



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Generalklausulens fjärde punkt i Lag (1995:575) mot skatteflykt

I ljuset av Peru-upplägget

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik (Internationell skatterätt)

Författare: Ulrika Eriksson

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj 2012

Kandidat uppsats inom Affärsjuridik (Internationell skatterätt)

Titel:	Generalklausulens fjärde punkt i Lag (1995:575) mot skatteflykt. I ljuset av Peru-upplägget
Författare:	Ulrika Eriksson
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Skatteflykt, OECD, Peru-upplägg, legalitetsprincip, generalklausul, Lag (1995:575) mot skatteflykt

Sammanfattning

Beskattning på olika slags inkomster som Sverige ålägger de skattskyldiga att betala resulterar i att allt fler personer företar avancerade skatteupplägg för att undkomma betalning av skatt. Detta har lett till att Sverige har utvecklat sin skatteflyktslagstiftning och infogat en generalklausul för att en preventiv effekt ska uppnås på området. I generalklausulen, i 2 § lag (1995:575) mot skatteflykt, uppställs fyra rekvisit som måste vara uppfyllda för att ett förfarande ska anses vara skatteflykt. Den fjärde punkten är relevant för denna uppsats då domstolar har fällt olika avgöranden kring tolkning av den. De avgöranden som syftas på är förfarande som gäller det så kallade Peru-upplägget. Förfarande med uppläggen ledde till att de skattskyldiga beskattades enligt peruansk skatt och undkom den betydligt högre svenska skattesatsen. Den 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska tolkas i förhållande till internationell rätt för att se hur ett sådant gränsöverskridande förfarande ska omfattas av skatteflyktslagen. I uppsatsen konstateras att en teleologisk metod kan vara att föredra vid tolkning av fjärde punkten och även att legalitetsprincipen i detta fall kommer att åsidosättas till förmån för de mål som lagstiftaren vill uppnå med klausulen. Det kommer även att diskuteras huruvida artiklar som OECD har arbetat fram för att förhindra skatteflykt kan klargöra tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Ur domarna som berörs kan det även utläsas att en gemensam partsvilja för att förhindra skatteflykt ska kunna utläsas ur avtalet, vilket påverkar tolkningen av fjärde punkten. I det aktuella dubbelbeskattningsavtalet är det en artikel om beskattningsrätt som används för att undkomma svensk beskattning. Detta kan anses legitimt om det bedrivs verksamhet i det peruanska bolaget men förfarandet kan ifrågasättas vid det fall att det upprättade bolaget i Peru inte bedriver någon verksamhet.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	The general clause's fourth item in the law (1995:575) against tax treaty override. In the light of the Peru-agreements.
Author:	Ulrika Eriksson
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Subject terms	Tax treaty override, OECD, the Peru-arrangement, principle of legality, general clause, law (1995:575) against tax treaty override

Abstract

The taxation of various kinds of income which Sweden requires taxpayers to pay results in people undertaking sophisticated tax schemes to avoid paying tax. As a result of this Sweden had to develop its tax laws and insert a general clause in the legislation because the legislator wanted a more preventive effect. This preventive effect results in that the clause is applicable to more various types of tax situations. The clause, found in § 2 law (1995:575) against tax treaty override, states four requisites that must be met for a procedure to be considered tax treaty override. The relevant point for this paper is the fourth item which created interpretation problems among courts. Rulings relevant for this thesis are the proceedings regarding the Peru-agreements. The agreements led to taxpayers only paying Peruvian tax and escaping the much higher Swedish tax. The 2 § 4 paragraph shall be interpreted in relation to international law to see how a cross-border proceedings shall be subject to tax law. The thesis explains that a teleological approach may be preferable to interpret the fourth item, also that the principle of legality might be set aside in favour of the aim the legislator wants to achieve with the clause. A discussion concerning whether the articles the OECD has developed to prevent tax treaty override can clarify the interpretation of § 2 paragraph 4 item in the law of tax treaty override will be held. From the court cases, it can also be seen that a common intention of the parties to prevent tax treaty override can be inferred from the contract, which affects the interpretation of the fourth item. The contract includes an article on taxation which is used to escape Swedish taxation. This article can legitimize the arrangement if the Peruvian company is active, but the procedure is questionable when there is no activity in the Peruvian company.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte och avgränsning	2
1.3	Metod och material	3
1.4	Disposition	4
2	Skatteflykt i Sverige	7
2.1	Definition av skatteflykt	7
2.2	Reglering av skatteflykt i svensk lagstiftning.....	8
2.2.1	Lag (1995:575) mot skatteflykt	8
2.2.2	Generalklausulens innebörd.....	10
2.2.3	2 § 4 punkten skatteflyktslagen	11
2.3	Förutsebarhet vid skatteflykt	12
2.4	Tolkningsproblematiken som hänförs sig till utformningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen	13
3	Principer och metoder som ska beaktas vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen	15
3.1	Legalitetsprincipen	15
3.2	Tolkningsmetoder	15
3.3	HFD:s tolkningsmetod i Peru-målen	16
3.4	Tillämpliga metoder och förenlighet med legalitetsprincipen vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen	17
4	Internationell rätt i förhållande till skatteflykt	19
4.1	Internationella åtgärder mot skatteflykt	19
4.2	Hur Sverige har inkorporerat de internationella åtgärderna i sina dubbelbeskattningsavtal	20
4.3	Den gyllene beskattningsregeln	20
4.4	Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru.....	21
4.5	Tolkning av 2 § 4 punkten i ljuset av OECD:s skatteflyktsåtgärder, den gyllene regeln och dubbelbeskattningsavtal	21
5	Peru-upplägget	23
5.1	Upplägget och dess användning.....	23
5.1.1	Uppläggets utformning	23
5.1.2	RÅ 2004 not 59	23
5.1.3	Mål 3855-09	25
5.1.4	Mål 1335-11	27
5.2	Beaktande av Peru-upplägget vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen	30
6	Analys	32
6.1	Inledning	32
6.2	Förutsebarhet vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen	32
6.3	Finns det en relevant tolkningsmetod?	33
6.4	Tolkning utifrån en gemensam partsvilja?	35

6.5	Tolkningen i relation till intern och internationell rätt	36
7	Slutsats	38
	Referenslista	40

Förkortningslista

DI	Dagens industri
Ds B	Departementsstencil från budgetdepartementet
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
not.	Notismål från Regeringsrätten
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SkU	Skatteutskottets betänkande
SOU	Statens offentliga utredningar
SKV	Skatteverket

I Inledning

I.1 Bakgrund

Enligt Skatteverket finns det ca 120 fall som rör det så kallade Peru-upplägget.¹ Dessa upplägg har uppmärksammats i media på grund av att höginkomsttagare använt sig av upplägg och på så vis undkommit svensk beskattning. Skatteverket räknar med att ca 1.8 miljarder kronor har förts ut ur Sverige med hjälp av arrangemanget.² Dock är rättsläget kring dessa upplägg oklart och kan ses som en gråzon inom skatterätten.

Problematiken ligger i att skatteflyktstransaktioner inte strider mot lagens ordalydelse utan det ska göras en bedömning om transaktionerna strider mot lagens *syfte*. Detta stadgas i generalklausulen i 2 § 4 punkten i lag (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) och punkten är föremål för diskussion då det är oklart hur tolkningen av den ska göras.

Diskussionen har sin utgångspunkt i att Jönköpings Kammarrätt och Stockholms kammarrätt har dömt i liknande mål³, rörande Peru-upplägget, men kommit fram till olika slutsatser just på grund av att tolkningen av fjärde punkten i generalklausulen har skett på olika sätt vid de båda domstolarna. Än så länge finns det ingen enhetlig praxis, vilket skulle vara att föredra på detta området för att få vägledning i hur tolkningen av punkten ska ske. Att praxis är att föredra vid tolkning av en generalklausul beror på klausulens allmänna karaktär vilket kan leda till att andra tolkningsmetoder kan bli olämpliga, t.ex. tolkning via ordalydelsen. Genom införandet av generalklausulen har lagstiftaren gett domstolarna rätt att utveckla ett komplicerat rättsområde inom skatterätten.

Skatteflyktslagen har inte alltid varit försedd med en generalklausul. Tidigare har lagstiftaren ställt sig negativ till att utforma en så allmänt hållen regel. Skatteflyktskommittén som år 1963 utredde huruvida en sådan skatteflyktsklausul skulle införas i skatteflyktslagen menade att en sådan klausul, för att vara effektiv, måste innehålla en vag ordalydelse och utformas mycket allmänt. Kommittén fann att det inte kunde vara försvarligt ur rättsäkerhetssynpunkt att en klausul innehöll så allmänna rekvisit. De ansåg att de inte kunde utforma en sådan generalklausul.⁴ Detta berodde alltså på att kravet på förutsebarhet inom skatteområ-

¹ Logotheetis A. Mörkare för förre AMF-ordföranden, di.se, 2012-04-18.

² Logotheetis A. Mörkare för förre AMF-ordföranden, di.se, 2012-04-18.

³ Mål, 3855-09 och mål 3348-10.

⁴ SOU 1963:52, s. 9.

det gavs stor vikt och en generalklausul märkbart skulle minska detta krav.⁵ Kravet är fortfarande stort på grund av att en skattskyldig ska kunna förutse konsekvenserna av dennes handlande. Om det inte fanns någon förutsebarhet i skattelagstiftningen skulle konsekvenserna av ett förfarande kunna ödelägga en skattskyldigs ekonomi. Dock börjar en diskussion ta form om ifrågasättandet av förutsebarheten för en skattskyldig som använder sig av förfaranden som Peru-upplägget och om samma rätt till förutsebarhet ska finnas vid ett sådant förfarande. Vid tillämpningen av sådana upplägg skulle det kunna diskuteras om mindre förutsebarhet skulle vara befogad på grund av de avancerade upplägg som utformas på gränsen till vad som är lagligt.

Handeln mellan länder ökar allt mer vilket leder till att länder måste samarbeta för att kunna förhindra skatteflykt. För att skatteflykt på ett internationellt plan ska kunna bekämpas måste stöd finnas i både den svenska rätten och i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet.⁶ Därför är det av intresse att se hur 2 § 4 punkten skatteflyktslagen förhåller sig till de internationella reglerna om skatteflykt vid tolkning av fjärde punkten.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att ur ett folkrättsligt perspektiv se hur generalklausulen i 2 § 4 punkten skatteflyktslagen bör tolkas enligt gällande rätt.

Arbetet kommer endast fokusera på tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. De tre andra punkterna i samma lag kommer nämnas för att klargöra vad som krävs för att ett förfarande ska anses vara skatteflykt, men det kommer inte läggas någon vikt på att analysera dessa punkter. En avgränsning kommer även ske till de principer och de metoder som är relevanta för ämnet. Andra skatterättsliga principer och lagtolkningsmetoder lämnas utan hänseende.

OECD och dess arbete kommer beröras i den mån de är relevant för tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Det innebär att endast relevanta artiklar rörande skatteflykt kommer lyftas fram. Sveriges tillämpning av internationella bestämmelser berörs, dock endast skatteflyktsbestämmelserna, för att sätta dem i relation till nationell lagstiftning och tolkningen av 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen. Uppsatsen berör endast avtalet mellan Peru och Sverige då det är detta avtal som är aktuellt för att utreda hur tolkningen av fjärde

⁵ Prop 1996/97:170 s. 10.

⁶ Lindencrona G. Skatter och kapitalflykt, s. 143f.

punkten görs i svensk rätt, således lämnas andra dubbelbeskattningsavtal som Sverige har utanför. Endast, för uppsatsen, relevanta artiklar i avtalet berörs i framställningen.

Ett urval av praxis kommer att ske av de rättsfall som är relevanta för att föra en diskussion kring tolkningsproblematiken. Andra mål rörande samma upplägg kommer att lämnas utanför på grund av att avgörandet sker av samma kammarrätter som tar upp de berörda målen vilket resulterat i att bedömningarna är likartade och inte tillför något nytt till utredningen.

När rättsfall berörs används HFD:s avgörande i den mån det är möjligt. I fall där kammarrättens bedömning analyseras beror detta på att HFD inte har dömt i frågan. I ett mål som berörs används både kammarrättens och HFD:s bedömningar då HFD inte ger avgörande kring huruvida skatteflyktslagen är tillämplig eller ej men domen är intressant att ändå beröra för att se hur det påverkar tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen.

1.3 Metod och material

Arbetet följer en juridisk metod⁷ vilket i detta arbete avser att lag ges det absolut starkaste rättsskällevärdet, därefter kommer förarbeten, följt av praxis och sist kommer doktrin som är den rättskälla som ges minst rättsskällevärde.

Arbetet har sin utgångspunkt i den svenska skatteflyktslagstiftningen. Utifrån detta ska 2 § 4 punkten skatteflyktslagen tolkas. Denna tolkningsproblematik ses som ett juridiskt problem och för att lösa detta tas det i uppsatsen hjälp av rättsskälreläran. I arbetet innebär rättsskälreläran att om ett svar på problemet inte kan hittas i den aktuella lagen söker sig författaren istället till förarbetena för svar. Ger dessa förarbeten inget svar sökes svaret vidare i rättspraxis. Då praxis inte är till någon hjälp söks svaret i aktuell juridisk litteratur och annan doktrin.⁸

I uppsatsen används en deskriptiv metod för att klargöra hur rättslaget ser ut och för att förklara utformningen av aktuella lagar och bestämmelser. Detta ger läsaren en bredare förståelse kring lagstiftningen för att sedan lättare kunna ta till sig problematiken på området. För att se hur tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska göras ska punkten ställas i förhållande till internationell rätt på skatteflyktsområdet. I detta skede används artiklar från OECD som material för bedömningen. Dessa artiklar tillerkänns ett starkt rättsskällevärde

⁷ Sandberg C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 37f.

⁸ Pahlsson R, Hunden klockan tre och fjorton, s. 25f.

då OECD är en europeisk organisation som dagligen arbetar med dessa frågor och en ledande organisation på området i Europa. Majoriteten av medlemsstaterna inkorporerar och använder sig av OECD:s modellavtal för att undvika dubbelbeskattning. Det dubbelbeskattningsavtal som är relevant för uppsatsen är avtalet mellan Sverige och Peru. Avtalet ska granskas för att se var problematiken med avtalet uppstod. För att göra en utredning kring internationell rätt behandlas även doktrin, detta för att få en överblick på området. Dessa källor läses dock med en kritisk blick.

Tolkningen av fjärde punkten ska utredas med hjälp av rättsfall på området. Vid användandet av rättsfall är HFD den prejudicerande instansen och anses ha ett högt rättskällevärde. Detta har beaktats vid tillämpningen av domar från kammarrätten. Kammarrättens domar har getts utrymme då HFD inte har uttalat sig i saken men då med beaktande av att de inte är prejudicerande och har ett lägre rättskällevärde än domar från kammarrätten.

Möjliga tolkningsmetoder och aktuella principer ska framställas i arbetet för att försöka utreda vilken metod som är lämpligast vid tolkningen av fjärde punkten. För att se vilken tolkningsmetod som skulle förespråkas hittas först och främst ledning i lag och förarbeten. Då ledning inte ges går utredning vidare genom att undersöka doktrin. Dock används dessa källor med en försiktighet då doktrin har ett lägre rättskällevärde vilket kräver en mer kritisk bedömning av källorna. Detta kritiska förhållningssätt till doktrin har använts genomgående genom hela uppsatsen.

Vid utformningen av analysen ställs tidigare framförd fakta i relation till 2 § 4 punkten skatteflyktslagen för att på ett kritiskt sätt kunna bedöma hur en tolkning av fjärde punkten kan ske. Materialet som framställs i analysen går till största delen att hitta i tidigare text. Då ny fakta införts beror det på att den informationen endast är till för att förstärka författarens åsikt och tillför ingen faktamässig utfyllnad.

1.4 Disposition

Uppsatsens andra kapitel utreder skatteflykt på nationell nivå. Första avsnittet för en diskussion kring ordet skatteflykt och hur det ska definieras. Det är av vikt vid tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen att veta vad begreppet innebär. Nästa avsnitt behandlar den svenska regleringen på skatteflyktsområdet. Skatteflyktslagen behandlas och en kort redogörelsen kring 2 § 1-3 punkterna görs för att få en inblick i hur området är reglerat. Vidare diskuteras innebörden av en generalklausul för att visa på varför en tolkning av fjärde punkten är problematisk. Därefter ges 2 § 4 punkten ett eget avsnitt just för den centrala

ställningen som punkten har för arbetets utformning. Följande avsnitt behandlar kravet på förutsebarheten och hur detta krav förhåller sig till skatteflyktsområdet. Förutsebarheten har blivit påverkad av införandet av en generalklausul och det är av vikt för att se huruvida en tolkning av fjärde punkten ska ta hänsyn till detta krav eller inte. Kapitlet avslutas med ett avsnitt som har till syfte att ”knyta ihop säcken” och ställa andra kapitlet i relation till syftet. Detta avsnitt leder även läsaren in på tredje kapitlet för att visa på hur de två kapitlen förhåller sig till varandra.

Tredje kapitlet behandlar legalitetsprincipen och tolkningsmetoder som är relevanta för tolkningen av fjärde punkten. Första avsnittet tar upp en av de viktigaste principerna i skatterätten, nämligen legalitetsprincipen. Principen är viktig att beakta vid tolkning av skattelagstiftningen och det är relevant att se till denna metod när syftet med uppsatsen ska försöka uppfyllas. Följande avsnitt berör relevanta tolkningsmetoder för att kunna se vilken metod som lämpligast kan användas för tolka 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Avsnittet som följer reder ut huruvida tolkningsmetoderna kan utläsas ur HFD:s avgörande i det för uppsatsen aktuella rättsfallet 1335-11. Sista avsnittet i kapitlet ställer avsnitten mot varandra, en återkoppling till kapitel två sker och en vägledning ges till hur det tidigare anförda förhåller sig till nästkommande kapitel.

Fjärde kapitlet syftar till att ställa tolkningen av 2 § 4 punkten i förhållande till den internationella rätten angående skatteflykt. I första avsnittet beskrivs OECD:s metoder för att undvika skatteflykt för att dessa ska kunna ställas i relation till tolkningen av fjärde punkten. Följande avsnitt behandlar hur Sverige har inkorporerat dessa åtgärder, just för att se förhållandet mellan svensk och internationell rätt. Avsnittet därefter behandlar en viktig beskattningsprincip som måste beaktas när en diskussion kring tolkningen ska ske. Principen är även av vikt då den har skapat tolkningsproblem i de, för uppsatsen relevanta, rättsfallen. Därefter beskrivs dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru för att visa på problematiken kring avtalet, vilket måste tas i beaktande vid tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Det sista avsnittet sätter det berörda i relation till uppsatsens syfte, en återkoppling sker till det tidigare anförda och avsnittet leder in uppsatsen på 5 kapitlet.

Det femte kapitlet fokuserar på Peru-upplägget som ska användas för att se var problematiken har uppstått och hur en tolkning av fjärde punkten ska göras. Första avsnittet behandlar uppläggets utformning och hur det har använts. Detta innefattar en beskrivning av upplägget och därefter berörs aktuella rättsfall för att visa problematiken i praktiken. Sista av-

snittet i kapitel fem återknyter till tidigare anförda och sätter femte kapitel i relation till syftet med uppsatsen.

Det sjätte kapitlet utgör av analysen. Kapitlets första avsnitt innehåller en kort inledning. Andra avsnittet redogör för tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen utifrån förutsebarheten och dess relevans för tolkningen. Tredje avsnittet redogör för de olika tolkningsmetodernas tillämplighet i förhållande till fjärde punkten. Den gemensamma partsviljans centrala ställning diskuteras i det fjärde avsnittet och hur denna partsvilja förhåller sig i relation till fjärde punkten. Sista avsnittet i analysen sätter 2 § 4 punkten skatteflyktslagen i förhållande till den interna rätten och en redogörelse förs kring hur tolkningen av fjärde punkten kan se utifrån det internationella perspektivet. Hela arbetet avslutas i kapitel 7 där en slutsats framförs för att summera det tidigare anförda.

2 Skatteflykt i Sverige

2.1 Definition av skatteflykt

Ordet skatteflykt är relativt svårdefinierat och en åtskillnad måste bland annat ske mellan skatteflykt, skatteupplägg och skattefusks. Ett behov av att definiera ordet skatteflykt uppkom år 1963 då skatteflyktsförfarande började uppmärksammas i större utsträckning.⁹ Skatteflyktskommittén beskrev begreppet som

*”...sådana fall då den skattskyldige genom luckor i skattelagstiftningen erhåller icke påkallade skattelättnader. I dessa fall har den skattskyldige följt föreskrifterna i lagstiftningen eller dessas tolkning i praxis men uppnått resultat som från det allmännas sida av olika skäl framstår som icke godtagbart”.*¹⁰

Redan vid den tidpunkten ansåg kommittén dock att en exakt definition av skatteflykt var svår att göra. Skatteflyktskommittén försökte vid ett senare skede i ett betänkande¹¹ ge en förklaring på vad som kan anses vara typiskt för en skatteflyktstransaktion. Det är när *”den skattskyldige företar en serie rättshandlingar som var för sig är civilrättsligt hållbara men tillsammans ger skatteförmåner som framstår som såsom klart oberättigade”.*¹² Det kan konstateras att en person som kringgår skattelagstiftning genom ett visst förfarande vilket kan anses vara en onödig omväg jämfört med den vägen som hade varit närmare till hands, kan anses företagit en skatteflyktstransaktion.¹³ Det kan även påpekas att det handlar om en situation där lagstiftaren inte kan förutse förfarandet.¹⁴

Rosander ställer i sin avhandling¹⁵ upp sex stycken exempel som beskriver en skatteflyktstransaktion, vilket är de samlade åsikterna som förekommer i förarbeten och doktrin på hur en sådan transaktion ska definieras. Dessa är:

- Civilrättsligt ska transaktionen vara giltig.

⁹ Hultqvist A. Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, s. 375.

¹⁰ SOU 1963:52 s. 55.

¹¹ SOU 1975:77.

¹² SOU 1975:77 s. 48.

¹³ Ds B 1978:6, s. 1.

¹⁴ Simon-Almendal T. Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott, Svensk skattetidning, nr 4, 2011, s. 320.

¹⁵ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt.

- Den ska ge upphov till en förmån eller lindring som lagstiftaren inte kunde ha förutsett eller avsett.
- Transaktionen ska strida mot lagens anda och mening.
- Den ska utnyttja en ojämnhet eller ofullständighet i lagen.
- Den ska inte vara en skenrättshandling eller ha en oriktig beteckning.
- Transaktionen ska inte utgöra ett skattebrott.¹⁶

2.2 Reglering av skatteflykt i svensk lagstiftning

2.2.1 Lag (1995:575) mot skatteflykt

Tillämpningsområdet för skatteflyktslagen är tänkt att omfatta sådana förfaranden där transaktioner företas med ett främsta syfte att undvika eller uppnå en beskattningseffekt. Skatteflyktslagen är inte tänkt att tillämpas på sådana transaktioner som företas med andra skäl som är större än de skattemässiga skälen. Andra handlingar som faller utanför lagens tillämpningsområde är bland annat skenrättshandlingar eller oriktigt betecknande avtal. Dessa förfaranden hamnar utanför tillämpningsområdet på grund av att det inte finns någon avsikt hos lagstiftaren att utvidga det skattepliktiga området.¹⁷

Om ett förfarande ska omfattas av skatteflyktslagen ska det först och främst handla om en rättshandling som leder till en skatteförmån som tillkommer den skattskyldige själv.¹⁸ En skatteförmån som tillfaller en närstående till den skattskyldige leder således inte till skatteflykt enligt denna lag.¹⁹ Därefter ska de fyra rekvisiten i generalklausulen som hittas i 2 § skatteflyktslagen vara uppfyllda. Lagrummet är utformat som följer:

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

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

¹⁶ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 15.

¹⁷ <http://www.skatteverket.se/download/18.18e1b10334ebe8bc8000114094/kap15.pdf>, 2012-05-08.

¹⁸ Prop. 1996/97: 170 s. 42.

¹⁹ Prop. 1996/97:170 s. 42f.

4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”

Enligt första punkten ska den skattskyldige erhålla en väsentlig skatteförmån för att förfarandet ska anses vara skatteflykt. Det framkommer inte om ett visst belopp måste överstigas för att förmånen ska anses vara väsentligt, det får praxis klargöra.²⁰ Dock ska det uppmärksammas om förfarandet är upplagt på ett sätt som leder till att skatteförmånen erhålls vid mer än en taxering.²¹

Den andra punkten är mer omfattande nu än vad den var innan reformen.²² I punkten ryms den skattskyldigas direkta medverkan. Den direkta medverkan fanns med innan reformen och innebär att den skattskyldige själv företar rättshandlingen. Efter reformen är även den indirekta medverkan till rättshandlingen inkluderad. I propositionen till skatteflyktslagen nämns två fall på indirekt medverkan. Det första fallet är om en ställföreträdare till den skattskyldige har medverkat till rättshandlingen. Det andra exemplet rör den möjligheten att den skattskyldige har haft ett påtagligt inflytande på den person som medverkat till handlingen, t.ex. en make eller maka.²³ Dock ska skatteförmånen fortfarande tillkomma den skattskyldige.²⁴

För att förfarandet ska falla under det tredje rekvisitet i generalklausulen krävs det att skatteförmånen är det övervägande skälet till transaktionen. Detta innebär att alla skäl till förfarandet ska vägas in i bedömningen för i vilket syfte transaktionen företas, t.ex. kan förfarandet baseras på organisatoriska eller affärsmässiga skäl som kan väga tyngre än de skattemässiga skälen.²⁵ Bevisbördan för detta ligger på den skattskyldige då det är lättast för denne att bevisa att andra omständigheter föreligger än enbart de skatterättsliga.²⁶

²⁰ Vilket inte kommer behandlas vidare i denna uppsats.

²¹ Prop. 1996/97:170, s. 45f.

²² Prop. 1996/97:170, s. 42f.

²³ Prop. 1996/97:170, s. 42.

²⁴ Prop. 1996/97:170, s. 42f.

²⁵ Prop. 1996/97:170 sida 44.

²⁶ Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering - Del 1 - Kapitel 15, s. 156.

Det fjärde rekvisiter är omtalat och det rekvisit som denna uppsats baseras på. Rekvisitet kräver en större utredning på grund av den problematik som har följt av utformningen på punkten. Detta rekvisit kommer således beröras i avsnitt 2.2.3.

2.2.2 Generalklausulens innebörd

Skatteflyktslagens nuvarande utformning utarbetades för att de principer och metoder som tidigare fanns för att förhindra skatteflykt inte ansågs vara tillräckligt effektiva.²⁷ Lagstiftaren beslöt att infoga en generalklausul i lagen för att bredda tillämpningsområdet då den tidigare lydelsen ansågs ha blivit för snäv för att uppnå den effektivitet som eftersträvades.²⁸ Det har inte varit självklart att skatteflyktslagen ska innehålla en generalklausul. Tidigare lades större vikt vid förutsebarheten och materiella regler användes för att förhindra skatteflyktsförfaranden.²⁹ Att utforma en skatteflyktsklausul ansågs även vara komplicerat på grund av att det var svårt att dra en gräns mellan ett förfarande som gav en skatteförmån men ändå kunde anses vara godtagbart och ett förfarande som anses vara skatteflykt.³⁰

Generalklausulen i skatteflyktslagen var en av de paragrafer som genomgick en ändring i reformen av skattelagstiftningen på 1990-talet. Den tidigare ordalydelsen av 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen var ett rekvisit om att förfarandet inte får strida mot lagstiftningens *grunder*.³¹ Detta rekvisit har nu utvidgats och omfattar en bedömning av om förfarandet strider mot *syftet* med lagstiftningen som det bland annat framgår av skattebestämmelserna.³² Ändringen gjordes på grund av att det ansågs behöva en förtydligande av lagrummet och att skattebestämmelsernas utformning skulle belysas mer istället för lagmotiven.³³ Det har resulterat i att ett vidare område kan angripas av lagen då ordalydelsen ”syftet med lagen” är mer allmän än ”lagstiftningens grunder”.³⁴

²⁷ SOU 1989:81 s. 9.

²⁸ SOU 1989:81 s. 21.

²⁹ Se t.ex. Ds B 1978:6, s. 14ff. som förklarar hur tidigare lagstiftning varit utformad.

³⁰ Prop. 1996/97:170 s. 10

³¹ Bet. 1997/98:SkU3, s. 6.

³² Se exakt citat av nuvarande ordalydelse av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen i föregående avsnitt.

³³ Bet. 1997/98:SkU3, s. 6.

³⁴ Prop. 1996/97:170, s. 40f.

Enligt nationalencyklopedin definieras en generalklausul som en "...lagbestämmelse som ger den tillämpande myndigheten endast vissa generella riktlinjer för en bedömning."³⁵ Detta innebär att en generalklausul ska vara allmänt hållen och den som tillämpar regeln ges viss frihet i bedömningen av den. En generalklausul har ett tillämpningsområdet som är stort och inte tydligt specificerat och resulterar i att en flexibel bedömning kan göras på ett rättsområde som kan anses vara relativt oklart.³⁶ En generalklausul är en av de metoder som är vanligast att använda för att komma åt transaktioner som redan är gjorda och syftet med en sådan klausul är just önskan om att få en generell effekt.³⁷ Det är den generella effekten som resulterar i en ökad effektivitet men leder även till minskad förutsebarhet.

2.2.3 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

Det fjärde och sista rekvisitet i generalklausulen som måste vara uppfyllt för att ett förfarande ska anses vara skatteflykt och innefattar bland annat att ett förfarande inte får strida mot lagstiftningens syfte. Innebörden av "lagstiftningens syfte" ska bestämmas med utgångspunkt i utformningen av de allmänna bestämmelserna och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller kringgått av förfarandet, vilket också framkommer av fjärde punktens ordalydelse. Enligt propositionen³⁸ ska, vid en bedömning av om ett förfarande går mot lagstiftningens syfte, således hänsyn först tas till ordalydelsen av lagbestämmelserna och inte lagmotiven.³⁹ Den allmänna utformningen av skattebestämmelserna, som hittas i lagrummet och även innefattar grundläggande skatterättsliga principer, ger även till hands att se till syftet med bestämmelserna för att se om förfarandet kringgår eller utnyttjar dem.⁴⁰

Utifrån lydelsen av den fjärde punkten kan det konstateras att en klar tolkning av punkten inte kan urskiljas. Vid en bedömning om skatteflyktslagen är tillämplig på ett visst rättsfall är det oftast denna punkt som leder till att meningsskiljaktigheter uppstår. Dock vill lagstiftaren fortfarande ha kvar detta rekvisit på grund av hur tolkningen av ordet skatteflykt görs. Ordet definieras som ett undkommande av beskattning som *inte* strider mot lagstiftningens

³⁵ <http://www.ne.se/generalklausul>, 19 april 2012.

³⁶ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 44.

³⁷ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 46.

³⁸ Prop. 1996/97:170.

³⁹ Prop. 1996/97:170, s. 40.

⁴⁰ Prop. 1996/97:170, s. 41.

bestämmelser utan mot *syftet* med lagen, således måste alltid en bedömning av förfarandet göras i relation till vad syftet med lagstiftningen innebär.⁴¹

Enligt Holstad måste syftet med lagstiftningen hittas i lagens ordalydelse och de bestämmelser som har kringgått med förfarandet.⁴² Ett exempel på detta ges i propositionen⁴³ till skatteflyktlagen och lyder att den skattskyldige, med ett visst förfarande, kringgår en bestämmelser om avdrag för en viss kostnad.⁴⁴ Per Holstad menar att ett ”typfall” ska hittas för att kunna identifiera vilka fall som normalt kan anses omfattas av lagtexten. Han säger det är detta typfall och den rättsföljd som fallet ger upphov till som kan ge ett svar på lagstiftningens syfte.⁴⁵

2.3 Förutsebarhet vid skatteflykt

Kravet på förutsebarhet är en grundsten inom skatterätten. De skattskyldiga ska kunna utläsa konsekvenserna av en viss transaktion eller ett visst förfarande. Vid tolkning av skattelag måste således beaktande tas till detta krav.⁴⁶ Bland annat på grund av de ekonomiska konsekvenserna som kan följa efter ett visst skatterättsligt handlande. Förutsebarhet uppnås genom tydlig och klar lagstiftning men även genom att domstolarna är konsekventa vid domslut och tillämpar samma tolkningsmetod vid bedömning av ett visst lagrum. Mål som kommer upp i domstol angående skatteflyktsfrågor kan dock i allmänhet vara relativt komplicerade och på så vis får domstolarna svårt att tillämpa en viss tolkningsmetod som kan göra rättsläget förutsebart.⁴⁷

Inom ramen för denna uppsats är det av intresse att diskutera om kravet på förutsebarhet ska vara lika central i alla situationer. Rosander skriver i sin avhandling⁴⁸ att då det rör sig om skatteflykttransaktioner kan rätten till förutsebarhet ifrågasättas. En bedömning får gö-

⁴¹ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 107.

⁴² Holstad P. Skatteflyktlagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? Skattenytt, nr. 5, 2010, s. 296.

⁴³ Prop. 1996/97:170.

⁴⁴ Prop. 1996/97:170 s. 40.

⁴⁵ Holstad P. Skatteflyktlagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? Skattenytt, nr. 5, 2010, s. 296f.

⁴⁶ Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus, s. 58.

⁴⁷ Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus, s. 58.

⁴⁸ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt.

ras i förhållande till hur allvarligt det är med minskad förutsebarhet för personer vars handlande balanserar på gränsen till vad som anses vara lagligt. Rätten till förutsebarhet i dessa fall ska kanske inte värderas lika högt som i andra fall.⁴⁹ Kellgren är också inne på denna linje och menar på att svåra fall som ska bedömas enligt skatteflyktslagen oftast har sitt ursprung i upplägg som den skattskyldige själv utformat genom att hitta hål och oklarheter i skattelagstiftningen. Han påpekar att genom dessa upplägg har den skattskyldige valt en mer osäker väg och på så vis får ta konsekvenserna och det kan inte anses vara lika befogat med samma rätt till förutsebarhet.⁵⁰ Förutsebarheten är viktigast i situationer som ekonomiskt sett anses vara normala, så att företag vet skattekonsekvenserna av sitt ekonomiska handlande.⁵¹

Förutsebarhet kan ses ur olika perspektiv beroende på för vem lagstiftningen ska vara förutsebar. För en person som inte är insatt på området kan skattelagstiftningen anses som ganska komplicerad vilket kan anses tala för att lagstiftningen inom skatterätten ska vara förutsebar för verksamma inom området.⁵²

2.4 Tolkningsproblematiken som hänförs sig till utformningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

För att kunna se hur tolkningen av fjärde punkten kan göras behövs först och främst ett tydliggörande av ordet skatteflykt göras. Detta är nödvändigt för att kunna identifiera vilket förfarande som skulle kunna omfattas av skatteflyktslagen. Utifrån avsnitt 2.1 kan läsas att en skatteflyktstransaktion bland annat anses föreligga då förmånen erhålls genom ett antal transaktioner som leder till en skatteförmån som är klart oberättigade och kan anses strida mot lagens syfte.

Utformningen av fjärde punkten är allmän vilket är ett kännetecken för en generalklausul. Lagstiftaren har således medvetet gjort ett val att införa en sådan klausul inom ett område där den kanske inte alltid passar in då efterfrågan på en lagstiftning som kan tydas genom ordalydelsen är stor inom skatterätten. Området är komplicerat och lagstiftaren vill, i och med införandet av klausulen, att domstolarna ska klargöra rättsläget med hjälp av praxis. Detta minskar onekligen rättssäkerheten och förutsebarheten. Dock har en generalklausul

⁴⁹ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 47.

⁵⁰ Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus, s. 59.

⁵¹ Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus, s. 59.

⁵² Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus, s. 65.

en preventiv verkan vilket kan vara att föredra inom skatteflyktslagstiftningen och det skälet som gjort att lagstiftaren till slut har infört en generalklausul.

Det finns både för- och nackdelar med att ha en generalklausul i skattelagstiftningen. Det råder onekligen tolkningsproblem kring en sådan klausul och en skattesmäll på grund av att en skattskyldig har haft problem med att tyda lagstiftningen kan ödelägga en persons ekonomi. Detta pekar på att en generalklausul inte är att föredra vid lagstiftning på skatteområdet. Dock kan det återigen påpekas att klausulen har en viktigt preventiv effekt som lagstiftaren vill komma åt för att kunna tillämpa den på olika förfaranden. Det kan ifrågasättas om en generalklausul är tillämplig i skattelagstiftningen och diskussionen kring ämnet är omfattande. Dock är detta ett problem som det inte finns utrymme att diskutera i denna uppsats. Jag vill härmed påpeka att jag är medveten om problematiken men lämnar den således utan hänseende.

Tolkningsproblematiken kring 2 § 4 punkten skatteflyktslagen är ett resultat av att utformningen gjorts genom en generalklausul. Att förutsebarheten inte är lika tydligt när en generalklausul infogas måste beaktas vid tolkningen av fjärde punkten. Detta kan även leda till att viktiga skatterättsliga principer kan förminskas vilket således måste tas med i beaktande när tolkning av fjärde punkten sker. Det leder till att en viss tolkningsmetod kommer anses vara mer lämplig vid en tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Detta kommer diskuteras i kapitel 3.

3 Principer och metoder som ska beaktas vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

3.1 Legalitetsprincipen

Nullum crimen sine lege (inget brott utan lag) och *nulla poena sine lege* (inget straff utan lag) är två latinska uttryck som beskriver legalitetsprincipen.⁵³ Principen innebär att ingen får straffas för något som vid tidpunkten för handlingen inte var uttryckligen förbjudet i lag.⁵⁴ Principen är lagstadgad i 2 kap 10 § Regeringsformen (1974:152) (RF).

Inom skatterätten används uttrycket ”*nullum tributum sine lege*” vilket betyder ingen skatt utan lag.⁵⁵ Tolkningen av lagen behöver dock inte vara helt bunden till lagtext men den fria lagtolkningen får inte vara till nackdel för skattebetalarna. Detta innebär att en ny skatt inte får läggas en betalare till last utan stöd i lag och bestämmelserna och lagen får inte utvidgas och användas på ett område som är utanför dennes föreskriva användningsområde.⁵⁶ En av legalitetsprincipens viktigaste grundstenar är förutsebarheten. En skattebetalare ska på förhand kunna förutse de rättsliga konsekvenserna av dennes agerande och inom skatterätten är således förhandsbesked för de skatterättsliga konsekvenserna som följer av vissa transaktioner viktiga. Även tolkningen av skattelagstiftningen måste ske med metoder som gör det möjligt för skattskyldiga att se konsekvenser av ett visst handlande.

3.2 Tolkningsmetoder

Vid tolkning av lagtext finns det några fundamentala regler som inte ska frångås. En av dessa regler är att när analys av lagtext görs ska den ske i enlighet med en juridisk språkbruksversion. En annan regel är att det ska finnas en skälig anledning till att frånsteg tas från klart uttalande förarbeten.⁵⁷

Lagtext kan tolkas utifrån ett objektiva eller ett subjektiva perspektiv. En objektiv tolkningsmetod utgår från lagens ordalydelse. Den objektiva lagtolkningen är en grundsten inom skattelagstiftningen där lagar först och främst ska tolkas utifrån ordalydelsen. Nackdelen med den objektiva lagtolkningen är att man endast får titta på orden i lagen, alltså får

⁵³ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 78.

⁵⁴ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 723.

⁵⁵ Rosander U. Generalklausul mot skatteflykt, s. 78.

⁵⁶ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 723.

⁵⁷ Kellgren J. Mål och metoder vid tolkning av skattelag, s. 35.

inte förarbeten och dylikt användas vid tolkningen av lagens syfte.⁵⁸ Motsatsen till den objektiva lagtolkningen är den subjektiva tolkningsmetoden. Denna metod ser inte till ordalydelsen i lagen utan den fokuserar på att tolka lagstiftarens syfte med hjälp av förarbetena som vid denna metod har stor betydelse.⁵⁹

Även fast den objektiva och den subjektiva tolkningsmetoden är varandras motsatser kan de komma att komplettera varandra. Då lagtexten uttrycker sig klart och tydligt är den objektiva tolkningsmetoden tillämplig och någon nödvändighet att se till förarbeten finns inte. Den subjektiva tolkningsmetoden blir tillämplig vid de fall där lagtexten kan anses var otydlig och det blir nödvändigt att använda förarbeten för att få ett svar.⁶⁰

Den teleologiska lagtolkningen tolkar lagen utifrån syftet eller ändamålet med den.⁶¹ Ändamålet med lagen kan oftast hittas i förarbetena men det är inte alltid det är möjligt. Då får en tolkning ske utifrån vad som tros vara syftet med lagen. Denna tolkning blir användbar då lagstiftaren inte har möjlighet att skriva ut alla exempel i en paragraf då det skulle resultera i en allt för stor och svårtillämpad lag.⁶²

Den fria lagtolkningen innebär att domaren, utifrån dagens samhälle, tolkar lagen baserat på hur lagstiftaren skulle ha stiftat lagen i nutid. Hänsyn tas således till sociala, ekonomiska och politiska förhållanden och utifrån detta tolkas lagen. Detta minskar förutsebarheten och en sådan tolkning kan bli godtycklig.⁶³

3.3 HFD:s tolkningsmetod i Peru-målen

HFD:s avgörande i målen 1335-11 visar på två olika tolkningsmetoder. Först och främst anser HFD att en objektiv tolkning ska användas. De prövar en bestämmelses ordalydelse genom en objektiv tolkning för att se om den skattskyldige är skyldig att betala skatt enligt svensk rätt.⁶⁴ Vidare ger HFD ett prov på användningen av den teleologiska tolkningsmetoden. HFD anser inte att ordalydelsen i en bestämmelse ger en direkt ledning angående

⁵⁸ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 717.

⁵⁹ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 717.

⁶⁰ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 717.

⁶¹ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 720.

⁶² Zetterström S. Juridik och juridikens metod, s. 5f.

⁶³ Lodin S m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 721.

⁶⁴ Mål 1335-11, s. 4.

om utbetalningar vid en bolagslikvid ska omfattas. I och med att svaret inte kan hittas i den direkta ordalydelsen söker HFD svaret i den betydelsen som det aktuella uttrycket har i den tillämpande staten.⁶⁵ Denna tolkningsregler utformar HFD på detta vis:

”...i första hand avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden ska försöka klarlägga vad som varit de avtalslutande parternas aviskt.”⁶⁶

Det talar för att HFD förespråkar en teleologisk metod vid tolkning av en otydlig bestämmelse som inte ger ledning direkt ur ordalydelsen.

3.4 Tillämpliga metoder och förenlighet med legalitetsprincipen vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

På grund av att fjärde punkten är en del av en generalklausul kan det vara en fördel att utreda vilken tolkningsmetod som blir tillämplig vid användningen av fjärde punkten och hur val av tolkningsmetod påverkar förutsebarheten som beskrivs i avsnitt 2.3. Om en tolkningsmetod kan anses mer lämplig än en annan skulle det kunna underlätta för domstolarna att tillämpa fjärde punkten vid avgöranden av rättsfall.

Inom skattelagstiftningen har det eftersträvat att en objektiv tolkning av skattelagen tillämpas, lagens ordalydelse ska således stå i centrum och ge lösningen på ett problem. Den generalklausul som infogats leder dock till att den objektiva tolkningen blir svår att tillämpa, vilket komplicerar tolkningen av fjärde punkten. Ska hänsyn ändå tas till denna tolkningsmetod eller finns det en alternativ metod som skulle vara att föredra? Detta kommer att diskuteras vidare i analysen i kapitel 6. I det nämnda kapitel tillkommer även en utredning om ledning i valet av tolkningsmetod kan hittas i domen från HFD.⁶⁷

Vid tolkning av skattelagstiftning måste även hänsyn tas till legalitetsprincipen vilket stadgar att ingen skatt får krävas utan stöd i lag. Hur ser förenligheten med denna princip ut i förhållande till tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen? I och med den generella utformningen på 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen minskar förutsebarheten och legalitetsprincipen blir inte lika tydlig. Om detta kan anses vara legitimt diskuteras vidare i kapitel 6.

⁶⁵ Mål 1335-11, s.5.

⁶⁶ Mål 1335-11, s. 5.

⁶⁷ Domen i mål 1335-11.

Det finns vedertagna metoder som ska iakttas vid tolkning av lagstiftning. Dessa metoder är utformade för att hjälpa till vid lagtolkning genom att ge ledning till ur vilken synvinkel ett lagrum ska tolkas. Principer är också en viktig del i det svenska rättssamhället, därför måste hänsyn även tas till dessa då tolkning av skattelagstiftning ska ske. Hänsyn ska även tas till internationella regler på skatteflyktsområdet då tolkning av fjärde punkten ska göras. Detta beror på att skatteflyktstransaktionerna företas över landsgränser. De internationella reglerna mot skatteflykt ska ställas i relation till fjärde punkten och se hur detta påverkar de nämnda tolkningsmetoderna.

4 Internationell rätt i förhållande till skatteflykt

4.1 Internationella åtgärder mot skatteflykt

Internationellt sett är det bland annat OECD som arbetar med preventiva åtgärder för att förhindra skatteflykt. De åtgärder som OECD vidtar för att förhindra skatteflykt visar sig i olika artiklar som de arbetar fram för att medlemsstater ska kunna inkludera dem i sina dubbelbeskattningsavtal. Dessa artiklar hittas i kommentaren⁶⁸ till artikel 1 i OECD:s modellavtal och visar sig som förslag till artiklar med innehåll som har till syfte att förhindra skatteflykt. Artiklarna kan t.ex. utesluta vissa bolagstyper från att omfattas av dubbelbeskattningsavtalet.⁶⁹ De olika medlemsstaterna får själva välja om, och i sådana fall vilka, artiklar som ska inkluderas i avtalet.

Andra typer av artiklar som finns för att förhindra skatteflykt är ”limitation of benefits”-artiklar som avser att förhindra så kallad ”treaty shopping”.⁷⁰ Treaty shopping innebär att ett bolag i en stat upprättar t.ex. ett holdingbolag i en annan stat bara för att komma åt fördelarna som finns i ett skatteavtal mellan den andra staten och en tredje stat.⁷¹ Limitations of benefits- artiklar finns för att förmåner endast ska erhållas av en part som har tillräckligt stark anknytning till en eller båda avtalslutande staterna.⁷²

Artikel 26 i OECD:s modellavtal om informationsutbyte är en artikel som har vuxit fram i kölvattnet av ett alltmer utvecklat samhälle där den internationella marknaden växer sig allt större och den gränsöverskridande handeln breder ut sig. I och med att länder handlar med varandra i större utsträckning växer även behovet av att länder utbyter information med varandra. Inte minst inom skatteområdet då lagstiftningen inom skatterätten i stor utsträckning ligger på en nationell nivå. I kommentaren⁷³ till artikel 26 kan informationsutbytet ske på tre olika sätt. Först och främst på begäran, då det finns ett speciellt fall i åtanke. Annars kan det ske spontant då en stat, genom undersökningar, kommer över information som kan vara av intresse för den andra staten. Slutligen kan informationsutbytet ske auto-

⁶⁸ Kees van Raad, Materials on international & EU tax law s. 82ff.

⁶⁹ Ett exempel på en sådan artikel hittas i Kees van Raad, Materials on international & EU tax law s. 91.

⁷⁰ Kees van Raad, Materials on international & EU tax law. Se sida 82 för en definition av ”treaty shopping” och sedan sida 89 för ”limitations of benefits”.

⁷¹ Dahlberg M. Internationell beskattning, s. 203f.

⁷² Kees van Raad, Materials on international & EU tax law, s. 89.

⁷³ Kees van Raad, Materials on international & EU tax law, s. 530.

matiskt, vilket innebär att information om en eller flera olika typer av inkomster som har sin utgångspunkt i en avtalsslutande stat mottas i den andra avtalsslutande staten. Denna information överförs systematiskt mellan staterna.⁷⁴ Information som kan vara av intresse att utbyta är bland annat kontouppgifter från banker och uppgifter om verkliga ägarförhållanden.

4.2 Hur Sverige har inkorporerat de internationella åtgärderna i sina dubbelbeskattningsavtal

Enligt svensk skattepolitik ingår inte Sverige dubbelbeskattningsavtal med renodlade skatteparadis. Sverige ingår avtal med stater som Mattias Dahlberg, i sin bok ”internationell beskattning”, kallar ”*parallellskattestater*”. Med detta uttryck avser han stater som har två olika beskattningar för två olika typer av företag, ett som påminner om det svenska skattesystemet och ett som påminner om ett skattesystem hos ett skatteparadis. Att Sverige endast ingår avtal med parallellskattestater beror på att de vill att förmånerna endast tillhandahålls de som omfattas av det ”normala” skattesystemet.⁷⁵

Sverige avser alltså, i sina dubbelbeskattningsavtal med andra stater, att utesluta bolag som i den andra staten är föremål för en mer gynnsam beskattning än andra bolag i samma stat. Dessa artiklar kallas uteslutningsartiklar och Sverige har infogat dessa artiklar i avtal med t. ex Jamaica. Artiklarna inriktar sig på beskattningsförhållanden som fanns redan innan skatteavtalet undertecknades, dock börjar Sverige nu även tillämpa dessa artiklar vid ingående av skatteavtal mellan stater som kan komma att tänkas införa en bolagstyp som är mer skattegynnande än andra. För att avgöra vad som ska avses som en gynnsam beskattning och vad som ska anses vara normalt används inte Sverige som exempel utan en jämförelse sker med liknande verksamhet i samma stat. En sådan artikel har Sverige bland annat i sitt avtal med Makedonien.⁷⁶

4.3 Den gyllene beskattningsregeln

En internationell transaktion bedöms i två led. Först tillämpas Sveriges nationella rätt för att se om inkomsten ska beskattas enligt svensk lagstiftning. Om så är fallet ska sedan avtalet bedömas. Har Sverige beskattningsrätt på inkomsten enligt avtalet ska inkomsten be-

⁷⁴ Kees van Raad, Materials on international & EU tax law, s. 530.

⁷⁵ Dahlberg M, Internationell beskattning, s. 201.

⁷⁶ Dahlberg M. Internationell beskattning, s. 201ff.

skattas enligt svensk rätt. Har Sverige däremot genom avtalet frånsagt sig rätten att beskatta en viss inkomst så får inte beskattning på inkomsten ske i Sverige.⁷⁷

4.4 Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru

Det för uppsatsen aktuella dubbelbeskattningsavtalet som skapat problem i tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen är avtalet mellan Sverige och Peru. Detta avtal kom i kraft den 17 september 1966 och var det enda dubbelbeskattningsavtal som Peru hade med ett annat land. Avtalet ledde till stor diskussion och det sades upp år 2006 efter att det hade upptäckts att avtalet användes för att utföra avancerade skatteupplägg för att undgå svensk beskattning. Det som skapade problem var att Sverige frånsagt sig rätten till att beskatta kapitalvinster.

När Sverige ingår dubbelbeskattningsavtal med u-länder kan avtalet utforma sig så att Sverige frånsäger sig beskattningsrätten till en viss typ av inkomst. Detta görs för att gynna de land som har en sämre ekonomi. Genom rätten att beskatta en viss inkomst bara tillkommer den andra staten blir det landet mer attraktivt för bolag att etablera sig i.

Den artikeln som skapade stor diskussion var artikel X. Den var utformad som följer:

*”Capital gains derived from the sale, transfer or exchange of capital assets, whether movable or immovable, shall be subjected to tax only in the Contracting State in which the assets were situated at the time of such sale, transfer or exchange”.*⁷⁸

4.5 Tolkning av 2 § 4 punkten i ljuset av OECD:s skatteflyktsåtgärder, den gyllene regeln och dubbelbeskattningsavtal

För arbetets utformning är kapitel 4 relevant för att se förhållandet mellan de internationella reglerna om skatteflykt och hur de ska ställas i relation till tolkningen av 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen. Kan tolkningen av fjärde punkten förenklas på något sätt om dubbelbeskattningsavtalet innehåller artiklar som avser att förebygga skatteflykt? Det kan tänkas att under de förutsättningarna en skatteflyktsartikeln skulle infogas i avtalet kan en ”typsituation” uppstå då fjärde punkten kan anses vara uppfylld. Denna typsituation skulle visa sig

⁷⁷ Metoden hittas i RÅ1996 ref 38.

⁷⁸ Kungörelse (1968:745) om tillämpningen av avtalet den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet.

då avtalet använts på ett otillbörligt sätt och fjärde punkten skulle då bli tillämplig eftersom det ur avtalet går att utläsa en gemensam partsvilja för att förhindra skatteflykt.

Hur kan dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru ställas i relation till tolkningen av fjärde punkten och i förhållande till de internationella reglerna? Behöver artiklarna klart och tydligt förhindra skatteflykt eller kan det ses till artiklarnas syfte vid en bedömning om skatteflyktslagen ska bli tillämplig på förfarandet? Vilken tolkningsmetod kan användas för att bedöma dubbelbeskattningsavtalet och intern rätt i förhållande till 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Dessa frågor kommer besvara i kapitel 6.

5 Peru-upplägget

5.1 Upplägget och dess användning

5.1.1 Uppläggets utformning

Peru-upplägget gick ut på att en delägare med aktier i ett svenskt företag upprättade bolag i Peru. Därefter överfördes vinster från det svenska företaget till det peruanska bolaget genom ett antal transaktioner. Dessa transaktioner gjordes på olika sätt i de olika bolagen men ledde till ett kringgående av svensk skattelagstiftning.⁷⁹ Det peruanska bolaget likvideras sedan och det uppstod en kapitalvinst. Enligt det då aktuella dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru hade Sverige av sagt sig beskattningsrätten på sådana inkomster och vinsterna beskattades enbart enligt peruansk rätt. Skattesatsen i Peru för kapitalvinster var 4.1 procent vilket resulterade i att den svenska delägaren undkom den betydligt högre skattesatsen som Sverige har på sådana inkomster. Det ska även nämnas att de peruanska bolagen som upprättades i mål 3855-09 och målen 1335-11 var så kallade brevlådeföretag⁸⁰.

5.1.2 RÅ 2004 not 59

Ett av de första mål som kom upp i domstol avseende Peru-upplägget var RÅ 2004 not 59. Enligt detta rättsfall ägde X AB och Y AB andelar i peruanska bolag som de hade för avsikt att sälja för att erhålla betydande kapitalvinster. Bolagen begärde ett förhandsavgörande från skatterättsnämnden huruvida de skulle bli skattskyldiga enligt svensk rätt för den kapitalvinst som skulle uppkomma vid försäljningen.⁸¹

I förhandsbeskedet meddelade skatterättsnämnden att X AB och Y AB skulle beskatta kapitalvinsterna enligt svensk rätt. Motiveringen till avgörande baserade skatterättsnämnden på två artiklar i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru nämligen artikel X och XVII. Artikel X i avtalet säger att,

⁷⁹ Antingen genom försäljning till underprisöverlåtelse enligt 23 kap IL och 53 kap IL som skedde i mål 1335-11 eller genom kringgående av reglerna om utdelning enligt bestämmelserna i 57 kap IL och försäljning till underpris enligt 23 kap IL som skedde i mål 3855-09.

⁸⁰ Begreppet ”brevlådeföretag” har uppkommit genom att dessa företag etableras i ett land utan att någon verksamhet börjar bedrivas utan det enda som sker är att företaget har en postbox (brevlåda) i företagets namn i landet.

⁸¹ RÅ 2004 not 59, s. 1.

*”vinst vid försäljning av förmögenhetsstillgång (vare sig denna utgörs av lös eller fast egendom) beskattas allenast i den avtalslutande stat, i vilken tillgången är belägen vid tidpunkten av försäljningen, byte eller överlåtelse i fråga”.*⁸²

Skatterättsnämnden ansåg att denna ordalydelse inte kunde anses utesluta att vinster på grund av försäljning av andelar även omfattades. För att denna artikel skulle bli tillämplig menade skatterättsnämnden att andelarna ska vara belägna i den stat som inte är den skattskyldiges hemvist och således skulle en bedömning av anknytningsfaktorer vara nödvändig att göra. Nämnden kom fram till att kapitalvinsten ska beskattas enligt artikel X och endast beskattas i Peru eftersom bolagen var registrerade där och verksamheterna uteslutande bedrivs i landet. Skatterättsnämnden gick vidare i sin bedömning och redogjorde för artikel XVII. Artikelns 2§ stadgade att

*”inkomst från inkomstkällor i Peru, vilken inkomst enligt peruansk lag och i överensstämmelse med detta avtal är underkastad beskattning i Peru vare sig direkt eller genom skatteavdrag, vara undantagen svensk skatt”.*⁸³

Nämnden menade att denna artikeln uttryckte den så kallade ”subject to tax-regeln” vilket innebär att rätten att beskatta en inkomst återgår till Sverige om inte nämnda förutsättningar har uppfyllts. Eftersom kapitalvinsterna inte skulle komma att beskattas enligt peruansk rätt hävdade skatterättsnämnden att med stöd av artikel XVII skulle kapitalvinsterna beskattas enligt svensk rätt. Detta förhandsavgörande bestreds och prövades av nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen (HFD)⁸⁴.

HFD höll med skatterättsnämnden i bedömningen av att utifrån lydelsen av artikel X kunde kapitalvinster anses falla under artikeln och således endast beskattas i Peru. Frågan som då uppstod var om kapitalvinsterna, som då inte skulle beskattas enligt intern peruansk rätt, skulle beskattas i Sverige i enlighet med artikel XVII.⁸⁵

HFD började i detta skede diskutera tolkningen av ordalydelsen och menade att avtalet har författats på två språk, svenska och spanska, och båda språkversionerna ska anses ha lika värde. I Sverige ska i första hand en tillämpning av den svenska versionen göras men då

⁸² RÅ 2004 not 59, s. 1.

⁸³ RÅ 2004 not 59, s. 1.

⁸⁴ Dåvarande Regeringsrätten.

⁸⁵ RÅ 2004 not 59, s. 2.

oklara fall uppstår ska en bedömningen ske av den spanska versionen. HFD höll med skatterättsnämnden och konstaterade också att det i artikel XVII finns en ”subject to tax-regel”. Dock ansåg HFD att den svenska ordalydelsen i artikel XVII inte gav ett tillräckligt svar på frågan om kapitalvinster egentligen omfattades av avtalet varpå en jämförelse skedde med den spanska versionen. Den spanska versionen kunde tolkas så att kapitalvinster inte omfattades av avtalet och således skulle artikel X anses som en uttömmande artikel som reglerade vilken avtalsslutande part som skulle ha rätt att beskatta en avyttrad kapitalvinst. Således skulle kapitalvinsterna inte beskattas i Sverige utan enbart enligt peruansk rätt.⁸⁶

Domen i RÅ 2004 not 59 blev ett godkännande av användandet av upplägget och det fortsattes att utnyttjas fram till år 2009 då Skatteverket uppmärksammade förfarandet och från att tidigare ha gett klartecken yttrande sig Skatteverket och menade på att Peru-upplägget kunde angripas av skatteflyktslagen.

Skatteverkets uttalande ledde till att ett antal nya mål angående upplägget kom upp i domstolar runt om i landet. De mål som berörs nedan är intressanta för sammanhanget då dessa mål visar på problematiken kring tolkningen av 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen.

5.1.3 Mål 3855-09

Ett mål⁸⁷ angående Peru-upplägget avgjordes i kammarrätten i Jönköping år 2011. Den skattskyldige i målet var en delägare i ett peruanskt bolag som erhållit en väsentlig skatteförmån vid försäljning av andelar i det peruanska bolaget. Enligt den skattskyldige så har denne haft affärsmässiga och godtagbara skäl för försäljningen och meningen med förfarandet var inte att erhålla en väsentlig skatteförmån. Han menade att den omstrukturering som han hade planerat skulle anses som ett komplement till hans pension och det var meningen att bolaget i Peru sedan skulle bedriva kapitalförvaltning. Dock hade hans planer ändrats då han fick veta att dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Peru skulle sägas upp. Den skattskyldige ställde sig frågande till om skatteflyktslagen var tillämplig trots att en regel i dubbelbeskattningsavtalet tydligt stadgade att exempt-metoden⁸⁸ skulle användas och att kommentarer till OECD:s modellavtal inte kunde tillämpas på förhållandet då Peru

⁸⁶ RÅ 2004 not 59, s. 2f.

⁸⁷ Mål 3855-09.

⁸⁸ Vilket innebär att det avtalas om att inkomsten endast får beskattas hos en av de avtalsslutande staterna.

inte var med i den gemenskapen. Skatteverket (SKV) hade även i ett tidigare skede godkänt förfarandet.⁸⁹

I målet ansåg SKV att det stod klart att en väsentlig skatteförmån erhållits på grund av förfarandet. Svaranden menade även att ett skatteavtal inte utgör något hinder för skatteflyktslagens tillämplighet och att det inte kunde anses att den skattskyldige hade några affärsmässiga skäl till sitt förfarande. SKV gjorde även en prövning av skatteflyktslagens 2 § 4 punkt. Det ansågs att syftet med skatteavtalet hade kringgåts på grund av att det inte hade bedrivits någon verksamhet i Peru som skulle ha motiverat en skattebefrielse enligt skatteavtalets regler.⁹⁰

Kammarrätten började med att fastslå att den skattskyldige erhållit en väsentlig skatteförmån och att påståenden om att det skulle föreligga affärsmässiga skäl inte kunde anses trovärdiga och vägen via det peruanska bolaget ansågs som meningslöst om inte skatteförmånen erhållits. Rekvisiten 1-3 i 2 § skatteflyktslagen bedömde kammarrätten var uppfyllda och därför krävdes bara en utredning av det fjärde rekvisitet.⁹¹ Kammarrätten konstaterar att både det aktuella skatteavtalet och skatteflyktslagen samtidigt kan tillämpas då båda delarna är integrerade i svensk rätt.⁹²

Det peruanska bolaget likviderades knappt fyra månader efter det att den skattskyldige hade förvärvat det, utan att någon verksamhet hade bedrivits i bolaget. Förvärvet ansåg kammarrätten bara vara ett led i ett kringgåendeförfarande vilket inte kunde anses tillhöra syftet med avtalet.⁹³

När företrädare för Sverige påpekade hur avtalet användes och att en uppsägning av avtalet var nödvändig visade de peruanska förhandlarna en förståelse att avtalet ledde till skatte-transaktioner som inte var önskvärda och att avtalet var tvunget att sägas upp. Kammarrätten ansåg att denna förståelse från Peru stärkte bedömningen av att avtalet hade kommit att användas på ett icke önskvärt sätt. Kammarrätten skrev även i sin bedömning att artiklarna i beskattningsavtalet har ett syfte som förfarandet har kommit att strida mot och att lagstif-

⁸⁹ Mål 3855-08, s. 3ff.

⁹⁰ Mål 3855-08, s. 5ff.

⁹¹ Mål 3855-08, s. 8.

⁹² Mål 3855-08, s. 10.

⁹³ Mål 3855-08, s. 10f.

taren hittills inte gjort något åt upplägget inte kan tolkas som att de genom sin passivitet godkänt förfarandet. Med det som anförts ansåg kammarrätten att fjärde punkten kunde anses vara uppfylld och förfarandet omfattades således av skatteflyktslagen och den skattskyldige blev beskattningsskyldig enligt svensk rätt.⁹⁴

5.1.4 Mål 1335-11

Nästa rättsfall som ska beröras är mål 1335-11 angående Peru-upplägget som HFD avgjort. Omständigheterna i mål 1335-11 ser i princip likadana ut som i tidigare nämnda mål 3855-09 och resulterade således i att de skattskyldiga inte beskattat erhållen kapitalvinst i Sverige. SKV ansåg att detta stred mot skatteflyktslagen.⁹⁵

HFD meddelade i sitt avgörande att det i skatteflyktslagen inte görs något undantag för rättshandlingar som skatteavtalen omfattar och att det i skatteavtalet inte heller fanns någon bestämmelse som principiellt sett skulle utesluta en tillämpning av skatteflyktslagen. HFD konstaterade även att det inte fanns något som talar för att den gemensamma avsikten skulle ha varit att företa transaktioner som skulle resultera i att reglerna i avtalet skulle kringgå eller missbrukas och att dessa transaktioner inte skulle kunna angripas av skatteflyktslagen.⁹⁶

I sitt avgörande gick domstolen vidare med att diskutera 2 § 4 punkten skatteflyktslagen efter att de konstaterat att rekvisiten i 2 § 1-3 punkterna var uppfyllda. Således gjordes först en prövning av om utskiftningen skulle beskattas enligt Inkomstskattelag (1999:1229) (IL) och skatteavtalet.⁹⁷

HFD kom fram till att utskiftningen skulle beskattas enligt IL eftersom personen i fråga var obegränsat skattskyldig enligt 3 kap 8 § IL och ska beskattas på kapitalvinsten enligt 44 kap 7 § IL.⁹⁸ Frågan som sedan skulle behandlas var om rätten till beskattning på kapitalvinsten begränsades av avtalet.⁹⁹ I avtalet ansåg HFD att det saknades en bestämmelse som uttryck-

⁹⁴ Mål 3855-08, s. 11.

⁹⁵ För en mer ingående beskrivning av omständigheterna se s. 2f. i Mål 1335-11.

⁹⁶ Mål 1335-11, s. 3f.

⁹⁷ Mål 1335-11, s. 4.

⁹⁸ Mål 1335-11, s. 4.

⁹⁹ Mål 1335-11, s. 4.

ligen omfattade utbetalningar vid en bolagslikvidation men närmast till hands var artikel VI och artikel X.¹⁰⁰

För att kunna bedöma vilken artikel som passade bäst tillämpade HFD artikel II 2 § i skatteavtalet. Enligt den artikeln ska en oklar bestämmelse anses ha den betydelsen som den uttrycks enligt gällande skattelag i den tillämpande staten. Artikeln ger uttryck för en tolkningsregel som innebär att bedömning ska göras med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhanget samt andra förhållanden för att se vad som hade kunnat anses varit de avtalsslutande parternas åsikt. Dock ansåg HFD att en bedömning av tillämplig artikel inte kunde göras med hjälp av denna tolkningsregel och de fick söka hjälp i intern rätt.¹⁰¹

Enligt svensk rätt anses andelar i ett företag avyttrade när bolaget träder i likvidation. Således blev artikel X tillämplig då det fick anses som att uttrycket för vinst vid försäljning kunde anses innefatta vinst som uppkom vid bolagslikvidation.¹⁰²

Enligt artikel X skulle en kapitalvinst beskattas endast i den avtalsslutande staten där andelarna var belägna vid tidpunkten för avyttringen. Var en andel skulle ansetts vara belägen skulle enligt HFD bedömas vid varje enskilt fall och en sammanvägning av olika omständigheter skulle göras och inte endast bedömas utifrån enskilda anknytningsmoment så som t.ex. registrering eller var andelsägaren är bosatt. I detta moment påpekade HFD styrkan hos källstatsprincipen enligt prop. 1967:26 s. 25, och menade att extra tyngd skulle ges till anknytningsmoment hos källstaten.¹⁰³

I bedömningen om anknytning gjordes en jämförelse med tidigare i uppsatsen nämnda dom RÅ 2004 not 59. HFD påpekade en skillnad mellan 2004 års rättsfall och det nu aktuella i och med att i 2004 års fall hade bolaget i Peru bedrivit verksamhet i landet samt varit

¹⁰⁰ Se, Kungörelse (1968:745) om tillämpningen av avtalet den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet., för utformningen på artiklarna. Se Mål 1335-11, s. 5.

¹⁰¹ Mål 1335-11, s. 5.

¹⁰² Mål 1335-11, s. 5.

¹⁰³ Mål 1335-11, s. 5f.

registrerat i Peru. I mål 1335-1 var bolaget endast registrerat i Peru men alla andra anknytningsmoment pekade mot Sverige.¹⁰⁴

Således ansåg HFD att andelarna, vid tidpunkten för avyttringen, ska ansetts vara belägna i Sverige och beskattas enligt IL. Att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen ansåg inte HFD vara nödvändigt. HFD fastställde att det i skatteflyktslagen inte undantagits rättshandlingar som omfattas av avtalet och således utesluter inte skatteavtalet med Peru en tillämpning av skatteflyktslagen.¹⁰⁵

Eftersom 4 punkten i generalklausulen är svårtolkad hade det varit intressant med ett yttrande från HFD och möjligen ett klagörende i hur tolkningen ska ske. Det hade även varit intressant med en bedömning då skatteflyktslagen reviderades och rättspraxis på området då blev föråldrad och inom detta område behövs en praxis som kan användas då det ofta kan uppkomma osäkerheter inom området för skatteflyktslagen.¹⁰⁶ Inom skatterätten läggs även stor vikt vid förutsebarhet och effektivitet vilket endast kan uppnås om det finns en tydligt och klar praxis.

Det är här av intresse att redogöra för hur kammarrätten i Stockholm bedömde frågan kring tolkningen av fjärde punkten i skatteflyktslagen då HFD inte gjort detta. Målet¹⁰⁷ togs upp i kammarrätten i Stockholm och även denna gång rörde sig det om användandet av Peru-upplägget.¹⁰⁸

Kammarrätten fastställde i domen att det inte fanns några tvivel att rekvisiten i 2 § 1-3 punkterna skatteflyktslagen var uppfyllda. Skatteförmånen som den skattskyldige erhållit var väsentlig och han hade själv medverkat till rättshandlingen. Kammarrätten fastslog även att det inte gick att se förfarandet på något annat sätt än att skatteförmånen var det övervägande skälet till handlingen.¹⁰⁹

Domstolen gick sedan över för att bedöma rekvisitet i fjärde punkten. De började med att konstatera att den omständighet att den skattskyldige var obegränsat skattskyldig i Sverige

¹⁰⁴ Mål 1335-11, s. 6.

¹⁰⁵ Mål 1335-11, s. 6.

¹⁰⁶ Lodin S, m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 739.

¹⁰⁷ Mål 3348-10.

¹⁰⁸ Se s. 2ff. för mer detaljerade omständigheter i mål 3348-10.

¹⁰⁹ Mål 3348-10, s. 6.

och sedan enbart beskattades i Peru, i enlighet med det dubbelbeskattningsavtal som fanns mellan Sverige och Peru, inte i sig kan anses strida mot det svenska interna beskattningsreglernas syfte som annars skulle ses som tillämpliga. Den fråga som således uppstod var om taxeringen kunde, på grundval av förfarandet, strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgick av dubbelbeskattningsavtalet. Denna fråga skulle besvaras genom en tolkning av syftet med avtalstexten och parternas gemensamma avsikt med avtalet. Efter en bedömning ansåg inte kammarrätten att det kunde utläsas ur avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller vad som har framkommit av den gemensamma partsavsikten att det skulle finnas en grund att tolka syftet med avtalet så att det skulle finnas en gemensam partsvilja att förhindra skatteflykt. På grund av det anförda ansåg kammarrätten att rekvisitet i fjärde punkten inte kunde anses vara uppfyllt.¹¹⁰

5.2 Beaktande av Peru-upplägget vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

Ger dessa mål någon ledning i hur 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska tolkas? Det som kan utläsas ur de båda kammarrättsdomarna och även ur domen från HFD är att det ska föreligga en gemensam partsvilja hos de avtalsslutande staterna att de inte vill att avtalet ska användas på ett obehörigt sätt. I mål 3855-09 uttrycks detta genom att kammarrätten i Jönköping ger Perus företrädare betydelse i sammanhanget. De säger att eftersom dessa företrädare gått med på att avtalet sagts upp visar det på en förståelse för att avtalet använts på ett otillbörligt sätt. Resultatet blev att det ansågs föreligga en partsvilja att avtalet inte skulle användas på det sättet. Kammarrätten i Stockholm menar i mål 3348-10 att den gemensamma partsviljan att förhindra skatteflykt skulle kunna utläsas ur avtalstexten och parternas gemensamma avsikt med avtalet. Kammarrätten ansåg inte att någon sådan partsvilja förelåg. HFD tolkar dock denna partsvilja ur en annan synvinkel. De menade att det inte förelåg någon gemensam partsvilja att avtalet skulle missbrukas eller användas för att kringgå bestämmelser i avtalet.

HFD konstaterar även att artikeln om beskattningsfrihet för kapitalvinster inte i sig utesluter en tillämplighet av skatteflyktslagen. De påpekade även skillnaden mellan det aktuella målet och RÅ 2004 not 59, vilket var om bolagen bedrev verksamhet i Peru eller inte. Detta berör även mål 3855-09, som menade på att bolaget inte bedrev verksamhet i Peru vilket gjorde att intrycket av att förfarandet gjordes enbart för skatteförmånen stärktes.

¹¹⁰ Mål 3348-10, s. 6f.

Dessa mål är en viktig del av att utreda hur tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska göras. Det kan diskuteras om det ur dessa mål går att utläsa en tolkningsmetod som kan vara lämplig vid tolkning av fjärde punkten. Målen kan också utgöra en ledning till hur Sverige har inkorporerat de internationella åtgärderna mot skatteflykt i sina avtal och hur en bedömning görs när ett skatteflyktsförfarande uppstår mellan länder.

6 Analys

6.1 Inledning

Lagstiftaren har infört en generalklausul för att låta domstolen utveckla området inom skatteflykt. Så hur ska 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen tolkas? Det som först kan konstateras är att vid en tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen måste hänsyn tas till en rad olika faktorer så som både förarbeten, principer och metoder.

6.2 Förutsebarhet vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen

Ett krav som länge har varit viktig inom skatterätten och vid tolkning av lagstiftningen är kravet på förutsebarhet¹¹¹. Detta krav är viktigt att bibehålla för att skattskyldiga inte på något sätt ska missgynnas och för att de ska kunna se vilka konsekvenser som följer av ett visst handlande.

En fråga som uppkommer är om lagstiftaren har gjort tolkningen av fjärde punkten så pass problematisk att den har förlorat det krav på förutsebarhet som är viktigt? Svaret på den frågan kan ställas i relation till för vem skatteflyktslagen ska vara förutsebar för. I enlighet med denna uppsats kan frågan diskuteras utifrån de avancerade skatteupplägg som företagits i Peru-målen.¹¹² Upplägg är så pass avancerade att en person som inte är insatt på området skulle inte kunna använda sig av dessa upplägg på egen hand, utan en yrkesverksam person inom skatteområdet måste finnas till hands för att dessa upplägg ska komma till stånd och kunna användas. Detta talar för att om ett krav på förutsebarhet ska finnas i skatteflyktslagstiftningen, ska utgångspunkten vara att lagen är förutsebar för verksamma inom skatteområdet.

Dock anser jag, precis som Rosander och Kellgren, att kravet på förutsebarhet för de som företar transaktioner som är på gränsen till skatteflykt, kan ifrågasättas.¹¹³ Då det är yrkesverksamma inom skatteområdet som medverkar till dessa upplägg måste det finnas en medvetenhet hos dem att dessa upplägg kanske inte är helt legitima, utan att uppläggen balanserar på gränsen till vad som är lagligt. Jag anser att denna osäkerhet som finns med uppläggen leder till att samma rätt till förutsebarhet inte ska finnas, utan de som använder

¹¹¹ Se avsnitt 2.2, s. 10f.

¹¹² Se kapitel 5.

¹¹³ Se avsnitt 2.3, s. 12.

sig av sådana förfaranden får vara medvetna om att en viss risk finns för att förfarandet ska anses vara skatteflykt. Det som talar mot förutsebarheten är även utformningen av generalklausulen. Om ett krav på förutsebarhet ska finnas försvinner klausulens preventiva verkan på grund av att den kommer få en för snäv utformning för att kunna uppfylla kravet.

Om inte samma krav på förutsebarhet finns inom ett område minskas även legalitetsprincipen, vilket kan anses beklagligt ur samma synvinkel som kravet på förutsebarhet förminskas. Det blir svårare att se vilka konsekvenser ett visst handlande har om det inte tydligt stadgas i lag. Att legalitetsprincipen ges mindre utrymme på skatteflyktsområdet skulle dock kunna vara att föredra eftersom det leder till en bredare möjlighet till tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen, vilket kan tänkas vara det som lagstiftaren vill uppnå eftersom de har infört en generalklausul i lagstiftningen. En dom angående skatteflykt skulle fortfarande ges i enlighet med lagen, men lagreglerna inom skatteflykt är inte lika tydliga som på andra områden vilket gör det svårt att på förhand kunna bedöma konsekvenserna av ett handlande.

6.3 Finns det en relevant tolkningsmetod?

Diskussionen ska nu föras in på vilken tolkningsmetod som är mest lämplig vid tolkning av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Att tolka fjärde punkten i skatteflyktslagen ur ett objektivt perspektiv¹¹⁴ skulle vara ultimat utifrån förutsebarhetens synpunkt eftersom en tydlig och klar ordalydelse gör det lätt att tolka ett lagrum. Propositionen¹¹⁵ uttrycker en vilja att tolkningen först ska göras genom att studera ordalydelsen av en bestämmelse.

Fjärde punkten är relativt otydlig och en tolkning via ordalydelsen kan blir svår att göra. En generalklausul ska vara allmänt hållen och således innefatta en ordalydelse som inte talar klarspråk. Propositionen¹¹⁶ och HFD ger en ledning i att hänvisa till syftet och ändamålet med en lag eller bestämmelse då ordalydelsen är otydlig.¹¹⁷ Vidare kan det tänkas att det inte är lagstiftarens avsikt att lagrummet ska tolkas objektivt eftersom klausulen då skulle förlo-
ra sin preventiva karaktär.

¹¹⁴ Se avsnitt 3.2, s. 13.

¹¹⁵ Prop. 1996/97:170, s. 40.

¹¹⁶ Prop. 1996/97:170, s. 40.

¹¹⁷ Se avsnitt 2.1.2, s. 8.

Frågan är om den subjektiva tolkningsmetoden¹¹⁸ skulle kunna bli relevant vid tolkning av fjärde punkten och således hitta ledning i hur tolkning ska ske via förarbetena till skatteflyktslagen. Denna tolkningsmetod kan vara att föredra som ett komplement till den objektiva tolkningsmetoden då även denna metod gynnar förutsebarheten genom att konsekvenserna av ett handlande går att utläsa ur förarbetena. Dock ger inte förarbeten någon direkt ledning i hur tolkningen av fjärde punkten ska ske, utan de hänvisar till att se till syftet med bestämmelser.¹¹⁹ Detta beror på att lagstiftaren vill att domstolen ska leda vägen till tolkning av punkten genom utveckling av praxis.¹²⁰ Denna slutsats kan även dras genom att studera HFD:s domslut i mål 1335-11 där de inte hänvisar till förarbeten när redogörelsen för utredningen görs.¹²¹

Den fria lagtolkningen¹²² är inte att föredra på skatteområdet som ständigt är i förändring. Om en tolkning av lagstiftningen ska anpassas utifrån dagens samhälle skulle det nästintill bli omöjligt att se vilka konsekvenser ett förfarande skulle resultera i. Propositionen¹²³ uttrycker denna åsikt också då de skriver,

”Däremot föreligger genom anknytning till lagstiftningens grunder en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut inte ska läggas till grund för bedömningen.”¹²⁴

En intressant tolkningsmetod att diskutera utifrån arbetets utgångspunkt är således den teleologiska tolkningsmetoden¹²⁵ och hur den i teorin skulle påverka tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Lagen ska genom denna metod tolkas utifrån dess ändamål och syfte.¹²⁶ Eftersom inte förarbetena ger direkt ledning på hur lagen ska tolkas får en bedömning göras utifrån vad som kan tänkas varit lagstiftarens avsikt med lagen och vad de ville uppnå vid stiftandet av den. Nackdelen med denna metod är att det är svårt att på förhand

¹¹⁸ Se avsnitt 3.2, s. 13.

¹¹⁹ Prop. 1996/97:170, s. 40.

¹²⁰ Se avsnitt 2.1.3, s. 10.

¹²¹ Se avsnitt 3.3, s. 13f.

¹²² Se avsnitt 3.2, s. 13.

¹²³ Prop. 1996/97:170.

¹²⁴ Prop. 1996/97:170, s. 19.

¹²⁵ Se avsnitt 3.2, s. 13.

¹²⁶ Se avsnitt 3.2, s. 13.

se hur ett förfarande kommer att bedömas. Denna metod är dock mest lämplig vid en tolkning av en generalklausul då det måste ses till ändamålet med klausulen för att en bedömning ska göras.

Vid en studie av HFD:s dom i mål 1335-11 kan det bland annat utläsas följande. HFD anser att om en bestämmelse är oklar, vilket de ansåg att artikel X i dubbelbeskattningsavtalet var, skulle en bedömning göras med ledning av bland annat avtalets terminologi och avtalets systematik och uppbyggnad. Detta ger en antydning till att den teleologiska tolkningsmetoden kan vara att föredra även i praktiken.

Den teleologiska metoden kommer även i uttryck i de berörda målen där domstolarna säger att en bedömning av förfarandet ska göras för att se om den omfattas av fjärde punkten. Bedömningen ska ha sin utgångspunkt i tolkningen av syftet med avtalet och om en gemensam partsvilja föreligger för att förhindra skatteflykt. Som exempel på detta kan mål 3855-09 användas.¹²⁷ Domstolen hävdar i målet att det faktum att de peruanska företrädarna godkände att avtalet sades upp på grund av att det användes otillåtet, kan visa på att ingen av parterna avsåg att avtalet skulle användas på det sättet.

6.4 Tolkning utifrån en gemensam partsvilja?

Även om domarna skiljer sig från varandra kan en gemensam komponent urskiljas, vilket redan har nämnts i avsnitt 5.2 och till viss del i avsnitt 6.3. Det är den gemensamma partsviljan som uttrycks i alla tre domskälen. Mål 3855-09 som har berörts i stycket tidigare, där domarna lade vikt vid de peruanska företrädarnas agerande. I mål 3348-10 ansåg kammarrätten i Stockholm att tolkning av fjärde punkten skulle ske genom att se till syftet med avtalet och de avtalslutande parternas avsikt med avtalet. HFD tolkar den gemensamma partsviljan att förhindra skatteflykt ur en annan synvinkel.¹²⁸ De menade att det inte fanns några omständigheter som tydde på att det skulle finnas en gemensam partsvilja att missbruka avtalet eller kringgå dess bestämmelser. Utgångspunkten av den gemensamma partsviljan skedde således omvänt från vad de olika kammarrätterna hade sagt. Denna gemensamma partsvilja kan således ses som ett uttryck för den teleologiska tolkningen då ledning måste sökas i syftet och ändamålet med bestämmelserna i avtalet. Vid tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska således ett förfarande anses som skatteflykt om det ur avtalets

¹²⁷ Se avsnitt 6.1.3.

¹²⁸ I mål 1335-11.

syfte och ändamål kan visa på att en gemensam partsvilja föreligger för att förhindra skatteflykt. Denna gemensamma partsviljan skulle på så sätt kunna anses uppfylld då ett dubbelbeskattningsavtal innehåller en av artiklarna¹²⁹ som OECD tagit fram för att förhindra skatteflykt och på så sätt förenkla tolkningen av fjärde punkten. Mer om detta i avsnitt 6.5.

HFD stadgar i sin dom att artikeln om beskattningsrätten inte i sig hindrar att skatteflyktslagen tillämpas. HFD vinklar sitt avgörande åt ett annat håll än vad kammarrätterna¹³⁰ gjorde vilket gör diskussionen kring tolkningen av fjärde punkten intressant. HFD lade vikt vid var bolaget hade sin verksamhet. Det kan tänkas att HFD gjorde denna distinktion för att se om artikeln om beskattningsrätten användes på det sätt som den var tänkt att användas samt uppfyllde sitt syfte. Om verksamhet hade bedrivits i det peruanska bolaget hade artikelns syfte uppfyllts och skatteflyktslagen hade inte varit tillämplig. Däremot, som i detta fall, det inte bedrivs verksamhet i bolaget så uppfylls inte beskattningsartikelns syfte utan den används på ett otillbörligt sätt vilket inte var tanken med den och på så vis kan skatteflyktslagens 2 § 4 punkt anses vara tillämplig på förfarandet.

6.5 Tolkningen i relation till intern och internationell rätt

Så hur ska tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ske i relation till internationell rätt och intern rätt? Vid bedömning av ett förfarande kan först en granskning ske avseende vilket svenskt lagrum som har kringgåts med hjälp av dubbelbeskattningsavtal, det kan t.ex. vara ett lagrum som förklarar hur beskattning på utdelning ska ske. Vid en tolkning i relation till fjärde punkten ska den interna lagregeln bedömas objektivt för att se om de aktuella beskattningsreglerna har kringgåts. Om lagrummet inte går att tydas via ordalydelsen går det oftast att tillämpa den subjektiva tolkningsmetoden vid en bedömning av beskattningsregler i skattelagstiftningen.

Därefter bedöms dubbelbeskattningsavtalet och om en viss artikel har använts obehörigt. I förhållande till 2 § 4 punkten skatteflyktslagen får bedömningen ske av syftet med avtalet och om syftet med artikeln har frångåtts, således blir den teleologiska tolkningsmetoden tillämplig. Här återkommer diskussionen kring huruvida syftet med en artikel kan anses vara uppfyllt som hittas i avsnitt 6.4. Ett lättförståeligt exempel här är den tidigare nämnda artikeln¹³¹ om beskattningsrätt. Det blir det väsentligt att se till om bolaget bedriver verk-

¹²⁹ Se avsnitt 5.1.

¹³⁰ I Stockholm och Jönköping.

¹³¹ Se avsnitt 6.4.

samhet i landet för att avgöra om syftet med artikeln uppnås. Om det inte bedrivs verksamhet kan artikeln anses användas obehörigt och strida mot dess ändamål vilket skulle leda till att förfarandet kan falla under tolkningen av fjärde punkten i skatteflyktslagens generalklausul.

För att se om ett förfarande strider mot syftet med avtalet kan bedömning ske utifrån om någon av OECD:s artiklar om förhindrande av skatteflykt är infogade. Om en sådan artikel finns i avtalet kan den gemensamma partsviljan att förhindra skatteflykt anses vara uppfylld mellan parterna. Ett förfarande som då kan anses missbruka ändamålet med avtalet skulle då omfattas av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen. Om en sådan artikel inte är infogad i avtalet blir bedömningen svårare och andra omständigheter får tas i beaktande. Detta är något som får bedömas från fall till fall beroende på omständigheter.

7 Slutsats

När en bedömning av hur tolkningen av fjärde punkten i 2 § skatteflyktslagen ska göras så anser jag att det ska ske i ljuset av att samma rätt till förutsebarhet inte alltid behöver finnas inom området för skatteflyktslagen, jämfört med andra områden inom skatterätten. Detta på grund av den preventiva verkan som vill uppnås genom generalklausulen vilket jag finner endast kan uppnås genom minskad förutsebarhet. Denna preventiva verkan bedömer jag är en legitim orsak till att kravet på förutsebarhet och legalitetsprincipen sätts åt sidan. Det behövs en mer allmänt hållen lagstiftning inom skatteflyktsområdet för att kunna åtgärda problemen och komma åt uppläggen, som kan se relativt olika ut. De personer som använder sig av upplägg som ligger på gränsen till skatteflykt, anser jag, får inse att en viss risk med dessa avancerade upplägg finns.

För att uppnå den bredd som eftersöks hos en generalklausul finner jag att en objektiv tolkningsmetod kan bli svårtillämplig då ordalydelsen inte ger den tydlighet som erfordras. Dock förespråkar lagstiftaren att en prövning ändå görs med hjälp av metoden för att se om lydelsen av en viss bestämmelse kan ge ledning i tolkningsproblematiken. Om inte den objektiva metoden är användbar är det den teleologiska metoden den som kan anses vara bäst att tillämpa. Tolknigen ska då ske genom att se till en bestämmelses ändamål och syfte.

För att 2 § 4 punkten skatteflyktslagen ska anses vara uppfylld i relation till internationell rätt tycker jag det kan utläsas att det ska föreligga en gemensam partsvilja att förhindra skatteflykt. Denna partsvilja uttrycks tydligast genom att avtalet innehåller någon av OECD:s artiklar för att förebygga skatteflykt. Dessa fall bedömer jag kan ses som ”typfall” på situationer då partsviljan är uppfylld. Då ett avtal inte innehåller en sådan artikel blir det en aning problematiskt att urskilja om det föreligger en gemensam partsvilja. Här finner jag att det kan dras en parallell till t.ex. beskattningsartikeln i avtalet mellan Peru och Sverige. Meningen med att Sverige fränsade sig rätten till att beskatta kapitalvinster var på grund av att locka företag att etablera sig i Peru för att gynna landets ekonomi. Syftet med denna artikel är således att bolag ska etableras för att fler arbetsmöjligheter ska skapas, näringsverksamhet breddas mm. i Peru. Om då svenska bolag etablerar brevlådeföretag i landet och således inte bedriver verksamhet, kan det då anses som de har uppfyllt syftet med artikeln? Nej det anser inte jag. Enligt min åsikt har det betydelse om syftet med artiklarna som används i ett förfarande uppfylls eller om artikeln kan anses missbrukas och således omfattas av 2 § 4 punkten i skatteflyktslagen.

Utifrån avsnitt 6.5 kan det konstateras att tolkningen av 2 § 4 punkten skatteflyktslagen måste ske genom en bedömning av både intern- och internationell rätt för att se om förfarandet ska falla under fjärde punkten. Jag kan konstatera att vissa riktlinjer går att utläsa ur förarbeten och speciellt de rättsfall som har berörts. Dessa riktlinjer går ut på att intern rätt ska bedömas objektivt för att se om reglerna har kringgåts och sedan får avtalet belysas ur ett teleologiskt perspektiv för att se om det använts oerättigt.

Jag kan avslutningsvis konstatera att det inte går att sätta fingret på exakt hur ett förfarande ska bedömas enligt tolkningen av fjärde punkten. Det beror på utformningen på 2 § skatteflyktslagen som har för avsikt att vara bred vilket leder till att det kommer kvarstår frågor kring hur tolkningen ska göras. Så utifrån de riktlinjer som kan urskiljas kommer det i slutändan leda till att en bedömning får ske från fall till fall.

Referenslista

Offentligt tryck

Svensk författarsamling

Kungörelse (1968:745) om tillämpningen av avtalet den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande inkomst och förmögenhet

Proposition

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag

Utskottsbetänkanden

1997/98:SkU3 Reformerad skatteflyktslag

Statens offentliga utredningar

SOU 1963:52 Om åtgärder mot skatteflykt

SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul

SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt

Departementsserien

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt

Skatteverket

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering - Del 1 - Kapitel 15, 10 april 2012 kl 15.30, www.Skatteverket.se

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

Mål 1335-11

RÅ1996 ref 38

Kammarrätten

Mål 3348-10

Mål 3855-09

Doktrin

Dahlberg Mattias, Internationell beskattning, andra upplagan, Studentlitteratur, 2007

Holstad Per, Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten? Skattenytt nr 5, 2010

Hultqvist Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, 1995

Kellgren Jan, Mål och metoder vid tolkning av skattelag, Iustus förlag, 1997

Kees van Raad, Materials on international & EU tax law, Volume 1, 2011/2012

Lindencrona Gustaf, Skatter och kapitalflykt, Jurist- och samhällsvetarförbundets Förlags AB, 1972

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter, Silfverberg Christer, Simon-Almendal Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, trettonde upplagan, Studentlitteratur, 2011

Logothetis Afroditi, Mörkare för förre AMF-ordföranden, Di.se, 2012-04-18

Påhlsson Robert, Hunden klockan tre och fjorton, Rapport från juridikens tankevärld, Iustus förlag, 2005.

Rosander Ulrika, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007.

Sandberg Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, Ämne, material, metod och argumentation, andra upplagan, Norstedts juridik, 2007.

Simon-Almendal Teresa, Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott, Svensk skattetidning nr 4, år 2011, s. 320.

Zetterström Stefan, Juridik och juridikens metod, Juridiska institutionen vid Uppsalas universitet, 2004, http://www.ur.se/mb/pdf/Texter/Juridik_som_arbetsverktyg.pdf, läst den 4 maj 2012.

Internetkällor

<http://www.ne.se/generalklausul>, 19 april 2012, kl 10.30.

http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html, 16 april 2012 kl, 15.37

