	Jämför
JK	Justitiekanslern
LOB	Limitation of benefit
Not.	Notismål från Regeringsrätten
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
S.k.	Så kallat
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	2
1.3	Avgränsning .....	3
1.4	Metod och material.....	4
1.5	Terminologi .....	6
1.6	Disposition.....	6
<b>2</b>	<b>Skatteundvikande förfaranden .....</b>	<b>8</b>
2.1	Inledning.....	8
2.2	Skatteflykt.....	8
2.3	Skatteplanering .....	9
2.4	Treaty shopping.....	9
2.5	Sammanfattning .....	11
<b>3</b>	<b>Skatteavtal .....</b>	<b>12</b>
3.1	Inledning.....	12
3.2	Bakgrund.....	12
3.3	Utveckling.....	13
3.4	Reglering i OECDs modellavtal .....	14
3.5	Införlivande i svensk rätt.....	15
3.6	Förhållandet till svensk intern rätt.....	16
3.7	Tolkning.....	17
	3.7.1 Suveränitetsprincipen .....	17
	3.7.2 Folkrättsligt avtal.....	17
	3.7.3 Statsrättslig karaktär .....	18
	3.7.4 Skatteavtalens dubbla karaktär.....	19
3.8	Sammanfattning .....	20
<b>4</b>	<b>BEPS-projektet .....</b>	<b>21</b>
4.1	Inledning.....	21
4.2	Bakgrund och utveckling .....	21
4.3	Föreslagna ändringar i OECDs modellavtal enligt åtgärds punkt 6.....	22
	4.3.1 Syfte och innehåll .....	22
	4.3.2 Föreslagna metoder mot kringgåendet av skatteavtal .....	23
	4.3.2.1 <i>Limitations on Benefits Rule (LOB)</i> .....	24
	4.3.2.2 <i>Principal Purpose Test (PPT)</i> .....	26
	4.3.3 Föreslagna åtgärder mot missbruk av nationell lagstiftning .....	30
4.4	Sammanfattning .....	32
<b>5</b>	<b>Kommentarer till BEPS åtgärds punkt 6 .....</b>	<b>34</b>
5.1	Inledning.....	34
5.2	BEPS Monitoring Group .....	34
5.3	Confederation of Swedish Enterprise (Svenskt Näringsliv) .....	36
5.4	International Bar Association (IBA).....	39
5.5	Sammanfattning .....	40

<b>6</b>	<b>Reglering av skatteflykt i svensk rätt.....</b>	<b>42</b>
6.1	Inledning.....	42
6.2	Utveckling.....	42
6.3	Huvudsakligt syfte och innebörd .....	44
6.4	Utformning.....	45
6.4.1	Skatteförmånsrekvisitet .....	46
6.4.2	Medverkanderekvisitet.....	47
6.4.3	Avsiktsrekvisitet .....	48
6.4.4	Rekvisitet i lagstiftningens syfte .....	48
6.5	Förutsebarhet i skatteflyktstransaktioner.....	50
6.6	Skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal .....	51
6.6.1	Peru-upplägg .....	51
6.6.1.1	<i>RA 2004 not 59</i> .....	51
6.6.1.2	<i>HFD 2012 ref. 20</i> .....	52
6.6.2	Följden av HFDs uttalande i HFD 2012 ref. 20 .....	52
6.7	Tillämpning av skatteflyktslagen och generalklausulen på förfaranden som omfattas av skatteavtal .....	53
6.7.1	Kammarrätten i Stockholm .....	53
6.7.2	Kammarrätten i Jönköping.....	54
6.8	Sammanfattning .....	55
<b>7</b>	<b>Analys .....</b>	<b>57</b>
7.1	Inledning.....	57
7.2	Åtgärder mot att motverka missbruk av skatteavtal.....	57
7.2.1	LOB-regeln .....	57
7.2.2	PPT-regeln .....	60
7.2.3	Minimistandard .....	63
7.3	Åtgärder mot missbruk av nationell lagstiftning genom användning av skatteavtal .....	64
7.4	Den svenska generalklausulens tillämpningsområde.....	65
7.4.1	Tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal .....	65
7.4.2	Tillämpning och tolkning på förfaranden som omfattas av skatteavtal.....	67
<b>8</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>73</b>
	<b>Källförteckning.....</b>	<b>74</b>

# I Inledning

## I.1 Bakgrund

Skatteundvikande förfaranden avser vanligtvis transaktioner som planeras och genomförs på ett sådant sätt att de medför en skatteförmån för den skattskyldige. Det kan innebära att den skattskyldige kringgår eller missbrukar rättsregler för att undvika beskattning och därmed erhålla förmånen. Rättsreglerna används således på ett sätt som ursprungligen inte var ämnat och det skatteundvikande förfarandet kan stå i strid med reglernas syfte.<sup>1</sup> Problematiken kring skatteundvikande förfaranden uppmärksammades redan på 1920-talet och har därefter varit ett högaktuellt ämne som utretts åtskilliga gånger.<sup>2</sup>

Olika metoder har används för att motverka skatteundvikande förfaranden. I Sverige används det en lagstiftad generalklausul mot skatteflykt som återfinns i skatteflyktslagen.<sup>3</sup> Sverige har även ingått otaliga skatteavtal i syfte att bl a motverka skatteundvikande förfaranden. Dessa avtal grundar sig i stor utsträckning på modellavtalet<sup>4</sup>, utgivet av Organisation for Economic Co-operation and Development, (OECD).<sup>5</sup>

Trots att åtgärder vidtagits för att motverka skatteundvikande förfaranden har problemet på senare år uppmärksammats i allt större utsträckning. Anledningen till detta är att multinationella företag genom globaliseringen kan använda kombinationer av länders interna rätt och skatteavtal för att undgå beskattning på ett sätt som inte är möjligt för nationella företag.<sup>6</sup>

OECD har med anledning av detta fått i uppdrag av G20-länderna<sup>7</sup> att starta projektet Base Erosion and Profit Shifting, (BEPS). Det övergripande syftet med projektet är inte att förhindra förekomsten av illegalt skatteundvikande utan istället att förhindra multinationella

---

<sup>1</sup> Regeringens proposition 1982/83:84, förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, s. 8-10 och Statens offentliga utredningar 1975:77, Allmän skatteflyktsklausul, s. 17-18 och 43.

<sup>2</sup> SOU 1975:77 s. 21-23.

<sup>3</sup> Lag (1995:575) mot skatteflykt.

<sup>4</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), OECD Publishing.

<sup>5</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 90.

<sup>6</sup> OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, s. 7-8.

<sup>7</sup> G20 består av finansministrarna och centralbankscheferna från 19 av världens största ekonomier samt EU.



företag från att utnyttja luckorna som existerar i länders interna rätt och skatteavtalen för att skydda medlemsländernas skattebaser.<sup>8</sup> OECD publicerade i februari 2013, som nästa steg i projektet, rapporten *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Rapporten innehåller en redogörelse för hur OECD hanterar och arbetar med de befintliga problemställningarna.<sup>9</sup>

Handlingsplanen, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, gavs i juli 2013 ut som en uppföljning på den första rapporten. Handlingsplanen syftar till att identifiera 15 åtgärder som OECD ämnar vidta, samt beskriva hur arbetet kommer att genomföras. Några av åtgärderna kommer att innebära modifieringar av artiklarna i OECDs modellavtal och i avtalets kommentarer.<sup>10</sup> Eftersom en stor del av de svenska skatteavtalen grundar sig på OECDs modellavtal och eftersom dess kommentarer används som tolkningsmetod kommer projektet att påverka Sverige.

Åtgärds punkt 6 i handlingsplanen angriper specifikt problematiken kring treaty shopping-transaktioner vilket innebär att skattesubjekt ”shoppar” genom att effektivt leta efter vilken jurisdiktion som har det mest fördelaktiga skatteavtalet med den stat skattesubjektet önskar att investera.<sup>11</sup> OECD publicerade 2014 rapporten, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances* (rapporten), vilken omfattar hur problematiken kring åtgärds punkt 6 ska motverkas.<sup>12</sup> Rapporten avseende åtgärds punkt 6 innehåller tre olika förslag på åtgärder för att förhindra detta fenomen, däribland en specifik regel, limitation-of-benefit rule (LOB) och en allmän generalklausul, principal purpose rule (PPT), att införa i modellavtalet. Frågan som uppstår är om de föreslagna åtgärderna kan uppfylla syftet med åtgärds punkt 6, att förhindra missbruk och kringgående av rättsregler, eller om den svenska generalklausulen mot skatteflykt kan tillämpas på dessa förfaranden och uppfylla syftet med åtgärds punkten.

## 1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att utreda huruvida de föreslagna LOB-och PPT-reglerna i rapporten kring BEPS åtgärds punkt 6, som ämnas införas i OECDs modellavtal, kan uppfylla ända-

---

<sup>8</sup> OECD (2013) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 5.

<sup>9</sup> OECD (2013) *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

<sup>10</sup> OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 19.

<sup>11</sup> OECD (2013) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, s. 18-19.

<sup>12</sup> OECD (2014), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances*, OECD Publishing, s. 9-10.

målet med åtgärds punkten, motverka förfaranden som missbrukar skatteavtal. Om inte, kan Sverige motverka sådana förfaranden genom att tillämpa generalklausulen mot skatteflykt som återfinns i skatteflyktslagen.

### **1.3 Avgränsning**

Uppsatsens avser att behandla BEPS problematiken ur ett svenskt perspektiv och fokus ligger på att behandla LOB- och PPT-regeln i förhållande till ändamålet med BEPS åtgärds punkt 6, att motverka missbruk och kringgående av skatteavtal och nationell lagstiftning. För att ge läsaren en övergripande förståelse för olika förekomster av skatteundvikande förfaranden och hur de kan missbruka och kringgå rättsregler samt påvisa dess likheter och skillnader, ges en förklaring av begreppen skatteflykt, skatteplanering och treaty shopping. Begreppen behandlas därmed inte i någon större utsträckning.

Med hänsyn till syftet med BEPS åtgärds punkt 6 ges en redogörelse för skatteavtalsrätten. Vid redogörelsen av skatteavtalen behandlas inte tillkomstprocessen, med andra ord hur avtalens utformning förhandlas fram. Detta utelämnas ur uppsatsen eftersom det inte är väsentligt för att ge läsaren en förståelse för sambandet mellan skatteavtalsrätten och BEPS åtgärds punkt 6.

BEPS-projektet ligger till grund för uppsatsen och därför beskrivs projektets uppkomst och övergripande syfte kortfattat. BEPS-projektets åtgärds punkt 6 är särskilt betydande för att kunna besvara syftet med uppsatsen och denna redogörs grundligt medan de resterande åtgärds punkterna lämnas utanför framställningen. I rapporten kring åtgärds punkt 6 återfinns 3 målsättningar varav den första är att utveckla rekommendationer och bestämmelser, angående utformandet av nationella regler som syftar till att förhindra beviljande av skatteavtalsförmåner under olämpliga omständigheter, vilka är avsedda att införas i modellavtalet. Denna målsättning är väsentlig för att kunna besvara uppsatsens syfte. Därför redogörs de åtgärder som krävs för att uppfylla målsättningen grundligt. De andra två målsättningarna berör inte problematiken kring uppsatsens syfte och beskrivs därför inte mer ingående än att de nämns för att ge en övergripande förståelse för åtgärds punkt 6.

Det finns olika metoder för att förhindra skatteflykt och skatteundvikande förfaranden, bl a en lagstiftad generalklausul. I Sverige används en sådan klausul som återfinns i skatteflyktslagen och eftersom uppsatsen ämnar att utreda generalklausulens tillämplighet och möjlighet att motverka missbruk av skatteavtal ges en grundlig redogörelse av denna, inga andra

bestämmelser i skatteflyktslagen behandlas. Några andra alternativa metoder för att förhindra skatteflykt berörs inte eftersom det inte är väsentligt för att besvara uppsatsens syfte. Av samma anledning behandlas därmed inte den svenska CFC-lagstiftningen eftersom den utgör en stopp- och speciallagstiftning med ändamål att motverka skatteflykt. Vidare avser inte uppsatsen att lägga vikt vid förhållandet mellan skatteavtal och skatteflyktslagen eftersom uppsatsen inte är formulerad ur ett konkurrensperspektiv. Förhållandet presenteras i den mån det är av betydelse för att besvara uppsatsens syfte.

## **I.4 Metod och material**

För att uppfylla uppsatsens syfte används rättskälleläran<sup>13</sup> och därmed rättskällehierarkin, vilken i denna uppsats avser lagtext, förarbeten, praxis och juridisk litteratur i förevarande ordning.<sup>14</sup> Det används en deskriptiv metod<sup>15</sup> för att beskriva gällande rätt och de av OECD lämnade rapporter kring BEPS-projektet.<sup>16</sup> Den deskriptiva metoden används för att ge läsaren en bättre förståelse för det rättsliga området genom att beskriva den grundläggande informationen på ett sådant sätt att läsaren förstår sambandet mellan de olika bestämmelserna och förfarandena. Det är nödvändigt att beskriva den gällande rätten för att få en bättre förståelse för den problematik som kan uppkomma vid tolkning och tillämpning av de gällande reglerna samt för att få en problemorienterad karaktär över framställningen.

Lagstiftning som skatteflyktslagens andra paragraf där generalklausulen återfinns används som utgångspunkt i denna uppsats för att ge uttryck för vad som är gällande rätt på området. För att kunna besvara uppsatsens frågeställning behövs det dock även ge en tydligare beskrivning av lagens utveckling, ändamål och innebörd. Därför används och analyseras förarbeten till lagstiftningen. Det är även av vikt att beakta äldre förarbeten för att få en uppfattning av utvecklingen i skatteflyktsproblematiken. Förarbetena ger även vägledning i tolkningen av lagstiftningen som är en väsentlig del genom hela uppsatsen.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> Rättskälleläran används för att beskriva gällande rätt och påvisar vilka rättskällor som ska, får och bör beaktas.

<sup>14</sup> Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Norstedts Juridik AB, 2007, s. 36.

<sup>15</sup> En beskrivande metod i motsats till analytisk metod, tillåter minimal tolkning av materialet.

<sup>16</sup> Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 66.

<sup>17</sup> Bernitz, U, Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, Norstedts Juridik, 2010 s. 30.

Eftersom rapporterna och åtgärdsplanen kring BEPS nyligen utformades av OECD, används ingen praxis i framställningen för att redogöra för BEPS-projektets inverkan på området kring skatteundvikande transaktioner. Däremot är praxis av betydelse för att påvisa problematiken kring skatteflykslagets tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal samt tolkning och tillämpning av generalklausulens rekvisit, varför praxis är en del av framställningen i detta avseende. Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) mål används i den utsträckning de har bedömt kring problematiken, eftersom det är den högsta instansen för svensk intern rätt. Vidare används således längre instansers avgöranden i de situationer där HFD inte berört den aktuella problematiken.

Vidare används juridisk litteratur för att presentera problematiken kring skatteflykt och skatteplanering samt redogöra för BEPS-projektet, specifikt åtgärds punkt 6. För att komplettera källorna med högre rättskällevärde samt uppnå en djupare förståelse för ämnet och tillhandahålla läsaren en helhetsuppfattning används denna rättskälla. För att beskriva skatteavtalsområdet används OECDs modellavtal som en bas och vidare ges läsaren en kompletterande beskrivning genom användandet av doktrin. Det är av vikt att ha en uppfattning om skatteavtalens historik, tolkningsmetoder, innebörd och ändamål vilket inte återfinns i någon av de andra rättskällorna. Därför har doktrinen fått en väsentlig betydelse på området. För att få en insikt av uppsatsens genomgående begrepp används juridisk tidskrift. Den juridiska tidsskriften tillför en bredare inblick i problematiken samt presenterar olika uppfattningar kring ämnet.

Eftersom den första rapporten inom BEPS-projektet utgavs 2013 har material från källor med högre rättskällevärde varit knapphändig. Därför är BEPS-rapporterna en väsentlig källa för att kunna presentera BEPS-projektet samt ge en djupare förståelse för åtgärdsplanen, specifikt för åtgärds punkt 6. I huvudsak utgår framställningen ifrån rapporterna, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting, BEPS Action Plan*, och *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances*. Rapporterna innehåller både en förklaring av problematiken på området samt olika förslag på åtgärder och är därför av stor betydelse för att besvara uppsatsens syfte. Eftersom åtgärds punkt 6 är kärnan i uppsatsen är det av stor betydelse att även granska och ta i beaktning kommentarerna till denna åtgärds punkt. Kommentarererna ger vägledning i hur åtgärds punkten ska tolkas samt presenterar den problematik som kan uppkomma vid tillämpningen av respektive föreslagen regel. Kommentarererna är publicerade i rapporten, *Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse*, och kommer ifrån företagsföreträdare och organisationer som

utgör specialister på området. Dessa kommentarer symboliserar en röst för det legala yrket och utgör därmed en välmotiverad grund att basera uppsatsens analys på.

En sista kommentar kring BEPS-rapporterna och dess kommentarer bör tilläggas. Rapporterna och åtgärdsplanen utgör förslag som sedan är tilltänkta att implementeras av medlemsländerna. OECD tillges stort förtroende och allt fler länder använder OECDs rapporter som vägledning och riktlinjer på det internationella beskattningsområdet. OECDs rapporter anses ha varit effektiva och i det här sammanhanget får därför OECDs rapporter anses utgöra en rättskälla.<sup>18</sup> Uppsatsen tar avstamp i rapporterna och dessa får därför anses ha ett förhållandevis högt rättskällevärde.

## 1.5 Terminologi

Vissa svårigheter kan uppkomma när uppsatsens utgångspunkt är det internationella BEPS-projektet, som är framställt på engelska och olika begrepp därmed behandlas över språkgränserna engelska och svenska. Flertalet av begreppen som återfinns i OECDs rapporter finns det svenska motsvarigheter till. I framställningen används i största möjliga utsträckning de svenska begreppen men i situationer där en direkt och användbar motsvarighet inte återfinns på svenska används det engelska begreppet.

Begreppet "*treaty abuse*" är översatt till missbruk av skatteavtal och för begreppet "*anti-abuse rules*" används bestämmelser mot missbruk av rättsregler.

I situationer där missbruk av rättsregler används avses att både skatteavtal och nationella bestämmelser kringgås och missbrukas.

I framställningen används begreppet skatteundvikande förfaranden som ett samlingsbegrepp för skatteflykt, skatteplanering och treaty shopping. Begreppen är dock inte nödvändigtvis synonyma till varandra utan kan variera beroende på i vilket sammanhang de används. Tydliggörande av definitionerna av begreppen hänvisas till kapitel 2.

## 1.6 Disposition

Med undantag för uppsatsens första, sjunde och sista kapitel påbörjas samtliga kapitel med en kort inledning som beskriver vad som berörs i kapitlet och en sammanfattning av informationen som har framkommit.

---

<sup>18</sup> Pahlsson, R, Konstitutionell skatterätt, Iustus Förlag AB, 2009, s. 61.

- Kapitel 2 I andra kapitlet presenteras och definieras olika former av skatteundvikande förfaranden. Begreppen som behandlas är skatteflykt, skatteplanering och treaty shopping.
- Kapitel 3 I uppsatsens tredje kapitel redogörs skatteavtalens utveckling, innebörd samt förhållandet mellan regleringen i OECDs modellavtal och i svensk intern rätt. I kapitlet berörs även olika tolkningsmetoder vad gäller skatteavtalen.
- Kapitel 4 Det fjärde kapitlet inleds med en kort bakgrund till BEPS-projektet och en beskrivning av problematiken och utvecklingen på området. Därefter görs en djupgående utredning av BEPS-projektets åtgärds punkt 6. Utredningen innehåller en förklaring av syftet och utformningen av åtgärden samt en redogörelse för de föreslagna metoderna för att angripa skatteundvikande förfaranden.
- Kapitel 5 I uppsatsens femte kapitel redogörs för några av de kommentarer avseende BEPS åtgärds punkt 6 som olika organisationer utgett.
- Kapitel 6 I sjätte kapitlet ges en beskrivning av regleringen av skatteflykt i svensk lagstiftning. Den svenska generalklausulen mot skatteflykt behandlas närmare i kapitlet och dess utveckling, huvudsakliga ändamål, utformning, tillämpning och tolkning redogörs för.
- Kapitel 7 Uppsatsens sjunde kapitel innehåller en analys där frågeställningarna som uppkommit i framställningen diskuteras för att uppnå uppsatsens syfte.
- Kapitel 8 Avslutningsvis i kapitel åtta presenteras uppsatsens slutsatser som är baserade på den framställda analysen i sjunde kapitlet.

## 2 Skatteundvikande förfaranden

### 2.1 Inledning

Skatteundvikande transaktioner är inte några nya företeelser vad gäller dagens skattelagstiftningar. Det kan dock vara svårt att urskilja specificerade förfaranden eftersom varierande begrepp kan användas i olika bemärkelser och åsikterna kring begreppen skiftar. Detta leder till att det kan vara problematiskt att utgöra klara definitioner. Skatteflykt och skatteplanering kan anses utgöra skatteundvikande förfaranden och har således koppling till varandra. Även begreppet treaty shopping kan anslutas till skatteundvikande förfaranden eftersom det har ansetts vara en otillåten skatteplaneringsform samt ett skatteflyktsförfarande genom missbruk och kringgående av skatteavtal för att erhålla skatteförmåner.<sup>19</sup> För att underlätta uppsatsens kommande framställning, beskriver det här kapitlet begreppen skatteflykt, skatteplanering och treaty shopping. Beskrivningen tar sikte på att klargöra likheter, skillnader och kopplingar mellan dessa samt hur förfarandena kan missbruka rättsregler.

### 2.2 Skatteflykt

Begreppet skatteflykt används i olika bemärkelser och att hitta en klar definition är problematiskt. I förarbeten till skatteflyktslagen<sup>20</sup> ges ett flertal försök till en allmän definition av begreppet skatteflykt. En återkommande definition är att skatteflykt förekommer vid en situation där en rättshandling utförs i enlighet med lagstiftningens formella lydelse men innebär en skatteförmån som inte var avsedd eller förutsedd av lagstiftaren.<sup>21</sup> Handlingen strider således inte mot själva ordalydelsen i lagstiftningen, den strider mot dess anda och mening eftersom den innebär en struktur som utgör en omväg för att uppnå sitt mål.<sup>22</sup> Även EU-domstolen har kommenterat definitionen av skatteflykt och anser att skatteflykt innebär situationer där skattesubjekten skapar rent fiktiva upplägg med syftet att kringgå lagstiftningen och undvika den beskattning som lagstiftningen avser.<sup>23</sup>

---

<sup>19</sup> Sundgren, P, Treaty Shopping, Skattenytt 1992, s. 370-371.

<sup>20</sup> Förarbeten till den nuvarande skatteflyktslagen samt tidigare versioner av lagen.

<sup>21</sup> Prop. 1982/83:84, s. 8-10 och SOU 1975:77, s. 17-18.

<sup>22</sup> SOU 1975:77, s. 43.

<sup>23</sup> C-196/04 Cadbury Schweppes, p. 75.

Skatteflykt utgör således ett skatteundvikande förfarande men har även definierats som kringgående och missbruk av rättsregler.<sup>24</sup> Detta visar sig i förarbetena och i juridisk doktrin, vilka innehåller snarlika definitioner av skatteflykt. Där definieras begreppet likt situationer där handlingar eller avtalsjuridiska beteckningar, som parterna gett, inte stämmer överens med dess reella innebörd. I dessa situationer handlar det om strukturer för att kringgå lagstiftningen.<sup>25</sup>

### **2.3 Skatteplanering**

Skatteplanering är även ett begrepp som används i olika bemärkelser. I diskussioner där begreppet skatteflykt behandlas är det också vanligt att det även förs en diskussion kring begreppet skatteplanering.<sup>26</sup> Begreppet kan definieras som transaktioner där skattesubjektet aktivt har planerat för att undvika att betala skatt eller för att betala låg skatt. Skatteplanering kan därmed anses utgöra handlingar som är skatteundvikande men som inte kan definieras som en skatteflyktshandling. Till skillnad från skatteflykt, som ovan nämnt strider mot lagens syfte och ändamål, anses inte skatteplanering strida mot lagen. Skatteplanering har istället ansetts vara både avsedd och förutsedd av lagstiftaren, vilket är ett krav för att inte omfattas av begreppet skatteflykt.<sup>27</sup> Begreppet skatteplanering bygger således på sådant som lagstiftningen uttryckligen eller underförstått godkänner skattemässigt. Det kan dock vara fråga om aggressiv skatteplanering vilket innebär att transaktionerna är utförda i enlighet med lagens lydelse, men i strid med ändamålet. Aggressiv skatteplanering töjer därmed på gränserna för vad som kan ses som laglig skatteplanering och därmed faller inom lagstiftningens ramar.<sup>28</sup>

### **2.4 Treaty shopping**

Med begreppet treaty shopping avses en strategi i samband med internationell skatteplanering, där ett skattesubjekt väljer en jurisdiktion för dess fördelaktiga skatteavtal eller inter-

---

<sup>24</sup> SOU 1975:77, s. 43.

<sup>25</sup> Prop. 1982/83:84, s. 10 och Lindencrona, G, Generalrapport angående Kringgående av skattelag, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, 1976, s. 105.

<sup>26</sup> Regeringens proposition 1980/81:17 förslag till lag mot skatteflykt, s. 16 och Prop. 1982/83:84, s. 10 och Simon Almendal, T, Skatteinpassade transaktioner och skattebrott, Norstedts Juridik AB, 2005, s. 45.

<sup>27</sup> Prop. 1980/81:17, s. 11 och s. 16.

<sup>28</sup> Simon Almendal, T, Skatteinpassade transaktioner och skattebrott, s. 23.



nationella skattesystem i syfte att åstadkomma en mer fördelaktig beskattning.<sup>29</sup> Skattesubjektet drar därmed nytta av skatteavtalet för att undvika beskattning eller erhålla en förmånligare beskattning, även om denne inte hade rätt till förmånen på ett legitimt sätt genom det föreliggande avtalet.<sup>30</sup> I kommentarerna till OECDs modellavtal återfinns inte begreppet treaty shopping direkt. Det redogörs dock för ett likartat förfarande där ett bolag etablerats i en stat för att i huvudsak erhålla avtalsförmåner. I ett förfarande där etableringen i staten inte hade genomförts hade det således inte heller någon förmån varit tillämplig.<sup>31</sup> Det viktiga i ett treaty shopping förfarande är därmed att det förekommer en beskattningsförmån, som utan förfarandet inte hade varit tillgänglig.

Treaty shopping är alltså inte något nytt begrepp utan har funnits länge på det internationella beskattningsområdet. OECD tillsatte därför år 1977 en utredning avseende problematiken med treaty shopping.<sup>32</sup> Utredningen behandlade problematiken kring ”*improper use of tax treaties by a person, whether or not a resident of a contracting state, acting through a legal entity created to obtain treaty benefits that would not otherwise be available directly to that person*”.<sup>33</sup> Utredningen ledde till en rapport som publicerades år 1986, i vilken OECDs *Committee on Fiscal Affairs*, (CFA) urskilde de mest centrala situationerna där skatteplanering av denna sort förekommer.

I doktrin har ett fortsatt resonemang förts kring vad treaty shopping utgör och det framkommer att det innebär ett planerat förfarande för att erhålla fördelar i skatteavtalet genom att omsorgsfullt välja det mest förmånliga skatteavtalet för ett specifikt syfte.<sup>34</sup> Denna definition har ansetts ligga till grund för utvecklandet av definitionen av begreppet treaty shopping.<sup>35</sup>

---

<sup>29</sup> Petkova, S, Treaty Shopping – The Perspective of National Regulators, Kluwer Law International, 2004, s. 544.

<sup>30</sup> Van Weeghel, S, The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States, Kluwer Law International, 1998, s. 119.

<sup>31</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 9 i kommentarerna till artikel 1.

<sup>32</sup> OECD (1987) Committee on Fiscal Affairs, Four Related Studies.

<sup>33</sup> OECD (1992) Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris, punkt 9 i kommentaren till artikel 1.

<sup>34</sup> Rosenbloom, H. David, Tax Treaty Abuse: Policies and Issues, Law & Policy in International Business, 1983, s. 763-765.

<sup>35</sup> De Broe, L, International Tax Planning and Prevention of Abuse, IBFD Doctoral Series, 2008, s. 5.

En senare definition av treaty shopping som återfinns i doktrinen är att ett skattesubjekt ”shoppar” och därmed effektivt letar efter vilken jurisdiktion som har det mest fördelaktiga skatteavtalet med den stat där skattesubjektet vill investera. Det mest fördelaktiga förfarandet är i många situationer att skattesubjektet söker efter ett skatteavtal där skatten helt eller delvis undantas på grund av det befintliga skatteavtalet med den ”shopgade” jurisdiktionen.<sup>36</sup>

## 2.5 Sammanfattning

Skatteflykt, skatteplanering och treaty shopping är inga nya begrepp, men det kan dock fortfarande vara problematiskt att hitta en korrekt och allmän definition av begreppen. Skatteflykt har ansetts förekomma när en handling inte strider mot lagstiftningens ordalydelse men strider mot lagstiftningens anda och mening. Skatteplanering anses utgöra handlingar som inte kan definieras likt en skatteflyktshandling men som är skatteundvikande. Skatteplanering anses till skillnad från skatteflykt inte strida mot lagstiftningens anda och mening. Är det dock fråga om aggressiv skatteplanering kan förfarandet anses falla utanför lagstiftningens ramar. Treaty shopping innebär att ett skattesubjekt väljer det mest förmånliga skatteavtalet för att erhålla beskattningsförmåner. Skattesubjektet ”shoppar” genom att välja den jurisdiktion som har det mest fördelaktiga skatteavtalet.

Begreppen kan således nödvändigtvis inte användas som synonymer men de kan alla anses utgöra skatteundvikande förfaranden. Skatteplanering genom att skattesubjektet planerar för att erhålla en låg beskattning, skatteflykt genom handlingar som kringgår en bestämmelse för att undvika beskattningen som den avser och treaty shopping genom missbruk av skatteavtal för att erhålla en beskattningsförmån.

---

<sup>36</sup> Castro, L, U.S. Policy Against Treaty Shopping – From Aiken Industries to Anti-Conduit Regs: Critical View of Current Double-Step Approach in Light of Tax Treaties’ Objectives and Purposes, Virginia Tax Review, 2011, s. 300-301.

## 3 Skatteavtal

### 3.1 Inledning

Problematiken kring internationell dubbelbeskattning har ökat i takt med globaliseringen och för att undvika sådan dubbelbeskattning började skatteavtal ingås mellan staterna redan för hundra år sen.<sup>37</sup> Idag har de flesta stater ett omfattande nätverk av skatteavtal med andra stater vilka är baserade på OECDs modellavtal. Det bidrar till att den problematik som tidigare fanns på området minskat och att reglerna kring skatteavtalsrätten blivit mer enhetlig.<sup>38</sup> För att underlätta uppsatsens kommande framställning och ge läsaren en tydligare bild av området är det av vikt att förklara skatteavtalsrätten. Därför kommer det i det här kapitlet att redogöras för problematiken kring den internationella dubbelbeskattningen och skatteavtalens bakgrund, utformning, tillämpning och tolkning.

### 3.2 Bakgrund

Internationell dubbelbeskattning föreligger då ett skattesubjekt blir föremål för beskattning av ett skatteobjekt i två eller flera stater under samma tidsperiod.<sup>39</sup> Sådan dubbelbeskattning kan uppstå när en stats skatteregler är grundande på domicilprincipen och dessa kolliderar med en annan stats skatteregler som grundas på källstatsprincipen.<sup>40</sup> Domicilprincipen ger uttryck för att den stat där skattesubjektet har sin hemvist har rätt att beskatta skattesubjektets inkomster som är intjänade både inom landet och i andra länder. Källstatsprincipen innebär att den stat i vilken ett skattesubjekt har intjänat sin inkomst eller utbetalat en sådan inkomst ifrån har rätt att beskatta inkomsten.<sup>41</sup> I det fall ett skattesubjekt har sin hemvist i en stat och bedriver rörelse i en annan stat kan problematik uppkomma. Staten där skattesubjektet har sin hemvist beskattar då inkomsten i enlighet med domicilprincipen. Samtidigt beskattas samma inkomst i staten där rörelsen bedrivs om den statens skatteregler är

---

<sup>37</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, Norstedts Juridik, 2004, s. 161-163.

<sup>38</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Studentlitteratur AB, 2011, s. 90.

<sup>39</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 159.

<sup>40</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 160.

<sup>41</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 15.

grundande på källstatsprincipen. Det medför att skattesubjektet blir föremål för dubbelbeskattning.<sup>42</sup>

Även i andra situationer kan tillämpningen av två länders interna skattelagstiftning medföra att båda länderna beskattar inkomsten. En sådan situation uppkommer när staternas regler gällande obegränsad skattskyldighet<sup>43</sup> är utformade på olika sätt. Ett skattesubjekt som flyttar till en annan stat, betraktas som obegränsat skattskyldig i staten varpå skattesubjektet blir skyldigt att betala skatt i landet. Samtidigt kan det i staten varifrån detta skattesubjekt flyttar finnas interna skatteregler som innebär att ett skattesubjekt anses vara obegränsat skattskyldig i staten. Båda länderna beskattar då inkomsterna som skattesubjektet erhåller.<sup>44</sup> En särskild inkomst kan också anses ha förvärvats i två länder enligt ländernas interna lagstiftning vilket medför att inkomsten beskattas i båda staterna.<sup>45</sup>

### 3.3 Utveckling

För att undvika dubbelbeskattningssituationer har skatteavtal upprättats mellan olika stater. Sådana skatteavtal är en relativt ny företeelse som det började diskuteras kring efter första världskriget. Under 1920-talet gjordes undersökningar för att hitta lösningar till problem som den internationella dubbelbeskattningen bidrog till.<sup>46</sup> Undersökningarna resulterade i ett förslag till ett avtal som, trots att det inte blev accepterat, haft stor betydelse på skatteavtalsområdet. Det första fullständiga skatteavtalet som tillämpades ingicks 1925 och låg till grund för ett trettiotal skatteavtal som senare ingicks mellan olika länder. Under andra världskriget uteblev förhandlingar om nya avtal. Efter kriget förstärktes dock kraven om en lösning gällande problematiken kring den internationella dubbelbeskattningen varpå det nuvarande modellavtalet<sup>47</sup>, utarbetades av OECD.<sup>48</sup> Avsikten var att modellavtalet skulle fungera som en modell för hur skatteavtal mellan medlemsstaterna kan och bör se ut.

---

<sup>42</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 160.

<sup>43</sup> Obegränsad skattskyldighet innebär att skattesubjektet är bosatt, stadigvarande vistas, eller har väsentlig anknytning till Sverige. Skattesubjektet är då skyldig att betala skatt i Sverige för alla inkomster, oavsett om de är intjänade i Sverige eller något annat land.

<sup>44</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 161.

<sup>45</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 161.

<sup>46</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 162.

<sup>47</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010).

<sup>48</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 163.

Skatteavtalen kan numera vara bilaterala eller multilaterala. Ett bilateralt avtal ingås av två stater medan ett multilateralt avtal ingås av fler än två stater. Skatteavtalen kan också vara partiella eller fullständiga. I de fall avtalet är partiellt regleras endast ett visst område inom beskattningsrätten medan ett fullständigt avtal reglerar beskattningsrätten i dess helhet.<sup>49</sup>

Idag är skatteavtalsrätten väl etablerad och majoriteten av industriländerna har ett omfattande nät av avtal med andra stater. I takt med att globaliseringen ökar har också antalet utvecklingsländer som ingår skatteavtal blivit mer omfattande. Globaliseringen har också medfört att den interna skattelagstiftningen i medlemsländerna ständigt ändras varför skatteavtalen mellan olika länder revideras vid behov.<sup>50</sup>

### **3.4 Reglering i OECDs modellavtal**

OECDs modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning avseende inkomst och förmögenhet gavs, som ovan nämnts, ut år 1963 och har sedan dess reviderats flertalet gånger.<sup>51</sup> Modellavtalet syftar till att skapa enhetliga regler för medlemsstaterna och utgör, som tidigare anförts, vägledning för hur ett skatteavtal bör se ut och tolkas. Modellavtalet syftar till att underlätta arbetet med utformningen av skatteavtalen samt skapa så likartade avtal som möjligt.<sup>52</sup> Det är viktigt att notera att modellavtalet inte är juridiskt bindande och det därför inte är tvingande att utnyttja avtalet. OECDs högst beslutande instans, rådet, har dock gett rekommendationen till staterna att följa modellavtalet vid ingåendet av nya avtal samt använda kommentarerna till modellavtalet vid tolkningen av redan överenskomna avtal.<sup>53</sup> Modellavtalet ska således fungera som en rekommendation och har utformats med hjälp av anmärkningar och reservationer från staterna.<sup>54</sup> Anmärkningarna och reservationerna ger OECD möjlighet att notera en stats uppfattning på vissa områden. Det kan vara fördelaktigt för OECD att ta del av staternas kommentarer även om de inte är av juridisk betydelse.<sup>55</sup> Modellavtalet har i sin helhet fått stor betydelse inom skatteavtalsrätten och ef-

---

<sup>49</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 87.

<sup>50</sup> Mattsson, N, Svensk internationell beskattningsrätt, s. 163-164.

<sup>51</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, Studentlitteratur AB, 2012, s. 240.

<sup>52</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 90.

<sup>53</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 241.

<sup>54</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 240.

<sup>55</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 90.

tersom många stater ingår skatteavtal som följer modellavtalet har området blivit mer enhetligt.<sup>56</sup>

OECDs modellavtal består av 7 kapitel varav det första innefattar vad som omfattas av skatteavtalet. Det stadgas att enbart fysiska eller juridiska personer som är skattskyldiga i en avtalsslutande stat med anledning av hemvist, bosättning eller plats för företagsledning omfattas av avtalet.<sup>57</sup> Skatter som skatteavtalet omfattar är endast skatt på inkomst och förmögenhet.<sup>58</sup> Avtalets andra kapitel utgörs av definitioner som är till för att klargöra de mest betydelsefulla termerna samt underlätta tolkningen av skatteavtalet när lagstiftningen skiljer sig åt i olika stater, vilket kan medföra att också definitionerna av olika begrepp skiljer sig åt.<sup>59</sup> I modellavtalets tredje och fjärde kapitel förklaras beskattning av inkomst och förmögenhet samt sådana fördelningsartiklar som reglerar i vilken eller vilka stater inkomsten i fråga ska beskattas.<sup>60</sup> I det femte kapitlet behandlas de två metoder, vilka används för att eliminera dubbelbeskattning, exemptionsmetoden och credit-of-tax-metoden.<sup>61</sup> Slutligen består de sista två kapitlen av övriga artiklar.<sup>62</sup>

### 3.5 Införlivande i svensk rätt

För att skattskyldiga, skattemyndigheter och domstolar ska kunna tillämpa skatteavtalen krävs att Riksdagen införlivar avtalen med svensk intern beskattningsrätt genom att anta avtalen på samma sätt som med annan svensk skattelagstiftning. För att införliva skatteavtalen krävs att en lag om skatteavtal med en annan stat antas av Riksdagen och att avtalet sätts in som bilaga till denna lag.<sup>63</sup> Den lag som antas stadgar att skatteavtalet i fråga ska gälla som lag i landet.<sup>64</sup> Lagen stadgar också att beskattningsreglerna i avtalet endast ska till-

---

<sup>56</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget JF AB, 1994, s. 42.

<sup>57</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 1.

<sup>58</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 2.

<sup>59</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 3-5.

<sup>60</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 6-21.

<sup>61</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 23A-23B.

<sup>62</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), artikel 24-31.

<sup>63</sup> Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 244.

<sup>64</sup> Dahlberg, M, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt,, Iustus Förlag AB, 2000 s. 63.

lämpas om de medför inskränkningar av Sveriges beskattningsrätt. Det innebär att avtalet endast kan begränsa Sveriges beskattningsrätt och alltså inte utvidga den. Denna regel kan beskrivas som ”skatteavtalsrättens gyllene regel”.<sup>65</sup> Genom att anta lagen om skatteavtal inkorporeras avtalet följaktligen med svensk rätt vilket innebär att en internationell överenskommelse införs i den svenska rätten och att den är oförändrad. I inkorporeringslagen stadgas också att det är Regeringens beslut när lagen träder i kraft i de båda staterna.<sup>66</sup> Sverige anses ha ett dualistiskt synsätt gällande kopplingen mellan ingångna folkrättsliga avtal och den svenska interna rätten. Det innebär att de folkrättsliga avtalen och den interna rätten ses som två olika rättssystem med olika rättskällor och skattesubjekt.<sup>67</sup>

### 3.6 Förhållandet till svensk intern rätt

En fråga som uppkommit är huruvida specifika bestämmelser som avser att förhindra missbruk av skatteavtal som återfinns i de avtalsslutande staternas nationella lagstiftningar kan komma att stå i strid med skatteavtalen.<sup>68</sup> För att kunna besvara frågan har utredningar gjorts kring hur missbruk av skatteavtal kan genomföras samt vilka allmänna bestämmelser det finns som avser att motverka sådana förfaranden.<sup>69</sup> Sådana bestämmelser utgör enligt kommentarerna till OECDs modellavtal grundläggande nationella bestämmelser som uttrycker vilka omständigheter som ger upphov till skattskyldighet. Då sådana bestämmelser inte återfinns i eller påverkas av skatteavtalen mellan de avtalsslutande staterna uppstår ingen konflikt mellan skatteavtalen och de nationella bestämmelserna avseende missbruk av skatteavtal.<sup>70</sup> Något som dock har avtalats om, trots att dessa bestämmelser inte står i strid med varandra, är att de avtalsslutande staterna noga bör iaktta specifika skyldigheter som

---

<sup>65</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 24.

<sup>66</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 15.

<sup>67</sup> Dahlberg, M, Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag, s. 62.

<sup>68</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 9.1 i kommentarerna till artikel 1.

<sup>69</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 22 i kommentarerna till artikel 1.

<sup>70</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 22.1 i kommentarerna till artikel 1.

återfinns i skatteavtalen och som avser att lindra dubbelbeskattning. Dessa iakttagelser bör göras, såvida det inte finns klara bevis på att skatteavtalen missbrukas.<sup>71</sup>

## **3.7 Tolkning**

### **3.7.1 Suveränitetsprincipen**

Stater har vissa grundrättigheter och enligt suveränitetsprincipen är en stat suverän i förhållande till andra stater. Det innebär att en stats normgivande organ<sup>72</sup> har den högsta makten att meddela bestämmelser inom statens område.<sup>73</sup> Med en sådan suveränitet avses ”ett maktmonopol, som grundas på de i allmän folkrätt utbildade regler, som förbjuder staterna att utöva makt inom andra staters territorier”. Det innebär att en stat har rätt att utöva makt inom statens område samtidigt som de motverkar andra stater att göra detsamma.<sup>74</sup> Ett av de framträdande områdena som särskilt omfattas av denna princip är beskattningsrätten som anses utgöra kärnan i staternas suveränitet. Den suveräna statens rätt att meddela bestämmelser inom statens område kan begränsas endast om staten frångår sig denna rätt genom att ingå ett folkrättsligt bindande avtal. Utifall ett sådant avtal ingås kan underlåtenhet att fullgöra avtalet inte rättfärdigas genom nationell rätt.<sup>75</sup>

### **3.7.2 Folkrättsligt avtal**

Ett skatteavtal med syfte att förhindra dubbelbeskattning anses vara ett avtal med folkrättslig karaktär. Det innebär att staterna förpliktigar sig till att vidta eller underlåta vissa åtgärder i förhållande till den eller de andra avtalsparterna. Genom ett skatteavtal kan en stat påta sig förpliktelser gentemot en annan stat. I fall en stat inte kan uppfylla den förpliktelse den påtagit kan det bli tal om ett folkrättsligt brott från statens sida.<sup>76</sup> Bestämmelserna gällande folkrättsliga avtal finns stadgade i Wienkonventionen om traktaträtten<sup>77</sup> som trädde i

---

<sup>71</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 22.2 i kommentarerna till artikel 1.

<sup>72</sup> Exempelvis Riksdagen och Regeringen som skapar lagarna.

<sup>73</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 84.

<sup>74</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 29.

<sup>75</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 84.

<sup>76</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

<sup>77</sup> Sveriges överenskommelser med främmande makter, SÖ 1975:1, Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969.



kraft den 27 januari 1980 i Sverige. Wienkonventionen innehåller generella regler om avtal och då främst hur dessa ska tolkas.<sup>78</sup> Tolkningsreglerna finns reglerade i artiklarna 31-33 i konventionen och ska tillämpas på samma sätt oberoende av hur många stater som har ingått ett avtal eller vilken typ av frågor avtalet avser.<sup>79</sup> Primärt är det avtalstexten som tolkningen grundas på, vilken ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sett i sitt sammanhang och i enlighet med dess ändamål och syfte.<sup>80</sup> Tolkningen ska också grundas på sådana överenskommelser eller dokument som parterna upprättat och godtagit i samband med avtalets upprättande eller som uppkommit därefter.<sup>81</sup> Går det inte tolka bestämmelser med hjälp av de ovan nämnda reglerna kan s.k. supplementära tolkningsmedel användas. Med supplementära tolkningsmedel innefattas förarbeten till avtalet och omständigheterna vid dess ingående.<sup>82</sup> Supplementära tolkningsmedel innefattar även tolkningsmedel som enligt gällande sedvanerätt är tillämpliga att använda vid tolkning av text i ett avtal, eftersom grundläggande tolkningsmedel inte alltid är tillräckligt omfattande. Det innefattar tolkningsregler så som ”the rule of restrictive interpretation” och ”the rule of necessary implication” där den förstnämnda medför att en avtalstext ska tolkas till förmån för staternas grundläggande suveränitet medan den sistnämnda innebär att avtalsparternas mening underförstått måste kunna utläsas i ett avtal för att kunna fastställa avtalets syfte och ändamål.<sup>83</sup> I det fall ett avtal utformas på två eller flera språk ska båda språken ges lika värde vid avtalstolkningen om inte annat föreskrivs i avtalet eller parternas överenskommelse.<sup>84</sup>

### 3.7.3 Statsrättslig karaktär

Utöver skatteavtalens folkrättsliga karaktär kan avtalen också vara av statsrättslig karaktär.<sup>85</sup> Det innebär, som tidigare angivits, att Regeringen måste få Riksdagens godkännande för att ingå en överenskommelse som begär att lag ändras, upphävs eller att ny lagstiftning uppstår.<sup>86</sup> Det innebär att ett skatteavtal utgör gällande svensk rätt på beskattningsområdet och

---

<sup>78</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 105.

<sup>79</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 106.

<sup>80</sup> Wienkonventionen, artikel 31 punkt 1.

<sup>81</sup> Wienkonventionen, artikel 31, punkt 2-3.

<sup>82</sup> Wienkonventionen, artikel 32.

<sup>83</sup> Pelin, L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 107.

<sup>84</sup> Wienkonventionen, artikel 33.

<sup>85</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

<sup>86</sup> 10 § 2 p. Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

att Riksdagen som enda lagstiftare på området tvingas anta avtalen i likhet med annan svensk skattelagstiftning.<sup>87</sup> När ett skatteavtal anses vara av statsrättslig karaktär blir det en internrättslig avtalsstolkning vilket innebär att termer i avtalet har samma innebörd som i den interna rätten. När den interna rättens betydelse fastställs genom rättskällor som lagtext, förarbeten och rättspraxis uppkommer inga rättskälleproblem vid tolkningen av avtalet. Emellertid uppkommer en tolkningsfråga gällande statisk och ambulatorisk avtalsstolkning. Den förstnämnda innebär att avtalets termer ska tolkas enligt den innebörd de hade vid uppkomsten av avtalet medan den sistnämnda innebär att termerna ska tolkas enligt innebörden vid tillämpningstillfället. Denna tolkningsproblematik uppkommer inte vid en folkrättslig tolkning eftersom parternas uppfattning av avtalet är det som är avgörande.<sup>88</sup>

### **3.7.4 Skatteavtalens dubbla karaktär**

Med anledning av skatteavtalens dubbla karaktär, som ett folkrättsligt avtal och gällande svensk rätt, ges skatteavtalsrätten en särställning inom svensk beskattningsrätt.<sup>89</sup> Tolkningsen av ett sådant avtal skiljer sig åt beroende på om det tolkas folkrättsligt eller internrättsligt, vilket kan medföra svårigheter vid tolkningen av ett avtal med dubbel karaktär. Följden av detta blir att det uttrycks i avtalet självt hur tolkningen ska genomföras, vilket kan ske på tre olika sätt. Ett begrepp i avtalet som definieras ”i avtalet självt” ska tolkas som det definieras i avtalet och avtalet tolkas därmed folkrättsligt.<sup>90</sup> Hänvisar avtalet däremot ”till den interna rätten” i någon av staterna ska begreppet definieras som det står skrivet i den interna rätten i den staten. Saknar avtalet definitionen ”i avtalet självt” och hänvisningar ”till den interna rätten”, uppstår en öppen fråga huruvida en folkrättslig tolkning eller en internrättslig tolkning ska användas. Det finns för- och nackdelar med båda tolkningssätt, dock kan det i vissa fall vara svårt att tillämpa en folkrättslig tolkning där det inte finns dokument som uttrycker båda parternas gemensamma uppfattning om begreppet.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

<sup>88</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 83.

<sup>89</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11-12.

<sup>90</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 84.

<sup>91</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 85.

### 3.8 Sammanfattning

Skatteavtal har upprättats mellan stater för att undvika sådan dubbelbeskattning som kan uppstå till följd av att två eller flera staters interna skatteregler kolliderar med varandra. Skatteavtal kan ingås mellan två eller flera stater och alltså vara bilaterala eller multilaterala. I de fall ett skatteavtal är fullständigt regleras beskattningsrätten i dess helhet i avtalet medan ett partiellt skatteavtal endast reglerar ett visst område inom beskattningsrätten. De flesta skatteavtalen är utformade i enlighet med OECDs modellavtal vilket fungerar som vägledning för hur ett skatteavtal bör se ut och tolkas.

För att skatteavtalen ska kunna tillämpas i Sverige krävs att Riksdagen antar avtalen på samma sätt som med annan svensk lagstiftning. Därför skapas en lag som uttrycker att skatteavtalen ska gälla som lag i landet och att bestämmelserna däri endast ska kunna begränsa Sveriges beskattningsrätt och alltså inte utvidga den, även kallat ”skatteavtalsrättens gyllene regel”.

Ett skatteavtal anses vara av både folkrättslig och statsrättslig karaktär vilket kan skapa problematik vid tolkningen av skatteavtalen. Bestämmelserna gällande folkrättsliga avtal stadgas i Wienkonventionen som främst innehåller regler om hur avtalen ska tolkas. Primärt är det avtalstexten som tolkningen grundas på. Ett skatteavtal med statsrättslig karaktär medför istället att det blir en internrättslig avtalstolkning vilket innebär att termer i avtalet har samma innebörd som i den interna rätten. Följden av att ett skatteavtal anses vara av dubbel karaktär och därmed kan tolkas på två olika sätt medför att det som uttryckligen stadgas i avtalen blir avgörande för hur tolkningen ska genomföras.

## 4 BEPS-projektet

### 4.1 Inledning

Den 16 september 2014 publicerade OECD rapporten *“Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances”*. I rapporten föreslås att i OECDs modellavtal inkludera en gemensam minimistandard bestående av en kombination av specifika regler som syftar till att motverka missbruk av skatteavtal och förhindra skatteundvikande förfaranden. De föreslagna reglerna utgörs av en LOB-regel, en generalklausul baserad på ett ”principal purpose test”, PPT, samt att ett införande i ingressen där det klargörs att skatteavtalet inte avser att skapa regler som möjliggör skatteundvikande förfaranden, inkluderat treaty shopping. I detta kapitel förklaras reglernas utformning, innebörd och omfattning. Kapitlet inleds dock med en kortfattad förklaring av BEPS-projektets utveckling samt målsättningarna med åtgärds punkt 6, för att läsaren ska få en övergripande förståelse för BEPS-projektet.

### 4.2 Bakgrund och utveckling

Den snabbt ökande globaliseringen har medfört att utvecklingen av de gemensamma internationella skatteprinciper som utarbetats inte kunnat ligga i fas med hur verkligheten ser ut. Därför är de nationella reglerna om internationell beskattning och andra internationella standarder än idag förankrade i en miljö som kännetecknas av en lägre grad av ekonomisk aktivitet över gränserna. Det har medfört att företag inom koncerner utnyttjar skillnaderna i de olika ländernas interna skattelagstiftningar och internationella standarder för att få en mer förmånlig beskattning av sina vinster. Det har framförallt blivit lättare för företagen att allokera vinster till länder med en mer gynnsam skattebehandling för att eliminera eller minska beskattningen. Det har lett till att staterna förlorar betydande skatteintäkter på ett sätt som leder till att ländernas skattebaser urholkas. Det innebär också en risk för staternas suveränitet och att en rättvis skattebehandling uteblir.<sup>92</sup> Det har också indikerats att vissa multinationella företag blivit mer aggressiva i sin skatteplanering vilket ger upphov till allvarliga efterlevnads- och rättvisefrågor. Problemen har uppmärksammats i stor utsträckning och gett upphov till att flertalet instrument för att bättre analysera och reagera på aggressiv skatteplanering har utvecklats.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, s. 5-6.

<sup>93</sup> OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, s. 6.

OECD har nyligen presenterat flertalet rapporter gällande urholkning av länders skattebaser och vinstöverföring. På begäran av framförallt G20-länderna har OECD i sina rapporter presenterat de problem som uppstår med sådan vinstöverföring och urholkning av ländernas skattebaser samt kommit med förslag på åtgärder som bör företas för att motverka sådan typ av skatteundvikande transaktioner.<sup>94</sup> Vidare har OECD utvecklat en handlingsplan för att ta itu med frågor gällande BEPS på ett samordnat och övergripande sätt. Denna handlingsplan är ett hjälpmedel för olika länder att lättare identifiera de åtgärder som krävs för att motverka BEPS, att sätta en deadline för när dessa åtgärder ska implementeras samt identifiera de resurser och den metodik som bör användas. Det huvudsakliga syftet med en sådan handlingsplan är att skapa ett större sammanhang mellan rätten att beskatta och den faktiska ekonomiska aktiviteten.<sup>95</sup>

Åtgärds punkt 6 i handlingsplanen angriper specifikt problematiken kring treaty shopping, som leder till en urholkning av ländernas skattebaser. Denna artikel behandlas i rapporten *”Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances”* som gavs ut år 2014.

### **4.3 Föreslagna ändringar i OECDs modellavtal enligt åtgärds punkt 6**

#### **4.3.1 Syfte och innehåll**

Missbruk av rättsregler identifieras i åtgärds punkt 6 i handlingsplanen och då specifikt treaty shopping som anses vara en av de största orsakerna till uppkomsten av BEPS-projektet.<sup>96</sup> I åtgärds punkt 6 återfinns 3 målsättningar:

- 1. Utveckla rekommendationer och bestämmelser att införa i modellfördraget angående utformandet av nationella regler som syftar till att förhindra beviljande av förmåner under olämpliga omständigheter.*
- 2. Klargöra att skatteavtal inte är avsedda att användas för att åstadkomma dubbel icke-beskattning.*

---

<sup>94</sup> OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, s. 6.

<sup>95</sup> OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, s. 11.

<sup>96</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 9.

*3. Urskilja skattepolitiska överväganden som stater behöver ta hänsyn till innan de beslutar att inleda ett skatteavtal med ett annat land.<sup>97</sup>*

För att uppnå målsättningarna har OECD arbetat fram olika förslag till ändringar och tillägg i modellavtalet, vilka återfinns i rapporten. Gällande den första målsättningen, att förhindra otillåtna skatteavtalsförmåner och därmed treaty shopping, tar rapporten hänsyn till två olika situationer: (i) där skattesubjektet försöker kringgå begränsningar som återfinns i skatteavtalen och (ii) situationer där skattesubjektet försöker missbruka bestämmelser i nationell lagstiftning genom att tillämpa skatteavtal. De föreslagna ändringarna utgörs inte av klara bestämmelser utan ger utrymme för anpassningsbarhet för varje enskild stat. Det är dock viktigt att påpeka att de olika alternativen strävar mot ett gemensamt mål, att försäkra sig om att staterna införlivar tillräckligt skydd mot missbruk av rättsregler. Det är också viktigt att notera att de föreslagna ändringarna är utgångsbestämmelser som bör anpassas till varje lands specifika rättssystem samt att hänsyn bör tas till omständigheterna vid utformandet av bilaterala skatteavtal. Exempelvis kan vissa länder begränsas i sitt införande av de rekommenderade ändringarna genom befintliga nationella regler på området eller genom EU-rättsliga regler.<sup>98</sup> Utformandet av kommande artiklar i modellavtalet är inte fastställda utan arbetet kring dess utformande och innebörd är fortfarande under utredning.<sup>99</sup>

#### **4.3.2 Föreslagna metoder mot kringgåendet av skatteavtal**

I rapporten gällande åtgärds punkt 6 beskrivs, likt ovan nämnt, två situationer där kringgående av lagstiftningen är möjlig. En person kan kringgå restriktioner som uttryckligen stadgas i fördraget självt, även kallat treaty shopping, eller kringgå de bestämmelser som finns i nationell lagstiftning genom att använda skatteavtalsförmåner. Eftersom den andra typen av situation innebär undvikande av nationell beskattning är det inte möjligt att införa någon bestämmelse på internationell nivå, istället bör en bestämmelse införas i nationell lagstift-

---

<sup>97</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 9

<sup>98</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 9.

<sup>99</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 10.

ning. Situationen där en person kringgår restriktioner som uttryckligen stadgas i ett skatteavtal kan däremot angripas genom en bestämmelse i skatteavtalet<sup>100</sup>

I rapporten rekommenderas det att använda en tredelad strategi för att angripa problematiken kring missbruk av skatteavtalen. Staterna erbjuds, i enlighet med minimistandarden, möjligheten att flexibelt införa denna tredelade strategi. Minimistandarden innebär att stater vid införandet av ett skatteavtal ska införa ett klargörande om att den avtalslutande staten inte har för avsikt att genom skatteavtalet skapa regler som möjliggör icke-beskattning eller reducerad beskattning genom skatteundvikande förfaranden, i vilket treaty shopping inkluderas. Vidare rekommenderas staterna att införa en regel för att förhindra skatteundvikande transaktioner. En sådan regel kan vara specifikt eller mer generellt utformad. En specifik regel benämns LOB-regeln medan en mer generellt utformad regel benämns PPT-regeln. Länderna har även möjlighet att införa båda reglerna eller LOB-regeln kompletterad av en snäv PPT-regel som fångar upp s.k. ”conduit arrangements”.<sup>101</sup>

#### **4.3.2.1 Limitations on Benefits Rule (LOB)**

LOB-regeln är en specifikt utformad regel som avser att förhindra missbruk av skatteavtal och angripa treaty shopping-situationer. Regeln har sin utgångspunkt i bestämmelser som återfinns i skatteavtal som är ingångna av USA och ett flertal andra länder.<sup>102</sup>

LOB-regeln innehåller 6 paragrafer som avser att begränsa omfattningen av den artikel i modellavtalet som uttrycker att skatteavtalet är tillämpligt på skattesubjekt som har hemvist i en avtalslutande stat.<sup>103</sup> LOB-regeln utgör ett s.k. ”derivative benefits” test, vilket innebär att ett företag kan beviljas en förmån som är hänförlig till en specifik inkomst i det fall förmånen är jämförbar med den förmån som företagets aktieägare hade beviljats om de erhållit inkomsten.<sup>104</sup>

---

<sup>100</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary s. 10.

<sup>101</sup> OECD (2014) Preventing the granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 11.

<sup>102</sup> OECD (2014) Preventing the granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 11.

<sup>103</sup> OECD (2014) Preventing the granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 12.

<sup>104</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 1 i kommentarerna kring LOB-regeln, s. 30-31.

Regeln uttrycker att en person som är bosatt i en avtalsslutande stat är berättigad till de förmåner som skatteavtalet medför om denne utgör en ”kvalificerad” person.<sup>105</sup> Vad som utgör en kvalificerad person är exempelvis en individ, en avtalsslutande stat eller ett företag om vissa rekvisit är uppfyllda.<sup>106</sup> Vidare uttrycks det att en person som är bosatt i en avtalsslutande stat är berättigad till de förmåner som skatteavtalet medför om sådana förmåner beviljas till följd av att kraven i paragraf 3-5 är uppfyllda.<sup>107</sup> En person eller ett företag beviljas sådana förmåner avseende en inkomst i de fall inkomsten är hänförlig till verksamheten i den avtalsslutande staten som skattesubjektet har sin hemvist i. En person eller ett företag måste alltså inte utgöra en ”kvalificerad person” för att beviljas sådana förmåner.<sup>108</sup>

Ett företag som har hemvist i en avtalsslutande stat och som ägs av ett skattesubjekt i en annan stat har också rätt att beviljas förmåner som dess aktieägare skulle ha erhållit om de investerat direkt.<sup>109</sup>

Vidare har den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat rätt att bevilja skatteavtalsförmåner till ett företag med hemvist i en annan avtalsslutande stat, även i de fall de övriga bestämmelserna i LOB-regeln inte medger det. Myndigheten har rätt att bevilja sådana skatteavtalsförmåner om myndigheten beslutar att etableringen, förvärvet eller upprätthållandet av företaget eller genomförandet av dess verksamhet inte har som ett av sina huvudsakliga syften att beviljas sådana förmåner. Den myndighet till vilken begäran har gjorts ska samråda med behörig myndighet i den andra staten innan den avslår begäran om skatteavtalsförmåner.<sup>110</sup>

---

<sup>105</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 1 och punkt 4 i kommentarerna till paragraf 1, s. 32.

<sup>106</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 2 och punkt 7-43 i kommentarerna till paragraf 2, s. 33-46.

<sup>107</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 1 och punkt 4-6 i kommentarerna till paragraf 1, s. 32-33.

<sup>108</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 3 och punkt 44-61 i kommentarerna till paragraf 3, s. 47-54.

<sup>109</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, executive summary, s. 12.

<sup>110</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 5 och punkt 62 i kommentarerna till paragraf 5, s. 55.



I den sjätte och sista paragrafen i LOB-regeln återfinns definitioner som gäller för tillämpningen av regeln.<sup>111</sup>

#### **4.3.2.2 Principal Purpose Test (PPT)**

Den föreslagna PPT-regeln syftar, liksom den nämnda LOB-regeln, till att motverka treaty shopping. Även om de två reglerna syftar till att motverka samma problem, är tillvägagångssätten betydligt olika. PPT-regeln anses utgöra en mer generell regel för motverkande av treaty shopping och kan omfatta situationer som inte skulle omfattas av LOB-regeln. PPT-regeln har följande lydelse:

*“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”<sup>112</sup>*

PPT-regeln, som återfinns i paragraf 7 i rapporten, återspeglar den vägledning som finns i kommentarerna till artikel 1 i OECDs modellavtal.<sup>113</sup> Enligt vägledningen i kommentarerna ska inte skatteavtalsförmåner vara tillämpliga i situationer där syftet med transaktionen eller arrangemanget varit att erhålla en sådan förmån. Sådana skatteavtalsförmåner ska heller inte utges om förmånen erhållits under omständigheter som strider mot syftet och ändamålet med bestämmelsen i skatteavtalet.<sup>114</sup> PPT-regeln införlivar principerna som återfinns i kommentarerna för att ge stater möjlighet att åtgärda problematiken med tillämpningen av modellavtalet, även om statens nationella lagstiftning inte tillåter det.<sup>115</sup> PPT-regeln kan dock tillåta den skattskyldige som annars skulle erhållit förmånen en möjlighet att påvisa att

---

<sup>111</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 6 och punkt 69-89 i kommentarerna till paragraf 6, s. 57-65.

<sup>112</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, paragraf 7, s. 66.

<sup>113</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkterna 9.5, 22, 22.1 och 22.2 i kommentaren till artikel 1.

<sup>114</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 1 i kommentarerna till paragraf 7, s. 66.

<sup>115</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkterna 22 och 22.1 i kommentarerna till artikel 1.

transaktionen är gjord i enlighet med syftet och ändamålet av bestämmelserna.<sup>116</sup> PPT-regeln avser inte att begränsa tillämpningen av LOB-regeln utan istället att komplettera den. Det som anses vara en otillåten förmån enligt LOB-regeln måste inte vara otillåten enligt PPT-regeln.<sup>117</sup> Detta betyder dock inte att en förmån som är tillåten enligt LOB-regeln inte kan vara otillåten av PPT-regeln.<sup>118</sup>

PPT-regeln ska tillämpas med hänsyn till paragraferna där LOB-regeln återges. Detta är av vikt för att kunna klargöra mål och syfte med de relevanta bestämmelserna i modellavtalet. Exempelvis ska ett företag som anses vara en ”kvalificerad person” enligt definitionerna i paragraf 2, LOB-regeln, inte nekas förmånerna som återfinns i avtalen enbart på grund av företagets ägarstruktur eftersom det inte är målet med paragrafen. Att ett bolag är att anse som en kvalificerad person betyder dock inte att förmånerna inte kan nekas enligt PPT-regeln av skäl som inte är relaterade till företagets ägarstruktur. Således ska PPT-regeln och LOB-regeln tillämpas med hänsyn till varandra men tillämpningen av den ena bestämmelsen anses inte vara uteslutande för den andra.<sup>119</sup>

Bestämmelserna i paragraf 7 påvisar att en avtalsslutande stat kan neka förmåner i ett skatteavtal, i situationer där slutsatsen kan dras att all relevant fakta och omständigheter har tagits i beaktan och att ett av huvudsyftena med transaktionen varit att erhålla en skatteförmån enligt skatteavtalet. Denna bestämmelse är avsedd att säkerställa att skatteavtalen tillämpas i enlighet med syftet och ändamålet för vilket det ingåtts, dvs att skapa förmåner genom utbyte av varor, tjänster, fri rörelse av kapital och personer och därmed inte i syfte att skapa strukturer för en mer gynnsam beskattning.<sup>120</sup>

I termen ”benefit” inkluderas alla skatteavdrag som drabbat staten enligt artiklarna 6-24 i modellavtal, exempelvis skattereduktioner, undantag, uppskov, återbetalningar, undvikande av dubbelbeskattning och begränsningar i beskattningen av utdelningar. Innehåller ett skat-

---

<sup>116</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 2 i kommentarerna till paragraf 7, s. 66-67.

<sup>117</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 3 i kommentarerna till paragraf 7, s. 67.

<sup>118</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 4 i kommentarerna till paragraf 7, s. 67.

<sup>119</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 5 i kommentarerna till paragraf 7, s. 67.

<sup>120</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 6 i kommentarerna till paragraf 7, s. 68.

teavtal andra skatteavdrag eller begränsningar i beskattningen är PPT-regeln även tillämplig på de förmånerna.<sup>121</sup>

Frasen "that resulted directly or indirectly in that benefit" är medvetet brett formulerad och avsedd att omfatta situationer där en person hävdar att den skatteförmån som erhållits genom tillämpningen av skatteavtalet inte erhållits genom en transaktion som är genomförd med huvudsyftet att erhålla en sådan förmån. Med andra ord är PPT-regeln även tillämplig på transaktioner som indirekt lett till en förmån som inte varit avsedd.<sup>122</sup>

Termerna "arrangement" och "transaction" ska även dessa tolkas brett och därmed inkludera alla avtal, överenskommelser, transaktioner eller samband av transaktioner, oavsett om de är juridiskt bindande eller inte. Således kan en enda transaktion likväl som ett led av transaktioner leda till en förmån, oavsett detta är bestämmelserna i paragraf 7 tillämpliga.<sup>123</sup>

För att avgöra huruvida huvudsyftet med en transaktion är att erhålla en skatteförmån är det viktigt att genomföra en objektiv analys av målsättningarna för alla personer som varit inblandade i transaktionen eller i arrangemanget innan handlingen genomfördes. För att sedan kunna bedöma syftet med arrangemanget eller transaktionen ska alla omständigheter kring arrangemanget och varje enskild transaktion beaktas om det är fråga om ett flertal transaktioner. Det är inte av vikt att finna avgörande bevis för varje persons avsikt med arrangemanget eller transaktionen, dock måste slutsatsen efter en objektiv analys vara att ett av huvudsyftena varit att erhålla en skatteförmån. Antagandet om att huvudsyftet med en transaktion var att erhålla förmånen enligt ett skatteavtal ska inte baseras på effekterna av arrangemanget. Detta eftersom det efteråt kan vara problematiskt att genomföra en bedömning av det huvudsakliga ändamålet med transaktionen. Trots att ett arrangemang kan falla in under en tillåten förmån som erhållits genom ett skatteavtal, kan slutsatsen dras att huvudsyftet med arrangemanget varit att erhålla den skatteförmånen.<sup>124</sup> Tillämpningen av paragraf 7 kan då inte undvikas genom att hävda att arrangemanget eller transaktionen inte

---

<sup>121</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 7 i kommentarerna till paragraf 7, s. 68.

<sup>122</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 8 i kommentarerna till paragraf 7, s. 68-69.

<sup>123</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 9 i kommentarerna till paragraf 7, s. 69.

<sup>124</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 10 i kommentarerna till paragraf 7, s. 69-70.

genomförts för att erhålla sådana skatteförmåner enligt skatteavtalet. Alla bevis och omständigheter måste beaktas för att kunna dra en slutsats om att transaktionen eller arrangemanget genomfördes för ändamålet att erhålla en skatteförmån. En bedömning och ett fastställande kräver rimlighet. Det innebär att möjliga tolkningsmetoder måste vara objektiva för att en korrekt bedömning av situationen ska kunna genomföras.<sup>125</sup>

Uttrycket ”one of the principal purposes” innebär att det enda och huvudsakliga syftet med ett arrangemang eller en transaktion inte behöver vara att erhålla en förmån enligt ett skatteavtal. Det är tillräckligt att ett av de huvudsakliga syftena varit att erhålla skatteförmånen.<sup>126</sup>

Ett syfte anses inte vara huvudsyftet när det, med beaktande av samtlig relevant fakta och omständigheter, är rimligt att dra slutsatsen att avsikten med att ingå ett arrangemang eller en transaktion som resulterat i en skatteförmån inte varit att erhålla förmånen. Ett exempel på detta är när ett arrangemang är knutet till en kommersiell verksamhet och dess struktur inte upprättats i syfte att erhålla en förmån. I ett sådant fall kan inte erhållandet av förmånen anses vara huvudsyftet med arrangemanget. Har företagsstrukturen däremot ingåtts i syfte att erhålla liknande förmåner enligt skatteavtalet är det möjligt att en förmån är att anse som det huvudsakliga syftet med arrangemanget.<sup>127</sup>

I vissa fall kan en stat av olika anledningar välja att inte acceptera PPT-regeln som är inkluderad i paragraf 7. En sådan stat är dock tillåten att komplettera LOB-regeln, som återfinns i paragraf 1-6, med en smalare tillämpning av PPT-regeln för att kunna motverka treaty shopping-strukturer som inte kan omfattas av LOB-regeln, sk. ”conduit arrangements”. I de fall en stat väljer ett sådant upplägg beviljas inte förmåner i enlighet med modellavtalet som är erhållna till följd av någon form av ”conduit arrangements”.<sup>128</sup> ”Conduit arrangement” innebär en transaktion eller flera transaktioner, vilka är strukturerade på ett sådan sätt att ett skattesubjekt med hemvist i en avtalsslutande stat har rätt till förmåner enligt

---

<sup>125</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 11 i kommentarerna till paragraf 7, s. 70.

<sup>126</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 12 i kommentarerna till paragraf 7, s. 70.

<sup>127</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 13 i kommentarerna till paragraf 7, s. 70-71.

<sup>128</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 15 i kommentarerna till paragraf 7, s. 74.

skatteavtalet och sedan mottar en intäkt som har uppkommit i den andra avtalsslutande staten. Skattesubjektet överför sedan direkt eller indirekt hela eller övervägande delen av inkomsten till ett eller flera skattesubjekt, vilka inte har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna. Skattesubjekten utan hemvist i en av de avtalsslutande staterna skulle sedan inte vara berättigade förmåner som är mer förmånliga än de som är tillgängliga enligt denna konvention till en person med hemvist i en avtalsslutande stat enligt ett skatteavtal mellan staten där de har sin hemvist och staten där intäkten uppstod. Strukturen har som ett av sitt huvudsakliga syfte att erhålla de förmåner som är tillgängliga i skatteavtalet.<sup>129</sup>

### **4.3.3 Föreslagna åtgärder mot missbruk av nationell lagstiftning**

Det finns många skatteundvikande förfarande som hotar att erodera skattebasen som inte baseras på skatteavtalen men som kan underlättas genom dem. Exempel på sådana situationer är där den skattskyldige försöker använda fördelarna med ett skatteavtal för att kringgå bestämmelser i nationell lagstiftning, såsom genom dubbel bosättning och interprissättningsstrategier. I sådana situationer är det inte tillräckligt att enbart behandla problematiken i skatteavtalen, utan det krävs även ändringar i nationell lagstiftning.<sup>130</sup> Många av dessa transaktioner kommer dock att behandlas i arbetet kring de andra åtgärds punkterna i handlingsplanen.<sup>131</sup>

Avsikten med att motverka beviljandet av skatteavtalsförmåner i detta sammanhang är att kunna garantera att skatteavtalen inte hindrar tillämpningen av specifik nationell lagstiftning som också skulle förhindra dessa transaktioner. Det skulle anses olämpligt att i sådana situationer bevilja förmånerna enligt skatteavtal och på så sätt undvika beskattning på nationell nivå. Exempel på sådana situationer är där det anses att bestämmelser i skatteavtalet hindrar tillämpningen av en nationell generalklausul.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 15 i kommentarerna till paragraf 7, s. 74.

<sup>130</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 43, s. 86-87.

<sup>131</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 44, s. 87.

<sup>132</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 45, s. 87-88.

Kommentarerna till OECDs modellavtal behandlar en del av dessa situationer, dock är det fortfarande ett flertal nationella regler som syftar till att motverka skatteundvikande transaktioner som inte tas upp eller redogörs för.<sup>133</sup>

I kommentarerna till artikel 1 i OECDs modellavtal görs även en allmän diskussion kring samspelet mellan skatteavtal och nationella regler mot missbruk av rättsregler. Av kommentarerna framgår det att det inte kan uppstå en konflikt med specifika nationella regler på området i en situation som utgör missbruk av skatteavtal.<sup>134</sup>

Det återfinns även vägledning i kommentarerna för vad som utgör missbruk av en bestämmelse i ett skatteavtal. Det anges att förmånerna i ett skatteavtal inte ska vara tillämpliga där huvudsyftet med ett arrangemang eller en transaktion varit att erhålla en mer förmånlig beskattning och att denna förmånligare beskattning strider mot syftet och ändamålet med den relevanta bestämmelsen.<sup>135</sup>

Som redan angivits i tidigare kapitel, rekommenderas det i rapporten att en ny generalklausul som är baserad på ett ”principal purpose test” ska införlivas i OECDs modellavtal. Införlivandet av en sådan PPT-regel kommer att utgöra ett budskap till länderna att de ska ha för avsikt att neka förmåner när arrangemang eller transaktioner har ingåtts under olämpliga förhållanden för att erhåll förmånen. Införlivandet av PPT-regeln i skatteavtalen kommer dock inte att ändra samspelet mellan skatteavtalen och nationella regler som motverkar missbruk av rättsregler, som redan är uttryckt i kommentarerna till artikel 1 i OECDs modellavtal.<sup>136</sup> Slutsatserna i kommentarerna är därmed fortfarande tillämpliga, i synnerhet gällande skatteavtal som inte avser att införliva den nya generalklausulen. Detta förhållande klargörs i nya föreslagna tilläggskommentarer till artikel 1.<sup>137</sup>

---

<sup>133</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 23 i kommentarerna till artikel 1 och punkt 3 i kommentarerna till artikel 9 och OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 46, s. 88.

<sup>134</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 22 och 22.1 i kommentarerna till artikel 1 och OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 47, s. 88.

<sup>135</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 9.5 i kommentarerna till artikel 1 och OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 48, s. 88.

<sup>136</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 9.5 i kommentarerna till artikel 1.

<sup>137</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 49, s. 88-93.

Rapporten diskuterar dock även två problem som kan uppstå gällande samspelet mellan skatteavtal och nationella regler mot missbruk av rättsregler. Det första problemet som diskuteras är rätten för en stat att beskatta sina egna invånare och samtidigt förebygga missbruk av regler i den nationella lagstiftningen som syftar till att motverka skatteundvikande förfaranden. Det andra problemet som diskuteras är skatteavtalens tillämpning på så kallade "exit"- och "departure" skatter och den problematik som kan uppstå i dessa sammanhang.<sup>138</sup>

När det gäller det första problemet föreslår rapporten att använda en regel som liknar den amerikanska "saving clause". Detta för att förhindra tolkningar av bestämmelser i skatteavtalen som avser att kringgå en stats nationella regler mot skatteundvikande förfaranden och som bekräftar en stats rätt att beskatta sina egna invånare, utan att ta hänsyn till bestämmelserna i något skatteavtal.<sup>139</sup>

Gällande "exit" och "departure" skatter kan tillämpningen av dessa skapa risker för dubbelbeskattning men rapporten föreslår att skatteavtalen inte ska anses hindra tillämpningen av dessa skatter och därmed ska den behöriga myndigheten i varje avtalslutande stat hantera problematiken med eventuell dubbelbeskattning som kan uppstå.<sup>140</sup>

#### **4.4 Sammanfattning**

Tillsammans med globaliseringen har skattesubjekt hittat nya möjligheter att utnyttja nationella och internationella skatteregler för att erhålla en mer förmånlig beskattning. Till följd av detta har OECD startat BEPS-projektet för att skydda länders skattebaser. OECD har utfärdat en handlingsplan som innehåller 15 åtgärds punkter varav åtgärds punkt 6 fokuserar på missbruk av skatteavtal. Åtgärds punkt 6 har som målsättning att implementera nya artiklar i modellavtalet med syfte att förhindra skatteavtalsförmåner under olämpliga omständigheter. För att uppfylla målsättningen ska länderna enligt minimistandarden införa ett uttalande i skatteavtalets ingress om att avtalet inte syftar till att skapa regler som möjliggör dubbel icke-beskattning. Länderna får sedan välja att införa både en LOB- och PPT-regel,

---

<sup>138</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 50, s. 93.

<sup>139</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 52, s. 94.

<sup>140</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 4.1-4.3 i kommentarerna till artikel 23 A och 23 B och OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 56-57, s. 97.

enbart en PPT-regel eller en LOB-regel som kompletteras med en restriktiv PPT-regel vilken omfattar ”conduit arrangements”

LOB-regeln är en specifikt utformad regel som innehåller 6 paragrafer som vid tillämpningen tillåter ett skattesubjekt att erhålla förmåner i specifika situationer på vissa villkor. Paragraferna uttrycker vilka situationer en förmån är tillåten. Exempelvis är förmåner tillåtna om inkomsten från källstaten är hänförlig till verksamheten i staten som skattesubjektet har sin hemvist i. Detta om förmånen utgör inkomst från investering som är genomförd av en aktieägare för egen räkning eller om förmånen har beviljats av den behöriga myndigheten i en avtalsslutande stat.

PPT-regeln är en generalklausul som är baserad på ett ”principal purpose test” och är därmed en mer allmän regel som ska omfatta skatteundvikande förfaranden som är svåra att förutse på förhand. Enligt PPT-regeln ska skatteavtalsförmåner nekas i situationer där ett av huvudsyftena med förfarandet var att erhålla en beskattningsförmån. Erhållandet av förmånen ska även vara i överrensstämmelse med ändamålet och syftet med den relevanta artikeln i skatteavtalet.

För att förhindra transaktioner som kringgår nationell lagstiftning krävs det inte bara åtgärder i skatteavtalen utan även i nationell lagstiftning. Detta innebär att samspelet mellan skatteavtalen och nationell lagstiftning behöver klargöras vilket det görs i kommentarerna till artikel 1 i modellavtalet. En åtgärd mot kringgående av nationell lagstiftning är en ”saving clause”. Denna är till för att hindra tolkningar av bestämmelserna i skatteavtal som avser att kringgå en stats nationella regler och bekräftar en stats rätt att beskatta sina egna invånare utan att ta hänsyn till bestämmelserna i något skatteavtal.



## 5 Kommentarer till BEPS åtgärds punkt 6

### 5.1 Inledning

OECD har, som tidigare anförts, utgett flertalet rapporter och diskussionsutkast avseende BEPS åtgärds punkt 6. Rapporterna har utgetts för att klargöra den problematik som finns gällande missbruk av skatteavtal och hur denna problematik skulle kunna lösas genom att införa en LOB- eller PPT-regel i modellavtalet. Eftersom BEPS är ett område som är nytt och komplext har OECD inhämtat kommentarer kring åtgärds punkten för att visa hur olika organisationer ser på de nya bestämmelserna och vilken eventuell problematik som kan uppkomma i samband med ett införande i modellavtalet. Kommentarererna återfinns i rapporten *"Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse"* som är baserade på diskussionsutkastet *"Follow up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse"*. Diskussionsutkastet presenterar de punkter som kräver mer arbete och är de mest utmärkande problemen med reglerna. I kapitlet sammanfattas kommentarer från olika organisationer för att belysa för- och nackdelar med respektive föreslagen regel.

### 5.2 BEPS Monitoring Group

BEPS Monitoring Group består av en grupp specialister inom området internationell beskattning, vilka sammansatts av flertalet organisationer som arbetar för att uppnå rättvisa inom skatteområdet. BEPS Monitoring Group har i sina kommentarer till BEPS åtgärds punkt 6 anförts sina åsikter kring den problematik som kan uppstå vid implementeringen av den nuvarande lydelsen av åtgärds punkt 6.<sup>141</sup> Idag innehåller majoriteten av skatteavtalen ingen bestämmelse gällande missbruk av skatteavtal, och i de fall skatteavtalen har en sådan bestämmelse kan den inte anses vara lika långtgående som den föreslagna åtgärds punkten. För att implementera en sådan bestämmelse i de redan existerande skatteavtalen krävs enligt BEPS Monitoring Group att samtliga länder samarbetar. Om de mer framträdande länderna med särskilda skatteavtals-nätverk inte samarbetar för att implementera åtgärds punkt 6 skulle det leda till att betydelsen av införandet av åtgärds punkt 6 kraftigt förminskas. Missbruk av skatteavtal kan enbart hanteras på ett effektivt sätt om länderna samarbetar.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 90.

<sup>142</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 90-91.

Utvecklingsländer som ingått skatteavtal är ofta inte i en position där de enkelt kan genomföra ändringar och övertala staterna de ingått avtal med att genomföra ändringar i dessa. Den åtgärd utvecklingsländerna kan genomföra är att hota sina avtalspartners med att avbryta samarbetet som de har genom skatteavtalet. Det skulle dock medföra problematik för flertalet enskilda stater. Med anledning härav bör G20-länderna och andra länder inom OECD använda sin politiska makt för att åstadkomma en överenskommelse om samarbete vid behov, med länder som inte är en del av OECD och G20-länderna. BEPS Monitoring Group föreslår att ett sådant politiskt åtagande bör eftersträvas för att stödja ett införande av ett tillkännagivande om skadligt skatteutövande. Ett sådant tillkännagivande bör innehålla ett åtagande om att den minimistandard för att motverka missbruk av skatteavtal, som föreslagits genom åtgärds punkt 6, ska finnas i alla skatteavtal.<sup>143</sup>

Ytterligare problematik som kan uppstå är vilken form av bestämmelser avseende missbruk av skatteavtal som ska införas i skatteavtalen och hur långtgående dessa regler ska vara. I det fall utvecklingsländerna skulle tvingas införa flertalet sådana missbruksbestämmelser som är väldigt långtgående i deras skatteavtal, kan den administrativa bördan anses bli för tung. Flertalet utvecklingsländer har därför begärt att implementeringen av sådana regler ska vara praktisk och enkel. Går inte denna problematik att lösa, är risken stor att implementeringen av sådana bestämmelser blir ineffektiv och att omfattningen av BEPS åtgärds punkt 6 blir otillräcklig.<sup>144</sup>

Eftersom det finns ett stort nätverk av skatteavtal i världen och dessa är utformade på olika sätt, skapas en stor komplexitet. Genom att införa regler avseende missbruk av skatteavtal i skatteavtalen kan komplexiteten bli ännu större. Reglerna kan också komma att kombineras i skatteavtalen. Det medför en svårighet att åstadkomma en enkel och praktisk implementering av bestämmelserna i skatteavtalen. Därför har BEPS Monitoring Group kommit med förslag på åtgärder som kan begränsa svårigheterna med implementeringen av åtgärds punkt 6. För att underlätta implementeringen bör en standardlydelse för bestämmelser avseende missbruk av skatteavtal införas i modellavtalet. Det är också möjligt att utveckla lydelsen av LOB- och PPT-regeln, samt använda tydliga kommentarer till bestämmelserna. Det skulle också underlätta att införa tydligare och mer långtgående definitioner, begränsa bestämmel-

---

<sup>143</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 91.

<sup>144</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 91.

ser som endast är avsedda för specifika situationer, begränsa utrymmet för villkorliga undantag samt justera redan existerande skatteavtal innehållande LOB- och PPT-regeln till den nya standardlydelsen.<sup>145</sup>

Vidare uttrycks det i LOB-regeln att problematik, som erodering av skattebaser och skatteundvikande transaktioner kan komma att behandlas av den behöriga myndigheten i båda avtalslutande staterna. Detta innebär att förmåner som inte är tillåtna enligt modellavtalet kan beviljas genom en överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna. Dock anser BEPS Monitoring Group att det vore en fördel om OECD i sina kommentarer påpekar att detta endast är möjligt i speciella situationer och att detta kräver informationsutbyte mellan staterna.<sup>146</sup>

Skatteavtal som innehåller en PPT-regel erbjuder inte möjligheten att erhålla förmåner genom de behöriga myndigheterna. Därmed är det inte heller helt klart varför en sådan möjlighet är nödvändig. I de fall en stat som är medlem i OECD insisterar på att tillåta ett beslut från myndigheterna under PPT-regeln i skatteavtalet, ska kommentarerna till åtgärds punkt 6 klargöra att sådana situationer är sällsynta. Det ska vidare inte finnas någon uppmaning i kommentarerna för myndigheterna att utge sådana förmåner till ett skattesubjekt som med egen vilja ingått i en skatteundvikande situation.<sup>147</sup>

### **5.3 Confederation of Swedish Enterprise (Svenskt Näringsliv)**

Svenskt Näringsliv är Sveriges största företagsföreträdare med ca 60 000 små och medelstora företag som medlemmar. Företagen är organiserade i 49 olika bransch- och arbetsgi varförbund, varav ca 90 procent utgörs av den privata sektorn.<sup>148</sup>

Svenskt Näringsliv anser att det är nödvändigt att försöka motverka missbruk av skatteavtal men att det även är viktigt att ta hänsyn till att OECDs arbete inte har negativ inverkan på företag som agerar i god tro. Det huvudsakliga målet med skatteavtalen ska fortsätta att

---

<sup>145</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 91-92.

<sup>146</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 93.

<sup>147</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 95.

<sup>148</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 221.

vara att underlätta gränsöverskridande handel genom att allokera rätten att beskatta mellan länderna och samtidigt eliminera risken för dubbelbeskattning. Svenskt Näringsliv befarar att de föreslagna ändringarna i OECDs modellavtal kommer att ha en stor inverkan på legitim affärsverksamhet och inte enbart på skatteundvikande transaktioner. Men anledning av detta är Svenskt Näringsliv oroad över den ansedda bristen på vägledning och riktlinjer eftersom det ökar osäkerheten och komplexiteten vid implementering av de föreslagna ändringarna. Det är en angelägenhet att motverka missbruk av skatteavtalen men det är inte skatteavtalens huvudsakliga syfte och det bör därmed inte vara den största anledningen till att ingå ett skatteavtal. Innan förhandlingarna kring ett ingående av skatteavtal bör varje stat granska de relevanta bestämmelserna i den andra avtalslutande staten för att kunna hitta områden som kan leda till missbruk av skatteavtalet. Svenskt Näringsliv anser att detta tillvägagångssätt skulle kunna minska kryphålen och därmed även inverkan på legitim affärsverksamhet. Det är av yttersta vikt att reglerna mot skatteundvikande transaktioner har minimal påverkan på genuin affärsverksamhet och Svenskt Näringsliv anser därför att dessa transaktioner motverkas bäst genom specifika och riktade regler. De föreslagna LOB- och PPT-reglerna anses inte lyckas med detta då de båda bedöms för allmänt hållna och inte är begränsade enbart till situationer där missbruk av skatteavtalet förekommer.<sup>149</sup>

Svenskt Näringsliv finner att PPT-testet är för brett och för vagt utformat, och de har svårt att förstå hur det kan finnas mer än ett huvudsakligt syfte med ett arrangemang eller en transaktion. De anför dock i sina kommentarer att det är en positiv utveckling att OECD har öppnat för en minimistandard genom antingen en PPT-regel och en LOB-regel eller en PPT-regel eller en LOB-regel som kompletteras av en smal PPT-regel vid ”conduit arrangements”. Förutom att LOB-regeln verkar alltför begränsande kan även ett antal paragrafer stå i strid med EU-rätten och vissa bestämmelser tycks hänvisa till amerikanska regler.<sup>150</sup>

Svenskt Näringsliv anför även att ett införande av en PPT-regel utan en möjlighet till ömsesidiga avtalsprocesser eller skiljedomsförfaranden inte borde vara accepterat. Det är inte

---

<sup>149</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 221-222.

<sup>150</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 221-223.

heller sannolikt att de behöriga myndigheterna kommer att kunna nå en överenskommelse kring PPT-regelns tillämpning, vilket kan leda till dubbelbeskattningssituationer.<sup>151</sup>

Förutom att Svenskt Näringsliv anser att PPT-regeln är vagt utformad och inte tillräckligt riktad mot situationer där missbruk av skatteavtal förekommer anser de även att PPT-regeln kan strida mot EU-rätten. Enligt ”The Cadbury Schweppes case”<sup>152</sup>, ska regler mot missbruk av skatteavtal enbart riktas mot rent konstlade arrangemang vilket PPT-regeln inte kan garantera. Med anledning av detta anser Svenskt Näringsliv att både LOB-regeln och PPT-regeln bör ses över med hänsyn till EU-rätten, eftersom flera stater inte skulle implementera reglerna i deras nuvarande form om de står i strid med EU-rätten.<sup>153</sup>

Sammanfattningsvis anför Svenskt Näringsliv att införandet av regler likt PPT-regeln och LOB-regeln utan tvivel kommer att leda till osäkerhet i OECDs modellavtal och göra dess tillämpning mer komplicerad. Trots att flera länder använder en regel likt den föreslagna LOB-regeln i sina skatteavtal kan dess införande i OECDs modellavtal få andra konsekvenser eftersom regeln skulle användas globalt. LOB-regeln anses också vara komplex och restriktiv. Den ger dock mindre utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar vilket leder till en större förutsebarhet. PPT-regeln har en annan strategi då den inte ger mycket vägledning till när förmåner ska beviljas vilket ger skattemyndigheten frihet att bedöma en situation som de tycker är passande. Svenskt Näringsliv uttrycker även oro över att PPT-regeln är subjektiv och ger utrymme för tolkningar.<sup>154</sup>

Slutligen påpekar Svenskt Näringsliv återigen att båda reglerna bör ses över med hänsyn till EU-rätten, vilket inte ännu har gjorts. Reglerna i deras nuvarande form har ingen förutsebarhet vilket är viktigt för att undvika dubbelbeskattningssituationer. Detta kan få en negativ effekt på investeringar, jobb och tillväxt.<sup>155</sup>

---

<sup>151</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 225.

<sup>152</sup> C-196/04.

<sup>153</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 223-225.

<sup>154</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 225-226.

<sup>155</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 226.

## 5.4 International Bar Association (IBA)

IBA symboliserar rösten för det globala och legala yrket. De har fler än 45 000 medlemmar som representerar världens mest framgångsrika advokater, samt ca 197 medlemmar som representeras av advokatsamfund. IBAs kommentarer och synpunkter kring åtgärdsplan 6 är baserade på de personliga åsikterna i en arbetsgrupp som tillsattes för att utreda området och som består av medlemmar från flera länder.

Avseende LOB-regeln framför IBA att det finns många punkter som behöver klargöras. Exempelvis bör kollektiva investeringar utgöra en ”kvalificerad person” och tillämpningen av LOB-regeln kan leda till administrativa bördor och hindra gränsöverskridande handel.<sup>156</sup> IBA är också oroad att en LOB-regel, som är okänd för många stater, kan komma att skapa osäkerhet då den inte ger ett förutsägbart utfall. Det är också en osäkerhet att den är begränsad till vilka som är berättigade till förmåner enligt skatteavtalet. Det kan skapa svårbedömda situationer i de fall där de behöriga myndigheterna i de avtalslutande staterna ska komma överens.<sup>157</sup> Kommentarererna till LOB-regeln bör därför klargöra i vilka situationer en förmån kan och ska beviljas. Regler som ger möjlighet att överklaga ett beslut där specifika förmåner inte har beviljats bör också utformas.<sup>158</sup>

Gällande PPT-regeln anser IBA att kombinationen av LOB-regeln, PPT-regeln och nationella generalklausuler eller andra regler som motverkar missbruk av rättsregler, kan komma att bli för komplext och osäkert, vilket inte är avsikten med ett skatteavtal.<sup>159</sup>

IBA anser att de skattskyldiga behöver kunna avgöra själva vad utfallet av deras arrangemang eller transaktioner kan bli. Skattskyldiga ska inte heller behöva vänta på att de behöriga myndigheterna ska förhandla eftersom det kan ta år att komma fram till ett ömsesidigt beslut samt att den skattskyldige inte kan ha någon påverkan på utfallet.<sup>160</sup> Arbetsgruppen

---

<sup>156</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 333.

<sup>157</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 336.

<sup>158</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 337-338.

<sup>159</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 340.

<sup>160</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 340.

menar att om det återfinns en generalklausul eller andra regler med samma syfte i nationell lagstiftning och de tillämpar ett annat tillvägagångssätt för att fastställa ”huvudsyftet” med transaktionen, bör staterna i största möjlighet försöka genomföra testet i enlighet med vad som återges i skatteavtalet. Det skulle kunna främja de nationella och internationella skattesystemen samt skapa en enlighet mellan systemen.<sup>161</sup>

IBA kommenterar även att PPT-regeln enbart bör vara tillämplig på situationer där missbruk av skatteavtal förekommer, framförallt om regeln ska komplettera LOB-regeln. Befintligheten av att missbruk förekommer bör även bekräftas innan PPT-regeln blir tillämplig. Det ska således inte räcka med att det finns bekräftelse att sådana skatteavtalsförmåner har erhållits. PPT-regeln behöver därmed vara riktad så att den kan tillämpas på förmåner som inte omfattas av LOB-regeln men som utgör missbruk av skatteavtal.<sup>162</sup>

Det är även av vikt att PPT-regeln inte enbart grundar sig på en skattebaserad analys eftersom företag tar hänsyn till flera olika aspekter som kan påverka strukturen och medföra risker enligt reglerna i skatteavtalen när de upprättar sin struktur och genomför transaktioner.<sup>163</sup>

IBA avslutar med att uttala sig om att ”conduit arrangement” som inte omfattas av PPT-regeln bör hanteras i nationell lagstiftning. Det är inte skatteavtalens syfte att förbjuda alla transaktioner och att fånga upp ”conduit arrangement” i skatteavtalen skulle kräva en annan utformning av PPT-regeln vilket kan leda till att dubbelbeskattning sker i andra situationer. Alternativt kan myndigheterna behöva genomföra ett test i efterhand, vilket kommer resultera i betydande kostnader för företag och regeringar.<sup>164</sup>

## 5.5 Sammanfattning

Kommentarerna som framförts av organisationerna i framställningen är i allmänhet likartade. Organisationerna anser att det skapas en stor komplexitet då skatteavtalen mellan

---

<sup>161</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, punkt 1.3, s. 340.

<sup>162</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, punkt 2.2, s. 340-341.

<sup>163</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 341.

<sup>164</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 344.

olika stater är utformade på olika sätt. Genom att införa bestämmelser avseende missbruk av skatteavtal i skatteavtalen kan komplexiteten bli ännu större, i synnerhet då vissa avtal kan komma att inkludera en LOB-regel medan andra inkluderar en PPT-regel. Då dessa bestämmelser också kan kombineras skapas en stor oförutsägbarhet vilket kan leda till att implementeringen av bestämmelserna blir svår att genomföra i praktiken. I de fall staterna skulle tvingas införa sådana missbruksbestämmelser som är långtgående i sina skatteavtal kan också den administrativa bördan anses bli för tung. Det krävs därför att en eventuell implementering av LOB- och PPT-regeln är praktisk och enkel. Vidare är det av stor vikt att bestämmelserna mot skatteundvikande transaktioner har minimal påverkan på genuin affärsverksamhet och dessa transaktioner motverkas bäst genom specifika och riktade linjer. Varken LOB- eller PPT-regeln anses lyckas med detta eftersom de båda bedöms vara för allmänt hållna och inte är begränsade enbart till situationer där missbruk av skatteavtal förekommer.

Den generella åsikten kring LOB-regeln är att den är för komplex och restriktiv. Därmed skulle ett införande av LOB-regeln kunna leda till en betungande administrativ börda för staterna. Organisationerna uttrycker också oro för att vissa bestämmelser i LOB-regeln kan stå i strid med EU-rätten vilket medför att regeln bör ses över innan ett eventuellt införande. Dock kan LOB-regeln anses ge mindre utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar vilket leder till förutsebarhet för staterna.

Även PPT-regeln kan anses strida mot EU-rätten då regler mot missbruk av skatteavtal enbart ska riktas mot rent konstlade arrangement enligt ”The Cadbury Schweppes case”. Detta är något som PPT-regeln inte kan garantera vilket medför att även denna regel bör ses över med hänsyn till EU-rätten. Detta då många stater inte skulle implementera reglerna i dess nuvarande form om de står i strid med EU-rätten. Vidare anförs att PPT-regeln är för vagt och generellt utformad. PPT-regeln ger utrymme för subjektiva tolkningar och bedömningar vilket skapar en stor oförutsägbarhet. Det är också svårt att förstå hur en transaktion kan ha mer än ett huvudsakligt syfte.

Slutligen har det kommenterats att det saknas tydliga riktlinjer för LOB- och PPT-reglerna vilket kan skapa problematik. Därför har det föreslagits att en standardlydelse för bestämmelser avseende missbruk av skatteavtal införs i modellavtalet, att lydelsen av bestämmelserna utvecklas samt att tydliga kommentarer används för att underlätta en eventuell implementering av reglerna.



## 6 Reglering av skatteflykt i svensk rätt

### 6.1 Inledning

I det här kapitlet kommer en redogörelse för den svenska skatteflyktslagen, specifikt generalklausulen, att genomföras. Redogörelsen syftar till att presentera skatteflyktslagen och generalklausulen samt belysa problematiken med utformandet av en lag mot skatteflykt. Kapitlets redogörelse inkluderar därmed en introduktion till generalklausulen i skatteflyktslagen, dess utveckling, huvudsakliga syfte och innebörd samt utformning och de fyra rekvisiten i generalklausulen; skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och rekvisitet lagstiftningens syfte. Skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal beskrivs genom användning av HFDs praxis. För att tydliggöra generalklausulens tillämpning och tolkning kommer även praxis från kammarrätterna att presenteras.

### 6.2 Utveckling

Redan år 1928 började det diskuteras kring problematiken skatteflykt och om åtgärder behövde vidtas för att icke avsedda skatteförmåner skulle gynna skattskyldiga.<sup>165</sup> I samband med diskussionerna föreslog beredningen en lagregel vilken skulle medföra att åtgärders skatterättsliga betydelse skulle bedömas efter dess verkliga innebörd.<sup>166</sup> Lagregeln mynnade aldrig ut i någon lagstiftning eftersom inställning till en allmän regel var kritisk men diskussionerna kring motverkande av skatteflykt var introducerad och fortsatte senare år. Inställningen till andra bestämmelser var dock mer positiv vilket ledde till att ett flertal stopplagsstiftningar<sup>167</sup> infördes istället för en allmän skatteflyktsklausul.<sup>168</sup>

År 1954 lades ett nytt förslag fram på utformning av en skatteflyktsklausul, dock ledde inte heller det förslaget till någon lagstiftning.<sup>169</sup> Skatteflyktskommittén var kritiska till ett förslag om en allmän generalklausul och menade att en sådan regel krävde ett subjektivt rekvisit

---

<sup>165</sup> Statens offentliga utredningar 1931:40, Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m, s. 61.

<sup>166</sup> SOU 1931:40, s. 9 och 20-21.

<sup>167</sup> En lag som ändras eller en regel införs i efterhand pga skatteflyktsskäl benäms ofta för stopplagsstiftning.

<sup>168</sup> SOU 1975:77, s. 7.

<sup>169</sup> Statens offentliga utredningar 1954:24, Förslag till effektivare taxering, s. 16.

samtidigt som en generalklausul behövde vara allmänt hållen, vilket kunde leda till oklarheter och tolkningsproblematik. Till följd av mängden oklarheter gällande utformningen av en skatteflyktsklausul ansåg kommittén att rättsäkerheten skulle påverkas på ett sätt som inte kunde motiveras.<sup>170</sup>

År 1975 lades förslaget fram som till slut ledde till en skatteflyktslag<sup>171</sup>. Förslaget lades fram till följd av att metoderna som användes mot skatteflykt, stopplagstiftningarna, kringgicks och ansågs vara invecklade vilket skapade olägenheter.<sup>172</sup> Efter ett förslag och granskning av lagstiftningen mot skatteflykt infördes den första skatteflyktslagen.<sup>173</sup> Lagen tillämpades dock aldrig av Regeringsrätten<sup>174</sup> i den version som ursprungligen lades fram, utan redan något år efter utvidgades lagens tillämpningsområde eftersom det ansågs för snävt vilket medförde att lagen inte var effektiv.<sup>175</sup> En av anledningarna till ändringen av skatteflyktslagen var att det ansågs att skatteflykt kunde förekomma i fler situationer än de som vid tidpunkten omfattades av lagen.<sup>176</sup> I den nya versionen ändrades även bestämmelserna kring den erhållna skatteförmånen, den skulle nu anses utgöra det huvudsakliga skälet och inte det avgörande skälet till handlandet.<sup>177</sup>

Den första skatteflyktslagens tillämpning var tidsbegränsad till ett år och dess tillämpning utvärderades under tiden av Justitiekanslern, (JK) vars bedömning och redogörelser låg till grund för en eventuell förlängning av lagen. I redogörelserna ansåg JK att det inte fanns något belägg för att lagen skulle äventyra varken rättsäkerheten eller förutsebarheten, utan lagen tillämpades med försiktighet. I senare redogörelser bedömde JK dock att klausulen var för snävt utformad för att kunna motverka skatteflykt, och att den därmed behövde utvärderas.<sup>178</sup>

---

<sup>170</sup> Statens offentliga utredningar 1963:52, Åtgärder mot skatteflykt, s. 95-99.

<sup>171</sup> SFS 1980:865.

<sup>172</sup> SOU 1975:77 s.7, 11-12, 55-56.

<sup>173</sup> Departementsstencil från budgetdepartementet 1978:6 Lag mot skatteflykt.

<sup>174</sup> HFD hette tidigare Regeringsrätten.

<sup>175</sup> Prop. 1982/83:84 s. 9.

<sup>176</sup> Prop. 1982/83:84, s. 11-14.

<sup>177</sup> Prop. 1982/83:84 s.18.

<sup>178</sup> Regeringens proposition 1987/1988:150 förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1988/89, m.m.

Skatteflyktsutredningen kom år 1989 därmed med ännu ett förslag på ändring av lagen för att åtgärda den fortfarande för snäva tillämpningen.<sup>179</sup> Utredningen ansåg att domstolarna kunde tillämpa lagen i fler situationer om den kunde tydliggöras.<sup>180</sup> Förslaget remissbehandlades men några lagändringar infördes aldrig.

Efter att tidsbegränsningen i skatteflyktslagen gick ut bestämdes det att lagen skulle tillämpas i ytterligare tre år. Anledningen var att lagen ansågs tämligen oprövad och behövde ytterligare utvärdering.<sup>181</sup> År 1992 upphävdes dock lagen<sup>182</sup> eftersom den inte ansågs uppleva kraven för rättssäkerheten.<sup>183</sup> En annan uttalad anledning till upphävningen var att kraftiga skattesänkningar hade införts och inresset för att genomföra skatteundvikande transaktioner hade minskat och behovet för en skatteflyktslag ansågs inte längre lika stort.<sup>184</sup> När den nya regeringen tillsattes ansågs dock inte dessa anledningar motiverade och lagen<sup>185</sup> infördes igen år 1995, med ringa modifieringar.<sup>186</sup> Efter att lagen återinfördes tillsattes en skatteflyktskommitté för att utvärdera lagen och försöka bringa klarhet i osäkerheten kring rättssäkerhetssynpunkten och även samhällsintresset av att ha en lag som motverkar skatteflykt.<sup>187</sup> Lagen i dess nuvarande form utformades efter resultatet med utvärderingen och skatteflyktslagen har därmed reviderats ett flertal gånger.

### **6.3 Huvudsakligt syfte och innebörd**

Syftet med skatteflyktslagen är att motverka skatteflykt, vilket även anges i förarbetena. Angående generalklausulen anges det även att den ska utformas så att rättssäkerhetssynpunkter ska värderas och balanseras med ”samhällsintresset av att ha ett effektivt verkande medel mot skatteflykt”.<sup>188</sup> Det framgår även att åsikten kring en generalklausul har utveckl-

---

<sup>179</sup> Statens offentliga utredningar 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt, s. 9

<sup>180</sup> SOU 1989:81, s. 9.

<sup>181</sup> Regeringens proposition. 1985/86:49 fortsatt giltighet av lagen mot skatteflykt s. 6.

<sup>182</sup> SFS 1992:1600.

<sup>183</sup> Prop. 1992/93:127 vissa frågor om beskattning av inkomst och tjänst s. 49.

<sup>184</sup> Prop. 1992/93:127, s. 49.

<sup>185</sup> SFS 1995:575.

<sup>186</sup> Regeringens proposition 1994/95:209 kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av värdepapper m.m, s. 34-35.

<sup>187</sup> Statens offentliga utredningar 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen s. 9 och 77.

<sup>188</sup> SOU 1996:44, s. 9 och 77 och SOU 1996:44, s. 10.

lats eftersom den tidigare metoden som använts mot skatteflykt ansetts vara ofullständig.<sup>189</sup> Förarbetena visar ett förtroende i att en generalklausul ska kunna utesluta ett behov av special- och stopplagstiftning och därmed göra dom överflödiga.<sup>190</sup> Generalklausulen kan definieras likt en lagregel som innehåller allmänt hållna formuleringar och därmed tydligt ger rättstillämparen frihet att döma i varje enskilt fall. Det innebär att förhållanden som är problematiska att på förhand inse av lagstiftaren också kan omfattas.<sup>191</sup>

Den svenska generalklausulen har en repressiv karaktär eftersom den syftar till att angripa ett redan genomfört förfarande. Ett alternativ till repressiva åtgärder är preventiva åtgärder som istället syftar till att hindra uppkomsten av förfaranden som leder till förmånligare beskattning.<sup>192</sup> I förarbetena har det dock ansetts att den främsta fördelen med en generalklausul är att den även har en allmänpreventiv effekt, vilket innebär dess förmåga att verka som ett hinder för skattesubjekt att genomföra en rättshandling.<sup>193</sup>

## 6.4 Utformning

Den nuvarande svenska generalklausulen mot skatteflykt återfinns i 2 § skatteflyktslagen och är utformad för att omfatta majoriteten av skatteundvikande transaktioner och därmed skapa en möjlighet för rättsväsendet att ta ut beskattning.<sup>194</sup> Den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen är en åtstramning av lagens tillämpningsområde. Vid utformningen ansågs det viktigast att lägga betoningen på objektiva rekvisit istället för subjektiva rekvisit.<sup>195</sup> Det ansågs även att objektiva rekvisit var mer lämpliga ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom de objektiva rekvisiten är allmängiltiga och därmed är tillämpliga oavsett vilken situation som uppkommit. De är således inte beroende av en situations individuella karaktär eller skattesubjektets avsikt med rättshandlingen. Subjektiva rekvisit tar hänsyn till skattesubjektets av-

---

<sup>189</sup> Prop. 1980/81:17, s. 13.

<sup>190</sup> SOU 1975:77, s. 7 och 77-78.

<sup>191</sup> Strömholm, S, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning. En bok i allmän rättslära, Norstedts Juridik AB, 1996 s. 245.

<sup>192</sup> Rosander, U, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series, 2007, s. 31

<sup>193</sup> SOU 1975:77, s. 7.

<sup>194</sup> Strömholm, S, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning - En bok i allmän rättslära, s. 245-246.

<sup>195</sup> SOU 1996:44, s. 124-125.

sikt med rättshandlingen och kan därmed grundas på moraliska värderingar, vilket kan leda till svårigheter kring tillämpningen av klausulen.<sup>196</sup>

För att en rättshandling ska omfattas av skatteflyktslagen ska handlingen leda till en skatteförmån för den skattskyldige.<sup>197</sup> En situation där förmånen tilldelas en närstående omfattas således inte av skatteflyktslagen och är inte att betrakta som skatteflykt.<sup>198</sup> Generalklausulen innehåller fyra kumulativa rekvisit, vilket innebär att alla måste vara uppfyllda för att skatteflyktslagen ska bli tillämplig. Olika typer av krav ska uppfyllas för att lagstiftningen ska bli tillämplig, beroende på rekvisitets form. Den svenska generalklausulen lyder:

*”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>199</sup>

#### **6.4.1 Skatteförmånsrekvisitet**

Enligt det första rekvisitet i generalklausulen är det en förutsättning att en eller flera rättshandlingar leder till en väsentlig skatteförmån för att skatteflyktslagen ska kunna bli tillämplig. För att det ska bli fråga om skatteflykt krävs det även att en skatteförmån som uppkommer vid handlingen inte varit avsedd av lagstiftaren. Definitionen av begreppet skatteförmån återfinns i förarbetena till skatteflyktslagen och förklaras likt ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle ha påförts om skatteflyktsförfarandet inte kommit till stånd”.<sup>200</sup>

---

<sup>196</sup> SOU 1975:77, s. 56.

<sup>197</sup> Regeringens proposition 1996/97: 170 Reformerad skatteflyktslag, s. 42.

<sup>198</sup> Prop. 1996/97:170, s. 42-43.

<sup>199</sup> 2 § Skatteflyktslagen.

<sup>200</sup> Prop. 1996/97:170 s. 45 och SOU 1996:44, s.137.

Vid skatteflyktslagens åtstramning år 1982 utökades skatteförmånsdefinitionen till att även utgöra ”i princip allt som innebär en lättnad eller en fördel vid beskattningen”.<sup>201</sup>

I förarbetena diskuteras även om hur bedömningen ska gå till för att avgöra om en skatteförmån föreligger. Det framkommer att den ska utgå från det aktuella läget.<sup>202</sup> Förarbetena uttrycker också att det kan vara svårt att bedöma framtida följder av en rättshandling men att bedömningen inte enbart kan leda till en möjlighet att erhålla en skatteförmån, utan att det vid bedömningen istället ska framgå att förmånen ”kan realiseras”.<sup>203</sup>

Det första rekvisitet har ändrat sin ordalydelse från den föregående lydelsen som löd att det enbart krävdes en inte oväsentlig skatteförmån.<sup>204</sup> En av anledningarna till ändringen var att rekvisitet enbart skulle omfatta förmåner som beloppsmässigt tydligt översteg det värde som kan anses vara inte oväsentligt.<sup>205</sup> Någon tydlig beloppsgräns har inte definierats i förarbetena men det har betonats att ”det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skall kunna tillämpas”.<sup>206</sup>

#### **6.4.2 Medverkanderekvisitet**

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs det även att medverkanderekvisitet är uppfyllt. Rekvisitet innebär, som tydligt framgår av ordalydelsen, att den skattskyldige direkt eller indirekt ska ha medverkat i rättshandlingen. En förutsättning är därmed att den skattskyldige har medverkat aktivt i rättshandlingen.<sup>207</sup> En skattskyldig kan inte undvika att omfattas av skatteflyktslagen genom att påstå att rättshandlingen har företagits av en annan person, om den skattskyldige har kunnat påverka den person som utfört handlingen. I en sådan situation har den skattskyldige medverkat på ett indirekt sätt.<sup>208</sup>

---

<sup>201</sup> Prop. 1982/83:84, s. 17.

<sup>202</sup> Prop. 1980/81:17, s. 28

<sup>203</sup> Prop. 1996/97:170, s. 44-45 och SOU 1996:44, s 136-137.

<sup>204</sup> Prop. 1996/97:170, s. 1.

<sup>205</sup> Prop. 1996/97:170, s. 45.

<sup>206</sup> Prop. 1996/97:170, s. 45.

<sup>207</sup> SOU 1975:77, s. 62.

<sup>208</sup> Prop. 1996/97:170, s. 41.

### 6.4.3 Avsiktsrekvisitet

Generalklausulens tredje rekvisit anses var ett subjektivt rekvisit.<sup>209</sup> Det innebär, som ovan nämnt, att skattesubjektets avsikt med rättshandlingen ska tas i beaktan. Enligt rekvisitet måste den skatteförmån som uppkommer vara det övervägande skälet till att rättshandlingen företagits. Vid senaste ändringen av skatteflyktslagen ändrades rekvisitet från det ”huvudsakliga skälet” till det ”övervägande skälet”. Anledningen var, enligt förarbeterna att den tidigare lydelsen ansågs ha minskat klausulens tillämpningsområde eftersom rekvisitet inte kunnat tillämpas på situationer som uppenbart verkade anses som skatteflykt.<sup>210</sup> I förarbetena framgår det även att affärsmässiga, organisatoriska eller andra orsaker för den skattskyldiges handlingar som, enskilt eller tillsammans, väger tyngre än avsikten att erhålla skatteförmånen, inte ska omfattas av generalklausulen.<sup>211</sup> Således ska skatteförmånen, vid en objektiv bedömning, väga tyngre än alla andra skäl tillsammans för att generalklausulen ska vara tillämplig.<sup>212</sup>

### 6.4.4 Rekvisitet i lagstiftningens syfte

Det sista rekvisitet anger att ett fatställande av underlaget på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Rekvisitet är det rekvisit som omdiskuterats mest i doktrin samt förarbeten och har ansetts vara det rekvisit som är svårast att tillämpa.<sup>213</sup> Trots en svår tillämpning har rekvisitet ansetts vara det kanske viktigaste av de fyra i generalklausulen.<sup>214</sup>

I förarbetena till den nuvarande lydelsen av skatteflyktslagen har det förts diskussioner kring rekvisitets karaktär, dvs om rekvisitet skulle fortsätta att vara av en objektiv art eller om det borde ha en mer subjektiv karaktär. En sådan subjektiv utformning skulle leda till att de rättshandlingar som skulle omfattas av rekvisitet skulle vara ovanliga, otillbörliga eller utgöra rättsmissbruk.<sup>215</sup> Den nuvarande lydelsen och den objektiva arten har dock ansetts

---

<sup>209</sup> Prop. 1996/97:170 s. 43.

<sup>210</sup> Prop. 1996/97:170, s. 43.

<sup>211</sup> Prop. 1996/97, s. 44 och SOU 1996:44, s. 135.

<sup>212</sup> SOU 1996:44, s. 91.

<sup>213</sup> Prop. 1996/97:170, s. 38-40, SOU 1996:44, s. 128, och Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Norstedts Juridik, 1995, s. 408-421.

<sup>214</sup> Lodin, S-O, m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Studentlitteratur AB, 2011, s. 749.

<sup>215</sup> Prop. 1996/97:170, s. 38.

vara nödvändig för att kraven på likformighet och förutsägbarhet ska upprätthållas eftersom moraliska och etiska värderingar kan ligga till grund för en bedömning vid ett subjektivt rekvisit.<sup>216</sup> Det utfördes dock en ändring av lydelsen till att ”strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet” istället från den tidigare lydelsen ”strida mot lagstiftningen grunder”. Avsikten med ändringen var att rekvisitet ofta hindrade klausulens tillämpning.<sup>217</sup>

I enlighet med förarbetena ska bedömningen kring huruvida en rättshandling strider mot skatteflyktslagens syfte genomföras med hänsyn till reglerna som kringgåtts i samband med rättshandlingen. I första hand ska vägledning hämtas ur reglernas utformning och i andra hand ska vägledning tas ur förarbetena.<sup>218</sup> Det kan även bli aktuellt att se till andra bestämmelser för att kunna fastställa lagstiftningens syfte.<sup>219</sup> Några exempel på rättshandlingar som strider med lagstiftningens syfte gavs dock inte, eftersom det ansågs vara olämpligt och problematiskt.<sup>220</sup> Det framgår även att det vid en prövning om en rättshandling strider mot lagstiftningens syfte ska finnas ”klart fog” för förmodan att den aktuella rättshandlingen inte varit avsedd av lagstiftaren.<sup>221</sup>

Förarbetena anger vidare att det är syftet med bestämmelserna som är det avgörande för om de används motstridande mot vad lagstiftaren avsett.<sup>222</sup> Enligt doktrin kan detta leda till att det är upp till domstolarna att utreda vad lagstiftaren avsett, förutom det som framgår i bestämmelserna.<sup>223</sup> Att avgöra vad lagstiftaren avsett med bestämmelsen och vems åsikt det är som åsyftas kan vara problematiskt att avgöra av orsaken att lagstiftarens åsikt är enhetlig.<sup>224</sup>

---

<sup>216</sup> Prop. 1996/97:170, s. 38-39.

<sup>217</sup> Prop. 1996/97:170, s. 38-40.

<sup>218</sup> Prop 1996/97:170, s. 39.

<sup>219</sup> Prop. 1996/97:170, s. 39-40 och Prop. 1982/83:84, s. 19.

<sup>220</sup> SOU 1996:44, s. 131.

<sup>221</sup> SOU 1989:81, s. 50.

<sup>222</sup> SOU 1996:44, s. 130.

<sup>223</sup> Hultqvist, A, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, Svensk Skattetidning, 2005, s. 310.

<sup>224</sup> Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s 409.



Generalklausulens fjärde rekvisit har även kritiserats för att det skapar möjlighet till en analog tillämpning av lagen. Det innebär att tolkningen av lagen utgår från lagens syfte men går utöver dess ordalydelse.<sup>225</sup> Redan i förarbetena som låg till grund för skatteflyktslagens införande uttalas det dock om att skatteflyktslagen ska möjliggöra en analog tillämpning av dess bestämmelser.<sup>226</sup> I doktrinen har detta dock kritiserats eftersom en analog tillämpning av en lags bestämmelser kan strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen vilken innebär att ingen beskattning ska ske utan stöd i lag.<sup>227</sup>

## 6.5 Förutsebarhet i skatteflyktstransaktioner

Förutsebarheten är grundläggande inom skatterätten och utgör ett mål vid utformningen och tolkningen av en skattelag. Det är viktigt att ett skattesubjekt kan förutse vilka beskattningskonsekvenser som kan uppstå genom ett förfarande. Detta eftersom brist på förutsebarhet kan hämma affärsverksamheten genom att skattekonsekvenserna inte kan förutses och transaktioner därmed inte genomförs på grund av osäkerhet.<sup>228</sup> Kravet på förutsebarhet kan uppnås genom att domstolarna är konsekventa i sin tolkning av en viss bestämmelse samt att lagstiftningen är utformad på ett tydligt och klart sätt. Det kan dock vara problematiskt att tillämpa samma tolkningsmetod i fall som gäller skatteflykt eftersom alla förfaranden är olika och komplexa. Detta leder till att bedömningen behöver varieras och därmed är det problematiskt att leva upp till kravet på förutsebarhet.<sup>229</sup> Det har i doktrin diskuterats kring förutsebarheten i skatteundvikande förfaranden och skatteflyktstransaktioner. Anledningen är att förfaranden som ska bedömas enligt skatteflyktslagen har uppstått till följd av att skattesubjektet har försökt att kringgå lagstiftningen genom att hitta kryphål, vilket innebär att osäkerheten kan antas vara befogad eftersom skattesubjektet valt det aktuella upplägget. Det kan därmed anses att förutsebarheten i sådana situationer inte bör värderas lika högt.<sup>230</sup> Det är även viktigt att notera att förutsebarheten kan värderas olika beroende på ur vems perspektiv som åsyftas. Skatteflyktslagen kan anses vara komplicerad

---

<sup>225</sup> Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 681-682.

<sup>226</sup> Prop. 1980/81:17 s. 25 och Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s 5-6.

<sup>227</sup> Hultqvist, A, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 424-425.

<sup>228</sup> Kellgren, J, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus Förlag, 1997, s. 58-59.

<sup>229</sup> Kellgren, J, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58-59.

<sup>230</sup> Kellgren, J, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 59.

för personer som inte är insatta på området, medan personer som är verksamma inom skatterätt kan anse att lagen är relativt förutsebar.<sup>231</sup>

## **6.6 Skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal**

### **6.6.1 Peru-upplägg**

År 2012 meddelade HFD dom i mål HFD 2012 ref. 20, Peru-domen, rörande Sveriges skatteavtal med Peru. Avtalet är tillämpligt sedan år 1969 och vid undertecknandet var Sverige medlem i OECD, vilket Peru inte var. Skatteavtalet innehöll därför några avvikelser och skilde sig en del från OECDs modellavtal, vilket domstolarna behövde ta hänsyn till vid bedömningen och avgörandet.<sup>232</sup> Peru-upplägg innebar att svenska delägare upprättade bolag i Peru och överförde vinster genom olika transaktioner till bolaget beläget i Peru. Den svenska skattelagstiftningen kringgicks genom transaktionerna och genom utnyttjande av skatteavtalet erhöll delägarna en mer förmånlig beskattning eftersom beskattningsrätten enligt skatteavtalet tillföll Peru, med lägre skattesats.<sup>233</sup> Detta var dock inte första gången skatteavtalet mellan Sverige och Peru hade varit uppe för avgörande i domstolen, utan Regeringsrätten kom i kontakt med problematiken med skatteavtalet redan i målet RÅ 2004 not 59. Målen förklaras mer ingående nedan.

#### **6.6.1.1 RÅ 2004 not 59**

Målet rörde två svenska delägare som gemensamt ägde två peruanska bolag. Delägarna sålde sedan andelar och en kapitalvinst uppstod, vilket ledde till frågan kring vart vinsten skulle beskattas enligt skatteavtalet. Vinsten var inte föremål för beskattning i Peru enligt peruansk rätt medan Sverige beskattade vinster likt den i fråga enligt svensk intern rätt.<sup>234</sup> Enligt skatteavtalet skulle beskattningsrätten tillfalla det land där andelarna ansågs vara belägna. Domstolen ansåg, efter tolkning, att de aktuella andelarna var belägna i Peru och beskattning skulle därmed endast ske i Peru. Eftersom det inte förekom någon beskattning av vinsten i fråga i Peru blev det en dubbel ickebeskattning vilket inte hade någon betydelse

---

<sup>231</sup> Kellgren, J, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 65.

<sup>232</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, Skattenytt, 2012, s. 582 – 592.

<sup>233</sup> RÅ 2004 not 59 och HFD 2012 ref. 20.

<sup>234</sup> 6 kap. 3 och 4 §§ IL och 13 kap. 2 § Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL).

enligt domstolen. Arrangemanget i målet resulterade i att beskattning undgicks genom användandet av kryphål och kringgående av skatteavtalet. Till följd av utfallet i RÅ 2004 not 59 uppkom frågan kring möjligheten att förhindra denna formen av förfaranden genom att tillämpa den svenska skatteflyktslagen även om beskattningsrätten, enligt skatteavtalet tillfaller Peru.<sup>235</sup>

#### **6.6.1.2 HFD 2012 ref. 20**

I HFD 2012 ref. 20 hade svenska delägare upprättat bolag i Peru och vinster från det svenska bolaget överfördes till det peruanska, vilket inte bedrev någon faktisk verksamhet. När det peruanska bolaget sedan likviderades uppstod en kapitalvinst som enligt skatteavtalet skulle beskattas i Peru. Skatteverket ansåg dock att beskattning kunde ske enligt skatteflyktslagen trots att skatteavtalet innebar att Peru hade beskattningsrätten. Eftersom beskattningen hade varit högre i Sverige än i Peru höll inte de svenska delägarna med Skatteverket.

HFD ansåg också att den svenska skatteflyktslagen och generalklausulen kunde tillämpas på förfarandet eftersom det inte fanns någonting som hindrade en tillämpning. Varken skatteavtalet eller skatteflyktslagen innehöll någon information om att en lag, likt skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på det föreliggande förfarandet. Domstolen anförde även att partsavsikten inte heller kunde påverka beslutet att skatteflyktslagen kunde tillämpas. Bedömningen kring partsavsikten utgick från ordalydelsen och vad som uttryckligen framkom av skatteavtalet. Domstolen bedömde därför att skatteflyktslagen principiellt var tillämplig eftersom det inte fanns något som uttryckligen innebar att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas och förfarandet skulle prövas gentemot lagen. HFD genomförde dock aldrig någon prövning eftersom domstolen inte ansåg att Sveriges beskattningsrätt var begränsad av skatteavtalen i enlighet med den svenska nationella rätten.<sup>236</sup> Domstolen kommenterade inte ytterligare kring huruvida skatteflyktslagen kunde vara tillämplig.<sup>237</sup>

#### **6.6.2 Följden av HFDs uttalande i HFD 2012 ref. 20**

HFDs uttalanden i Peru-domen har ansetts innehålla en anvisning till att skatteflyktslagen är tillämplig på förfaranden som omfattas av skatteavtal, om det inte finns någonting som

---

<sup>235</sup> RÅ 2004 not 59

<sup>236</sup> 44 kap 7 § IL.

<sup>237</sup> HFD 2012 ref. 20.

tyder på att den inte kan tillämpas.<sup>238</sup> HFD bedömde dock inte direkt frågan kring skatteflyktslagens tillämplighet eller tillämpade skatteflyktslagen i målet. HFD konstaterade att skatteflyktslagen kan tillämpas om det inte finns någonting som uttryckligen visar på att den gemensamma partsavsikten är att nationell lagstiftning, såsom den svenska skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfaranden om omfattas av skatteavtalet.<sup>239</sup> Det är således den gemensamma partsavsikten som avgör om skatteflyktslagen och generalklausulen kan tillämpas på förfarandet. Doktrinen har konstaterat att HFDs uttalande kan tolkas som att det inte krävs något stöd för skatteflyktslagens tillämplighet i skatteavtalet, en avsaknad som talar för att tillämpningen inte är möjlig är tillräcklig.<sup>240</sup> Målets prejudicerande värde har dock diskuteras eftersom skatteflyktslagens tillämpning inte prövades i målet och domstolens uttalande därmed enbart är av generell karaktär.<sup>241</sup> HFDs uttalande har dock ansetts vara en utförlig och grundlig redogörelse vilket innebär att ett lägre prejudikatsvärde inte föreligger. Det får således anses att HFDs uttalande kring skatteflyktslagens principiella tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal utgör gällande rätt.<sup>242</sup>

## **6.7 Tillämpning av skatteflyktslagen och generalklausulen på förfaranden som omfattas av skatteavtal**

### **6.7.1 Kammarrätten i Stockholm**

Den 7 januari 2011 meddelade kammarrätten i Stockholm dom i två mål rörande frågan kring tillämpningen av skatteflyktslagen och generalklausulen när förfarandet omfattas av skatteavtal.<sup>243</sup> Det var dessa mål som överklagades och sedan ledde till HFDs bedömning i Peru-målet HFD 2012 ref. 20. Målen rörde således Peru-målen, ”utskiftning” från ett peruanskt bolag som likviderats. Utan någon grundligare redogörelse eller motivering konstaterade Kammarrätten att generalklausulens tre första rekvisit var uppfyllda till följd av att skattesubjektet erhållit en väsentlig skatteförmån genom att beskattas i Peru istället för i Sverige och att skattesubjektet själv hade medverkat i förfarandet. Kammarrätten ansåg

---

<sup>238</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, s. 590.

<sup>239</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, s. 590.

<sup>240</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, s. 590 – 593.

<sup>241</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, s. 598.

<sup>242</sup> Hilling, M, HFD:s Peru-domar, s. 598.

<sup>243</sup> Mål nr 3348-10 och 3349-10.

även att det övervägande skälet till att skattesubjektet genomfört förfarandet var att erhålla denna skatteförmån. Gällande det fjärde rekvisitet, strida mot lagstiftningens syfte, testade domstolen rättshandlingen gentemot interna skattebestämmelser. De kom fram till att faktumet att den skattskyldige enbart beskattades i Peru enligt skatteavtalet inte kunde anses strida mot syftet med de interna skatteregler som kringgåts genom förfarandet. Domstolen prövade sedan om förfarandet stred mot syftet såsom det framgick av skatteavtalet och kom fram till att syftet skulle tolkas utifrån den gemensamma partsavsikten och avtalstexten. Vid denna tolkning hänvisade domstolen till förarbetena till den införlivningslag som hade för avsikt att skapa gynnsammare förutsättningar för investeringar i Peru.<sup>244</sup> I detta fall ansåg inte domstolen att det var fråga om sådana investeringar men samtidigt kunde de inte finna någon anledning med hänsyn till avtalstexten, avtalets allmänna utformning eller den gemensamma partsavsikten att tolka syftet som en gemensam partsvilja att motverka skatteflykt. Domstolen konstaterade sedemera att det fjärde rekvisitet i generalklausulen mot skatteflykt inte var uppfyllt och skatteflyktslagen var därmed inte tillämplig eftersom förfarandet inte stred mot lagstiftningens syfte.<sup>245</sup>

### **6.7.2 Kammarrätten i Jönköping**

Kammarrätten i Jönköping meddelade den 12 november 2012 dom i flera mål som gällde tillämpningen av skatteflyktslagen och generalklausulen på liknande Peru-upplägg.<sup>246</sup> Enligt skatteavtalet mellan Peru och Sverige skulle utdelningen beskattas i den stat där bolaget ansågs vara hemmahörande. Kammarrätten konstaterade, efter beaktande av omständigheterna i fallet, att Peru var den stat där bolaget var hemmahörande. Det anfördes även att Sverige saknade rätt att beskatta utdelningen. Kammarrätten konstaterade dock skatteflyktslagens tillämplighet med stöd av HFDs uttalande i HFD 2012 ref 20. En prövning av förfarandet mot skatteflyktslagen och generalklausulens fyra rekvisit skulle därmed genomföras. Kammarrätten ansåg att de tre första rekvisiten var uppfyllda med stöd av att skattesubjektet erhållit en väsentlig förmån i form av utdelning och att denne beskattats i Peru istället för enligt svenska interna skatteregler. Skattesubjektet hade även medverkat i förfarandet och det övervägande skälet med förfarandet ansågs vara beskattningsförmånen. Vid tillämpningen av det fjärde rekvisitet fattade sig kammarrätten kort. De ansåg att skattesub-

---

<sup>244</sup> Kungl. Maj:ts proposition 1967:26, angående godkännande av avtal mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, s. 25-28.

<sup>245</sup> Mål nr 3348-10 och 3349-10.

<sup>246</sup> Mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11.

jektet genom att missbruka skatteavtalet hade erhållit utdelning hänförlig till den svenska verksamheten utan att bli beskattad enligt svenska interna skatteregler. Bestämmelserna hade därmed kringgåts och beskattningen skedde, med hänsyn till förfarandet, i strid med lagstiftningens syfte. Till följd av detta var generalklausulens fyra rekvisit uppfyllda och skatteavtalets begränsning av Sveriges beskattningsrätt skulle därmed inte tas hänsyn till.<sup>247</sup>

## 6.8 Sammanfattning

En lag eller generalklausul mot skatteflykt har inte alltid varit en självklarhet. Diskussionen kring införandet av en generalklausul mot skatteflykt började redan på 1920-talet men det var inte förrän år 1980 som den första svenska generalklausulen mot skatteflykt infördes. Sedan dess har den varit omdiskuterad och har både ändrats och upphävts innan den utvecklats till sin nuvarande lydelse. Generalklausulen är av allmän karaktär och innehåller fyra kumulativa rekvisit, av objektiv och subjektiv karaktär, som måste vara uppfylla för att en transaktion ska anses utgöra skatteflykt. Dessa rekvisit är skatteförmånsrekvisitet, medverkanderekvisitet, avsiktsrekvisitet och rekvisitet i lagstiftningens syfte. Det är en förutsättning att ett skattesubjekt har erhållit en skatteförmån, där skattesubjektet direkt eller indirekt medverkat i förfarandet som lett till förmånen för att skatteflykt ska anses föreligga. Syftet med rättshandlingen måste även vara det övervägande skälet för att genomföra handlingen och handlingen ska också anses strida mot lagstiftningens syfte. Det fjärde rekvisitet, strida mot lagstiftningens syfte, är omdiskuterat eftersom det kan anses möjliggöra en analog tillämpning av lagstiftningen men också för att det medför en oklar tillämpning och tolkning, vilket påverkar förutsebarheten för skattesubjekten. Förutsebarheten kan dock värderas lägre i dessa situationer eftersom skattesubjekten får anses vara medvetna om att förfarandet kan vara otillåtet.

HFD och Regeringsrätten har bedömt frågan kring skatteflyktslagens tillämplighet när förfarandet omfattas av skatteavtalet. Regeringsrätten konstaterade enbart att skatteavtalet omfattade förfarandet vilket ledde till att skatteflyktslagens tillämplighet inte ifrågasattes. HFD lyfte senare frågan i Peru-domen och konstaterade att skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på förfaranden som innebär att ett skattesubjekt missbrukar eller kringgår skatteavtalet när det inte återfinns någonting i skatteflyktslagen som innebär att ett förfarande som omfattas av ett skatteavtal inte kan falla inom lagens tillämpningsområde. Kammarrätten

---

<sup>247</sup> Mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11.

har även bedömt generalklausulens tillämpning på liknande förfaranden vilket har lett till olika utfall till följd av att generalklausulens fjärde rekvisit tolkats och bedömts olika.

## 7 Analys

### 7.1 Inledning

För att motverka skatteundvikande förfaranden har det både på nationell och på internationell nivå införts flertalet metoder, exempelvis den svenska generalklausulen mot skatteflykt och skatteavtalen mellan olika stater som ofta baseras på OECDs modellavtal. Globaliseringen har dock medfört att skattesubjekt hittar nya kryphål i både skatteavtal och nationella bestämmelser för att erhålla skatteförmåner. OECD har till följd av detta utvecklat BEPS åtgärds punkt 6 i syfte att motverka sådana förfaranden, specifikt när skattesubjektet missbrukar skatteavtalen. För att motverka detta har OECD utarbetat LOB- och PPT-reglerna som ämnas införas som åtgärder i modellavtalet. Båda åtgärderna har fått motta kritik från organisationer och specialister på området eftersom det är viktigt att alla länder kan implementera reglerna för att syftet med åtgärds punkten ska kunna uppfyllas. Det här kapitlet avser härmed att analysera reglernas möjligheter att motverka missbruk och kringgående av skatteavtal. Reglernas för- och nackdelar kommer därmed att belysas genom att beakta kommentarerna kring reglernas utformning, tillämpning och tolkning som lämnats av organisationerna och specialisterna på området.

Utifall de föreslagna reglerna inte anses kunna uppfylla ändamålet med åtgärds punkt 6, motverka missbruk av skatteavtal, analyseras den svenska generalklausulen mot skatteflykts tillämplighet och möjlighet att motverka de aktuella förfarandena.

### 7.2 Åtgärder mot att motverka missbruk av skatteavtal

#### 7.2.1 LOB-regeln

För att uppnå den primära målsättningen med BEPS åtgärds punkt 6, att förhindra kringgående och missbruk av skatteavtal, tar OECD hänsyn till två olika situationer. Den första gällande kringgående och missbruk av skatteavtal och den andra gällande missbruk av nationella regler genom att kringgå skatteavtalen. Den första situationen ska motverkas genom tillämpningen av LOB- eller PPT-regeln.<sup>248</sup> LOB-regeln är en specifikt utformad bestämmelse som innehåller möjligheten att erhålla förmåner i specifika situationer som återges i regelns paragrafer. Eftersom LOB-regeln endast beviljar förmåner i specifika situationer

---

<sup>248</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, s. 11.



blir tillämpningsområdet väldigt snävt och det är därför av stor vikt att det finns vägledning som är grundligt utformad. Vi menar att trots att regeln fokuserar på specifika situationer kan den anses vara omfattande och komplex eftersom den beskriver och reglerar varje enskild situation där förmåner kan beviljas. Det skapar en omfattande regel för alla länder att implementera i sina skatteavtal och sedan tillämpa och tolka. LOB-regeln innehåller även ett flertal tester, som ska genomföras för att avgöra om beskattningsförmånerna är tillåtna, vilket gör den svårtillämpad. Således kan tillämpningen i praktiken anses bli besvärlig, trots att regeln är specifik och utfallet därmed kan bli tämligen förutsägbart. Den här uppfattningen stärks även genom BEPS Monitoring Groups kommentarer gällande LOB-regeln. Trots att regeln fokuserar på specifika situationer, vilket är tänkt att underlätta tillämpningen, innehåller dessa situationer i sig begränsningar, undantag och definitioner vilket inte gör den tydlig.<sup>249</sup> Det är därför av vikt att det återfinns tydliga kommentarer för att ge vägledning kring dess tillämpning. Lydelsen av LOB-regeln kan även behöva omformuleras för att underlätta regelns tillämpning för medlemsländerna samt göra utfallet mer förutsebart. Förutsebarheten är viktig för att inte missgynna skattesubjekt för att de inte kunnat förutse konsekvenserna av sitt handlande. Det är dock en intressant fråga att diskutera kring vem reglerna ska vara förutsebara för. Vår uppfattning är att skattereglerna avses vara förutsebara för personer verksamma inom området eftersom förfarandena är komplexa och får anses kräva en kompetens som återfinns hos personer som är verksamma på området. I doktrin har det dock framkommit att förutsebarheten kan värderas lägre när det kommer till skatteundvikande förfaranden eftersom skattesubjekten väljer att genomföra förfarandena som eventuellt kan klassificeras som skatteundvikande förfaranden.<sup>250</sup> Vi anser att ett skattesubjekt som genomför en rättshandling som möjligen kan komma att vara otillåten ska vara medveten om att genomförandet av handlingen medför en osäkerhet och en risk för att utgöra en otillåten skatteundvikande transaktion.

Ett annat problem som belyses i Svenskt Näringslivs kommentarer är att LOB-regelns utformning och lydelse till viss del är hänförliga till specifika problem i USA och därmed till den LOB-regel som finns i USAs skatteavtal. Detta leder till att dessa bestämmelser bör införas i ett bilateralt avtal och inte i modellavtalet.<sup>251</sup> Vi anser att detta är något som är värt

---

<sup>249</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 91-92.

<sup>250</sup> Kellgren, J, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 59.

<sup>251</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 222.

att ta hänsyn till eftersom de specifika situationerna kan anses vara hänförliga till en viss stat. Vid införandet av en bestämmelse i modellavtalet bör en regel inte vara anpassad till en viss stat eftersom det kan skapa problematik för andra stater vid implementeringen av regeln. Även IBA har framfört en oro kring att LOB-regeln är okänd för många stater vilket kan skapa en osäkerhet.<sup>252</sup> Enligt vår mening skulle detta kunna innebära att även den administrativa bördan för staterna kan bli betungande eftersom det finns oklarheter kring hur bestämmelsen ska hanteras och därmed tillämpas. IBA och BEPS Monitoring Group stärker även vårt påstående kring den administrativa bördan eftersom beslut om undantag i vissa situationer lämnas till de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna att komma överens om. Innehåller LOB-regeln således oklarheter kring tillämpningen drabbar detta även de behöriga myndigheterna och sådana överenskommelser kan därmed bli både betungande och tidskrävande.

Tas det ovanstående i beaktande kan vi konstatera att den föreslagna LOB-regeln är tekniskt komplicerad och omfattande. Tanken med en specifik LOB-regel som reglerar specifika situationer är att den ska lämna mindre utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar. Vi anser dock att det kan göra tillämpningen relativt svår men att regeln ändå kan anses skapa ett förutsebart utfall. Den föreslagna LOB-regeln är dock komplicerad och tillämpningen är oklar. Även om exempelvis USA har en liknande LOB-regel i sina skatteavtal betyder inte detta att andra länder enkelt kan implementera en LOB-regel eftersom den är komplex och saknar klar vägledning. Det har dessutom diskuterats kring huruvida regeln kan anses strida mot EU-rätten genom att förmåner inte kan erhållas om företag ägs av företag inom EU/EES.<sup>253</sup> Detta styrker även, enligt vår mening, att LOB-regeln behöver ses över och modifieras innan en implementering i modellavtalen kan möjliggöras. En modifiering av LOB-regeln skulle dock medföra betydande arbete med hänsyn till all problematik som har framförts. Det är inte heller säkert att den föreslagna LOB-regeln i sin nuvarande utformning kan uppnå syftet med åtgärds punkt 6 eftersom den är synnerligen specifik och långtgående. Det kan därmed bli svårt för alla stater att implementera bestämmelsen. I de fall samtliga stater inte har möjlighet att införa LOB-regeln i sina skatteavtal får regeln inte den önskade effekten och modellavtalet tappar då sin vägledande roll. Modellavtalet ska in-

---

<sup>252</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, International Bar Association, s. 336.

<sup>253</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 223.

nehålla riktlinjer som alla stater har möjlighet att efterfölja och därmed anser vi att en LOB-regel kanske inte är den mest passande metoden för att uppnå syftet med åtgärds punkt 6.

## 7.2.2 PPT-regeln

PPT-regeln åsyftar att motverka samma problematik som LOB-regeln. Dock är tillvägagångssätten betydligt olika. PPT-regeln är en generalklausul som baseras på ett ”principle purpose test” och har därmed en mer allmän karaktär. PPT-regeln kan åsidosätta alla andra bestämmelser i ett skatteavtal och neka en förmån om kraven i ”the principle purpose test” är uppfyllda.<sup>254</sup> Testet grundar sig på att hänsyn tas till all relevant fakta och omständigheter i en situation där det med rimlighet kan konstateras att ett av de huvudsakliga syftena med transaktionen var att erhålla en skatteförmån. En objektiv analys ska sedan genomföras för att kunna avgöra om det huvudsakliga syftet med en transaktion var att erhålla en sådan förmån.<sup>255</sup> Vår uppfattning är att tanken med en objektiv bedömning är att den fokuserar på de faktiska omständigheterna, vilka är detsamma i alla jurisdiktioner. Det kan anses leda till att objektiviteten gynnar förutsebarheten och enhetligheten. Kravet på att en beskattningsförmån enligt skatteavtalet ska utgöra ett av de huvudsakliga syftena med förfarandet anser vi dock skapa tolkningsproblematik och kräva en subjektiv bedömning. I en situation kan det anses finnas ett huvudsakligt syfte istället för flera och hur avgörandet ska gå till är inte helt klart. Vägledningen till regeln behöver också utvecklas för att förenkla tillämpningen och därmed minska kritiken kring regeln.

Av Svenskt Näringsliv kommentarer kan det utläsas att de anser att ”the principle purpose test” är vagt utformat och för generell vilket gör PPT-regeln oklar. Testets utformning med att försöka urskilja ett huvudsakligt syfte med en transaktion anser Svenskt Näringsliv är märkligt eftersom en transaktion enbart bör ha ett huvudsakligt syfte.<sup>256</sup> Vi kan således hålla med om att det skapar funderingar, eftersom det uppstår oklarheter om hur man avgör att avsikten med att erhålla sådana förmåner utgör ett huvudsakligt syfte och hur det avgörs vad som utgör ett huvudsyfte och inte. Det ökar också subjektiviteten och möjligheten till moraliska värderingar vilket försvårar tolkningen av regeln. Vår uppfattning är också att det

---

<sup>254</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 2 i kommentarerna till paragraf 7, s. 66-67.

<sup>255</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 6 i kommentarerna till paragraf 7, s. 68.

<sup>256</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 222.

vid utformandet av en generalklausul bör finnas någon form av subjektivitet, i tolkning eller rekvisit, för att tillämpningen ska kunna genomföras och regeln ska få den önskade effekten. Vägledningen och riktlinjerna för tillämpningen av PPT-regeln behöver därför utvecklas för att regeln ska kunna tillämpas enhetligt bland medlemsländerna.

Svenskt Näringsliv påpekar även en oro kring att PPT-regeln är av allmän karaktär och inte är begränsad till situationer där missbruk av skatteavtal förekommer. Detta kan leda till att regeln kan komma att påverka legitim affärsverksamhet.<sup>257</sup> Svenskt Näringslivs oro är enligt vår mening befogad eftersom PPT-regeln är av allmän karaktär vilket kan medföra en svårighet att se vilka situationer som kan komma att omfattas av bestämmelsen. Utfallet blir därmed oförutsebart. Det är dock enligt våra åsikter viktigt att poängtera att PPT-regeln utgör en generalklausul vilken till sin karaktär är avsedd att vara allmän och bred. Det kan därmed vara problematiskt att begränsa en generalklausuls omfattning. Svenskt Näringsliv uttrycker även att PPT-regeln inte bör införas utan en möjlighet till ömsesidiga överenskommelser eller skiljedomsförfaranden.<sup>258</sup> Vi håller med om detta eftersom en möjlighet till skiljedom och ömsesidiga överenskommelser kan skapa trygghet för avtalsparter och då generalklausulen är generell utformad bör skiljedom vara ett alternativ i PPT-regeln.

Efter det som ovan anförts kan vi konstatera att problematiken kring PPT-regeln inte är dess komplexitet utan snarare att den lämnar utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar. Det kan därmed vara svårt att veta i vilka situationer en förmån ska beviljas då utfallen kan variera. Trots att modellavtalet innehåller riktlinjer är inte syftet att dess bestämmelser ska leda till olika utfall utan skapa enhetlighet. Någonting som också kan leda till att den föreslagna generalklausulen resulterar i olika utfall är att den är baserad på ett "principle purpose test". Testet ger utrymme för tolkningar och det kommer därför alltid finnas en risk att den tillämpas på olika sätt i liknande situationer. Skillnaden mot LOB-regeln är att det kan vara enklare att införa PPT-regeln i modellavtalet eftersom den är generell utformad vilket kan komma att leda till att fler stater implementerar bestämmelsen i sina skatteavtal. Skattemyndigheterna kan dock få en större administrativ börda eftersom de får ta ställning till om förmåner ska beviljas i enlighet med bestämmelsen vilket kan vara problematiskt när den är generell och inte innehåller mycket vägledning. Det har även ut-

---

<sup>257</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 221.

<sup>258</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 225.

tryckts en oro kring att även PPT-regeln kan strida mot EU-rätten eftersom regler mot missbruk av skatteavtal enligt rättspraxis enbart ska vara riktade mot rent konstlade arrangemang.<sup>259</sup> För att inte strida mot EU-rätten anser vi att det tydligare kunde preciseras vilka förfaranden som PPT-regeln ska avse och även vilka förfaranden som inte ska accepteras. En annan möjlighet är att införa en undantagsregel där det specificeras vilka förfaranden som inte ska omfattas av regeln, efter en prövning av transaktionen. Det här kan även vara positivt för den legitima affärsverksamheten, eftersom dess verksamhet således inte behöver påverkas av PPT-regeln. Flera länder inom EU, bland annat Sverige, har generalklausuler mot skatteflykt i sina nationella lagstiftningar. Vi är därmed av åsikten att det kan betyda att en regel av allmän karaktär och som innehåller vaga rekvisit kan anses vara accepterat av EU.

Med detta anfört kan det konstateras att även PPT-regeln innehar flera områden som bör ses över innan alla stater kan tänka sig att införa bestämmelsen. Tillämpningen av PPT-regeln kan vara problematisk eftersom den saknar klar vägledning till dess allmänna utformning. Den kan anses skapa möjlighet till godtyckliga bedömningar, vilket kan leda till olika utfall. Enligt vår uppfattning är det härmed värt att fundera över huruvida en sådan generalklausul kan motverka missbruk av skatteavtal med hänsyn till att den inte kan anses få enhetliga utfall, vilket gör att den inte når sin önskade effekt.

Vi anser dock att inställningen till en generalklausul likt den föreslagna dock är mer positiv i jämförelse med LOB-regeln och för att uppnå syftet med åtgärds punkt 6 får PPT-regeln därmed anses utgöra ett mer lämpligt förslag att fortsätta utveckla för att införas i modellavtalet som en åtgärd mot missbruk av skatteavtal. Detta eftersom en generalklausul innehåller vaga formuleringar i syfte att kunna omfatta situationer som inte kunnat förutses på förhand och kan därmed även omfatta nya skatteundvikande förfaranden som uppstår. Vi kan med hänsyn till skapandet av BEPS-projektet påstå att möjligheterna för skattesubjekt att hitta kryphål i nationella och internationella regler ökar i takt med globaliseringen och även om BEPS projektet avser att begränsa möjligheterna anser vi att det kommer att dyka upp nya möjligheter. Det är därför av betydelse att redan befintliga regler kan omfatta nya förfaranden när de uppstår utan att nya bestämmelser och regler behöver utformas. PPT-regeln är därmed en mer lämplig regel att införa i modellavtalet och är lättare för medlemsländerna att införa in sina skatteavtal mot missbruk av avtalet. För att PPT-regeln ska

---

<sup>259</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 223-225.

kunna fungera och få den önskade effekten krävs det dock att arbetet kring den anförda problematiken fortsätter. Vi anser att PPT-regeln, i dess nuvarande lydelse, inte kan motverka missbruk av skatteavtal och därmed inte uppfylla syftet med BEPS åtgärds punkt 6.

### **7.2.3 Minimistandard**

Den föreslagna minimistandarden innebär att länder inte behöver implementera alla föreslagna åtgärder utan att de åtminstone behöver implementera, i ingressen till skatteavtalet, ett klagörande kring att avtalet inte har för avsikt att skapa regler som möjliggör skatteundvikande förfaranden. Utöver det klagörandet behöver länderna, enligt rapporten kring åtgärds punkt 6, införa antingen både LOB- och PPT-regeln, eller enbart PPT-regeln eller en LOB-regel som kompletteras av en PPT-regel som omfattar ”conduit arrangements”.<sup>260</sup> Möjligheten för länderna att välja vilken regel som ska införas i deras skatteavtal, enligt Svenskt Näringsliv och BEPS Monitoring Group, någonting positivt eftersom en regel kanske inte är den bäst passande för alla länder.<sup>261</sup> Vi håller med om att det kan vara tilltalande för länderna att de erbjuds flexibilitet, dock anser vi att effekten av minimistandarden kan bli problematisk. Detta eftersom OECDs modellavtal inte erbjuder några klara riktlinjer, samt att olika regler i skatteavtalen inte skapar någon enhetlighet på skatteavtalsområdet. Det kan även bli problematiskt för båda avtalsparter att komma överens om vilken eller vilka regler som är mest passande, vilket kan leda till att processen kring avtalsingåendet kan bli utdragen. Eftersom LOB-regeln och PPT-regeln skiljer sig åt i både tillämpning och tolkning kan även problematik uppstå efter att ett skatteavtal ingåtts, om båda reglerna implementeras. Åsikterna mellan avtalsparterna kring vilken regel som ska få företräde kan variera. Möjligheten för länder att exempelvis implementera en PPT-regel i skatteavtalet med ett land, samtidigt som ett annat skatteavtal innehåller en LOB-regel kan även skapa problem för länderna. Det blir svårt att skapa en enhetlighet och förutsebarhet om förfaranden ska tolkas olika beroende på vilket skatteavtal som är gällande på situationen. Eftersom reglerna skiljer sig åt är det även möjligt att ett förfarande kan bli accepterat enligt ett skatteavtal medan det inte är tillåtet enligt ett annat skatteavtal. Sammanfattningsvis kan det anföras att både LOB-regeln och PPT-regeln medför tillämpningssvårigheter vilket kan leda till att

---

<sup>260</sup> OECD (2014) Preventing the granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, s. 11.

<sup>261</sup> OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, Confederation of Swedish Enterprise, s. 222 och OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, BEPS Monitoring Group, s. 91.

möjligheten att välja regel enligt minimistandarden skapar en större komplexitet för länderna. Vi anser därmed att det vid en första anblick kan verka positivt att länder får välja regel enligt minimistandarden men att det i verkligheten kan leda till mer problematik än fördelar för länderna.

### **7.3 Åtgärder mot missbruk av nationell lagstiftning genom användning av skatteavtal**

För att uppnå den första målsättningen krävs det även att kringgående av nationell lagstiftning motverkas genom att använda skatteavtalen. Att implementera LOB-regeln eller PPT-regeln i OECDs modellavtal anser inte vi vara tillräckligt för att motverka detta utan det krävs även ändringar i den nationella lagstiftningen. Anledningen till detta är att skatteavtalen inte ska kunna hindra nationell lagstiftning att förhindra transaktioner där nationella regler missbrukas.<sup>262</sup> Som ovan nämnts framkommer det i kommentarerna till OECDs modellavtal hur samspelet mellan skatteavtalen och nationella regler ska fungera. Det anförs att skatteavtalen och den nationella rätten inte står i konflikt med varandra och att någon problematik därför inte uppkommer vid tillämpningen av skatteavtal.<sup>263</sup> Även om rapporten diskuterar samspelet mellan skatteavtalen och den nationella rätten kan det enligt oss vara svårt att fånga upp alla situationer och därmed få en övergripande klarhet på området. Detta eftersom det kan uppkomma nya situationer som inte regleras, vilket enligt vår åsikt skulle kunna leda till en regelkonflikt.

Samspelet mellan skatteavtal och nationell rätt ses också tydligt då skatteavtalen kan anses vara av statsrättslig karaktär. Det medför att skatteavtalen ska införlivas i nationell rätt samt att begrepp och definitioner ska tolkas som de tolkas i nationell lagstiftning.<sup>264</sup> Tolkningen av ett skatteavtal som anses vara av statsrättslig karaktär skulle enligt oss inte påverkas nämnvärt av ett införande av LOB-regeln eller PPT-regeln i skatteavtalen och inte heller om man inför dessa bestämmelser i nationell lagstiftning påverkas tolkningen av skatteavtalen. Skatteavtalen kan också anses vara av folkrättslig karaktär vilket medför att begreppen

---

<sup>262</sup> OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 43, s. 86-87.

<sup>263</sup> OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), punkt 22 och 22.1 i kommentarerna till artikel 1 och OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, punkt 47, s. 88.

<sup>264</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

och definitionerna ska tolkas utifrån avtalstexten i enlighet med Wienkonventionen.<sup>265</sup> Att avgöra vilken tolkningsmetod som ska användas vid tolkningen av skatteavtalen påverkas endast av vad som faktiskt uttrycks i skatteavtalen och alltså inte av ett eventuellt införande av LOB-regeln eller PPT-regeln. Problematik som vi anser kan uppkomma är dock att tolkningen kan bli svår att genomföra om bestämmelser i skatteavtalen är allt för komplexa och inte tillräcklig vägledning ges. Detta kan vara fallet med båda dessa bestämmelser. För att underlätta tolkningen av skatteavtalen krävs det att bestämmelserna är lättförståeliga och att det inte finns stort utrymme för subjektiva bedömningar och tolkningar. Problematik uppstår då eftersom vi insett att en implementering av PPT-regeln medför att det finns stort utrymme för just sådana subjektiva bedömningar. Det skulle kunna leda till att tolkningsproblematiken förstoras och att det blir en större administrativ börda för de avtalslutande staterna. Vi anser även att LOB-regeln troligtvis skulle försvåra tolkningen av skatteavtalen då regeln är väldigt komplex och specifik. Vad gäller tolkningsproblematiken av skatteavtalen skulle konsekvenserna av ett eventuellt införande av LOB-regeln eller PPT-regeln uppstå oavsett om bestämmelserna infördes i modellavtalet eller i nationell lagstiftning. Det som blivit avgörande är vad som faktiskt uttrycks i skatteavtalens faktiska lydelse.

## **7.4 Den svenska generalklausulens tillämpningsområde**

### **7.4.1 Tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal**

Frågan om den svenska skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtalen anser vi vara av vikt och grundar sig i skatteavtalen som ett verktyg. Skatteavtalen syftar till att undvika dubbelbeskattning och motverka skatteflykt. När stater ingår skatteavtal åtar de sig även en folkrättslig förpliktelse att begränsa sina beskattningsanspråk enligt avtalet och den gyllene regeln. När det återfinns ett beskattningsanspråk från båda avtalslutande stater behöver det klargöras om beskattningsanspråket begränsas enligt skatteavtalet och om avtalet begränsar en stats beskattningsanspråk blir den interna rätten tillämplig.<sup>266</sup> Skatteflyktslagen tillämpas då till följd av att beskattningen enligt avtalet inte var avsedd av lagstiftaren och en tillämpning av skatteflyktslagen innebär att det parterna avtalat kring inte följs.

---

<sup>265</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 11.

<sup>266</sup> Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 24



Till följd av Peru-domen kan skatteflyktslagen och generalklausulen principiellt anses vara tillämpningsbar även om förfarandet omfattas av skatteavtal. HFD uttalade i målet att det är möjligt att tillämpa skatteflyktslagen, trots att beskattningsavspråket tillfaller den andra staten enligt skatteavtalet, om det inte förekommer några tydliga hinder mot att lagen tillämpas. Det är därmed den gemensamma partsavsikten som avgör om skatteflyktslagen är tillämplig.<sup>267</sup> Även om HFD uttalade att skatteflyktslagen principiellt är tillämplig blir frågan om en eventuell konflikt mellan den interna rätten och skatteavtalen aktuell. HFDs uttalande leder till att generalklausulen tillämpas för att undersöka om förfarandet strider mot lagen trots att skatteavtalet redan begränsat Sveriges beskattningsanspråk. I detta fall kan det uppfattas som att domstolen anser att den svenska interna rätten ska ha företräde framför skatteavtalen, vilket är anmärkningsvärt. Vår åsikt är dock att domstolen gjorde detta uttalande med avsikt att skydda den svenska skattebasen avseende missbruk av skatteavtal. Genom förfarandet hade skatteavtalet utnyttjats på ett sätt som inte var avsett och förfarandet skulle därmed kunna prövas mot den svenska generalklausulen.

Effekterna av HFDs uttalande kan enligt vår mening fungera som en preventiv åtgärd på förfaranden som avser att erhålla en beskattningsförmån genom att missbruka skatteavtal. Detta genom att skattesubjektet får vetskapen om att skatteflyktslagen kan bli tillämplig trots att även skatteavtalet omfattar förfarandet. Därmed kan uttalandet hindra skattesubjektet från att genomföra förfarandet. Det kan dock diskuteras om hur skatteflyktslagens repressiva effekt skulle bli på skatteundvikande förfaranden, eftersom HFD aldrig prövade förfarandena mot rekvisiten i generalklausulen.

Det går även att utläsa detsamma kring frågan om skatteflyktslagens tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtalen i OECDs kommentarer till artikel 1 i modellavtalet. Enligt dessa kommentarer föreligger inte någon konflikt mellan interna regler och skatteavtalen. De nationella reglerna ska dock tillämpas restriktivt och innan reglerna kan tillämpas krävs att en bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall måste beaktas. Då modellavtalet, som ska fungera som vägledning och ligga till grund för skatteavtalen, uttryckligen säger att någon konflikt inte föreligger mellan nationella bestämmelser och skatteavtalen måste det tyda på att det är möjligt att tillämpa nationella bestämmelser på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Om det faktiskt hade förelegat en konflikt mellan bestämmelserna hade kommentarerna till modellavtalet troligtvis inte uttryckt motsatsen. Även fast modell-

---

<sup>267</sup> HFD 2012 ref. 20.

avtalet och dess kommentarer endast avser att ge vägledning i upprättandet och tolkningen av skatteavtalen, måste det ändå ses som en väsentlig del av skatteavtalsrätten. Skatteavtalen och staternas nationella lagstiftningar får därmed anses vara förenliga med varandra, något som styrks av modellavtalets kommentarer.

#### **7.4.2 Tillämpning och tolkning på förfaranden som omfattas av skatteavtal**

Med hänsyn till ovan nämnt kan skatteflyktslagen tillämpas när förfarandena även omfattas av skatteavtal i enlighet med HFDs uttalande i Peru-målet. Det kan dock ifrågasättas vilken sorts förfarande Peru-uppläggen utgjorde. Bolagen i Peru bedrev ingen verksamhet och anledningen till varför bolagen var upprättade i Peru kan därmed anses vara att erhålla beskattningsförmånerna enligt skatteavtalet. Det var således fråga om skatteundvikande förfaranden men om det utgjorde skatteflykt, skatteplanering eller treaty shopping är inte helt klart. Eftersom bolaget förmodligen upprättades i Peru för att erhålla beskattningsförmåner kan skattesubjektet anses ha ”shoppat” efter den jurisdiktion med skatteavtalet som ledde till den mest fördelaktiga beskattningen. Skatteavtalet missbrukades således för att erhålla en förmånligare beskattning som inte var avsedd, dock är frågan om det fanns möjlighet för den skattskyldige att använda ett annat skatteavtal än det med Peru. Utifall det inte fanns något annat skatteavtal som var tillgängligt för den skattskyldige återfanns det inte heller något alternativ för den skattskyldige och förfarandet kan därmed inte anses utgöra ett aktivt val av skatteavtal. Enligt vår uppfattning kan det anses att skatteavtalet har missbrukats för att erhålla förmåner som inte var avsedda och att Peru-uppläggen därmed kan anses utgöra treaty shopping. Även om den svenska skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på förfarandet är det beaktningsvärt att den svenska generalklausulen är avsedd att motverka skatteflykt och generalklausulens rekvisit är därmed utformade att omfatta skatteflyktsituationer och inte direkt andra skatteundvikande transaktioner, likt treaty shopping och situationer där missbruk av skatteavtal förekommer. Det är således även av vikt att ta hänsyn till hur förfarandet ska prövas mot den relativt problematiska generalklausulen, specifikt med hänsyn till det fjärde rekvisitet.

Skatteflyktslagen är dock utformad för att omfatta så många skatteundvikande förfaranden som möjligt och därmed skapa möjlighet för staten att beskatta transaktioner. Målsättningen är att lyckas fånga in alla transaktioner, i vilka skattesubjekten försöker undvika beskatt-

ning och därmed skydda den svenska skattebasen.<sup>268</sup> En förutsättning för att en rättshandling ska omfattas av skatteflyktslagen och generalklausulen är att de fyra kumulativa rekvisiten är uppfyllda. Rekvisiten är av både subjektiv och objektiv karaktär.<sup>269</sup> När rekvisiten är subjektiva föreligger det en möjlighet till godtyckliga bedömningar och förutsebarheten för utfallet blir lidande. Likt tidigare nämnts anser vi dock att förutsebarheten kan värderas lägre när det gäller skatteundvikande förfaranden eftersom skattesubjekten får anses vara medvetna om att handlingen inte är helt legitima samt att förutsebarheten riktar sig till personer verksamma på området. När det kommer till förutsebarheten med skatteflyktslagen är vår uppfattning att det även bör tas hänsyn till utformandet av generalklausulen. Eftersom den är allmänt utformad för att omfatta många situationer kan kravet på förutsebarheten inte värderas lika högt. För att kravet på förutsebarheten ska värderas högt skulle det behövas en ändring av klausulen för att göra dess tillämpning mer restriktiv och snäv, vilket inte är meningen med en generalklausul. Det faktum att generalklausulen medför en osäkerhet och risk för skattesubjekten anser vi därför kunna fungera som en preventiv åtgärd och bör därför inte värderas lika högt som i andra situationer. Vi vill dock notera att förutsebarheten bör tas hänsyn till vid utformandet av skattebestämmelser, dock inte i samma utsträckning som i andra situationer på området.

Det kan även diskuteras om en generalklausul, som är allmänt och bred utformad, inte behöver något subjektivt rekvisit för att den ska kunna tillämpas på rätt sätt och få önskad effekt. Även om generalklausulen formellt sett är objektiv är den utformad på ett sådant sätt att det krävs en subjektiv tolkning, det går nästan inte att komma från. Vi anser att en generalklausuls utformning kräver något subjektivt element för att tillämpas och att även det behöver tas i beaktan vid kritiken kring att subjektiviteten leder till låg förutsebarhet. Det är därmed en förutsättning att det finns klara riktlinjer och vägledning vid bedömningarna kring generalklausulen men kring den svenska generalklausulen i skatteflyktslagen är vägledningen begränsad. Förarbetena innehåller riktlinjer kring var vägledning ska hämtas men någon helt klar vägledning kring tillämpningen av hur rekvisiten, speciellt rekvisitet i lagstiftningens syfte, ska tillämpas. Detta leder till att generalklausulen blir svårtillämpad. Problematiken med tillämpningen har därför lämnats över till domstolarna. Det är upp till dem att avgöra vilket syfte lagstiftaren hade, vilket kan ifrågasättas eftersom det kan vara problematiskt att avgöra vems åsikt domstolarna åsyftar då lagstiftarens åsikt är enhetlig.

---

<sup>268</sup> Strömholm, S, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning. En bok i allmän rättslära, s. 245-246.

<sup>269</sup> 2 § skatteflyktslagen och SOU 1996:44, s. 124-125.

Kammarrätten i Stockholm har meddelat dom i mål gällande tillämpningen av skatteflyktlagen i situationer som omfattas av skatteavtalen.<sup>270</sup> Från målen kan det konstateras att tillämpningen och tolkningen av det fjärde rekvisitet varierar och därmed går det inte att urskilja några konsistenta motiveringar på området. Gemensamt för målen är att domstolen inte lade någon större vikt vid klausulens tre första rekvisit utan det är det fjärde rekvisitet som det läggs störst vikt, vilket även är det rekvisit som varit uppe för diskussion och försvårat bedömningen för domstolarna. Kammarrätten ansåg att förfarandet inte strider mot syftet med de nationella skattereglerna som kringgått och därmed ansågs inte skatteflyktlagen tillämplig. Kammarrätten ansåg vidare att det faktum att den skattskyldige enbart beskattades i Peru inte kunde anses strida mot syftet med de interna reglerna men motiverade inte sitt beslut ytterligare. Vi bedömer att det är en vag motivering för deras beslut och önskar att domstolen hade utvecklat sitt resonemang. Som tidigare nämnt har domstolarna haft problem vid tillämpningen av det fjärde rekvisitet och vägledningen i förarbeten är oklar, det är därmed av extra betydelse att domstolen motiverar sitt resonemang för att kunna få någon klarhet på området och öka förutsebarheten. Bristen på motivering gör att tillämpningen av generalklausulens fjärde rekvisit försvåras.

Kammarrätten i Jönköping bedömde också tillämpningen av skatteflyktlagen och generalklausulen på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Domstolen ansåg att alla generalklausulens rekvisit var uppfyllda och Sveriges begränsning i beskattningsrätten som återfanns i enlighet med skatteavtalet skulle bortses ifrån.<sup>271</sup> Domstolens motivering av att förfarandet stred mot lagstiftningens syfte var enbart två meningar lång. De uttalade att skatteavtalet hade missbrukats och att de interna skattereglerna, som annars hade varit tillämpliga, hade kringgått. Rekvisitet som har förklarats vara problematiskt och svårtolkat bedömdes således av domstolen i enbart två meningar vilket vi finner förvånande. Det är även värt att notera att domstolen, i sin motivering konstaterar att skatteavtalet missbrukats av den skattskyldige, eftersom den svenska generalklausulen inte innehåller något rekvisit som vars innehåll riktar sig på missbruk av skatteregler. Enligt vår mening borde kammarrätten även i detta fall utvecklat sin motivering kring att skattereglerna missbrukats. När domstolen enbart gör ett konstaterade och inte motiverar sin ståndpunkt blir det väldigt problematiskt att bringa någon klarhet på området och kring hur rekvisitet ska tolkas. Det är således grundläggande att domstolen motiverar sin bedömning.

---

<sup>270</sup> Mål nr 3348-10 och 3349-10.

<sup>271</sup> Mål nr 2967-11, 2968-11, 2969-11, 2970-11 och 2971-11.

Med hänsyn till det anförda kan vi konstatera att det fjärde rekvisitet medför en problematisk tillämpning av generalklausulen. HFD eller kammarrätterna har inte skapat någon klarhet i hur den faktiska tillämpningen och tolkningen av rekvisitet på förfaranden som omfattas av skatteavtal ska genomföras. Vid bristande praxis från HFD och bristande motivering av Kammarrätterna är det även svårt att urskilja någon konsekvent bedömning för hur och vad som krävs för att ett förfarande ska anses strida mot lagstiftningens syfte. Vi anser därmed att avgörandena från kammarrätten inte kan tillfalla något högre rättskällevärde för hur tillämpningen och tolkningen av generalklausulen ska genomföras på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Enligt vår mening skulle ett klart uttryck, att avtalets syfte är att motverka skatteflykt, i förarbeten eller avtalen kunnat underlätta för att motivera och göra bedömningen att syftet har kringgåts. Eftersom generalklausulen är allmänt utformad skulle även en välmotiverad praxis kunna förenkla tillämpningen.

Det fjärde rekvisitet har även varit uppe för diskussion, bl a eftersom det är ansett att möjliggöra en analog tillämpning av skattebestämmelserna. Rekvisitet skapar en möjlighet för bestämmelserna att användas på transaktioner som vanligtvis inte faller inom generalklausulens vanliga tillämpningsområde, men konsekvenserna av förfarandet kan jämföras med de transaktioner som generalklausulen omfattar.<sup>272</sup> Eftersom skatteflyktsförfaranden i praktiken kan anses vara civilrättsligt giltiga, då de faller inom lagstiftningens ramar och därmed inte strider mot lagstiftningens ordalydelse, är det först när transaktionens konsekvenser observerats som icke tillåtna skatteflyktsförfaranden inte är tillåtna. En analog tillämpning kan därmed, enligt vår uppfattning, anses vara grundläggande för att generalklausulen och skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på skatteflyktsförfaranden och även få den effekt som är önskad. Utan den skulle kanske inte generalklausulen ha någon effekt på skatteundvikande förfaranden.

Med hänsyn till det ovan diskuterade kan det fastställas att generalklausulens tillämpning och tolkning inte är helt klar. Det förekommer svårigheter med hur rekvisiten ska tolkas, speciellt det fjärde rekvisitet, och någon vägledning återfinns inte i alla situationer. Även om skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på treaty shopping förfaranden, likt Peru-uppläggen, betyder inte det att lagen är en effektiv åtgärd mot förfarandena, den problematiska tillämpningen återstår. Eftersom generalklausulen och skatteflyktslagen har diskuterats och omarbetats ett flertal gånger kan det konstateras att det inte är ett område utan kom-

---

<sup>272</sup> Kellgren J, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 58-59.

plexitet. När rekvisiten utformats har det varit en diskussion kring hur de ska kunna tillhandahålla skattesubjekten med en förutsebarhet samtidigt som en generalklausul är av allmän karaktär och därmed bred i sin omfattning. Omarbetningen av rekvisiten tyder även på att fördelar med objektiva och subjektiva rekvisit har vägts mot varandra samt att det har varit problematiskt att formulera rekvisiten på ett helt tillfredsällande sätt. Vi anser att hänsyn bör tas till förutsebarheten vid utformningen eftersom det kan minska antalet skatteflyktstransaktioner genom kännedom kring konsekvenserna, trots att det ansetts att förutsebarheten ska vara lägre när det gäller skatteundvikande transaktioner. För att generalklausulen mot skatteflykt ska kunna få en önskad effekt, att motverka skatteflyktstransaktioner och skydda den svenska skattebasen är det väsentligt att det återfinns riktlinjer och vägledning för hur den ska tillämpas. Problematiken kring förutsebarhet, tillämpningen och även tolkningen kan minska genom tydlig vägledning, både för skattesubjekten men även för domstolarna för att kunna genomföra en konsekvent rättstillämpning och därmed skapa riktlinjer för framtida tillämpning av klausulen.

Vi anser dock att problematiken som uppstår kring fjärde rekvisitets tillämpning är, med hänsyn till ovan nämnt, således att lagstiftningens syfte måste fastställas för att kunna avgöra om förfarandet kringgått syftet. I förarbetena framkommer det att bedömningen huruvida en rättshandling strider mot skatteflyktslagets syfte ska genomföras med hänsyn till reglerna som kringgått i samband med rättshandlingen. Hade syftet med skatteavtalet därmed uttryckts någonstans i skatteavtalet hade tillämpningen av den svenska generalklausulens fjärde rekvisit förenklats och domstolen hade kunnat avgöra om syftet hade kringgått. Vi anser att om det i ingressen till Sveriges skatteavtal kan införas att skatteavtalet inte avser att möjliggöra för skattesubjekt att genomföra skatteundvikande förfaranden, inkluderat missbruk av skatteavtalen kan generalklausulen lättare tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal och som missbrukar skatteavtal. Enligt vår mening kan ett klargörande i Sveriges skatteavtal att avsikten med avtalet är att avtalet ska missbrukas, leda till att den svenska generalklausulen kan motverka missbruk av skatteavtal och därmed skydda den svenska skattebasen vad gäller missbruk av skatteavtal. Detta till följd av att uttalandet i Peru-domen leder till att skatteflyktslagen principiellt kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal och förfarandet ska därmed prövas mot generalklausulens rekvisit. I enlighet med kammarrättens praxis är sedan tillämpningen av generalklausulens tre första rekvisit på förfaranden som omfattas av skatteavtal och där förfarandet missbrukar skatteavtalet relativt oproblematiskt. Det fjärde rekvisitet i lagstiftningens syfte kan tillämpas och

avgöras genom att grunda bedömningen av syftet med lagstiftningen, på vad som uttryckligen står i skatteavtalet och därmed avgöra om förfarandet stred mot syftet med skatteavtalet. Stred förfarandet mot syftet är generalklausulens rekvisit uppfyllda och förfarandet kan underkännas och Sveriges begränsning i beskattningsanspråket enligt skatteavtalet ska bortses ifrån och beskattning kan ske i Sverige.

## 8 Slutsats

Ändamålet med BEPS åtgärds punkt 6 är att motverka missbruk av skatteavtal. I enlighet med vad som diskuterats i analysen anser vi att varken LOB-regeln eller PPT-regeln, ensamma eller i kombination, i deras nuvarande lydelse kan motverka missbruk av skatteavtal och därmed uppfylla syftet med åtgärds punkten.

I enlighet med HFDs uttalande i Peru-domen, samt kommentarerna till artikel 1 i OECDs modellavtal kan skatteflyktslagen principiellt bli tillämplig på förfaranden som omfattas av skatteavtalet. Det leder till att förfarandet ska prövas mot generalklausulens rekvisit. Tillämpningen av generalklausulen på förfaranden som omfattas av skatteavtal är problematisk och några konsekventa riktlinjer för hur tolkningen kring avgörande av lagstiftningens syfte ska genomföras, är svårt att utläsa från praxis.

Vi anser dock att om Sverige uttrycker i sina skatteavtal att avsikten med avtalet inte är att skapa regler som möjliggör skatteundvikande förfaranden, inkluderat förfaranden som missbrukar skatteavtalet kan tillämpningen av rekvisitet förenklas. Inför ett sådant klagörande av syftet med avtalet är vår åsikt att den svenska generalklausulen mot skatteflykt kan motverka missbruk av skatteavtal och uppfylla syftet med BEPS åtgärds punkt 6. Vilket i sin tur skulle leda till att den svenska generalklausulen mot skatteflykt i skatteflyktslagen skyddar den svenska skattebasen mot erodering vad gäller missbruk av skatteavtal.



# Källförteckning

## Offentligt tryck

### Lagstiftning

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Lag (1980:865) om skatteflykt

Lag (1992:1600) om skatteflykt

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Inkomstskattelag (1999:1229)

### Propositioner

Kungl. Maj:ts proposition 1967:26 till riksdagen angående godkännande av avtal mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet; given Stockholms slott den 27 januari 1967

Prop. 1980/81:17 Förslag till lag mot skatteflykt

Prop. 1982/83:84 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt.

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

Prop. 1987/88:150 Förslag till slutlig reglering av statsbudgeten för budgetåret 1988/89, m.m. (kompletteringsproposition)

Prop. 1992/93:127 Vissa frågor om beskattning av inkomst och tjänst

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

### Statens offentliga utredningar

SOU 1931:40 Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m.m.

SOU 1954:24 Förslag till effektivare taxering

SOU 1963:52 Åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

SOU 1996:44 Översyn av skatteflyktslagen

### **Departementsserien**

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt

### **Rättsfall**

### **EUD**

C-196/04 Cadbury Schweppes

### **HFD**

HFD 2012 ref. 20

RÅ 2004 not 59

### **Kammarrätten**

Mål nr 3348-10 och 3349-10

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

### **Litteratur**

Bernitz, Ulf, Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, upplaga 11, Norstedts Juridik, Stockholm, 2010

Castro, Leonardo Freitas de Moraes e, U.S. Policy Against Treaty Shopping – From Aiken Industries to Anti-Conduit Regs: Critical View of Current Double-Step Approach in Light of Tax Treaties' Objectives and Purposes, 31 Virginia Tax Review, 2011, s. 300-301

Dahlberg, Mattias, Internationell Beskattning, upplaga 3:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2012

Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag; En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk internationell skatterätt, upplaga 1, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000

- Broe, de Luc, *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relations to Conduit and Base Companies*, . IBFD Doctoral Series, Volym 14, Amsterdam, 2008, s. 5
- Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 582-598
- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm, 1995
- Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt, *Svensk Skattetidning*, Nummer 5, 2005
- Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala, 1997
- Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Upplaga 1, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1994
- Lindencrona, Gustaf, *Generalrapport angående kringgående av skattelag. Rapporter och inlägg vid Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets seminarium om kringgåendeproblemen i nordisk skattelagstiftning i Södertälje i oktober 1975*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie 3, Stockholm, 1976
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon Almen-dal, Teresa, *Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt*, Del 2, Upplaga 13, Studentlitteratur AB, Lund, 2011
- Mattsson, Nils, *Svensk internationell beskattningsrätt*, Upplaga 14:1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2004
- Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Upplaga 5:1, Studentlitteratur AB, Lund, 2011
- Petkova, Svetozara, *Treaty Shopping – The Perspective of National Regulators*, Intertax, Kluwer Law International, Volym 3, 2004, s. 544
- Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, upplaga 2, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2009
- Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping, JIBS Dissertation Series, 2007
- Rosenbloom, H. David, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, *Law & Policy in International Business*, Volym 15, 1983, s. 763-765

Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, upplaga 1, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2005

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, upplaga 2, Författaren och Norstedts Juridik AB 2007

Strömholm, Stig, Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära, upplaga 5, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1996

Sundgren, Peter, Treaty Shopping, Skattenytt, 1992, s. 370-371

Van Weeghel, Stef, The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States, Kluwer Law International, 1998, s. 119

### **Internationellt material**

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

OECD (1992). Model Tax Convention on Income and on Capital, Paris

OECD (2012) Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Updated 2010), OECD Publishing

OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

OECD (2013) Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing

OECD (2014) Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing

OECD (2015) Comments received on public discussion draft: Follow-up work on BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, OECD Publishing