



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein

Leder avtalen till ökad insyn och effektivt informationsutbyte?

Kandidatuppsats inom affärsjuridik

Författare: Julia Sander

Handledare: Elise Adelsköld

Framläggningsdatum 2011-05-19

Jönköping Maj 2011

Kandidatuppsats inom affärsjuridik

Titel:	Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein – Leder avtalen till ökad insyn och effektivt informationsutbyte?
Författare:	Julia Sander
Handledare:	Elise Adelsköld
Datum:	2011-05-19
Ämnesord	informationsutbytesavtal, skadlig skattekonkurrens, skatterätt, OECD

Sammanfattning

Denna uppsats handlar om Sveriges informationsutbytesavtal med de tidigare skatteparadiserna Monaco och Liechtenstein. Monaco saknar inkomst- och förmögenhetsskatt för privatpersoner och Liechtenstein tillämpar en strikt banksekretess, båda aspekterna ska motverkas genom likadana informationsutbytesavtal. Syftet är att utreda huruvida de ingångna informationsutbytesavtalen mellan Sverige och Monaco respektive Liechtenstein leder till ökad insyn och effektivt informationsutbyte i enlighet med OECD:s uppställda mål på området. Finns det genom avtalets utformning kryphål i skyldigheten att utlämna begärd information och kan i så fall dessa kryphål anses vara motiverade?

OECD menar att skatteparadisens förmånliga reglering leder till skadlig skattekonkurrens och det är brist i öppenhet och brist på effektivt informationsutbyte som identifierats vara de främsta orsakerna. Ett modellavtal för informationsutbyte har utformats som ska leda till minskning av nämnda brister. Genom det Nordiska ministerrådet ingår Sverige informationsutbytesavtal, utformade utifrån modellavtalet, med skatteparadis för att ge Skatteverket möjlighet att utbyta relevant information i skatteärenden. I avtalen finns bestämmelser som kan ses som potentiella kryphål då de ger möjlighet att undgå skyldighet att utbyta information. Det diskuteras i uppsatsen huruvida de potentiella kryphålen kan anses motiverade utifrån annat högre skyddsintresse. Trots de kryphål som har identifierats innebär informationsutbytesavtalen att tidigare slutna stater, sådana som Monaco och Liechtenstein, öppnar upp för insyn, lättar på statens sekretess och bidrar till ett mer effektivt informationsutbyte. OECD:s uppställda mål på området får således anses uppfyllda. Emellertid finns det bestämmelser i modellavtalet som bör vara föremål för granskning och eventuell revidering för att erhålla största möjliga effekt.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title: The Swedish agreements for the exchange of information relating to tax matters with Monaco and Liechtenstein

Author: Julia Sander

Tutor: Elise Adelsköld

Date: 2011-05-19

Subject terms: Exchange of information, harmful tax competition, tax law, OECD

Abstract

This thesis concerns agreements for the exchange of information relating to tax matters between Sweden and the previous tax havens Monaco and Liechtenstein. Monaco does not apply any tax on income or capital for individuals and Liechtenstein has strict bank secrecy, both aspects are supposed to be counteracted by similar agreements. The purpose is to investigate whether the entered agreements increases transparency and effective exchange of information in accordance with the OECD's objectives in the area. Furthermore, is there any regulation in the agreements that can be seen as potentially loopholes to avoid the exchange of information and if so; may these loopholes be justified in any way?

OECD believe that the tax havens favorable tax regulation is resulting in harmful tax competition and they identify lack of transparency and lack of effective exchange of information as the main reasons. A model agreement on exchange of information in tax matters has been designed in order to reduce those gaps. Through the Nordic Council of Ministers Sweden sign agreements on exchange of information with previous tax havens in order to provide the Swedish tax authority with relevant information in tax matters. Some of the regulations in the agreements may be seen as potentially loopholes. It is discussed in this thesis whether or not these loopholes may be justified on the basis of some other superior interest. Despite the loopholes, the agreement on exchange of information with previous tax havens, such as Monaco and Liechtenstein, will open up for transparency, ease of state secrecy and contributes to a more efficient effective exchange of information. OECD's objectives may therefore be regarded as fulfilled. However, there are provisions in the agreements that should be subject to evaluation in order to obtain maximum impact.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	3
2	Internationellt arbete mot skadlig skattekonkurrens	5
2.1	OECD:s projekt mot skadlig skattekonkurrens	5
2.1.1	Bakgrund	5
2.1.2	Skatteparadis.....	5
2.2	OECD:s mål med arbetet mot skadlig skattekonkurrens	7
2.3	Åtgärder	7
3	Nationellt arbete mot skadlig skattekonkurrens	11
3.1	Åtgärder	11
3.2	Ur ett svenskt perspektiv	12
3.3	Avtal med Monaco.....	13
3.4	Avtal med Liechtenstein	13
4	OECD:s modellavtal 2002 i jämförelse med Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein ...	15
4.1	Bakgrund.....	15
4.2	Avtalets syfte och tillämplighet	15
4.3	Definitioner	17
4.4	Utbyte av information på begäran	17
4.5	Skatteutredningar	19
4.6	Möjlighet att avslå en begäran	20
4.7	Sekretess	21
4.8	Slutbestämmelser av formell karaktär	22
5	Diskussion	25
5.1	Diskussion kring informationsutbytesavtalens innehåll.....	25
5.2	Finns det kryphål?	29
5.3	Är kryphålen motiverade?	30
5.4	Uppnås målet om öppenhet och effektivt informationsutbyte?	31
6	Slutsats	33
	Referenslista	34

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Benjamin Franklin sa någon gång under 1700-talet att det enda som är definitivt här i livet är skatter och döden. Beträffande det sista av de två påståendena är det inte mycket att säga, men angående skatter finns oändligt många åsikter. Uppfattningarna kring ämnet varierar och motsvarande en tredjedel anser i en undersökning att de betalar för hög skatt.¹ Skatteundandragande verksamhet tog fart under sista halvan av 1900-talet då en ny marknad växte fram inom den finansiella verksamheten. Syftet var att placera och handla med kapital på ett vis som innebar så låg beskattning som möjligt. Företeelsen har så småningom lett till framväxten av dagens så kallade skatteparadis.² Skatteparadis är platser som karakteriseras av förmånligt skattesystem med låga skatter, eller på vissa områden till och med inga skatter alls, samt en strikt banksekretess som hindrar insyn från utomstående.³ Platserna fungerar som en tillflyktsplats för många förmögna personer och bolag av skattemässiga skäl.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) arbetar med att förbättra den ekonomiska och sociala välfärden i världen.⁴ Organisationen anser att skatteparadiserna i vår samtid har en negativ inverkan på den finansiella marknaden då de bidrar till ökade möjligheter för skatteundandragande och negativ skattekonkurrens.⁵ Under 1990-talet startade organisationen därför ett omfattande projekt som är ämnat att motverka skadlig skattekonkurrens rörande bland annat finansiella aktiviteter. Till största delen ska det ske genom att organisationens medlemstater ingår informationsutbytesavtal med skatteparadis och det långsiktiga målet är att därigenom skapa öppenhet och ett effektivt informationsutbyte vilket i sin tur förhindrar skadlig skattekonkurrens.⁶

¹ Enligt en undersökning som Sifo gjort på uppdrag åt Aftonbladet under hösten 2009, projektnr. 1518894, <http://www.tns-sifo.se/rapporter-undersokningar/senaste-undersokningarna/2009/skattetrycket>, 11-05-02.

² BRÅ-rapport 2000:19, s.19-20.

³ BRÅ-rapport 2000:19, s. 28.

⁴ Informationen är hämtad från OECD:s hemsida, http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html, 11-04-11.

⁵ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 23.

⁶ Informationen är hämtad från OECD:s hemsida, http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html, 11-05-02.

Under 2006 startade det Nordiska ministerrådet, till följd av OECD:s påbörjade arbete, ett förhandlingsprojekt med syfte att ingå informationsutbytesavtal med skatteparadis som anslutit sig till OECD:s projekt på området.⁷ Sverige har ingått ca. 30 informationsutbytesavtal och två av de senare avtalen är tecknade med Monaco och Liechtenstein.

1.2 Syfte och avgränsning

Det övergripande syftet är att utreda huruvida de ingångna informationsutbytesavtalen mellan Sverige och Monaco respektive Liechtenstein leder till öppenhet och effektivt informationsutbyte i enlighet med OECD:s uppställda mål på området. Två delfrågor kommer att utredas för att uppnå syftet med uppsatsen, nämligen; finns det genom avtalens utformning kryphål i skyldigheten att utlämna begärd information, och om så är fallet; kan dessa kryphål anses vara motiverade?

Sverige har, som nämnts, ingått informationsutbytesavtal med ca. 30 stater runt om i världen men på grund av begränsat utrymme i denna uppsats görs avgränsning till att enbart behandla Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein. Avtalen med dessa stater har valts för granskning då de länge ansetts vara skatteparadis av främst två olika anledningar. Monaco saknar inkomst- och förmögenhetsskatt för privatpersoner och Liechtenstein tillämpar en strikt banksekretess. Staterna har sin förmånliga reglering inom två skilda områden, men båda aspekterna ska förhoppningsvis kunna motverkas genom likadana informationsutbytesavtal.

De avtal som ska undersökas är av bilateral karaktär, därför lämnas den multilaterala versionen av OECD:s modellavtal (Agreement on Exchange of Information on Tax Matters, vidare kallat OECD:s modellavtal eller modellavtalet) utan avseende. Då uppsatsen har fokus på rena informationsutbytesavtal och inte skatteavtal med intagna informationsutbytesklausuler kommer OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning även lämnas utanför uppsatsens utredning.

⁷ Nordiskt samarbete om ingående av informationsutbytesavtal på skatteområdet med finansiella offshore-centra, i samarbetet ingår de nordiska länderna samt Färöarna och Grönland.

1.3 Metod och material

Vid skrivande av uppsatsen studeras och granskas på ett nationellt plan främst tre av de fyra klassiska rättskällorna, nämligen lagtext, förarbeten samt doktrin.⁸ Den lag som är aktuell för uppsatsen är lagen till Monacos informationsutbytesavtal med Sverige.⁹ Både Monacos och Liechtensteins avtal har godkänts av riksdagen men endast lagen avseende Monacos avtal har trätt i kraft och gäller från och med 1 januari i år.¹⁰ På grund av att avtalet med Monaco endast varit tillämpligt i ett fåtal månader samt att avtalet med Liechtenstein¹¹ ännu inte trätt i kraft saknas det relevant rättspraxis på området. Av den anledningen kommer granskning av rättspraxis, som utgör den fjärde av de klassiska rättskällorna, att lämnas utanför uppsatsens bearbetning. Propositionerna¹² till avtalen kommer vid skrivandet att ges stor betydelse då det är där syftet med avtalen framhålls.

Då uppsatsen har internationell anknytning kommer granskning även ske av internationella källor, i form av OECD:s bilaterala version av modellavtal för utbyte av information i skatteärenden, OECD:s rapport om skadlig skattekonkurrens samt riktlinjer för tillämpningen av OECD:s rapport om skadlig skattekonkurrens. OECD:s modellavtal är inte bindande utan utgör rekommendationer för hur ett informationsutbytesavtal mellan två länder bör utformas. Modellavtalet bör av den anledningen klassificeras som ”soft law”, emellertid har modellavtalet stor betydelse på området då harmoniserad lagstiftning saknas. Rapporten om skadlig skattekonkurrens samt det därtill kopplade riktlinjerna kommer att studeras för att ge övergripande förståelse och vägledning.

OECD:s modellavtal samt lagen till Monacos avtal och propositionerna till informationsutbytesavtalen mellan Sverige och Monaco respektive Liechtenstein kommer att återges ge-

⁸ Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 37.

⁹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden.

¹⁰ Förordning (2010:1912) om ikraftträdande av lagen (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden.

¹¹ Informationsutbytesavtalet mellan Sverige och Liechtenstein godkändes av riksdagen och meddelades genom riksdagsskrivelsen 2010/11:242, den 11 maj 2011, ännu finns inget officiellt SFS nr och ingen förordning kring ikraftträdande.

¹² Prop. 2010/11:6 Informationsutbytesavtal med Monaco samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein.

nom en deskriptiv¹³ metod. Den beskrivande redogörelsen kommer att ligga till grund för en jämförelse mellan modellavtalet och de båda informationsutbytesavtalen. Vidare studeras materialet utifrån en objektiv tolkningsmetod¹⁴ för att utröna eventuella skillnader i avtalen som kan anses utgöra eventuella kryphål i den mening som anges i syftet. För att utreda huruvida eventuella kryphål är motiverade kommer olika skyddsvärda intressen att vägas mot varandra samt avslutas med en bedömning kring vilket intresse som anses mest motiverat att tillgodose. Det samlade studerade materialet kommer slutligen att användas i en jämförande, analytisk problembearbetning för att leda fram till avslutande slutsatser.

Information kring arbetet inom OECD samt inom det Nordiska ministerrådet kommer att hämtas från organisationernas respektive webbplatser. Tillförlitligheten till dessa webbplatser bedöms som hög då de står under organisationernas regi. Doktrin är knapphändig på området kring informationsutbytesavtal, emellertid ska skriven litteratur granskas i den mån den kan användas för att skapa en överblick och förståelse. Juridiska artiklar skrivna på området kommer att studeras för att inhämta utomstående åsikt.

¹³ Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 66.

¹⁴ Peczenik A, Juridikens teori och metod, s.50.

2 Internationellt arbete mot skadlig skattekonkurrens

2.1 OECD:s projekt mot skadlig skattekonkurrens

2.1.1 Bakgrund

OECD är en organisation med säte i Paris som arbetar med att förbättra den ekonomiska och sociala välfärden i världen.¹⁵ Som ett led i arbetet driver organisationen, sedan 1996, ett projekt för att motverka effekterna av skadlig skattekonkurrens och konsekvenserna för den nationella skattebasen.¹⁶

I en rapport¹⁷ som särskilt utarbetats med anledning av projektet, av OECD:s kommitté (nedan kallad Kommittén) som är ansvarig på området, har man tydliggjort problematiken och de negativa effekterna som skatteparadis och förmånliga skattesystem bidrar till. I rapporten framhålls att den ökade globaliseringen i världen inneburit både positiva och negativa effekter på utvecklingen av skattesystem. Den positiva effekten är att globaliseringen bidragit till sunda skattereformer med konsekvenser som att länders skattesatser tillnärmar sig varandra och bidrar till neutralitet på området.¹⁸ Den andra och negativa sidan med globaliseringen är att då gränsöverskridande verksamhet fått ökat utrymme och blivit allt vanligare, har flera länder utformat förmånliga skattesystem med syfte att locka till sig företag och individer som önskar undvika höga skattesatser i sitt hemland.¹⁹ I fall då det kan antas att syftet med en stats förmånliga skattesystem är att locka till sig andra länders skattebas, är det enligt rapporten fråga om ”skadlig skattekonkurrens”.²⁰

2.1.2 Skatteparadis

Det finns inte någon allmänt vedertagen definition av begreppet skatteparadis, men Kommittén har urskiljat ett antal omständigheter som bör beaktas och som också bör vara uppfyllda vid klassificerande av skatteparadis.²¹

¹⁵Informationen är hämtad från OECD:s hemsida,
http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html, 11-04-11.

¹⁶ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), s. 8.

¹⁷ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998).

¹⁸ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 23.

¹⁹ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 23.

²⁰ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 31.

²¹ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), ruta I.

- Att staten inte tar ut någon skatt eller väsentligt mycket lägre skatt än andra stater.
- Att det finns brister i möjligheten till insyn för utomstående och även brister i statens öppenhet när det gäller korrekt tillämpning av skattelagstiftningen och att förse skattemyndigheter med information som är av intresse i skatteärenden.
- Att det finns lagar eller verksamheter som förhindrar ett effektivt informationsutbyte i skatteärenden avseende skattebetalare som utnyttjar statens förmånliga reglering för skatteundandragande.
- Att det i staten inte finns krav på att den etablerade verksamhet inom staten ska vara av betydelse.²²

I realiteten är skatteparadis ofta små öar, stater eller furstendömen med liten befolkningsmängd som exempelvis Monaco och Liechtenstein.²³ De har vanligtvis en högt utvecklad turism- och finansverksamhet, men i övrigt lågt utvecklad näringsverksamhet. Staterna är starkt beroende av utländska aktörer för upprätthållande av sin välfärd.²⁴

Staterna har vanligtvis en förmånlig reglering gällande finansiell verksamhet som innebär att de kan erbjuda utländska placerare lägre skatt än andra stater samt en nära absolut sekretess, vanligen gällande bankinformation.²⁵ Banksekretess är ett viktigt skydd för att hindra känslig information att komma i obehöriga händer, emellertid sträcker sig vanligtvis inte sekretessen i övriga länder så långt som att även omfatta myndigheter, till skillnad mot skatteparadisen. I Sverige finns en informationsplikt mot myndigheter rörande sekretessbelagd information i situationer som exempelvis rör förundersökning i brottmål.²⁶ Det är just den skyldighet som ofta saknas i skatteparadis och följden för den som yppar sekretessbelagd information är många gånger böter eller fängelsestraff.²⁷

²² OECD menar att avsaknad av sådant krav från statens sida tyder på att staten medvetet försöker locka till sig transaktioner och investeringar med ett skatteplanerande syfte.

²³ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s.11.

²⁴ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s.76.

²⁵ BRÅ-rapport 2000:19, s. 28.

²⁶ Se lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, 1:11.

²⁷ Engdahl, Oskar, Skatteparadis, s.23.

I vår samtid har skatteparadiserna främst fungerat som en tillflyktsplats för såväl förmögna personer som företag. Genom att placera pengarna i skatteparadis blir förmögenheten föremål för lägre skatt eller till och med ingen alls samt skyddad mot insyn från hemviststatens skattemyndighet.

2.2 OECD:s mål med arbetet mot skadlig skattekonkurrens

OECD:s mål med arbetet mot skadlig skattekonkurrens är att skapa öppenhet och effektivt utbyte av information i skatteärenden.²⁸ De valda faktorerna är nära sammankopplade med varandra då brist på öppenhet kan leda till hindrande av ett effektivt informationsutbyte.²⁹

För att förstå innebörden av att skapa ökad öppenhet måste först utredas vad som utgör brist på öppenhet. Enligt riktlinjerna som utformats för tillämpningen av rapporten om skadlig skattekonkurrens³⁰ uppstår bristande öppenhet då en stat är uppbyggd på ett system med bland annat förmånlig tillämpning av lagar och skattebestämmelser samt tillämpar en strikt sekretess som försvårar tillhandahållande av upplysningar.³¹

Den andra av de två faktorerna i målet som OECD vill uppnå genom sitt arbete är att skapa ett effektivt informationsutbyte. I stater som tillämpar strikt sekretess finns sällan eller aldrig några rättsliga instrument att utbyta information i andra ärenden än brottsliga. I avsaknad av sådant instrument hindras och motarbetas ett effektivt utbyte av information.³²

2.3 Åtgärder

Kommittén har i rapporten påvisat att brist i öppenhet och brist på effektivt informationsutbyte är de två största faktorerna som bidrar till skadlig skattekonkurrens. Faktorerna är dessutom nära sammankopplade med varandra, då det är just bristen på öppenhet som kan förhindra ett effektivt utbyte av information.³³ För att komma till rätta med den skadliga skattekonkurrensen är det därför viktigt att angripa dessa faktorer. Brist i insyn och öppen-

²⁸ http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html, 11-05-02.

²⁹ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 14.

³⁰ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998).

³¹ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 18.

³² Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), informationsrutan under p. 52.

³³ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 14.

het uppstår som följd av en lagstiftning med strikt och långtgående sekretess. Vanligtvis innebär det att ett annat land inte kan erhålla information från det aktuella landet utom i de fall då den efterfrågade informationen också behövs i skatteärendet i det tillfrågade landet eller då den efterfrågade informationen rör ett handlande som hade varit brottsligt i det tillfrågade landet.³⁴

Kommittén betonar att skatteparadisens agerande urholkar andra länders skattebaser och leder till en snedvriden skattekonkurrens som är viktig att motarbeta. I rapporten vänder sig organisationen till medlemsstaternas regeringar och menar att de måste agera mot de länder som erbjuder skatteundandragande möjligheter för intäkter som annars skulle beskattats i skattebetalarens hemvistland.³⁵ Kommittén understryker vidare vikten av en samordnad internationell aktion mot den skadliga skattekonkurrens som skatteparadiserna bidrar till. Åtgärder bör antas på unilateral, bilateral och om möjligt även multilateral nivå för att uppnå en effektiv och genomgripande förändring.³⁶

Kommittén har utformat rekommendationer på åtgärder som bör antas av organisationens medlemsstater. Rekommendationerna är uppdelade i tre kategorier där den första delen fokuserar på den nationella lagstiftningen, närmare bestämt att undanröjande ska ske av bestämmelser som bidrar till skadlig skattekonkurrens samt att i den mån bestämmelser emot sådan konkurrens finns, upprätthålls. Exempelvis bör nivån av nödvändig banksekretess ses över, går bestämmelserna utöver vad som anses nödvändigt för att ge kunder tillräcklig sekretess? De övriga två kategorierna gällande bilateral och multilateral nivå rör skatteavtalsutformning för att bidra till ökat informationsutbyte mellan de avtalslutande staterna respektive riktlinjer för ett internationellt samarbete mot skadlig skattekonkurrens.³⁷

Enskilda åtgärder på området, andra än de ovan nämnda gällande den nationella lagstiftningen, menar Kommittén endast leder till ett förskjutande av problemet i den mening att ett lands skadliga skatteverksamhet efter en motåtgärd kan förflyttas till ett annat land där motåtgärder mot verksamheten saknas. Kommittén förespråkar att åtgärder istället bör ske

³⁴ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 35 samt efterföljande informationsruta.

³⁵ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 85.

³⁶ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 90-91.

³⁷ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 97-156.

kollektivt för största effekt och startade därför ett forum³⁸ för de deltagande staterna varigenom detta kollektiva arbete utförs och följs upp.³⁹ Genom forumet utbyter medlemsstaterna erfarenheter och har utvecklat metoder och tillvägagångssätt för att på ett så bra sätt som möjligt kunna angripa problemet med skadlig skattekonkurrens. Kommittén menar vidare att utbyte av information bara kan bli effektivt om det kombineras med regelverk som innebär ett säkerställande av att relevant information finns och att det finns möjligheter till utbyte av den informationen.⁴⁰

Allmänt sett finns tre möjligheter till informationsutbyte; spontant, på begäran och automatiskt. Spontant utbyte innebär att upplysningar som kan antas ha betydelse vid skatteärenden skickas till en stats beskattningsmyndighet utan särskild begäran. Automatiskt informationsutbyte avser vanligtvis massinformation som exempelvis löner, pension, räntor till utomlands bosatta personer. Utbyte på begäran avser begäran från en stats skattemyndighet till en annan stats om utlämnade av information som inte kan erhållas i den egna staten. För tillämplighet av samtliga utbytesmöjligheter krävs skatteavtal eller annan särskild överenskommelse.⁴¹ Kommittén har i sitt arbete inriktat sig på informationsutbyte som sker på begäran, därför är det i fortsättningen den formen som kommer att behandlas.⁴²

Under år 2000 identifierade Kommittén 38 länder som icke-samarbetsvilliga skatteparadis och placerade dessa på OECD:s ”svarta lista”.⁴³ Staterna ville till en början inte ansluta sig till OECD:s projekt mot skadlig skattekonkurrens men har under åren en efter en antagit

³⁸ OECD:s Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information.

³⁹ OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998), p. 138.

⁴⁰ Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 19.

⁴¹ Information kring de olika formerna av informationsutbyte, RiR 2009:24, Riksrevisionen, Internationell skattekontroll – Skatteverkets informationsutbyte med andra länder, stycke 3.2.2-3.2.4.

⁴² Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004), p. 39.

⁴³ List of Unco-operative Tax Havens, http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html, 11-04-13.

rekommendationerna gällande öppenhet och effektivt informationsutbyte.⁴⁴ I dag är ”svarta listan” tom.⁴⁵

⁴⁴ Information avseende stycket är hämtat från Nordiska ministerrådets webbplats,
<http://www.norden.org/sv/nordiska-ministerraadet/ministerraad/nordiska-ministerraadet-foer-ekonomi-och-finanspolitik-mr-finans/avtal-mot-skatteflykt>, 11-04-11.

⁴⁵ List of Unco-operative Tax Havens,
http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html, 11-04-13.

3 Nationellt arbete mot skadlig skattekonkurrens

3.1 Åtgärder

Sverige har tillsammans med övriga nordiska länder, även inbegripet Färöarna och Grönland, anammat Kommitténs uppmuntran att vidta kollektiva åtgärder i arbetet mot skadlig skattekonkurrens. Under 2006 startades, inom det Nordiska ministerrådet, ett samarbete mot internationell skatteflykt som innebar slutande av informationsutbytesavtal med de skatteparadis som anslutit sig till OECD:s rekommendationer gällande öppenhet och utbyte av information. De nordiska länderna som var och en för sig är relativt små, går samman för att erhålla en mer fördelaktig förhandlingsposition och skapa större påtryckningsmöjligheter mot skatteparadis att ingå informationsutbytesavtal med respektive nordiskt land.⁴⁶ Sverige har i skrivande stund undertecknat över 30⁴⁷ sådana informationsutbytesavtal till följd av det nordiska samarbetet. Arbetet med att sluta ytterligare avtal om informationsutbyte pågår för fullt och förväntas pågå till 2012.⁴⁸

Syftet med samarbetet är att ge de nordiska ländernas skattemyndigheter⁴⁹ möjlighet att inhämta information gällande en skattskyldigs utländska verksamhet och innehav i skatteparadis. På så vis kan skattemyndigheten göra en korrekt bedömning av den skattskyldiges skattebelastning och upptäcka eventuella försök till internationell skatteflykt.⁵⁰

⁴⁶ <http://www.norden.org/sv/nordiska-ministerradet/ministerrad/nordiska-ministerradet-foer-ekonomi-och-finanspolitik-mr-finans/avtal-mot-skatteflykt/>, 11-04-11.

⁴⁷ Länder som Sverige ingått informationsutbytesavtal med: 2007 Isle of Man, 2008 Jersey, Guernsey, 2009 Caymanöarna, Bermuda, Brittiska jungfruöarna, Antillerna, Aruba, Anguilla, Samoa, Cooköarna, Turks- & Caicoöarna, Gibraltar, 2010 San Marino, Andorra, Österrike, Bahamas, Saint Vincent & Grenadinerna, Saint Kitts & Nevis, Antigua & Barbuda, Dominica, Grenada, Saint Lucia, Monaco, Belize, Marshallöarna, Luxemburg, Vanuatu, Liberia, Monserrat, Liechtenstein, 2011 Schweiz, informationen är hämtad från regeringens hemsida: <http://www.sweden.gov.se/sb/d/13801/a/157692/sd/110453400000/page/2/ed/130575599980/am/1ist,11-05-18>.

⁴⁸ <http://www.norden.org/sv/nordiska-ministerradet/ministerrad/nordiska-ministerradet-foer-ekonomi-och-finanspolitik-mr-finans/avtal-mot-skatteflykt/>, 11-04-11.

⁴⁹ För Sveriges del, Skatteverket.

⁵⁰ <http://www.norden.org/sv/nordiska-ministerradet/ministerrad/nordiska-ministerradet-foer-ekonomi-och-finanspolitik-mr-finans/avtal-mot-skatteflykt/>, 11-04-11.

3.2 Ur ett svenskt perspektiv

Skatteverket har uppskattat att Sverige går miste om ca. 46 mdkr⁵¹ i internationella skatteintäkter varje år vilket resulterar i en procentsats på ca. 34% av den totala årliga skatteförlusten. De förlorade intäkterna från utlandet beror i vissa fall på misstag i deklarationen men till största delen beror de på ett medvetet val att inte redovisa sina kapitalplaceringar och inkomster i utlandet.⁵²

Tidigare har Skatteverket bara haft tillgång till skattegrundande information inom landet och dessvärre inte från utlandet, vilket inneburit svårigheter för myndigheten att ta ett korrekt beslut angående en skattskyldigs skattebelastning i de fall skattebetalaren har tillgångar i utlandet. Med anledning av det ökade informationsutbytet som blivit följden av OECD:s och det nordiska samarbetets arbete mot skadlig skattekonkurrens, får Skatteverket möjlighet att erhålla relevant information från de tidigare skatteparadisen som Sverige slutit informationsutbytesavtal med. För Sveriges del innebär tecknande av informationsutbytesavtal att delar av förlorade skatteintäkter på grund av skatteflykt återbringas till landet.

Projektet med att sluta informationsutbytesavtal med skatteparadis har vid sidan av det faktiska syftet även inneburit en preventiv effekt för de skattebetalare som gjort sig skyldiga till skatteundandragande. Skatteverket har nämligen i ett pressmeddelande meddelat att det finns möjlighet att frivilligt rätta sin deklaration i de fall man har oredovisade inkomster och så på vis undgå skattetillägg⁵³ och eventuell anmälning om skattebrott som annars riskerar bli följden om Skatteverket upptäcker undandragandet.⁵⁴

Skatteverket kan se en tydlig effekt av denna uppmaning i takt med att Sverige sluter allt fler informationsutbytesavtal med skatteparadis. Göran Haglund som är analytiker på utlandsenheten meddelar i en intervju att under 2010 inbetalades mellan 250-300 miljoner i

⁵¹ SKV 234, skatteföreläsningen, hämtad från Skatteverkets hemsida, <http://www.skatteverket.se/privat/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/234.4.7856a2b411550b99fb780061356.html>, 11-05-03.

⁵² Sandström, Kjell och Svensson, Ulf, Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag, s. 428 samt <http://www.aktiespararna.se/ungaaktiesparare/Nyheter-och-artiklar/Skatteparadis---snart-ett-minne-blott/>, 11-05-02.

⁵³ Följer av taxeringslagen (1990:324), 5:8 p. 4.

⁵⁴ I ett pressmeddelande från 2010-03-24 gällande granskning av kontokort med koppling till skatteparadis, <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/press/pressmeddelanden/riks/2010/2010/granskningavkonto kortmedkopplingtillskatteparadis.5.3258ac79127730fd3b980002307.html?posid=3&sv.search.query.allwords=frivilligt%20ratta>, 11-04-12.

skatt genom frivillig rättelse. Han ger vidare uttryck för att det beloppet med all säkerhet kommer att överstigas under förevarande år.⁵⁵

3.3 Avtal med Monaco

Furstendömet Monaco är en av Europas mikrostaterna och har länge setts som ett skatteparadis då den saknar inkomst- och förmögenhetsskatt för privatpersoner och har därigenom blivit en populär plats för förmögna personer.⁵⁶ Monaco är en de stater som OECD placerade på sin svarta lista över icke-samarbetsvilliga skatteparadis, emellertid skedde en förändring och staten borttogs från listan i maj 2009 då den sade sig vara villig att anpassa sig till OECD:s standard om öppenhet och informationsutbyte.⁵⁷

För Sverige del har det tidigare inte funnits möjligheter att begära upplysningar i skatteärenden från Monaco då parterna inte haft något avtal eller överenskommelse på området.⁵⁸ Avtalsförhandlingar mellan Sverige och Monaco, genom det Nordiska ministerrådet, gällande effektivt informationsutbyte i skatteärenden har pågått under 2009 och 2010 och ett avtal kom sedermera till stånd genom undertecknandet den 23 juni 2010. Sveriges riksdag godkände avtalet att gälla som lag här i landet i slutet av förra året och är tillämpligt från 1 januari i år.⁵⁹ Det slutna avtalet innebär att Skatteverket har möjlighet att begära upplysningar från behörig myndighet i Monaco. Samarbetet mellan staterna anses vara viktigt i arbetet mot skadlig skattekonkurrens och det ger Skatteverket möjlighet att göra en korrekt bedömning i skatteärenden.⁶⁰

3.4 Avtal med Liechtenstein

Liechtenstein är en stat i mellersta Europa och med dess 36 000 invånare får den anses vara en liten sådan. Statens välfärd är högt utvecklad och är en gynnsam plats för företag av

⁵⁵ Artikel i Sydsvenskan, Sarah Nylund, 17 februari 2011, Uppdaterad 23 mars 2011, går att läsa på: <http://www.sydsvenskan.se/ekonomi/article1387164/Pengarna-strommar-in-fran-skatteparadis.html#>, 11-04-12.

⁵⁶ Bergström, Marianne och Sjöden, Elisabeth, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, s. 78.

⁵⁷ List of Unco-operative Tax Havens, http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html, 11-04-13.

⁵⁸ Prop. 2010/11:6 Informationsutbytesavtal med Monaco, s.18.

⁵⁹ Prop. 2010/11:6 godkändes av riksdagen 17 november 2010 och betecknas numera som; Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, vidare har det även antagits en förordning gällande ikraftträdandet med beteckningen; Förordning (2010:1912) om ikraftträdande av lagen (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden.

⁶⁰ Prop. 2010/11:6 Informationsutbytesavtal med Monaco, s. 1.

skattemässiga skäl, framför allt på grund av den strikta banksekretessen i staten. I staten bedrivs endast föga verklig verksamhet av företag, merparten av dem är s.k. brevlådeföretag.⁶¹ Staten har länge ansetts som ett skatteparadis, så även av OECD som listade staten på icke-samarbetsvilliga skatteparadis-listan.⁶² Efter påtryckningar och hot om sanktioner från OECD införde staten 2005 en källskatt som skulle fungera som en kompensation för att behålla sin banksekretess.⁶³ I mars 2009 anslöts sig emellertid Liechtenstein till OECD:s standard med löfte om att lätta på sekretessen och tillåta ökad insyn för utomstående myndigheter.⁶⁴

Då Sverige inte haft något informationsutbytesavtal med Liechtenstein ansågs det vara viktigt i arbetet för ökad effektiv skattekontroll mellan internationella myndigheter att ett sådant kom till stånd mellan parterna. Förhandlingar inleddes med Liechtenstein under 2009 och ledde till ett färdigt utkast som sedermera undertecknades i Paris den 17 december 2010.⁶⁵ För att avtalet ska gälla i Sverige måste riksdagen godkänna det, vilket gjordes vid behandling i kammaren den 11 maj i år.⁶⁶

⁶¹ <http://www.ne.se.bibl.proxy.hj.se/lang/liechtenstein>, 11-04-29.

⁶² List of Unco-operative Tax Havens,
http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html, 11-04-13.

⁶³ <http://www.regeringen.se/sb/d/5472/a/42494>, 11-04-15.

⁶⁴ http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37427,00.html, 11-04-15.

⁶⁵ Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, s. 21.

⁶⁶ Meddelat genom riksdagsskrivelsen 2010/11:242, den 11 maj 2011, ännu finns inget officiellt SFS nr.

4 OECD:s modellavtal 2002 i jämförelse med Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein

4.1 Bakgrund

Kommittén identifierade att bristen på ett effektivt informationsutbyte är en stor orsak till den uppkomna skadliga skattekonkurrensen och har genom forumet⁶⁷ på området utvecklat ett vägledande modellavtal för att åstadkomma ett effektivt informationsutbyte mellan stater.⁶⁸ I arbetsgruppen för utarbetandet ingick representanter från vissa av OECD:s medlemsstater tillsammans med representanter från Aruba, Bermuda, Bahrain, Caymanöarna, Cypern, Isle of Man, Malta, Mauritius, Nederländska Antillerna, Seychellerna och San Marino.⁶⁹ Avtalet är inte bindande men organisationen uppmuntrar till användande av modellavtalet som en minimigrund vid slutande av informationsutbytesavtal.⁷⁰

I kommande avsnitt redogörs för innehållet i den bilaterala versionen av OECD:s modellavtal⁷¹ samt de tillägg eller förändringar som finns intagna i Sveriges avtal om effektivt informationsutbyte med Monaco och Liechtenstein.^{72, 73}

4.2 Avtalets syfte och tillämplighet

I OECD:s modellavtal stadgas det i *artikel 1* att de avtalsslutande parterna ska bistå varandra med information i skatteärenden som kan antas vara relevanta för parternas administration och verksamhet inom området. Informationen ska utbytas i enlighet med avtalet och behandlas med hänsyn till sekretessbestämmelserna i artikel 8. Vidare ska rättigheter som tillkommer personer enligt den tillfrågade partens lagstiftning förbli gällande efter ut-

⁶⁷ OECD:s Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information.

⁶⁸ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters.

⁶⁹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), introduktionen p. 1-3.

⁷⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), introduktionen p. 4.

⁷¹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters.

⁷² Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, prop. 2010/11:6 Informationsutbytesavtal med Monaco samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein.

⁷³ Artiklarna 11-12 i modellavtalet är uteslutna i Monacos och Liechtensteins avtal och artikel 14 i modellavtalet är inte tillämplig vid bilaterala avtal, därför har de helt uteslutits i efterföljande sammanställning.

bytet såvida det inte hindrar eller fördröjer ett effektivt informationsutbyte på ett otillbörligt vis.⁷⁴

Till artikel 1 finns tillägg gjorda i såväl Sveriges avtal med Monaco som med Liechtenstein. I en punkt 2 har i båda informationsutbytesavtalen gjorts ett förtydligande om att avtalet inte ska inverka på bestämmelser angående rättshjälp vid brottmål i respektive länder.⁷⁵ Vidare finns även en punkt 3 intagen i Monacos avtal som stadgar att information angående mervärdesskatt i första hand ska utbytas med tillämpning av EU-rättens gällande förordning på området och i andra hand med tillämpning av informationsutbytesavtalet.⁷⁶ Trots att Monaco inte är medlem i EU har staten ett nära samarbete med unionen och när det gäller EU-mervärdesskatt behandlas inte Monaco som ett s.k. tredje territorium utan EU-rättens bestämmelser på området äger tillämplighet i staten.⁷⁷

Artikel 2 i modellavtalet stadgar att en part inte är skyldig att lämna upplysningar i de fall informationen inte innehas av dess myndigheter och inte heller innehas eller kontrolleras av någon person inom dess territorium.⁷⁸ Artikel 2 i båda informationsutbytesavtalen överensstämmer med modellavtalet.⁷⁹

Enligt *artikel 3* i modellavtalet framställs vilka skatter som omfattas av avtalet. De avtalsslutande parterna har möjlighet att komma överens om vilka skatter avtalet ska omfatta för respektive land, vilket är viktigt i de fall parterna har olika slags skattesystem.⁸⁰

⁷⁴ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 1.

⁷⁵ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 1 p. 2 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 1 p. 2.

⁷⁶ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 1 p. 3.

⁷⁷ http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/l31057_sv.htm, 10-04-27.

⁷⁸ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 2.

⁷⁹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 2 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 2.

⁸⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 3 samt artikelns efterföljande kommentar p. 9.

I artikel 3 stadgas, i båda informationsutbytesavtalen, i punkt 1 att skatter av alla slag ska omfattas. Avtalet ska även enligt punkt 2 äga tillämpning på skatter av likartat slag som efter avtalets undertecknande tas ut vid sidan om eller som ersätter de nämnda i punkt 1.⁸¹

4.3 Definitioner

Artikel 4 i modellavtalet definierar och ger tolkning åt vissa ord och uttryck som används i avtalet. De ord och uttryck som inte finns definierade ska ges den betydelsen som följer av den tillämpande partens nationella lag, förutsatt att omständigheterna inte kräver annat. Parterna anger vidare vilka myndigheter som är behöriga enligt avtalet.⁸²

I informationsutbytesavtalen definieras vad som menas med respektive avtalspart. Parten ”Monaco” avser dess landområde, territoriala vatten samt luftrummet över dessa områden. Med ”Liechtenstein” avses det område där furstendömet Liechtensteins skattelagstiftning är tillämplig. Definitionen av Sverige är identiska i båda avtalen och avser dess land- och vattenterritorium samt övriga havsområden över vilka Sverige utövar suveränitet.⁸³

Behörig myndighet enligt avtalen är i Monaco statens ekonomi- och finansminister eller dess ombud, i Liechtenstein furstendömet regering eller dess ombud och i Sverige landets finansminister, dess ombud eller den myndighet som åläggs behörighet.⁸⁴

I de fall då definition av uttryck saknas vid parts tillämpning av avtalet ska den definition gälla som vid tidpunkten följer av partens nationella skattelagstiftning.⁸⁵

4.4 Utbyte av information på begäran

I modellavtalets *artikel 5* ges uttryck för den generella regeln att de behöriga myndigheterna på begäran ska bistå varandra med information som rör avtalets tillämpningsområde. Avser den begärda informationen skattebrottsärende måste informationen lämnas ut oavsett om

⁸¹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 3 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art.3.

⁸² OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 4 samt artikelns efterföljande kommentar p. 38.

⁸³ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 4 p. 1 st. a-b samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art.4 p. 1 st. b-c.

⁸⁴ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 4 p. 1 st. d samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 4 p. 1 st. d.

⁸⁵ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 4 p. 2 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 4 p. 2.

det handlande som är föremål för utredning skulle innebära brott enligt den utlämnande partens interna lagstiftning.⁸⁶

Förfogar inte den behöriga myndigheten över informationen som efterfrågas, ska myndigheten vidta alla relevanta åtgärder för att inhämta den. Detta gäller oavsett om den tillfrågade parten har intresse av handlingen för eget beskattningsändamål eller inte.⁸⁷

Den behöriga myndigheten får, i den mån det är förenligt med den interna lagstiftningen, utlämna vittnesberättelser och bestyrkta kopior av originaldokument.⁸⁸

Parterna ska försäkra att de enligt avtalet behöriga myndigheterna har befogenhet att inhämta och utlämna uppgifter som innehas av banker eller andra finansiella institutioner samt dess representanter. Befogenheten ska även omfatta, med de begränsningar som följer av artikel 2, utbyte av upplysningar kring ägarförhållanden och ägarkedjor i bolag, truster och stiftelser. Gällande truster och stiftelser innefattas även information om grundare, styrelsemedlemmar, förvaltare och förmånstagare. Avtalet innebär däremot inte skyldighet att inhämta information gällande ägarförhållanden i noterade bolag eller offentliga system för kollektiva investeringsfonder i de fall det innebär oproportionerligt stora svårigheter.⁸⁹

För att visa relevansen i de begärda upplysningarna ska den frågande parten bifoga följande dokument:

- uppgifter kring den undersökta personens identitet;
- uppgifter kring de begärda upplysningarnas beskaffenhet samt i vilken form parten önskar få svar;
- uppgifter om vilket ändamål upplysningen söks;
- grunderna för antagandet att de begärda upplysningarna innehas inom den tillfrågade partens maktsfär och om möjligt namn och adress till de personer som kan antas inneha upplysningarna;

⁸⁶ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p. 1 samt artikelns efterföljande kommentar p. 40.

⁸⁷ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p. 2 samt artikelns efterföljande kommentar p. 42-43.

⁸⁸ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p. 3.

⁸⁹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p.4.

- försäkran om att den frågande parten haft befogenhet att inhämta den begärda informationen ifall den funnit inom dennes maktsfär samt att begäran överensstämmer med lagstiftning, administrativ praxis och avtalet;
- försäkran om att den frågande parten uttömt alla möjligheter att inhämta upplysningarna inom sitt eget territorium som kan anses vara proportionerliga.⁹⁰

Den tillfrågade parten ska inom 60 dagar bekräfta mottagandet av informationsbegäran samt utpeka eventuella brister i ansökan. Lyckas den tillfrågade parten inte inhämta informationen, stöter på hinder eller vägrar att lämna ut den, ska den frågande parten underrättas därom samt skälen därför inom 90 dagar efter ansökan.⁹¹

Informationsutbytesavtalen med Monaco och Liechtenstein följer i huvudsak modellavtalet. Emellertid har det i båda avtalen gjorts ett tillägg till de upplysningar som ska lämnas vid ansökan, vilken avser att uppgift även ska lämnas kring vilken beskattningsperiod som informationsansökan görs.⁹² I avtalet med Liechtenstein stadgas också att det inte är nödvändigt att identifiera den skattskyldige med namn om det istället kan ske med andra likvärdiga faktorer.⁹³

4.5 Skatteutredningar

Enligt modellavtalets *artikel 6* får vardera part, enligt punkt 1, tillåta representanter från den andra partens behöriga myndigheter att närvara i staten för att intervjua och granska dokument förutsatt att det finns ett skriftligt medgivande från de berörda personerna. De berörda parterna ska vidare underrättas om tid och plats.⁹⁴

Vidare får, enligt punkt 2, den behöriga myndigheten i en part, efter begäran, tillåta representanter från den andra partens behöriga myndighet att närvara vid interna skatteutredningar. Det ligger på den part i vilken utredningen äger rum att besluta om lämpligheten av en sådan närvaro. Anses det lämpligt ska den behöriga myndigheten där utredningen utförs

⁹⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p. 5, källan gäller för hela punktlistan.

⁹¹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5 p. 6.

⁹² Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 5 p. 5 st. a samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 5 p. 5 st. b.

⁹³ Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, bifogat protokoll p. 1.

⁹⁴ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 6.

snarast möjligt meddela tid och plats, vilken myndighet eller person som utför utredningen, och också fatta alla angelägna beslut samt övriga förfaranden och villkor för utredningen.⁹⁵

Avtalet med Monaco överensstämmer helt med modellavtalet.⁹⁶ Däremot har vissa bestämmelser under denna artikel i avtalet med Liechtenstein formulerats något annorlunda med vissa förtydliganden. I den situation som beskrivs i punkt 1 ska en begäran om tillåtelse att närvara göras med skäligt varsel och med iakttagande av vad som är tillåtet enligt den tillfrågade partens lagstiftning.⁹⁷ I övrigt överensstämmer även detta avtal med artikel sex i modellavtalet.

4.6 Möjlighet att avslå en begäran

I *artikel 7* i modellavtalet finns bestämmelser införda kring de fall då den tillfrågade parten inte är skyldig att inhämta och utbyta begärd information. En part behöver inte utlämna information som den begärande parten är förhindrad att erhålla enligt sin egen lagstiftning, på så vis förhindras att en part kringgår den egna lagstiftningens begränsningar.⁹⁸ Avslag får även göras om ansökningen inte uppfyller kraven enligt avtalet.⁹⁹ Trots att kraven rent formellt uppfylls får avslag ändå göras om den tillfrågade parten har anledning att betvivla de lämnade uppgifternas riktighet. Det ska vidare klargöras att det inte på något vis åligger den tillfrågade parten skyldighet att kontrollera uppgifterna, utan ansvaret för deras riktighet ligger hos den begärande parten.¹⁰⁰

Den tillfrågade parten är inte skyldig att lämna uppgifter som skulle avslöja affärs- eller yrkeshemligheter. Huvudsakligen blir det tillämpligt då exempelvis en bank innehar upplysningar som är till skydd för immateriella rättigheter. Möjlighet finns att avslå den del av begäran som medför att skyddet röjs.¹⁰¹ Upplysningar som innehas av finansiella institut eller

⁹⁵ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 6.

⁹⁶ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art 6.

⁹⁷ Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 6 p. 1.

⁹⁸ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), kommentar p. 73.

⁹⁹ Se framför allt OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 5.

¹⁰⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), kommentar p. 76-77.

¹⁰¹ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), kommentar p. 81, noter gäller för ovanstående tre meningar.

utgör upplysningar om ägarförhållanden anses inte som sådana nämnda hemligheter enbart på den grund att de uppfyller villkoren i art. 5 p. 4.¹⁰²

Bestämmelserna i avtalet ska inte medföra skyldighet att utbyta information som uppkommit genom konfidentiell kommunikation mellan klient och advokat under juridisk rådgivning eller vid planering av rättsligt förfarande. Den hemliga informationen måste således framkommit till advokaten i dennes yrkesutövning.¹⁰³

Avslag får vidare ske i fall utlämnandet av upplysningar skulle strida mot allmänna hänsyn, vilket exempelvis är fallet om informationen utgör en statshemlighet.¹⁰⁴ Begäran får avslås om utlämnandet skulle innebära diskriminering av medborgare i den sökande parten jämfört med medborgare i den tillfrågade parten under identiska förhållanden.¹⁰⁵

Avslutningsvis klargörs det i bestämmelsen, utan något ytterligare förtydligande, att avslag *inte* får göras på grundval av att en skattefordran är bestriden.¹⁰⁶

Både Monacos och Liechtensteins informationsutbytesavtal följer modellavtalets ordalydelse fullt ut.¹⁰⁷

4.7 Sekretess

I *artikel 8* i modellavtalet stadgas att all utbytt information är konfidentiell och får endast yppas för behöriga personer och myndigheter inom området för de skatter som omfattas av avtalet. Dessa personer och myndigheter får bara använda informationen i enlighet med vad som följer av avtalets artikel 1 och vidare bara yppa upplysningarna vid offentliga domstolsförhandlingar eller domstolsavgörande. Informationen får inte delas med någon annan person, institution eller myndighet utan skriftligt intyg från den behöriga myndigheten i den tillfrågade parten.¹⁰⁸

¹⁰² OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 7 p. 2.

¹⁰³ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 7 p. 3 samt kommentar p. 88, noter avser hela stycket.

¹⁰⁴ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 7 p. 4 samt kommentar p. 91.

¹⁰⁵ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.7 p. 4, 6 samt kommentar p. 91, 93.

¹⁰⁶ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art7 p. .5.

¹⁰⁷ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 7 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 7.

¹⁰⁸ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.8, noten avser hela stycket.

Informationsutbytesavtalen överensstämmer i stort med modellavtalet men innehåller båda tillägg som innebär att den utbytta informationen ska hållas hemlig på samma sätt som om den inhämtats med stöd av partens interna lagstiftning.¹⁰⁹

4.8 Slutbestämmelser av formell karaktär

I modellavtalets *artikel 9* stadgas att de avtalsslutande parterna ska komma överens om fördelning av uppkomna kostnader.¹¹⁰

Avtalet med Monaco följer modellavtalets val av formulering och fördelningen får antas göras vid sidan om detta avtal.¹¹¹ Emellertid ser artikeln annorlunda ut i avtalet med Liechtenstein. I bestämmelsen står det att såtillvida inte någon fördelning av kostnader har överenskommit ska den tillfrågade parten bära sedvanliga kostnader för informationsutbytet. Den sökande parten ska stå för kostnader som uppkommer utöver de sedvanliga för förfarandet och det innefattar sådana uppkomna till följd av exempelvis utomstående rådgivning. Det åligger den tillfrågade parten skyldighet att underrätta den sökande parten då kostnader kan antas uppkomma som överstiger vad som anses vara sedvanliga.¹¹²

Artikel 10 i modellavtalet ålägger parterna att anta sådan lagstiftning som krävs för att avtalet ska bli gällande. Härigenom är det underförstått att parterna ska avstå från att införa ny lagstiftning som strider mot avtalet.¹¹³

Båda informationsutbytesavtalen innehåller denna bestämmelse som till innehållet överensstämmer med modellavtalet, emellertid återfinns den i avtalet med Liechtenstein under artikel 12.¹¹⁴

I de fall tvist mellan parterna uppstår vid genomförandet eller vid tolkning av avtalet ska det, enligt *artikel 13* modellavtalet, söka lösas genom ömsesidig överenskommelse. Parterna får träda i direkt förbindelse med varandra i syfte om att lösa tvisten. Lösningar genom des-

¹⁰⁹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 8 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 8.

¹¹⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.9.

¹¹¹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 9.

¹¹² Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 9.

¹¹³ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.10 samt kommentar p. 100.

¹¹⁴ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 10 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 12.

sa överenskommelser är bindande såvida inte de behöriga myndigheterna kommer överens om en ändring.¹¹⁵

Bestämmelsen i avtalen med Monaco och Liechtenstein överensstämmer med modellavtalet, men finns under artikel 11 i Monacos avtal och under artikel 10 i Liechtensteins.¹¹⁶

Artikel 15 i modellavtalet innehåller bestämmelser för avtalets ikraftträdande. Det ska ske utifrån varje parts nationella lagstiftning så snart det är möjligt.¹¹⁷

Enligt avtalet med Monaco ska parterna skriftligen underrätta varandra när nödvändiga åtgärder vidtagits för att avtalet ska träda ikraft, vilket det gör trettonde dagen efter den sista av underrättelserna mottagits. Avtalet är tillämpligt i skattebrottsärenden redan från dagen för ikraftträdande medan i övriga ärenden som omfattas av artikel 1 gäller avtalet för det beskattningsår som börjar vid dagen för ikraftträdande eller senare, eller i vissa fall för skatteanspråk som uppkommer vid nämnda dag eller senare.¹¹⁸

Enligt avtalet med Liechtenstein ska parterna underrätta varandra när åtgärder företagits för att avtalet ska träda ikraft och den aktuella dagen för ikraftträdande bestäms till den trettonde dagen efter den sista av underrättelserna mottagits. Tillämpning av avtalet ska ske, avseende alla förfrågningar, från dagen för ikraftträdande men endast beskattningsperioder som börjar den 1 januari 2011 eller senare.¹¹⁹

Enligt modellavtalets *artikel 16* har vardera part rätt att säga upp avtalet med en uppsägningstid på sex månader, men förblir efter avtalets upphörande bunden av sekretessbestämmelserna i artikel 8 i fråga om information som erhållits genom avtalet.¹²⁰ Båda informationsutbytesavtalen överensstämmer med innehållet i denna artikel.¹²¹

¹¹⁵ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.13 samt kommentar p. 104.

¹¹⁶ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 11 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 10.

¹¹⁷ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art. 15.

¹¹⁸ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 12.

¹¹⁹ Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 13.

¹²⁰ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), art.16 samt kommentar p. 116.

¹²¹ Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden, art. 13 samt prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, art. 14.

I avtalet med Liechtenstein har vidare en bestämmelse tagits med som stadgar att bifogat protokoll till avtalet ska utgöra en till avtalet integrerad del och i det bifogade avtalet stadgas även att alla formella kontakter ska ske skriftligen.¹²²

Enligt modellavtalet ska de avtalslutande parterna genom undertecknande bekräfta innehållet i avtalet, vilket också är fallet i de två granskade informationsutbytesavtalen. I avtalet med Monaco har emellertid ett förtydligande lagts till med innebörden att vid eventuella skiljaktigheter mellan texterna ska det engelskspråkiga avtalet ha företräde.¹²³

¹²² Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein, bifogat protokoll p. 2.

¹²³ Se stycket ovanför undertecknandet i prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein.

5 Diskussion

5.1 Diskussion kring informationsutbytesavtalens innehåll

Det modellavtal som organisationen har utformat är tänkt som en minimigrund och utgör ett redskap vid utformning av informationsutbytesavtal mellan två parter. De avtalsslutande parterna kan antingen formulera ett informationsutbytesavtal helt i överensstämmelse med modellavtalet eller använda det som grund. Gustafsson Myslinski menar i en artikel¹²⁴ att modellavtalets utformning inte alltid är den optimala för alla informationsutbytesavtal, utan i flera fall kan det vara det vara önskvärt att införa vissa förändringar för att förbättra Skatteverkets möjligheter att erhålla relevant information. Sveriges informationsutbytesavtal med Monaco och Liechtenstein innehåller flera tillägg och förtydliganden, om än i varierad mån. Det som är av intresse för uppsatsen är om avtalens bestämmelser, med eller utan tillägg, i någon mån kan utgöra kryphål och innebära möjlighet för någon part att hindra ett effektivt informationsutbyte. Bestämmelser i avtalen som kan antas omfattas av föregående mening kommer nedan att diskuteras.

I informationsutbytesavtalens *artikel 3* återfinns bestämmelser kring vilka skatter som ska omfattas av avtalen. I båda avtalen har parterna valt att vidga avtalets tillämplighet till att även omfatta skatter som kan komma att ersätta de nämnda i avtalet och sådana som kan komma att tas ut vid sidan om de nämnda. Detta tillägg kan te sig märkligt då de skatter som omfattas av bestämmelsens punkt 1 är ”skatter av alla slag”. Varför behövs tillägget? Möjligen är det ett försök till att gardera sig mot eventuella tänkbara kringgåenden och ge bestämmelsen en vid tillämpning där praktiskt taget inget kan falla mellan stolarna. Genom ett vitt tillämpningsområde kan avtalet fungera oförändrat för en lång tid, även i fall då interna skattelagstiftningar ändras. Tillägget har fokus på att minska risker för kringgående och göra eventuella kryphål så små som möjligt.

Den intagna bestämmelsen i de tecknade informationsutbytesavtalens *artikel 5*, om att uppgift även ska lämnas angående vilken beskattningsperiod den begärda upplysningen avser, kan tänkas uppfylla en administrativ funktion. Lämnas en begäran av upplysningar innehållande enbart de uppgifter som finns uppställda i modellavtalet kan det innebära ett oproportionerligt omfattande arbete, beroende på den begärda upplysningens beskaffenhet, för den tillfrågade parten som inte kan begränsa inhämtningen av upplysningarna till en viss

¹²⁴ Gustafsson Myslinski, Ulrika, Svensk skattetidning 2010, häfte 3, s. 306.

period. En klar förenkling av den administrativa bördan och förkortad process bör vara det bakomliggande motivet för bestämmelsen.

I avtalet med Liechtenstein har parterna i *artikel 5* valt att uttryckligen godta att identifiering av den person som den begärda upplysningen rör, även kan ske på andra sätt än genom namngivning och i detta fall genom andra likvärdiga faktorer. Vad som menas med likvärdiga faktorer är inte vidare uttryckt, måhända att det kan innebära identifiering genom positionsbenämning i ett bolag så som X AB:s VD. Bestämmelsen är av intresse då det i avtalets artikel 7 finns en möjlighet att avslå en begäran om kraven i artikel 5 inte är uppfyllda, däribland ingår identifiering av den berörda personen. I modellavtalet står inte uttryckligen att identifiering ska ske genom att namnge personen i fråga, dock får det emellertid antas vara den främsta och vanligaste identifieringsfaktorn. Genom den uttryckliga utvidgningen av bestämmelsen i Liechtensteins avtal minskas risken av potentiella kringgåenden från att behöva utlämna begärda upplysningar snarare än tvärtom.

Bestämmelserna som diskuterats ovan innebär inte kryphål att slippa utbyta information för parterna, de är snarare intagna i avtalet för att antingen förtydliga något eller ytterligare minska risken för kringgående. Den först diskuterade bestämmelsen innebär ett vidgande av avtalets tillämplighet gällande vilka skatter som ska anses vara omfattade av avtalet. Genom utvidgningen minskas risken att, efter avtalets undertecknande, införda skatter inte ska omfattas av avtalet. Parterna visar en vilja att avtalet ska vara väl fungerande och tillämpligt i så stor utsträckning som möjligt och för så lång tid som möjligt. Den andra diskuterade bestämmelsen rörande artikel 5 innebär en administrativ förenkling genom kravet att specificera den period som begärd upplysning avser. Processen med att inhämta upplysningar kan på så vis förkortas vilket leder till effektivisering av informationsutbytet och därigenom främjas tillämpligheten av avtalet. Den efterföljande diskussionen kring artikel 5 innebär ett förtydligande om att identifiering kan ske och godtas på flera sätt. Bestämmelsen innebär i sak inte något nytt men den signalerar för avtalsparterna att avslag av begäran på grund av att den begärande parten inte kan namnge, vilket får anses vara den främsta identifieringen, personen i fråga, inte ska fungera som en lättillgänglig möjlighet för att slippa utbyta information.

Angående bestämmelserna om utomlands förda skatteutredningar har Liechtenstein återigen gjort tillägg, nämligen att begäran för motparten att delta i en intern utredning ska göras med skäligen varsel och med hänsyn av vad som är tillåtet enligt den tillfrågade partens

lagstiftning. Kan detta innebära ett försvårande av bestämmelsens tillämplighet? Är det tänkbart att exempelvis Liechtenstein har lagstiftning som skulle innebära att ett sådant deltagande av svensk myndighet är förhindrat? I sådant fall har syftet med bestämmelsen, att öppna upp och möjliggöra ett deltagande i varandras interna utredningar, enbart en teoretisk funktion men är i verkligheten förhindrad av motpartens interna lagstiftning. För att på ett korrekt vis kunna utreda frågan skulle det krävas en granskning av både Sveriges och Liechtensteins lagstiftning vilket det inte finns utrymme för i denna uppsats. En ytlig analys kan tänkas ge att bestämmelsen mer sannolikt, än ovan förda resonemang, är utvidgad för att deltagande i varandras skatteutredningar ska verkställas då det finns ett verkligt behov av det och inte rent slentrianmässigt. Det kan vidare antas att ett slentrianmässigt deltagande skulle innebära att de interna utredningarna både blir omotiverat dyrare och utdragna. För att informationsutbytesavtalen ska fungera i verkligheten, och inte bara i teorin, är det viktigt att åtgärderna som krävs för upprätthållande av avtalen inte inkräktar på parternas interna rätt. Innebär ett efterföljande av avtalen att exempelvis de interna utredningarna blir dyra och utdragna utan att det kan motiveras med ett högre syfte riskeras följden bli att parterna efter hand får en negativ inställning till att upprätthålla avtalet. Genom tillägget som gjorts i Liechtensteins avtal balanseras intresset att följa avtalets innehåll med att samtidigt upprätthålla ett effektivt arbetssätt inom den interna rätten.

Kring bestämmelserna i *artikel 7* har inga tillägg eller förändringar gjort i informationsutbytesavtalen gentemot modellavtalet. Emellertid är artikeln av intresse att granska och analysera på grund av att den ger möjligheter att avslå en begäran om utbyte av upplysningar. Den innehåller undantag från den huvudregel som artikel 5 ger uttryck för, nämligen att parterna ska bistå varandra med information som faller inom avtalets tillämpningsområde. Diskussion ska nedan föras kring ifall något av dessa undantag kan användas som ett kryphål för att slippa utbyta information.

Avslag av en begäran får till en början ske i de fall ansökningen inte uppfyller kraven enligt avtalet. Det som främst åsyftas är kraven i artikel 5. Ansökan om utbyte av information måste vara detaljerad och innehålla en mängd uppgifter för att visa relevansen av de begärda upplysningarna. Genom att ålägga den som begär utbyte av upplysningar ett antal krav att uppfylla minskas risken å ena sidan för slentrianmässigt begärande av uppgifter. Det som däremot kan anmärkas på å andra sidan är det faktum att det är den begärande parten som ska styrka att de lämnade uppgifterna är korrekta, det åligger alltså inget krav på motparten att kontrollera riktigheten i dem. Det krävs inte speciellt stora ansträngningar för att

uppfylla de ställda kraven och ändå, utan ärliga intentioner, erhålla information. Frågan som behöver ställas är vad som kan anses vara viktigast; att enbart de absolut relevanta upplysningarna utbyts eller att informationsutbytet fungerar praktiskt och på ett effektivt sätt. Sannolikt har lösningen, att den begärande parten styrker de lämnade uppgifternas riktighet, ansetts motiverad utifrån synpunkten att det skulle innebära oproportionerligt stora åtgärder för motparten i form av exempelvis extra kostnader och administrativt arbete att ha en motsatt lösning. Vidare får det även anses vara mer fördelaktigt att ta risken att fler upplysningar utbyts och att effektiviteten på så vis bibehålls än tvärtom. Sammantaget innebär bestämmelsen inget potentiellt kryphål för att slippa utbyta information utan snarare kan bestämmelsen leda till motsatt effekt, nämligen att för mycket information utbyts.

Avslag av begäran om upplysningar får ytterligare göras om ett utbyte skulle leda till att affärs- eller yrkeshemligheter avslöjas. Det man kan fundera på är vad som faller inom dessa begrepp och hur långt de sträcker sig. Viss vägledning finns att hämta i kommentaren¹²⁵ till artikeln. I kommentaren framgår att återopande av bestämmelsen från den tillfrågade parten endast ska ske efter ett noggrant övervägande av intresset hos den person som ska skyddas respektive intresset hos den begärande parten att erhålla begärd information. Kan undantaget på något vis sättas i system för att slippa utbyta information? Det skulle mycket väl kunna tänkas att den tillfrågade parten väljer att rutinmässigt bedöma att intresset av att skydda personen i fråga väger över intresset av att den begärande parten erhåller de efterfrågade upplysningarna. Bedömningen kan ske systematiskt utan egentligt rättfärdigande eftersom bestämmelsen ger intrycket av att bedömningen är subjektiv och upp till den tillfrågade parten. Motivet bakom bestämmelsen, att skydda affärs- och yrkeshemligheter, är av godo då ett omotiverat röjande av sådan hemlighet exempelvis kan innebära oproportionerliga konkurrensnackdelar med negativ utveckling för aktuell affärsverksamhet som följd. Det finns inga garantier att ett noggrant övervägande av de olika intressena verkligen sker, i enlighet med det som föreskrivs i nämnda kommentar till artikeln. Bestämmelsens utformning innebär att den tillfrågade parten tar det avgörande beslutet och enligt nuvarande lydelse ges ingen uttrycklig möjlighet till överklagande av ett sådant beslut.

Avslag får vidare ske om informationen som är föremål för begärt utbyte har uppkommit mellan klient och advokat genom konfidentiell kommunikation, och därmed är skyddad genom advokat- och klientprivilegiet. Är det ett eventuellt kryphål? Möjligen kan denna be-

¹²⁵ OECD Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002), kommentar p. 83.

stämmelse fungera som ett handfast tips till de personer som är villiga att gå långt för att undvika riskerna med att bli föremål för Skatteverkets granskning. Genom att iscensätta en advokat- och klientsituation i artikelns mening och därigenom organisera sina utländska placeringar blir informationen skyddad från utbyte. Är det ett alltför långtgående resonemang? Sannolikt är så fallet, det skulle krävas stor kreativitet för ett dylikt agerande och troligtvis skulle få advokater ställa sig villiga till ett sådant inblandande. Rent praktiskt får det anses genomförbart men föga troligt att någon faktiskt skulle försöka.

Överlag är avtalet mellan Sverige och Liechtenstein mer detaljerat och parterna har gjort flera tillägg och förtydliganden, medan avtalet med Monaco i större grad överensstämmer med modellavtalets innehåll. De ändringar som finns intagna i Liechtensteins avtal utgör främst ytterligare skydd mot risken för kringgående och ändringar har enbart gjorts till bestämmelser som redan, enligt modellavtalets lydelse, uppfyller ett allsidigt skydd. De bestämmelser som utgör potentiella kryphål överensstämmer enligt ordalydelsen fortfarande med modellavtalet och medför således ingen skillnad mellan de två informationsutbytesavtalen.

5.2 Finns det kryphål?

Bestämmelser som vid en yttlig anblick verkar leda till ökar insyn och effektivt informationsutbyte, men som vid en djupare granskning skulle kunna innebära möjlighet till kringgående av bestämmelsens innehåll utgör i uppsatsens mening potentiella kryphål. Mer eller mindre potentiella kryphål återfinns främst i avtalens artikel 7. Ett sätt att kringgå skyldighet att bistå en begärande part med information är att den tillfrågade parten rent rutinmässigt bedömer att utlämnande av viss begärd upplysning skulle leda till att affärs- eller yrkeshemlighet avslöjas och att intresset för att skydda sådan hemlighet väger över intresset att den begärande utfår upplysningarna. Ett sådant kringgående skulle uppenbarligen enbart fungera gällande information som rör verksamhets- och yrkesförfarande. Ytterligare ett potentiellt kryphål inom artikel 7, som är tillgängligt även för privatpersoner, är att dela information på ett vis som ger skydd enligt det så kallade advokat- och klientprivilegiet. Att tillsammans med en advokat överenskomma att skatteundandragande åtgärder företas under konfidentiell kommunikation i enlighet med undantaget i artikel 7 och därmed är skyddat mot utlämning till utomstående skattemyndighet. Visst krävs det en aning fantasi och kreativitet för att utnyttja de identifierade potentiella kryphålen men det får samtidigt anses mer eller mindre fullt möjligt. Det bör kommas ihåg att Monaco och Liechtenstein tidigare skyddat personer och bolag som gjort sig skyldiga till skatteundandragande åtgärder, därför

är det antagligt att de även är öppna för att utnyttja eventuella kryphål för att hindra effektivt informationsutbyte och på så vis fortsätta fungera som en tillflyktsplats för skattskyldiga som önskar undgå skattebetalning i sitt hemland.

5.3 Är kryphålen motiverade?

I modellavtalet finns det intaget vissa möjligheter att slippa utbyta information, de utgör undantag från huvudregeln i artikel 5 om att parterna ska bistå varandra med upplysningar i skatteärenden. Sannolikt har undantagsbestämmelserna ansetts motiverade med att det i enstaka fall inte är lämpligt att utbyta begärd information. Det är inom undantagsbestämmelserna i artikel 7 som potentiella kryphål har identifierats. Det är genom dem som det finns utrymme att på ett oriktigt sätt kringgå skyldigheten att utlämna begärd information. Huruvida de nämnda kryphålen kan anses motiverade ska utredas genom att väga olika skyddsintressen mot varandra och avgöra vilket som anses ha högst skyddsvärde. För de fall då tänkbar möjlighet finns att utnyttja ett kryphål rör det sig om att skydda information i form av exempelvis affärshemlighet eller konfidentiell kommunikation mellan klient och advokat. Det handlar om att å ena sidan i så stor utsträckning som möjligt tillgodose ett effektivt informationsutbyte och en ökad insyn och å andra sidan bevara viss information från offentlighetens ljus. Bedömningen från Kommitténs sida kan antas vara att risken som i undantagsfall finns att på ett oriktigt sätt utnyttja kryphål för att slippa utbyta information i slutändan är underställd risken att skyddsvärd och känslig information utbyts i allt för stor utsträckning och riskerar leda till oproportionerligt stora skador. Att utforma ett modellavtal där det i flera fall uppstår konkurrerande intressen innebär stora svårigheter. För att kunna tillgodose flera olika aspekter och skyddsintressen på ett grundligt och heltäckande vis får det som regel anses innebära att ett skyddsintresse får ges företräde på bekostnad av ett annat.

Vid egen bedömning av de olika skyddsintressena är slutsatsen i stort densamma som det ovan förda resonemanget. Emellertid bör det ihågkommas att all utbytt information förblir konfidentiell enligt artikel 8 och det kan därför ifrågasättas i hur stor grad känslig information måste skyddas från att utbytas. Den begärande parten har i allra flesta fall ett relevant intresse av de efterfrågade upplysningarna och trots att utbytet kan innebära utlämnande av exempelvis affärshemlighet förblir informationen konfidentiell i den mottagande parten, även efter uppsägande av avtalet enligt artikel 16. Bör inte det sekretesskyddet vara skydd nog?

Det blir påtagligt vid studerande av bestämmelserna och de potentiella kryphålen att flera av dem på ett relativt enkel vis kan sättas i system av en part för att slippa utbyta information. Kryphålen är i det stora hela att anse som motiverade, emellertid bör det undersökas ifall det finns möjligheter att bibehålla de högre skyddsvärda intressena, de som kan antas vara viktiga enligt modellavtalet, och samtidigt strama åt de potentiella kryphålen ytterligare. En annan lösning är att minska undantagsbestämmelserna och istället fokusera på att utveckla sekretessbestämmelsen i artikel 8, så att även känslig information kan utbytas utan att skapa oro för att leda till oproportionerligt stora skador.

5.4 Uppnås målet om öppenhet och effektivt informationsutbyte?

OECD:s mål med arbetet mot skadlig skattekonkurrens är, som nämnts i uppsatsen, att skapa öppenhet och effektivt utbyte av information i skatteärenden.¹²⁶ De viktigaste aspekterna för att uppnå ökad öppenhet är att dels förändra skatteregleringen och dels att lätta på sekretessen. Genom att minska den förmånliga regleringen minskar attraktionen att placera sina tillgångar eller driva brevlådeföretag i staterna av rent skattemässiga skäl. Skattekonkurrensen blir som följd mer neutral och det blir andra faktorer än skatten som styr finansiella placeringar och verksamheter. Genom att sekretessen lättas kan utomstående skattemyndigheter få tillgång till relevant information i skatteärenden och skatteundandragare kan inte längre använda sekretessen som ett redskap att undgå skattebetalning i sitt hemvistland. När det gäller att skapa ett effektivt informationsutbyte krävs först och främst en laglig möjlighet till ett utbyte men också ett rättsligt instrument att använda vid sådant förfarande.

Det som därmed krävs för att uppnå OECD:s mål är att staten lättar på sin banksekretess och inför ett utarbetat instrument som möjliggör informationsutbyte även i andra fall än brottsliga. Trots de kryphål som har identifierats ovan innebär informationsutbytesavtalen att tidigare slutna stater, sådana som Monaco och Liechtenstein, öppnar upp för insyn, lättar på statens sekretess och bidrar till ett mer effektivt informationsutbyte. OECD:s mål om öppenhet och effektivt informationsutbyte får således genom informationsutbytesavtalen rent teoretiskt anses uppfyllda.

Att arbeta genom en stor organisation som OECD, som har många av världens länder som medlemmar och därigenom kunna utöva påtryckningar mot enskilda stater har visat sig vara framgångsrikt. Likväl när det gäller det nordiska förhandlingssamarbetet har detta varit

¹²⁶ http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html, 11-05-02.

ett lyckat koncept. Som följd av tecknande av informationsutbytesavtalen har nämligen Sverige i år lämnat ca. 800 000 upplysningar och mottagit 2,2 miljoner.¹²⁷ Detta resultat får antas ge vid handen att arbetet mot skadlig skattekonkurrens även i praktiken leder till önskad effekt. De mottagna upplysningarna skulle utan avtalen förbli konfidentiella för Skatteverket, då en utlämning hindrats av exempelvis banksekretess och ovilja från motparten att samarbeta.

Arbetet mot skadlig skattekonkurrens kommer att ta tid men de instrument som har tagits fram hittills har uppenbarligen givit resultat. Emellertid finns det som nämnts aspekter i modellavtalet som bör vara föremål för en granskning och eventuell revidering för att er- hålla största möjliga effekt.

¹²⁷ Uppgifter hämtade från Skatteverkets hemsida,
<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/beskattningsverksamheten/internationelltransaktioner.r.4.76a43be412206334b89800051789.html>, 11-05-13.

6 Slutsats

Trots att det finns en del att anmärka på angående avtalens bestämmelser anser jag att arbetet som utförts vid utformande av modellavtalet, som ligger till grund för de granskade informationsutbytesavtalen, i allra högsta grad är väl genomfört. De potentiella kryphål som har identifierats i uppsatsen är motiverade utifrån iakttagande av olika intressens skyddsvärde, vilket jag anser med vissa anmärkningar är rimligt. Tecknande av informationsutbytesavtal innebär större samarbete mellan länder på beskattningens område, det leder till ökad insyn i tidigare slutna stater och kontentan av avtalen blir ett ökat effektivt informationsutbyte. OECD:s mål om ökad insyn och effektivt utbyte av information i skatteärenden får anses vara uppnådda.

Med detta sagt bör påpekas att problematiken kring skatteflykt inte på något sätt är löst men arbetet som pågår inom Norden och i övriga världen är en god bit på väg. Ett projekt som innebär stora förändringar för alla inblandade parter, som informationsutbytesavtalen gör, måste få ta tid och med tanke på det resultat som redan nu kan utläsas är det högst effektivt för det syfte som uppställts för arbetet.

Referenslista

Internationella källor

- OECD - Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002)
- OECD Report on Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue (1998)
- OECD Consolidated Application Note – Guidance in applying the 1998 Report to preferential tax regimes (2004)

Internationella elektroniska källor

- http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_sv.htm, 10-04-27
- http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html, 11-05-02
- http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37_427,00.html, 11-04-15
- http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html, 11-04-11
- http://www.oecd.org/document/57/0,3343,en_2649_33745_30578809_1_1_1_37_427,00.html, 11-04-13

Nationella källor - offentligt tryck

- Lag (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden
- Lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse
- Taxeringslag (1990:324)
- Förordning (2010:1912) om ikraftträdande av lagen (2010:1445) om avtal mellan Sverige och Monaco om utbyte av upplysningar i skatteärenden
- Prop. 2010/11:6 Informationsutbytesavtal med Monaco
- Prop. 2010/11:81 Informationsutbytesavtal med Liechtenstein
- 2010/11:SkU32

- Riksdagsskrivelse 2010/11:242

Nationella tryckta källor

- BRÅ-rapport 2000:19
- RiR 2009:24, Riksrevisionen, Internationell skattekontroll – Skatteverkets informationsutbyte med andra länder
- Bergström, Marianne och Sjödén, Elisabeth, Rätt skatt vid arbete & bosättning utomlands, Författarna och Skattebetalarnas förening, Stockholm 1996
- Engdahl, Oskar, Skatteparadis, Agora, Stockholm 2004
- Gustafsson Myslinski, Ulrika, Svensk skattetidning 2010, häfte 3, s. 290-306
- Peczenik A, Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära, 1 uppl., Fritze, Stockholm 1995
- Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation, 2 uppl., Nordstedts juridik, Stockholm 2007
- Sandström, Kjell och Svensson, Ulf, Skatteplanering. Handbok för seriös skatteplanering för privatpersoner och företag, 1 uppl., Björn Lundén Information AB, Näsviken 2005

Nationella elektroniska källor

- <http://www.norden.org/sv/nordiska-ministerraadet/ministerraad/nordiska-ministerraadet-foer-ekonomi-och-finanspolitik-mr-finans/avtal-mot-skatteflykt/>, 11-04-11
- <http://www.regeringen.se/sb/d/5472/a/42494>, 11-04-15
- Skattefelskartan (SKV 234), <http://www.skatteverket.se/privat/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/234.4.7856a2b411550b99fb7800061356.html>, 11-05-03
- I ett pressmeddelande från 2010-03-24 gällande granskning av kontokort med koppling till skatteparadis, <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/press/pressmeddelanden/riks/2010/2010/granskningavkontokortmedkopplingtillskatteparadis.5.3258ac79127730fd3b980002307.html?posid=3&sv.search.query.allwords=frivilligt%20ratta>, 11-04-12

- Undersökning som Sifo gjort på uppdrag åt Aftonbladet under hösten 2009, projektnr. 1518894, <http://www.tns-sifo.se/rapporter-undersokningar/senaste-undersokningarna/2009/skattetrycket>, 11-05-02
- Artikel i Sydsvenskan, Sarah Nylund, 17 februari 2011, Uppdaterad 23 mars 2011, går att läsa på: <http://www.sydsvenskan.se/ekonomi/article1387164/Pengarna-strommar-in-fran-skatteparadis.html#>, 11-04-12
- <http://www.aktiespararna.se/ungaaktiesparare/Nyheter-och-artiklar/Skatteparadis--snart-ett-minne-blott/>, 11-05-02
- <http://www.ne.se.bibl.proxy.hj.se/lang/liechtenstein>, 11-04-29