

Examensarbete Juristprogrammet
30 högskolepoäng

Örebro universitet

Lagkonkurrens mellan skatteflyktslagen och skatteavtal

Författare Niklas Karlsson termin 9
Handledare Eleonor Kristoffersson

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JT	Juridisk Tidskrift
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
RF	Regeringsformen
SN	SkatteNytt
SvSkT	Svensk Skattetidning

Sammanfattning

Skatteupplägg i enlighet med skatteavtal är ett aktuellt ämne. Samma sak gäller skatteflyktslagen. I slutet av mars 2012 var de s.k. Peru-uppläggen uppe för prövning i högsta instans varvid just skatteflyktslagen skulle prövas mot ett skatteupplägg i enlighet med Sveriges skatteavtal med Peru. Någon utförligare prövning blev det dock aldrig fråga om eftersom skatteavtalet vid prövningen inte befanns begränsa Sveriges beskattningsrätt.

I den här uppsatsen reder jag ut hur lagkonkurrens mellan skatteavtal och skatteflyktslagen bör hanteras av rättstillämparen.

Skatteavtal är avtal på folkrättens område som Sverige ingått med annan stat. För att skatteavtalen ska få verkan i svensk rätt måste de inkorporeras i lagtexten. När ett skatteavtal inkorporerats i lagtexten får skatteavtalet samma status som övrig svensk lagstiftning. Typiskt för skatteupplägg i enlighet med skatteavtal är att de är helt och hållet förenliga med gällande lagtext. På Skatterättens område som har tydliga inslag av myndighetsutövning blir rättsäkerhetsaspekter och legalitetsprincipen viktiga att beakta. En grundläggande princip för beskattningen är att alla ska beskattas lika.

Problemet med skatteupplägg i enlighet med skatteavtal är att de kan missbrukas för att uppnå oberättigade skattefördelar. För att kunna angripa skatteupplägg som syftar till att ge oberättigade skattefördelar kan Skatteverket bortse från, av den skattskyldige företagna rättshandlingar, vid fastställande av underlag för beskattning, i enlighet med skatteflyktslagen. Tillämpning av skatteflyktslagen är inte helt oproblematiskt därför att civilrättsligt och skatterättsligt giltiga rättshandlingar kan komma att ignoreras och fastställande av underlag för beskattning sker på ett så att säga "fiktivt underlag" som bara existerar skatterättsligt vid fastställande av underlag för beskattning. Därför har frågan om skatteflyktslagens förenlighet med den enskildes krav på rättssäkerhet och legalitet i beskattningen kunnat diskuteras. Därutöver har frågan rests om det, när svensk intern skattelagstiftning tillämpas framför skatteavtalslagstiftning som har sitt ursprung i folkrättsliga traktater, ger upphov till att Sverige inte uppfyller sina folkrättsliga förpliktelser.

Jag kommer i min utredning fram till att skatteflyktslagen i sig får befinnas rättsäker och möjlig att tillämpa i lagkonkurrens med skatteavtalen. Beträffande frågan om Sverige bryter mot sina folkrättsliga förpliktelser om skatteflyktslagen tillämpas framför skatteavtalen så kommer jag fram till att så inte nödvändigtvis behöver vara fallet. Om skatteavtalslagstiftningen tolkas fördragskonformt med de bakomliggande skatteavtalen går det enligt min mening att argumentera för att Sverige som avtalspart inte gör sig skyldiga till avtalsbrott.

Svenska domstolar har i sin rättstillämpning att tillämpa lagstiftning. Skatteavtal i egenskap av folkrättsliga traktater är inte rättskällor innan de inkorporerats i den svenska rättsordningen genom lagstiftning. Det är en konsekvens av Sveriges dualistiska förhållningssätt gentemot folkrätten.

Uppsatsen mynnar ut i ett förslag på hur lagkonkurrens mellan skatteavtalslagstiftning och skatteflyktslagen bör hanteras och lösas i tre steg.

Innehållsförteckning

Förkortningslista.....	1
Sammanfattning.....	2
1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund.....	5
1.2 Syfte.....	5
1.3 Avgränsning.....	6
1.4 Metod.....	6
1.5 Disposition.....	10
2 Skatterätten i svensk rätt.....	11
2.1 Allmänt.....	11
2.2 Skyldigheten att betala skatt.....	11
2.3 Skatterätten och civilrätten.....	12
2.3.1 Civilrättens och skatterättens förhållande till varandra.....	12
2.3.2 Koherensbegreppet.....	14
2.3.3 Begrepps innehåll.....	15
2.3.4 Analogier.....	16
2.4 Skatteflyktlagen.....	17
2.4.1 Skatteflyktlagens bakgrund.....	17
2.4.2 Generalklausulen 2 § skatteflyktlagen.....	19
2.4.3 Väsentlighetskravet.....	19
2.4.4 Medverkansrekvisitet.....	20
2.4.5 Avsiktsrekvisitet.....	21
2.4.6 Lagstiftningens syfte.....	22
2.5 CFC-lagstiftning.....	23
3 Skatteavtalslagar.....	25
3.1 Allmänt.....	25
3.2 Skatteavtal.....	25
3.3 Folkrätten.....	28
3.3.1 Folkrättsliga förutsättningar.....	28
3.3.2 Wienkonventionen - tolkning av skatteavtal.....	29
3.3.3 Tolkning av inkorporerade skatteavtalslagar.....	30
3.4 Praxis.....	31
3.4.1 Luxemburgfallet RÅ 1996 ref. 84.....	31

3.4.2 2008 års fall	32
3.4.3 Grekländsfallet RÅ 2010 ref. 112.....	34
3.4.4 Perufallen	36
4 Konstitutionellt.....	39
4.1 Allmänt	39
4.2 Konstitutionella aspekter beträffande skatteavtalens status i svensk rätt.....	39
4.3 Legalitetsprincipen i skatterätten	40
4.4 Rättsäkerhet och förutsebarhet i skatterätten	42
5 Analys	45
5.1 Intressekonflikter	45
5.1.1 Intressekonflikternas parter.....	45
5.1.2 Förutsebarhet.....	45
5.1.3 Likhet inför skattelag.....	46
5.1.4 Praxis	47
5.2 Skatteavtal bör tolkas fördragskonformt	47
5.3 Skatteflyktslagens tillämplighet	50
5.3.1 Rättsäkerhetsintresset och grundläggande förutsättningar för tillämpning av skatteflyktslagen.....	50
5.3.2 Rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen	51
5.3.3 Slutsatser beträffande skatteflyktslagens tillämplighet	53
5.4 Lagkonkurrens mellan skatteavtalslagstiftning och skatteflyktslagen.....	55
5.4.1 Skatteflyktslagen som lex specialis.....	55
5.4.2 Lagkonkurrensens utgång	55
Avslutning.....	58
Källor.....	60

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteupplägg i enlighet med skatteavtal är ett på senare tid flitigt diskuterat ämne. Det är intressant att diskutera skatteuppläggen därför att de till det yttre följer lagen och redovisas öppet. Det handlar inte sällan om komplicerade upplägg och stora ekonomiska summor som tack vare uppläggen blir undantagna beskattning i Sverige i enlighet med skatteavtalen. För Skatteverkets vidkommande handlar skatteavtalsuppläggen om att bedöma om motiven för skatteuppläggen är godtagbara eller inte, samt att rida spärr mot skatteupplägg som bara har till syfte att ge den skattskyldige oberättigade skatteförmåner. Till sin hjälp har Skatteverket skatteflyktslagen, lag (1995:575) mot skatteflykt, som tillåter Skatteverket att fastställa underlaget för beskattning med bortseende från rättshandlingar i skatteupplägget.

Skatterätten är ett område där staten genom Skatteverket utövar myndighetsutövning gentemot den enskilde. Legalitetsprincipen och den enskildes krav på förutsebarhet är erkänt viktiga inom skatterätten. Men vad händer när den skattskyldige hävdar att de lagar som finns har respekterats och följts, men Skatteverket ändå önskar fastställa ett annat underlag som resulterar i en högre skattebörd för den skattskyldige? Ur den skattskyldiges synvinkel har skattelagstiftningen, genom skatteavtalslagstiftningen, följts till punkt och pricka. Legalitetsprincipen och den enskildes krav på förutsebarhet i beskattningen borde enligt den skattskyldige tala för att upplägget bör respekteras av Skatteverket. Skatteverket å sin sida lär hävda att skatteförmånen är oförenlig med skattelagstiftningens syfte och att de skatteflyktskonstituerande rättshandlingarna ska bortses ifrån vid fastställande av underlaget för beskattning.

Jag har i detta arbete för avsikt att granska den uppkomna situationen utifrån båda parter perspektiv samt leverera ett förslag på hur och på vilket sätt en rättstillämpare bör lösa uppkomna lagkonkurrenskonflikter av det nämnda slaget.

1.2 Syfte

Syftet med min uppsats är att reda ut under vilka förutsättningar och hur skatteflyktslagen kan tillämpas i en lagkonkurrenssituation med lagar om skatteavtal framför allt ur ett konstitutionellt och praktiskt perspektiv samt hur skatteavtalens folkrättsliga arv påverkar tolkningen av skatteavtalslagarna och inverkar på hanteringen av lagkonkurrenssituationen med skatteflyktslagen.

I arbetet har jag för avsikt att utreda skatteflyktslagens tillämplighet utifrån ett förutsebarhets-, rättssäkerhets- och legalitetsperspektiv. Skatteavtal är speciell företeelse i svensk rättsordning. Skatteavtal är avtal på det folkrättsliga planet och inkorporerad lagstiftning på det nationella planet. Inom skatterätten intar legalitetsprincipen en viktig position tillsammans med de enskildas krav på rättssäkerhet och förutsebarhet i beskattningen. Genom att utnyttja skatteavtalen kan ett skattesubjekt reducera sin skatt. Genom skatteflyktslagen kan Skatteverket tillåtas att bortse från rättshandlingar vid fastställande av underlag för beskattning. Min ambition är att reda ut hur och på vilket sätt en situation där ett skattesubjekt i formellt laga ordning följt och utnyttjat reglerna ett skatteavtal för att åstadkomma ett skatteupplägg, som ger en skatteförmån vilken Skatteverket önskar angripa med hjälp av skatteflyktslagen, ska lösas.

1.3 Avgränsning

I uppsatsen kommer jag fokusera på tillämpning av skatteflyktslagen och skatteavtalslagar ur ett svenskt rättstillämparperspektiv. Unionsrätt kommer inte beaktas utan faller utanför avgränsningen för att begränsa uppsatsens omfattning. Inte heller kommer gränsdragning mot skattebrott att behandlas. Skatteflyktslagen kommer att granskas för att redogöra för tillämpningen, framför allt beträffande 2 § skatteflyktslagen. Skatteflyktslagens övriga paragrafer kommer inte att ägnas någon uppmärksamhet, annat än i förbigående. Det är enligt min uppfattning 2 § skatteflyktslagen som är mest intressant att diskutera i och med att rekvisiten för i vilka fall Skatteverket får bortse från rättshandlingar finns i den paragrafen. Skatteavtalslagarna och de bakomliggande skatteavtalen kommer att granskas framför allt i syfte att redogöra för deras konstitutionella status. Den folkrättsliga aspekten av skatteavtalen kommer enbart att behandlas för att reda ut huruvida de folkrättsliga aspekterna av skatteavtalen är ett argument att som har en konstitutionell legitimitet, och - isåfall - i hur stor grad. Inom den del av folkrätten som hör till traktaträtten finns en omfattande doktrin om vilka förpliktelser en stat ådrar sig genom ingångna traktater. De viktigaste är att hålla sina avtal och att inte lagstifta emot ingångna traktater, s.k. treaty override. Jag kommer inte ägna dessa folkrättsliga förpliktelser någon större uppmärksamhet än att i förbigående konstatera att de finns. Frågor om innehållet i treaty override och andra folkrättsliga aspekter bortses ifrån.

1.4 Metod

I denna framställning kommer den rättsdogmatiska metoden tillämpas. Den rättsdogmatiska metoden innebär att rättskällor används, tillämpas och tolkas, vilket i sin tur innebär studier av rättskällorna lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin. Den rättsdogmatiska metoden har sin grund i en rättskällehierarki med grundlag som rättskälla av högst valör, följt av lag, förarbeten, praxis och doktrin.¹ Inom skatterätten är min utgångspunkt att rättskällorna hierarkiskt förhåller sig så till varandra att lag är den rättskälla som ska användas medan förarbeten och prejudikat bör användas och doktrin får användas.² Rättskällorna kommer att analyseras och tolkas framför allt med utgångspunkt i att finna grund för en rättslig argumentation om hur tolkningskonflikten i frågeställningen bör lösas samt vilka intressen som bör (och har legitim grund att) beaktas i lösandet av densamma.

Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen, HFD. Syftet med namnbytet var att det nya namnet bättre skulle spegla domstolens verksamhet som högsta domstol i förvaltningsmål.³ I den här uppsatsen kommer termen HFD användas för den instans som levererat domar från högsta instans på förvaltningsrättens område. Termen HFD kommer alltså användas även när det högsta dömande organet hette Regeringsrätten för att resonemang och argumentationslinjer lättast ska kunna appliceras på rådande förhållanden.

¹ Enligt Hellner uppställs i extrema fall en hierarkisk rättskällelära, med lag som förnämsta, följt av förarbeten och prejudikat något längre ned och doktrin ytterligare längre ner i rättskällehierarkin. En sådan hierarkisk ordning låter sig inte göras hur som helst, utan rättskällornas förhållande är beroenda av rättsystemet och rättsområdet. Se Hellner, s. 25.

² Se Kristoffersson, SvSKT 2011 s. 835.

³ Se SFS 2010:1801, prop. 2009/10:80 s.122 och Högsta förvaltningsdomstolens hemsida <http://www.hogstaforvaltningsdomstolen.se>.

Skatteflyktlagen har genom åren ändrats tämligen frekvent, vilket gör att vissa uttalanden från förarbeten och doktrin kommit till i en kontext när lagtexten hade en annan lydelse. Min uppfattning är att innehållet i skatteflyktlagen, såvitt den här uppsatsen anbelangar, i allt väsentligt varit detsamma sedan 1995 och att i den del resonemang, kritik och argumentationer redovisas så är dessa applicerbara på befintlig lagstiftning. Uppsatsen har inslag av konstitutionell rätt, folkrätt och skatterätt. På det folkrättsliga och det konstitutionella planet som är mer beständigt återfinns den tyngsta doktrinen i standardverk och går ofta härleda långt tillbaka i tiden. Min ambition har varit att i möjligaste mån gå till, kontrollera, och redovisa primärkällan, men i vissa fall då visst material varit förenat med allt för stora svårigheter att frambringa har jag nöjt mig med att referera sekundärkällan. Det har framför allt varit fråga om äldre litteratur som varit svårt att få tag i. Min uppfattning är dock att vid de tillfällen primärkällan inte kunnat frambringas så duger den redovisade sekundärkällan fullgott som källhänvisning. På det mer dynamiska skatterättsliga området återfinns doktrinen i större utsträckning i artiklar. För notoriska fakta redovisas/ges ingen källhänvisning.

Amerikanske filosofen Ronald Dworkin presenterar i *Taking Rights Seriously* en påhittad domare som han kallar Hercules. Hercules besitter enastående förmågor som ger honom närmast optimala möjligheter att tolka rätten.⁴ Hercules styrka ligger i att han kan avgöra alla svåra fall på ett grundligare sätt än andra domare och samtidigt motivera sitt avgörande på ett synnerligen tydligt sätt. Hercules avgöranden utgör en perfekt avvägd balans av alla intressen (politiska, moraliska m.fl.) som kan göra sig gällande i ett svårt fall.⁵ En svensk domare har inte samma möjlighet att beakta intressen som inte återfinns i rättskällorna på grund av legalitetsprincipen i 1 kap 1 § RF. Svenska domstolar är självständiga och oavhängiga enligt 11 kap. 3 § RF.⁶ Svenska domstolar saknar dessutom s.k. *kompetenz-kompetenz*⁷ enligt 1 kap. 1 § och 1 kap. 4 § RF. Svenska domstolar är därför bundna att respektera den svenska rättskällevärdet och kan till skillnad från Dworkins ideale domare Hercules inte beakta politiska eller moraliska aspekter i sin dömande verksamhet. Men, som jag återkommer till nedan kan en möjlighet att beakta politiska (främst folkrättsliga) aspekter öppnas genom praxis.⁸

För den här uppsatsens vidkommande handlar tolkningssvårigheterna framför allt om att avgöra svenska interna skatterättsliga lagars förhållande sinsemellan, med inslag av rättsliga principer och den folkrättsliga dimension de internationella skatteavtalen bidrar med.

En bra hjälp vid utredande och tolkning av gällande rätt är prejudikat – rättsfall där den förhandenvarande frågeställningen berörts tidigare.⁹ Prejudikat följs regelbundet i svensk rättspraxis, men är inte juridiskt bindande.¹⁰ Enligt 36 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, meddelas prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas av HFD. Prejudikaten bidrar till att göra rättstillämpningen enhetligare och enhetlighet i rättstillämpningen

⁴ Dworkin, s. 105 ff., Simmonds, s. 107 f. Dworkins domare Hercules används här enbart som en metafor för att illustrera de tolkningssvårigheter rättstillämpning i stort genererar. Någon koppling till Dworkins syn på rätten och rättstillämpningen eller Hercules funktion i desamma är inte avsedd.

⁵ Simmonds, s. 107 f.

⁶ 11 kap. 3 § RF, det s.k. förbudet mot ministerstyre kompletteras av 11 kap. 4 § RF som förbjuder riksdagen att överpröva domstols avgöranden. Se Nergelius, (2011) s. 26 f.

⁷ Kompetens att tilldela sig själv kompetens, se Bernitz, s. 115.

⁸ Med praxis avses alla rättsliga avgöranden, inklusive sådana avgöranden som kan betecknas som prejudikat, terminologin är hämtat jag av Kristoffersson, SvSkT 2011, s. 836.

⁹ Med prejudikat avses avgöranden som är tydligt rättsbildande med särskild auktoritet, se Kristoffersson, SvSkT 2011 s. 836, m. hänvisningar till Peczenik i not 6.

¹⁰ Peczenik, (1990) s.159, Jfr också SOU 1986:1 s. 71, Peczenik, (1995) s. 239.

har ett egenvärde.¹¹ I skattemål är HFD högsta instans. Högsta instans förfogar över högklassig kompetens, rimlig tid och bra underlag för att tolka och tillämpa rätten samt, leverera riktiga domar.¹² I samband med prejudikaten är det värt att redan här förutskicka att jag kommer använda den praxis som följer prejudikaten på två sätt. Praxis kommer dels att användas som tolkningshjälpmedel, men praxis kommer också användas såsom egen rättskälla varigenom luckor i lagstiftningen kan täppas igen, enligt den s.k. rättsbildningskompetensen.¹³ Ett exempel från HFD på det sistnämnda användningsområdet återfinns i RÅ 2009 ref. 47, där HFD tillämpade praxis som rättskälla beträffande den skattemässiga bedömningen av villkorat aktieägartillskott och konstaterade:

”Den skattemässiga behandlingen av sådana tillskott har inte reglerats genom lagstiftning utan följer av Regeringsrättens praxis (se RÅ83 1:42, RÅ85 1:10 och RÅ 1988 ref. 65; se också RÅ 2002 ref. 106, RÅ 2002 ref. 107, RÅ 2002 not. 215, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2005 not. 82 och RÅ 2006 not. 162).”¹⁴

Att praxis kan användas som egen rättskälla i avsaknad av annan rättskälla av högre dignitet är viktigt för den här uppsatsen därför att genom nedan redovisad praxis har ett fönster öppnats för domaren att beakta folkrättsliga aspekter i rättstillämpningen.

I anslutning till prejudikatens ställning i rättskälleläran är det viktigt att notera att ett rättsläge kan förändras över tid. Om den högsta instansen har för avsikt att ändra på tidigare praxis kan mål avdömas i plenum. Avgöranden som tillkommit i plenum bör utöva ett större inflytande än andra prejudikat.¹⁵ Ibland kan två eller flera fall som vid första påseende liknar varandra komma att avdömas olika. Om inget av fallen är avdömt i plenum behöver fallen studeras noggrant för att utröna om det finns några avgörande skillnader fallen sinsemellan som kan ha varit avgörande för de skilda utgångarna i fallen.¹⁶

Svenska domstolar följer som regel de högsta instansernas prejudikat, men det finns ingen absolut skyldighet.¹⁷ En utgångspunkt för min syn på den juridiska metoden, rättskälleläran och tolkningen av rättskällorna är vad jag kallar principen om argumentationens styrka. Principen om argumentationens styrka tar sikte på tolkningen av rättskällorna. Principen om argumentationens styrka kommer till uttryck i ett rättsfall från Högsta domstolen, NJA 1994 s. 194, men emanerar såvitt

¹¹ Heuman, s. 131, förutom enhetlighet och likformighet är det ofta prejudikaten som ger lagstiftningen dess fulla genomslagskraft, se SOU 1986:1 s. 25, 49, prop. 1988/89:78 s. 19, prop. 1971:45 s. 83.

¹² Jfr Peczenik, (1995) s. 238.

¹³ Arvidsson s. 40 f., se vidare för exempel, Westberg, JT 2000/01, s. 348 ff. Jfr också Lindskog, JT 2002/03, s. 68 ff. som menar att högsta instans inte bara har en möjlighet att verka rättsbildande utan till viss del även en skyldighet. Enligt Lindskog är det i den rättsbildande funktionen viktigt att ”tydliggöra rättsliga värderingar och rättsliga argumenteringsmodeller som kan vara vägledande för underdomstolarna och därmed för rättsutvecklingen.”. Lindskogs syn på de ”rättsliga argumentationsmodellerna” stämmer enligt min mening väl överens med den nedan redovisade uppfattningen att det är tyngden av de skälen som ger prejudikatet sitt värde. Pahlsson härleder rättspraxisens legitimitet ur 1 kap. 9 § RF och menar ”[a]tt åberopa praxis är nämligen ett åberopande av principen om att lika fall ska behandlas lika. Man pekar på ett fall som man anser är så jämförbart med det egna, att de båda fallen bör behandlas likformigt” se Pahlsson, SN 2011, s. 113 ff.

¹⁴ Se RÅ 2009 ref. 47.

¹⁵ Peczenik, (1990) s.159 f. Jfr dock Heuman, s. 131 f., en praxisändring måste inte nödvändigtvis föregås av en plenidom.

¹⁶ Heuman, s. 131, Rabe & Hellenius, s. 494.

¹⁷ Heuman, s. 129, Gäverth, (2009) s. 165 f.

jag kan utröna ur ett uttalande från riksdagens första lagutskott från 1947 i anledning av ett fall då en underrätt valde att avvika från plenipraxis från HD.¹⁸

I NJA 1994 s. 194 uttalade HD bl.a. följande angående tolkning av prejudikat:

”[e]n domstol bör sålunda ha vissa möjligheter att avvika från tidigare rättspraxis, och om den anför rimliga skäl för att tillämpa lagen på ett annat sätt än HD gjort kan en sådan rättstillämpning i vart fall inte föranleda skadeståndsskyldighet för staten --- [i] svensk rätt anses det inte föreligga någon oavvislig skyldighet att följa prejudikat från de högsta dömande instanserna. Om, såsom i förevarande fall, det kunnat ifrågasättas, huruvida ett tidigare avgörande i den högsta instansen framstår som auktoritativt, torde den omständigheten att en lägre instans ansett sig kunna avvika från det äldre avgörandet i vart fall inte vara av beskaffenhet att grunda skadeståndsskyldighet för staten”.¹⁹

HD för en argumentation som stämmer väl överens med riksdagens första lagutskotts uttalande från 1947:

”[e]nligt utskottets mening bör man emellertid såsom allmän princip fasthålla vid den uppfattningen, att endast tyngden av de skäl som av högsta domstolen åberopas till motivering för domstolen bör vara avgörande för högsta domstolens inflytande på rättstillämpningen i de lägre instanserna”.²⁰

Uttalandet i riksdagens första lagutskott tillkom i en kontext där en underrätt gått emot plenipraxis från HD och JO riktade kritik mot den domare som inte följt den genom plenidom meddelade praxisen. Uttalandet kommer alltså från en kontext där underrätts bundenhet av en överrätts praxis varit föremål för diskussion.²¹ Viktigt att notera är enligt min mening, att uttalandet tar sikte på tolkningen av rätten och inte rättskälleläran som sådan.

Slutligen bör något sägas om doktrinen rättskällestatus och påverkan på rätten. Doktrinen bidrar till tolkningshjälp i rättstillämpningen och synpunkter de lege lata så väl som de lege ferenda. Doktrinen har ingen given legitimitet i sig utan erhåller legitimitet i rättstillämpningen på ett sätt som liknar prejudikaten – i enlighet med principen om argumentationens styrka. Grunden för doktrinen inflytande på rättstillämpningen bottnar i att en rättsvetenskapsman som specialiserat sig inom ett visst område och förvärvat en djupare kunskap, varför juridiskt välgrundade argumentationslinjer står att finna i doktrinen. Det är tyngden i rättsvetenskapsmannens resonemang som är avgörande.²²

¹⁸ I skattemål är ju Högsta förvaltningsdomstolen högsta instans och inte Högsta domstolen men de båda domstolarna liknar varandra i stor utsträckning och torde i den utsträckning jag hänvisar till dem båda i detta avsnitt fungera på samma sätt. Jfr Munck: ”[d]e båda domstolarna uppfattas och uppfattar sig som systerorganisationer med olika kompetensområden. Likheter mellan domstolarna är långt mera påtagliga än avvikelserna.” Munck, (2009) s. 365.

¹⁹ NJA 1994 s. 194.

²⁰ LU1 1947:1 s. 4.

²¹ Gäverth anser att det är problematiskt om rättstillämpare inte följer prejudikat, som de enligt ”egen uppfattning” anser inte vara materiellt riktiga. Att tillämpa principen om argumentationens styrka är enligt min mening väl förenligt med Gäverths ståndpunkt. Men det kan ändå finnas anledning att påpeka att de argument som används givetvis måste ha en förankring i rättskällorna och att det inte handlar om skönsmässigt eget tyckande hos rättstillämparen. Se Gäverth, (2009) s. 166.

²² Lind, JT 1996/97, s. 360 ff.

1.5 Disposition

I avsnitt två kommer ett först ett brett perspektiv att anläggas där skatterätten i stort kommer att gås igenom. I avsnittet redogörs för de grundläggande principer och motiv som ligger till grund för beskattningslagstiftningen. Redogörelsen av skatterätten i stort och de motiv som ligger bakom syftar till att visa på och ge en bakgrund till speciella särdrag skatterätten visar upp gentemot andra rättsområden, särskilt civilrätten. För att ytterligare visa på och ge ett redskap för att hantera skatterättens speciella ställning i svensk rätt med kommer koherensbegreppet att gås igenom. Koherensbegreppet används för att studera rättssystemets systematik och olika rättsområdens överensstämmelse med varandra. För den här uppsatsen blir det aktuellt att studera koherensen över rättsområden därför att vid tillämpning av skatteflyktslagen kommer koherensfrågor att analyseras dels i fråga om skatteflyktslagens överensstämmelse med den civilrättsliga lagstiftningen och dels indirekt när skatteflyktslagen studeras i konkurrens med inkorporerade lagar om ingångna skatteavtal. Därefter kommer den ena av uppsatsens huvudsakliga lagar, skatteflyktslagen att presenteras. I anslutning till skatteflyktslagen kommer även svensk CFC-lagstiftning snabbt att avhandlas, kunskap om CFC-lagstiftningens viktigaste drag är nyttig att ha med i bagaget vid genomgången av rättsfall senare i uppsatsen.

I avsnitt tre kommer inkorporerade lagar om skatteavtal att redogöras för i fråga om ursprung och motiv. Inkorporerade lagar om skatteavtal har folkrättsliga traktater som ursprung, vilket ger de inkorporerade lagarna om skatteavtal ett slags folkrättsligt arv. I anledning av skatteavtalslagarnas folkrättsliga arv, kommer folkrätten och den del inom folkrätten som kallas traktaträtten att gås igenom. Genomgången syftar till att ge en förståelse för utgången i de rättsfall som refereras senare i uppsatsen samt en förståelse för innehållet i de argument som framförs i doktrinen i anslutning till rättsfallen. Därefter kommer tolkningen av skatteavtal respektive skatteavtalslagstiftning behandlas. Sist i avsnitt tre kommer de senaste årens tre viktigaste rättsfall rörande lagar om skatteavtals ställning i svensk rätt från HFD att redogöras för, samt den debatt som uppstått i doktrinen med anledning av de redovisade avgörandena.

I avsnitt fyra berörs de konstitutionella aspekter som gör sig gällande i en konkurrenssituation mellan skattelagstiftning, civilrättslagstiftning och folkrätt. För skatteflyktslagens och skatteavtalslagarnas tillämpning handlar det fr.a. om legalitet, förutsebarhet och rättssäkerhet i beskattningen. För skatteavtalen handlar det att skissera skatteavtalens konstitutionella status.

I analysdelen kommer först skatteflyktslagens och skatteavtalslagarnas tillämplighet var för sig analyseras, för att sedan ställas mot varandra i en hypotetisk konkurrenssituation för att analysera vilka aspekter en rättstillämpare har att beakta vid lagvalskonkurrensen. Analysdelen avslutas med en sammanfattning av de viktigaste slutsatserna jag kommit fram till.

2 Skatterätten i svensk rätt

2.1 Allmänt

Detta kapitel handlar om varför vi betalar skatt och hur rättshandlingar företagna på civilrättens område påverkar skatterätten. Vidare presenteras skatteflyktslagen, genom vilken Skatteverket har möjlighet att bortse från rättshandlingar vid fastställande av underlaget för beskattning. Kapitlet inleds med en bakgrund till varför vi betalar skatt. Därefter övergår perspektivet till civilrättens och skatterättens förhållande till varandra. Civilrätten och skatterätten hänger ihop och gör sig ofta gällande samtidigt i att civilrättsliga rättshandlingar ger upphov till skatterättsliga konsekvenser. Civilrättens och skatterättens grundläggande struktur och skillnader kommer att presenteras för att ge en inledande förklaring till varför det kan vara problematiskt med den skattemässiga bedömningen av civilrättsliga rättshandlingar. Det kan sägas vara i skillnaden mellan den civilrättsliga rättshandlingen och den skattemässiga bedömningen av samma rättshandling som en stor del av den rättssäkerhets- förutsebarhets- och legalitetsdiskussion, som skatteflyktslagens tillämpning givit upphov till, bottnar i. Därefter kommer koherensbegreppet, begrepp och terminologi samt analogislut att presenteras. De sistnämnda har det gemensamt att de har med överensstämmelse mellan rättsområden att göra och tas upp för att visa på hur civilrätten och skatterätten kan behandlas i förhållande till varandra. Sedan följer en genomgång av skatteflyktslagen skatteflyktslagens historia och ändamål samt en genomgång av rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen. Kapitlet avslutas med en presentation av CFC-lagstiftning. Grunderna i CFC-lagstiftningen är nödvändiga att ha med sig för vid läsning av senare praxis.

2.2 Skyldigheten att betala skatt

Det finns roligare saker att göra än att betala skatt. Ett påstående som säkerligen många skulle skriva under på. Men det finns också en vits med att betala skatt. Skatterna har traditionellt varit, och är fortfarande, en viktig del i en stats finanser. Genom att de bosatta betalar skatt får staten in pengar, med vilka staten kan finansiera välfärd, infrastruktur, utbildning och andra saker som dagligen bidrar till att vi slipper leva i anarki. Vidare kan skattelagstiftningen utnyttjats för andra, t.ex. politiska, syften än att enbart åstadkomma en konsekvent beskattning. Detta faktum gör att det ibland blir svårt att finna principerna för inkomstbeskattningen.²³

Skyldigheten att betala skatt i Sverige följer av lag. Skatterätten hör till det s.k. obligatoriska lagområdet, vilket innebär att föreskrifter om skatt måste meddelas i lag, 1 kap. 1 § och 8 kap. 3 § RF.²⁴ Lagen anger vilka subjekt som är skattskyldiga, under vilka förutsättningar de är skattskyldiga samt hur mycket de är skyldiga att erlägga vid varje tillfälle. För att skattskyldighet ska föreligga måste den grundas på svensk intern skattelagstiftning. Sveriges interna beskattning lagstiftning anger den yttre ramen för svensk beskattningsrätt. Finns inget stöd för beskattning i den interna skattelagstiftningen kan Sverige inte ta ut någon skatt.²⁵

²³ Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 1.

²⁴ SOU 1993:62 s. 81. Att ta ut skatt är ett utövande av den offentliga makten, Olsson, s. 58 med vidare hänvisning till Bull i not 82.

²⁵ Pelin, s. 97.

2.3 Skatterätten och civilrätten

2.3.1 Civilrättens och skatterättens förhållande till varandra

Skatterätten utgör en del i den ekonomiska verklighet vi dagligen lever och befinner oss i. Vi företar dagligen rättshandlingar som ger upphov till såväl civilrättsliga som skatterättsliga konsekvenser. I en situation där olika rättsområden gör sig gällande samtidigt blir det nödvändigt att som rättstillämpare först skaffa sig en bild av hur rättsområdena hänger ihop med varandra. För skatterättens och civilrättens vidkommande kan för det första noteras att civilrättsliga rättshandlingar ger upphov till skatterättsliga konsekvenser. Civilrätten och skatterätten är två rättsområden skilda från varandra, men ändå influerade av varandra. De båda reglerar rättshandlingar av ekonomisk natur och de konsekvenser som därmed kan uppstå till följd av företagna rättshandlingar. Både civilrätten och skatterätten är uppbyggda av normer. Normer består typiskt sett av rättsfakta som ger upphov till en rättsföljd.²⁶ Rättsfaktum utgörs av omständigheter som är av omedelbar relevans för normens rättsföljd.²⁷ Rättsfaktum är ett slags villkor, vars förhandenvaro utgör en förutsättning för att utlösa rättsföljden.²⁸ Rättsföljden är de rättsliga konsekvenser som aktualiseras när visst rättsfaktum är för handen, d.v.s. effekten av att normen tillämpas.²⁹ Normtillämpningen i ett skattemål innebär grovt sett att innebörden av sakomständigheterna i målet, dess faktumsida, bestäms och att sedan relevanta bestämmelser i skattelagstiftningen (regelsidan) tolkas, för att sedan tillämpas på omständigheterna.³⁰ Om de kriterier en norm uppställer för utlösande av en rättsföljd föreligger så ska rättsföljden alltså utlösas. I skatterättens återfinns normer i skriven lagtext. När lagtexten sedan ska läsas är det viktigt att lagtexten är författad på ett begripligt sätt.

Juridiken och däri inbegripen skatterätten är en del av samhället där språkbruket och begreppen intar en särskilt viktig position. Juridiken tillhandahåller det instrument, med vilket rättsförhållanden mellan parter regleras. Principen att *lika fall ska behandlas lika*, är av yttersta vikt.³¹ För att kunna behandla alla lika fall lika är det viktigt att kunna identifiera och karaktärisera olika situationer (rättsförhållanden) för att just avgöra vilka fall som är just lika. Detta i sin tur ställer höga krav på innehållet i språket och terminologin inom juridiken. Terminologin inom juridiken blir viktig därför att beroende på vilka rättshandlingar ett rättssubjekt företar, kan olika rättsföljder komma att aktualiseras.

Ett exempel från civilrätten får illustrera det hela. Antag att en person A, till sin vän B lånar ut sin bil dag ett och 10 000 kr. dag två. I vardagligt språkbruk torde "lånen" rubriceras som just lån och utgångspunkten är att man ska lämna tillbaka det man lånar. Inom civilrätten görs däremot skillnad på "lånen" beroende på vad det är som lånats ut och under vilka premisser. I bilfallet rör det sig om

²⁶ Jfr Hultqvist, (2005) s. 304 om skattereglernas karaktär och konstruktionen *om – så* vilket ju ger en *rättsfaktum – rättsföljdsuppbyggnad*.

²⁷ Ekelöf skiljer mellan omständigheter av omedelbar relevans, vilka han benämner *rättsfaktum* och omständigheter av endast medelbar relevans, vilka han benämner *bevisfakta*. Ingen av termerna rättsfaktum eller bevisfaktum förekommer i rättegångsbalken, men terminologin torde ändå vara vedertagen. Se Ekelöf, s. 40 f., med vidare hänvisning till Gärde i not 88.

²⁸ Strömholm, s. 260 och 280.

²⁹ Jfr Strömholm, som jämför begreppet rättsföljd med rättslig reaktion och rättsliga konsekvenser, vilket ju i praktiken torde innebära samma sak som effekten av att normen tillämpas, Strömholm, s. 245 & 280.

³⁰ Se Melz, (2004) s. 224.

³¹ Helmers, s. 232 ff., Olsson, s. 28.

ett specifikt saklån.³² B har lånat just A:s bil och ska lämna tillbaka samma bil till A. I det andra fallet med pengarna rör det sig istället om en försträckning.³³ B har i det fallet lånat en summa pengar om 10 000 kr., som B har att lämna tillbaka till A, men B behöver inte lämna tillbaka exakt samma sedlar och mynt som en gång lånades, utan det är tillfyllest att B lämnar tillbaka en motsvarande summa. I förlängningen kan just detta faktum få betydelse, att två rättshandlingar som vid en första anblick liknar varandra, ändå civilrättsligt kan komma att karaktäriseras som skilda från varandra. Frågan om huruvida A:s och B:s avtal ska befinnas vara ett lån eller en försträckning får betydelse om B skulle bli insolvent och försätts i konkurs under tiden som B har bilen och pengarna. A vill då naturligtvis ha tillbaka vad han har lånat ut och kräver att B ska lämna tillbaka bilen och betala sin skuld. Utfallet av A:s anspråk att få tillbaka vad han lånat ut, kommer då att falla ut olika. Bilen kommer A att kunna få tillbaka (separera ut) från B:s konkursbo p.g.a. bibehållen äganderätt till bilen. Beträffande pengarna däremot kommer A inte att ha samma framgång med sina återbetalningsanspråk. A har i fallet med de utlånade pengarna fått en fordran på B och får nöja sig med att bevaka en oprioriterad fordran i B:s konkurs och det spelar ingen roll att B har kvar pengarna i sin plånbok.³⁴

Det är alltså viktigt för A i exemplet ovan att veta vad hans lån till B faktiskt är och vad det kan komma att få för konsekvenser. Med den kunskapen kan A planera sitt rättshandlande och enklare förutse vilka rättsliga följder hans rättshandlingar kan komma att få. Ett lån i civilrättslig mening innebär alltså bibehållen äganderätt till det utlånade. En försträckning ger upphov till ett fordringsanspråk avseende att få tillbaka samma art och mängd av det som en gång lånats ut. Ett lån och en försträckning är alltså två från varandra skilda rättshandlingar som trots sina sinsemellan slående likheter ger upphov till skilda rättsföljder.

Fenomenet kallas (begrepps)jurisprudens och syftet är att få ett enhetligt (koherent) rättssystem där samma rättshandlande alltid ska märkas med rätt juridiska etikett. Begreppsjurisprudens- och koherensfrågor får betydelse för den fortsatta framställningen genom att de gör sig gällande på samma sätt som i exemplet ovan, men med den skillnaden att det civilrättsliga språkbruket då kommer att jämföras med det skatterättsliga språkbruket istället för det vardagliga språkbruket som i exemplet. En rättshandling som civilrättsligt har en viss benämning och utgör ett visst rättsfaktum civilrättsligt jämförs då med vilken benämning och vilket rättsfaktum samma rättshandling utgör skatterättsligt.

Civilrättens och skatterättens släktskap, men avsaknad av identitet ger upphov till skillnader mellan rättsområdena. De skillnader som finns bottnar ytterst i att de respektive rättsområdena reglerar olika partsförhållanden och därtill har olika syfte och funktion. Frivillighet och avtalsfrihet präglar exempelvis rättsförhållandet mellan parterna på civilrättens område. Skatterätten däremot har större inslag av tvång och myndighetsutövning gentemot den enskilde. En omedelbar konsekvens därav blir att rättssäkerhetsaspekter intar en mer framträdande roll och blir viktigare att beakta på skatterättens område än på civilrättens område. Vidare innehåller civilrätten inga regler till skydd för statens intresse, till skillnad från skatterätten som just reglerar statens rätt att beskatta folket.³⁵ Lite

³² Se Agell, Malmström, Siegman, s. 153, varifrån inspiration till exemplet hämtats.

³³ Jfr Persson, (2011) s. 401. Lånet dag två av de 10 000 kronorna är ett avtal mellan A och B avseende ett penninglån och betecknas alltså försträckning.

³⁴ Jfr Håstad, s. 146 och 153 f. varifrån inspiration till exemplet hämtats.

³⁵ SOU 1989:81 s. 45. Givetvis kan även statens intressen tillvaratas och skyddas på det civilrättsliga planet, men då inte i egenskap av att vara staten utan i egenskap av att vara rättssubjekt på civilrättens område,

förenklat kan man enligt säga att det är just i de nyss nämnda diskrepanserna som konflikten mellan skatterätt och civilrätt har sin grund.

Civilrätten och skatterätten har det gemensamt är att de båda reglerar rättshandlingar av ekonomisk natur och de konsekvenser som därmed kan uppstå till följd av företagna rättshandlingar. I stor utsträckning begagnas också samma termer och begrepp som rekvisit på rättsfaktumsidan i regleringen på de respektive områdena.³⁶ I vissa fall finns de nyttjade begreppen definierade genom legaldefinitioner men i andra fall uppstår fråga om ett begrepp eller en rättshandling ska ges samma innebörd i de båda rättsystemen. Bergström fastslår i sin avhandling från 1978 att det uppenbarligen finns termer inom civilrätten som har varierande innehåll beroende på i vilket civilrättsligt sammanhang de används.³⁷ En term eller ett begrepp med sitt ursprung i civilrätten som därefter ska tillämpas i skatterätten kan då behöva tolkas i två led. Först skall då avgöras om den skatterättsliga betydelsen överensstämmer med den civilrättsliga, därefter återstår att fastställa den civilrättsliga innebörden av termen eller begreppet.

Att en term tillåts vara oklar i civilrättsligt hänseende kan ofta pareras av parterna själva genom att parterna kan avtala sinsemellan om vilken betydelse termen ska ha. Det ligger i civilrättens natur och är en grundläggande beståndsdel i den civilrättsliga avtalsfriheten att en sådan möjlighet står parterna till buds. Parterna ges genom avtalsfriheten möjlighet att genom ett eget avtal undanröja eventuella oklarheter. Inom skatterätten står dock ingen sådan möjlighet till buds. En enskild som önskar visshet i en oklar terms innebörd blir då utlämnad till att avvakta domstols eller myndighets avgörande av innehållet i den oklara termen. Utan att kunna påverka något själv. På skatterättens område har den enskilde alltså mindre möjlighet att på egen hand undanröja eventuella oklarheter avseende oklara termer, än i civilrätten och dessutom på ett område där rättssäkerheten ska vara särskilt viktig.³⁸ Att det finns en diskrepans mellan skatterätt och civilrätt har uppmärksamats i lagstiftningsarbetet som en omständighet av relevans för rättsäkerheten.³⁹

2.3.2 Koherensbegreppet

Koherens används som ett mått på överensstämmelse. Koherensbegreppet är inte helt lätt att definiera. Många filosofer betraktar koherensbegreppet som ett medel för att lösa kunskapsteoretiska problem. De flesta är eniga om att logisk motsägelsefrihet är ett nödvändigt

exempelvis borgenär eller tredje man. I skatterätten är ju statens rätt att beskatta skyddad genom att just staten tillförsäkras rätten att beskatta i egenskap av att vara just staten.

³⁶ Bergström, (1978) s. 13.

³⁷ Bergström, (1978) s. 78 och 81, med hänvisning till Hessler Beckman och Lejman s. 78, not 93.

³⁸ En möjlighet som står den enskilde till buds är att begära ett förhandsavgörande från Skatterättsnämnden, som binder Skatteverket enligt 16 § lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Jfr dock RÅ 2007 ref. 52, där fråga om förhandsbesked ställdes mot skatteflyktlagen, och HFD uttalade följande:

[f]örhandsbeskedsprocessen är i det aktuella hänseendet inte lika flexibel. Om ett förhandsbesked avser enbart en inledande del av ett förfarande, kan ett efterföljande händelseförlopp skapa oklarhet om beskedets räckvidd. Detta talar i sig mot att avgränsa beskedet på det sätt som Skatterättsnämnden gjort. Det kan också ifrågasättas om det är rimligt att förhandsbeskedsinstitutet skall kunna användas för att göra en stegvis avstämning mot skatteflyktlagen när underlaget inte är tillräckligt för en prövning av hela förfarandet.", se också RÅ 2002 not. 72: "[v]ad härefter gäller frågan om skatteflyktlagen är tillämplig på förfarandet framgår att det nu aktuella förfarandet endast utgör slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehåller flera led som inte omfattas av Skatterättsnämndens prövning. Då det inte är möjligt att i ett fall som det förevarande uttala sig om skatteflyktlagens tillämplighet på endast en del av en längre transaktionskedja bör förhandsbeskedet i denna del undanröjas och ansökningen i motsvarande del avvisas."

³⁹ Se prop. 1996/97: 170 s. 37, med hänvisning till SOU 1989:81.

villkor för koherens.⁴⁰ Koherens, som används inom flera vetenskaper, har för juridikens vidkommande med ett rättssystem inre sammanhang och systematik att göra, men termen är rikligt nyanserad och kan variera till sitt innehåll beroende på i vilken kontext koherensen förekommer. Gunnarsson definierar koherens som ”ett rättsteoretiskt kvalitetskrav på rättsordningens inre rationalitet i förhållande till bakomliggande värden och ändamål och den därmed sammanhängande frågan om rättens legitimitet”.⁴¹

Ett rättssystem där en juridisk term har exakt samma betydelse inom alla rättsområden uppvisar en hög grad av koherens. Ett rättssystem där en och samma juridiska term tillåts variera till omfattning och innehåll beroende på inom vilket rättsområde den juridiska termen nyttjas uppvisar en lägre grad av koherens.

Enligt Hultqvist förutsätts ett rättssystem ha koherens, vilket innebär att rättssystemet har ett inre sammanhang.⁴² Hultqvist menar att i rättslig argumentation är ett grundläggande axiom att man försöker bringa rättsordningen i harmoni och att den in dubio är koherent.⁴³ Det som varit en stor stötesten är att civilrätten är dispositiv till sin natur, emedan skatterätten är indispositiv.⁴⁴ Vidare har vissa termer definierats för sig inom skatterätten, genom legaldefinitioner, och en fråga som uppkommer därav är om det då följer motsatsvis att termer som inte är definierade följer de civilrättsliga definitionerna. Hultqvist argumenterar för att så bör vara fallet.⁴⁵ För egen del ställer jag mig frågande till om ett sådant motsatsslut verkligen låter sig göras. Enligt Melz är det i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, naturligt att anse att civilrättsliga regler uttrycker begreppets innebörd i avsaknad av skatterättslig definition.⁴⁶ En inställning som liknar Hultqvists.

Så länge man rör sig inom ett och samma rättsområde ligger det dock nära till hands att utgå ifrån att rättsområdet är koherent. Med andra ord, om man uppfyller kriterierna för att en rättshandling kommer att karaktäriseras som exempelvis ett saklån kommer det också vid en framtida bedömning av rättshandlingen att befinnas vara ett saklån. Men på samma sätt som terminologin i det vanliga språkbruket och inom civilrätten kan skilja sig åt, i fråga om begreppens innebörd, så kan emellertid terminologin mellan olika rättsområden skilja sig, i fråga om vad som inryms under en och samma juridiska term. Sådana rättsområden uppvisar då i förhållande till varandra en lägre grad av koherens. Ett exempel är begreppet *dotterbolag*, med vilket enligt IL innebär att moderbolaget äger 90 % eller mer i ett dotterbolag, medan ett bolag är moderbolag till ett annat bolag, dotterbolaget om moderbolaget äger 50 % eller mer enligt aktiebolagslagen (2005:551), ABL.⁴⁷

2.3.3 Begrepps innehåll

Om ett och samma begrepp har ett varierande innehåll beroende på i vilket sammanhang begreppet används så har en diskrepans uppkommit avseende begreppets innehåll mellan de olika områdena. Diskrepanser i fråga om en och samma juridiska term kan uppkomma på olika sätt. Diskrepanser kan

⁴⁰ Se Peczenik, (1995) s. 572, med vidare hänvisningar till bl.a. Hegel och Savigny; och strävan efter att fastställa inre sammanhang och släktskap mellan alla juridiska begrepp och satser.

⁴¹ Gunnarsson, s. 25, med hänvisningar till MacCormick i not 34.

⁴² Hultqvist, SN 2007, s. 696 ff.

⁴³ Hultqvist, SvSKT 2010, s. 527.

⁴⁴ Hultqvist, SN 2007, s. 698.

⁴⁵ Hultqvist, SN 2007, s. 697.

⁴⁶ Melz, (2004) s. 229 och 231 ff.

⁴⁷ 35 kap. 2 § IL och 1 kap. 11 § ABL.

uppkomma genom legaldefinitioner, d.v.s. lagtext som uttryckligen klargör vad som avses med en viss term eller ett visst begrepp inom det genom legaldefinitionen angivna rättsområdet. I legaldefinitioner kan en term skraddarsys för att få en specifik innebörd vid tillämpningen av de i legaldefinitionen angivna lagarna. Fördelen med legaldefinitioner är att rättsläget blir förhållandevis klart och tydligt beträffande de termer som definieras. Så fort ett begrepp dyker upp i lagtexten står en definition av vad som omfattas av begreppet att finna i legaldefinitionen. Nackdelen är dock att en sådan lagstiftningsteknik skulle komma att bli väldigt omfattande.

En annan variant är att låta begrepps innehåll och omfång, i den mån de inte definieras i legaldefinitioner eller förarbeten bli definierade genom praxis. En lösning enligt praxis vid svåra fall kan ibland vara att föredra framför orimlig lagstiftning.⁴⁸ En sådan ordning skulle isåfall tillåta att juridiska begrepp ges en allmängiltig innebörd även över rättsområdena. Om rättsområdena är koherenta och harmonierar med varandra bidrar sådan praxis till förutsebarhet och tillåter tillämparen att korsvis använda begrepp och praxis över rättsområdena. Nackdelen blir dock tydlig för de tillfällen termerna och begreppen i olika rättsområden inte harmonierar med varandra. Då blir rättsområdena inkoherenta och förutsebarheten försämras.⁴⁹

2.3.4 Analogier

Om två rättsområden är skilda från varandra, men ändå liknar varandra och har så pass mycket gemensamt som skatterätten och civilrätten faktiskt har, kan det i avsaknad av absolut koherens vara frestade att göra analogislut över rättsområdena. Genom ett analogislut kan tillämparen sägas fylla en lucka i lagen genom att hämta ledning från en reglering som reglerar fall som väsentligen liknar det ifrågasvarande.⁵⁰ Analogislut inom skatterätten är problematiska därför att det kan ifrågasättas om analogislut inom skatterätten är förenliga med legalitetsprincipen. Det problematiska med analogislut inom skatterätten ligger i att en rättstillämpning medelst analogislut riskerar att krocka med föreskriftskravet i 8 kap 3 § RF.⁵¹ En annan risk med analogislut inom skatterätten är att rättstillämparen kan frestas styra sin argumentation på ett sätt som passar de egna syftena.⁵² Kleineman har hävdad att lagrumsanalogier är ett begrepp som skulle kunna täcka vilken rättsligt nyskapande aktivitet som helst, där den angivna lagrumshänvisningen bara utgör en slags "spik" som man hänger upp den nya argumentationen på.⁵³

Samtidigt är det viktigt att skilja laganalogier från koherens som faktiskt finns. Exempelvis kan de grundläggande civilrättsliga förhållandena vara av avgörande vikt för skatterätten. Det skulle t.ex. inte vara möjligt att vidta rättshandlingar på skatterättens område med ett bolag som på civilrättsliga grunder saknar rättshabilitet.⁵⁴

⁴⁸ SOU 1993:62 s. 77 rättsäkerhetsgaranter skulle i sådana fall utgöras av kvalificerade domare, välutbildade jurister och den kontradiktoriska principen.

⁴⁹ Tollerz, SvSKT 1993, s. 18 f.

⁵⁰ Peczenik, (1995) s. 341, Strömholm, s. 437 f.

⁵¹ Hultqvist, SvSKT 2005, s. 308.

⁵² Jfr Hultqvist, SN 2007, s. 696 ff.

⁵³ Kleineman, JT 1994/95, s. 445 not 41.

⁵⁴ Se Gäverth, SvSKT 1996, s. 731 ff.

2.4 Skatteflyktlagen

2.4.1 Skatteflyktlagens bakgrund

Skattelagstiftningen anger under vilka omständigheter skatt måste erläggas av dem som är bosatta i Sverige. Skattelagstiftningen anger också under vilka situationer skattesubjekten undantagsvis inte behöver erlägga någon skatt. Dessa, sist omnämnda, undantagssituationer är naturligtvis att föredra som skattskyldig då de innebär mer i den egna plånboken istället för mindre. Det är under nyssnämnda premisser inte heller särskilt märkligt att de skattskyldiga söker anpassa sina rättshandlingar så att de vid beskattningen kommer att sorteras in under skattelagstiftningens undantag. Det blir däremot problematiskt om vissa skattskyldiga, som från början varit skattskyldiga för sin inkomst, genom invecklade transaktioner lyckas kvalificera sig såsom undantagna skattskyldighet för sina inkomster, medan andra mindre kreativa skattskyldiga inte lyckas och måste betala skatt, emedan faktum kvarstår: de båda skattesubjekten har förvärvat sina inkomster på i princip samma sätt.

Vetskapen om att skatteundandragande åtgärder vidtages, och i inte oväsentligt utsträckning också vidtages med framgång, har befunnits vara ägnad att fresta allt fler att göra ett försök på området.⁵⁵ Risken är att motståndskraften hos dem som i och för sig är inställda på att göra rätt för sig försvagas. ”En förnyad uppdelning av medborgarna i frälse och ofrälse, där frälset beror på mindre nogräknade åtgärder, är ett perspektiv som inger allvarlig oro.” fastslog en expertgrupp inom företagsskatteberedningen 1975.⁵⁶ Ungefär så gick tongångarna på finansdepartementet under den senare delen av 70-talet och det dröjde inte länge innan en första skatteflyktslag hade sett dagens ljus.

Skatteflyktlagen infördes i sin första lydelse 1980 (SFS 1980:865), upphävdes 1992 men återinfördes i princip oförändrad den 1 juli 1995 (SFS 1995:575).⁵⁷ Lagen kom till sedan HFD:s normala principer för tolkning och tillämpning av skattelagarna ansetts vara otillräckliga för att förhindra skatteflykt.⁵⁸ Genom lagstiftning 1997 skärptes lagen i vissa avseenden.⁵⁹ Till följd av de senaste ändringarna som i något avseende inneburit en lättnad, men i huvudsak skärpningar på områden där lagen tidigare ansetts otillfredsställande har tidigare praxis passerat bäst före datum och torde till stor del vara föråldrad.⁶⁰

Skatteflyktlagen är tillämplig på rättshandlingar inom skattelagstiftningens gränser som ger upphov till skattefördelar som står i strid med skattelagstiftningens syfte så som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning. Skatteflyktlagen är enligt 1 § tillämplig vid fastställande av underlag till kommunal och statlig inkomstsskatt. I skatteflyktlagens andra paragraf återfinns den s.k. generalklausulen.⁶¹ För att skatteflyktlagen ska kunna tillämpas av skatteverket vid beskattningen krävs att Skatteverket åberopar lagen inför domstol.⁶²

⁵⁵ SOU 1975:77 s. 43.

⁵⁶ SOU 1975:77 s. 43 f.

⁵⁷ Prop. 1996/97:170 s. 8.

⁵⁸ LLMS, s. 739.

⁵⁹ SFS 1997:777. Arne Baekkevold i Karnov 2011/2012 s. 4404.

⁶⁰ LLMS, s. 739. Jämför dock meningen ”[m]öjligen kan den till någon del vara användbar”. Vilket enligt författaren mening torde åsyfta praxis till den del lag får anses vara oförändrad.

⁶¹ LLMS, s. 740.

⁶² HFD:s dom i mål nr 1336-11 och 1335-11 meddelade i Stockholm den 26 mars 2012.

Begreppet skatteflykt definierades enligt den första lagens förarbete såsom att ”en person vill uppnå ett ekonomiskt resultat väljer ett förfaringsätt som från kommersiella och andra synpunkter framstår som en onödig omväg”.⁶³ Begreppet skatteflykt tar alltså fasta på ett förfaringsätt hos den skattskyldige. Synonymt med termen skatteflykt används även uttrycket *kringgående av skattelag*.⁶⁴

Av motiven till den första skatteflyktslagen anges att syftet med lagen var att förhindra en icke avsedd skatteförmån uppnås och inte att åstadkomma ett hårdare beskattningsresultat.⁶⁵ Skattetillägg bör av den anledningen vara uteslutet.⁶⁶ Vidare anförde regeringen i propositionen att en grundläggande princip i beskattningen är likformighet. Principen om likformighet i beskattningen innebär att individer som befinner sig i samma ekonomiska situation ska beskattas lika.⁶⁷ Vetskapen om att mindre nogräknade personer kan undanhålla stora belopp från beskattning utgör enligt regeringen uppenbarligen en påfrestning för medborgarnas förtroende för skattesystemet, vilket är nödvändigt för systemets upprätthållande.⁶⁸ Det skulle innebära en påfrestning för både skattebetalningsmoralen och för upprätthållandet av hela skattesystemet om det skulle visa sig att grannen eller kollegan till följd av en rad tillkrånglade transaktioner bara behöver betala en bråkdel så mycket skatt som man själv gör för i stort sett samma sorts inkomst.⁶⁹

Beskattningen ger inkomster som är nödvändiga för statens finansiering, men samtidigt är det viktigt att hålla i minnet att beskattningen också är ett politiskt styrmedel som kan användas för att uppnå politiska mål.⁷⁰ Ett exempel är trängselskatt i vägtrafiken för att minska trafikens miljöpåverkan eller bara styra trafiken.⁷¹ Det är därför viktigt att för skatteflykt notera skillnaden gentemot skatteplanering, att: för att spara skatt, välja ett förfarande som är uttryckligen eller underförstått accepterat av lagstiftaren.⁷² Om lagstiftaren vill styra ett beteende hos medborgarna utan att förbjuda beteendet rakt av, är differentierad beskattning såsom i trängselskattexemplet, en lämplig väg att gå. Medborgarna inbjuds att välja ett förfarande som är skattemässigt förmånligare än ett annat, t.ex. att välja en mindre hårt trafikerad väg eller att åka kollektivt, istället för att med egen bil bidra till ett tilltagande trafikchaos på en redan hårt trafikerad väg. Medborgarna väljer det som för dem själva är skattemässigt mest gynnsamt och politikerna som stiftar lagarna får sin vilja igenom, utan att behöva förbjuda något. Det finns alltså en vits att tillåta skatteplanering – staten kan styra ett beteende hos medborgarna. Skattelagstiftningen medger då den skattskyldige möjligheten att välja en väg som är skattemässigt förmånligare än en annan.

I utkanterna till vad som är tillåten skatteplanering gränsar skatteflykt, som inte är tillåtet. Att som skattskyldig själv avgöra var gränsen går är inte alltid så lätt. I motiven till den senaste

⁶³ Prop. 1980/81:17 s. 18 och 41. Jfr också SOU 1975:77 där det uttalas följande angående skatteflykt: ”[t]ypiskt för skatteflykt är däremot, att avtal eller andra rättshandlingar göres med huvudsakligt syfte att uppnå skattelättnader i strid med skattelagstiftningens anda och mening. Man talar beträffande skatteflykt i teorin om missbruk av rättsregler och syftar då vanligen på civilrättens regelsystem.”

⁶⁴ LLMS, s. 740.

⁶⁵ Prop. 1980/81:17 s. 1.

⁶⁶ Prop. 1980/81:17 s. 1. Det handlar ju om att bortse från rättshandlingar vid fastställandet av underlag för skatt, inte att rätta till ett felaktigt underlag till följd av att oriktiga uppgifter vid fastställande av underlaget.

⁶⁷ Prop. 1980/81:17 s. 11.

⁶⁸ Prop. 1980/81:17 s. 11.

⁶⁹ Jfr. Prop. 1980/81:17 s. 101.

⁷⁰ Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 1.

⁷¹ Se prop. 2003/04:145 s. 24 f.

⁷² Prop. 1980/81:17 s. 18.

skatteflyktslagen anfördes att den enskildes förutsebarhet var viktig. Men de skattskyldigas behov av förutsebarhet i beskattningen måste dock vägas mot de belopp som undandras från beskattning. Vidare anfördes att en av de främsta fördelarna med återinförandet av en ny skatteflyktslag är den allmänpreventiva effekt denna förmodades ha på skatteflyktsförsöken.⁷³

Sverige har en 30-årig historia av införande, avskaffande och reformerande av skatteflyktslagen. Vid lagrådsgranskningen av 1980-års skatteflyktslag anförde lagrådsledamöterna Hesser och Hessler följande angående vad som får betraktas som en normal transaktion och en konstlad:

”[h]ar den skattskyldige tillräcklig överblick över skattesystemet väljer han därvid, om andra skäl inte talar däremot, den form för genomförandet av en planerad åtgärd som är fördelaktigast från skattessynpunkt. Häri är han i princip i sin fulla rätt. Att här avgöra om den valda formen är ’normal’ eller ’konstlad’ måste ofta vara förenat med stora och ibland oöverstigliga svårigheter”.⁷⁴

Den borgerliga regeringen tog bort 1980-års skatteflyktslag med hänvisning till rättssäkerhetsproblematik.⁷⁵ Den gamla skatteflyktslagen var inte särskilt flitigt tillämpad och i den mån det finns äldre praxis kan den till följd av senare lagändringar inte användas fullt ut. Men nu är skatteflyktslagen åter en del av svensk skatterätt. Nedan följer en genomgång av rekvisiten skatteflyktslagens viktigaste paragraf, 2 § skatteflyktslagen.

2.4.2 Generalklausulen 2 § skatteflyktslagen

I skatteflyktslagens andra paragraf återfinns den s.k. generalklausulen. Det är i 2 § skatteflyktslagen som Skatteverket tillåts bortse från rättshandlingar vid fastställandet av underlaget för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Genom 2 § skatteflyktslagen kan Skatteverket alltså bortse från de rättshandlingar som utgör förutsättningar för själva skatteflykten och istället fastställa det ”verkliga” beskattningsunderlaget för den skattskyldige. 2 § skatteflyktslagen ställer upp rekvisit i fyra kumulativa punkter och som ska vara uppfyllda för att paragrafen ska kunna tillämpas.

2.4.3 Väsentlighetskravet

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

I 2 § 1 p. skatteflyktslagen återfinns det s.k. kallade *väsentlighetsrekvisitet eller väsentlighetskravet*. Väsentlighetsrekvisitet träffar en, eller en kombination av rättshandlingar som vid fastställandet av beskattningsunderlaget ska medföra en väsentlig skatteförmån.

Av prop. 1980/81:17 följer för det första att den erhållna skatteförmånen inte behöver innebära en lägre skatt det innevarande beskattningsåret. Det avgörande är att en förmån ska uppnås.⁷⁶ Själva begreppet skatteförmån i sig är inte helt lätt att definiera. Skatteförmånsbegreppet enligt förarbetena till nuvarande skatteflyktslagen, och tidigare skatteflyktslagen, befanns vara ”undvikandet av den ytterligare skatt som skulle påförts om skatteflyktsförfarandet inte kommit till

⁷³ Prop. 1996/97:170 s. 9.

⁷⁴ Prop. 1980/81:17 s. 181. Hultqvist, SvSkT 2005, s. 304 f.

⁷⁵ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 764, prop. 1992/93:127 s. 50.

⁷⁶ Prop. 1980/81:17 s. 28 och prop. 1996/97:170 s.45.

stånd” och ”i princip allt som innebär en lättnad vid beskattningen”.⁷⁷ Vad som är en skatteförmån ska i första hand grundas på aktuella förhållanden.⁷⁸

Hultqvist menar att skatteförmånstänkandet bygger på att det är en förmån att inte betala skatt när sådan inte utgår enligt lag, fastän lagstiftaren hade önskat att så vore fallet. Ett sådant resonemang är enligt Hultqvist den raka motsatsen till legalitetsprincipen där utgångspunkten är *ingen skatt utan lag*.⁷⁹ Rosander säger i en kommenterar till Hultqvists kritik, som hon tolkar såsom att den grundar sig i att det är oacceptabelt att det kan ses som en förmån att betala den skatt som följer av normal lagstiftning, att isåfall ses inte skatteflyktslagen som en del av skattelagstiftningen.⁸⁰ Enligt Rosander går det att komma fram till vad som är en skatteförmån genom att vidta en jämförelsetransaktion. Vid en sådan jämförelsetransaktion jämförs det vidtagna tillvägagångssättet med det tillvägagångssätt som ur ett ekonomiskt perspektiv ligger närmast till hands.⁸¹

Den erhållna skatteförmånen ska vara väsentlig. Beträffande storleken på skatteförmånen, och storlekens eventuella betydelse, uttalas att den ska överstiga det som tidigare uttrycktes som en inte oväsentlig skatteförmån. Vilket i sin tur bedömdes med hänsyn på de skatter lagen i fråga är tillämplig på.⁸² Angående tidpunkten för den uppkomna skatteförmånen anförs att det vid prövningen framgår att den skattskyldiges förmån kan realiseras.⁸³

2.4.4 Medverkansrekvisitet

”den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna”

I 2 § 2 p. skatteflyktslagen återfinns det s.k. *medverkansrekvisitet*. Även indirekt medverkan omfattas av paragrafen, vilket innebär en skärpning jämfört med tidigare lydelse av skatteflyktslagen. Enligt tidigare lagstiftning förmodades den skattskyldige själv ha företagit rättshandlingarna. I och med de senaste ändringarna är numera en indirekt medverkan tillräcklig.⁸⁴ Enligt den nya utformningen finns det inte något krav på att det är den skattskyldige som skulle ha företagit den eller de rättshandlingar som enligt skatteflyktslagen skulle bortses ifrån.⁸⁵ Tidigare upplagor av skatteflyktslagen hade inte varit tillräckligt tydliga ifråga om vad som gällde ifall någon annan, t.ex. en banktjänsteman, företagit en transaktion utan den skattskyldiges godkännande. Denna otydlighet vållade tillämpningsproblem. Regeringen fann det oacceptabelt att skatteflyktslagen inte varit tillräckligt tydlig avseende vem som skulle företa den ifrågavarande rättshandlingen och konstaterade att det inte varit avsikten att de oklara fallen, t.ex. med banktjänstemannen, skulle vara undantagna från skatteflyktslagens tillämplighet. Därför omarbetades bestämmelsen så att även indirekt medverkan omfattades.⁸⁶ Indirekt medverkan täcker in en rad situationer. Från förarbetena omnämns situationer då en ställföreträdarens medverkan givit upphov till skatteförmånen, eller medverkan som grundar sig i att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande på den som person som medverkat till

⁷⁷ Prop. 1996/97:170 s. 45, prop. 1982/83:84 s. 17. Se också utförligare Rosander, s. 101.

⁷⁸ Prop. 1996/97:170 s. 16.

⁷⁹ Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 384.

⁸⁰ Rosander, s. 101 f.

⁸¹ Rosander, s. 103.

⁸² Prop. 1996/97:170 s. 45 och Prop. 1980/81:17 s. 28.

⁸³ Prop. 1980/81:17 s. 28 f. och s. 139 f. och prop. 1996/97:170 s. 45.

⁸⁴ LLMS, s. 741.

⁸⁵ Prop. 1996/97:170 s. 1.

⁸⁶ Prop. 1996/97:170 s. 41.

rättshandlingen. Indirekta medverkanshandlingar kan i allmänhet antas uppkomma vid transaktioner via familjemedlemmar.⁸⁷

2.4.5 Avsiktsrekvisitet

”skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet”

I 2 § 3 p. skatteflyktslagen återfinns det s.k. *avsiktsrekvisitet*, det övervägande skälet för förfarandet.⁸⁸ Avsiktsrekvisitet har varit utsatt för en del ändringar genom åren. Enligt den senaste ändringen, framhölls i motiven att det är skälen för att erhålla skatteförmånen som ska väga tyngre än andra eventuella skäl den skattskyldige kan ha haft för sitt handlande. Prövningen ska göras objektivt. En konsekvens av den objektiva prövningen är att om den skattskyldige har organisatoriska, affärsmässiga, ekonomiska eller i övrigt icke skattemässiga skäl för sitt handlande som vid den objektiva bedömningen befinns väga tyngre än de skattemässiga skälen blir rekvisitet inte uppfyllt och paragrafen därmed inte tillämplig.⁸⁹

I skatteflyktslagens förarbete diskuterades huruvida det finns en risk för att tillämpningen av avsiktsrekvisitet kan medföra svårigheter. Det svåra i tillämpningen skulle ligga i att förena en sådan tillämpning, varvid det gäller att avgöra vad som är det övervägande skälet, med den enskildes krav på förutsebarhet.⁹⁰ Genom att explicit i paragrafen använda den valda formuleringen leder densamma inte till osäkerhet eller minskad förutsebarhet eftersom rekvisitets innebörd klart framgår av lagtextens utformning. Skatteförmånen ska vid en objektiv jämförelse väga tyngre än de övriga skälen tillsammans.⁹¹ Den valda formuleringen utgör enligt regeringen en väl avvägd balans mellan kraven på rättsäkerhet och effektivitet.⁹² Någon ledning till hur den objektiva bedömningen skall göras, utöver att den ska göras objektivt, är svår att vaska fram. Men eftersom det framgår av lagtexten att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet får kravet på rättsäkerhet anses vara tillgodosett enligt lagstiftaren.⁹³ Termen *övervägande* betyder ungefär *den huvudsakliga delen*, och *huvudsaklig* betyder *viktigaste eller största delen*.⁹⁴ Av termen *övervägande* torde dock den slutsatsen kunna dras att de skattemässiga konsekvenserna av olika alternativa handlingsalternativ måste spela in som faktor vid valet utan att strikt konstituera en skatteflyktsavsikt.⁹⁵

Från praxis kan följande ledning till hur bedömningen har skett inhämtas:

⁸⁷ Arne Baekkevold i Karnov 2011/2012 s. 4404, prop. 1996/97:170 s. 41, jfr dock ”[s]ådan indirekt medverkan kan i allmänhet antas vid transaktioner mellan familjemedlemmar...” vilket enligt min mening öppnar för att det handlar om en presumtion och inte ett ”strikt ansvar” för familjemedlemmars handlingar.

⁸⁸ Arne Baekkevold i Karnov 2011/2012 s. 4404.

⁸⁹ Arne Baekkevold i Karnov 2011/2012 s. 4404.

⁹⁰ Prop. 1996/97:170 s. 43 f.

⁹¹ Prop. 1996/97:170 s. 44.

⁹² Prop. 1996/97:170 s. 9 f. & 44.

⁹³ Prop. 1996/97:170 s. 44.

⁹⁴ Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien.

⁹⁵ Jfr prop. 1982/83:84 s. 21 där lagstiftaren konstaterar att: ”[e]n näringsidkare måste givetvis när han prövar förutsättningarna för en investering eller någon annan affärstransaktion beakta skattekonsekvenserna och om olika alternativ står buds välja det alternativ som ger det bästa resultatet”, se också SOU 1975:77 s. 49 där expertgruppen inom företagsskatteberedningen kom till en liknande slutsats.

RÅ 2000 ref. 21

Skatterättsnämnden, vars bedömning HFD instämde i, fann att: "Även om skäl förelegat att slå samman verksamheterna i ett enda bolag får dock skatteförmånen antas ha utgjort det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av det kommissionärsförhållande som leder till att inkomsten inte skall beskattas hos det vinstgivande bolag som skall bedriva den sammanslagna verksamheten utan hos ett annat företag, nämligen hos förlustföretaget."⁹⁶

RÅ 2002 ref. 24

HFD fann att: "De tänkta transaktionerna framstår som praktiskt taget meningslösa om man bortser från skatteförmånen. Det står därmed klart att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet."⁹⁷

RÅ 2009 ref. 47

Kammarrätten, vars bedömning HFD delade, fann att:

"Kammarrätten finner vidare att det kan antas att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet för förfarandet."⁹⁸

Genom att läsa ovanstående rättsfall kan ledning hämtas för i vilka situationer skatteförmånen befunnits utgöra det övervägande skälet för ett upplägg. Men de säger inte så mycket om hur domstolen resonerat sig fram till den slutsatsen. Genom att studera fallen kan en skattskyldig snabbt konstatera att liknande upplägg sannolikt inte skulle kunna undgå skatteflyktslagens tillämpning, men det blir svårt för en skattskyldig att bedöma nya hypotetiska upplägg. Lite ytterligare ledning för hur den objektiva bedömningen ska göras skulle enligt min mening inte skada. Då skulle en skattskyldig lättare kunna göra en egen bedömning av om ett förestående upplägg skulle kunna klandras med hjälp av skatteflyktslagen eller inte. Då skulle den skattskyldiges möjligheter till förutsebarhet i beskattningen öka, vilket är önskvärt.

2.4.6 Lagstiftningens syfte

"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"

I 2 § 4 p. skatteflyktslagen återfinns rekvisitet *lagstiftningens syfte*. Lagstiftningens syfte-rekvisitet stadgar att förfarandet ska strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning. Enligt tidigare upplagor av skatteflyktslagen ställdes som krav att rättshandlingen skulle strida mot lagstiftningens grunder. Den nya formuleringen har diskuterats av Lodin, som konstaterar att det syftet med både den kringgådda lagen, såväl som den tillämpliga lagen, som ska beaktas.⁹⁹ Ändringen motiveras av att det vid tillämpning av den tidigare skatteflyktslagen ofta varit rekvisitet "lagstiftningens grunder" som brustit och gjort lagen svårtillämpad.¹⁰⁰ Numera ska rättshandlingen strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning.

I propositionen framhöll regeringen angående tolkningen att det inte är någon nyhet att om det finns någon oklarhet i lagstiftningen ska ledning till tolkningen kunna hämtas från lagmotiven. Någon ändring av sedvanlig lagtolkning är formuleringen "framgår av skattebestämmelsernas allmänna

⁹⁶ RÅ 2000 ref. 21.

⁹⁷ RÅ 2002 ref. 24.

⁹⁸ RÅ 2009 ref. 47.

⁹⁹ LLMS, s. 742.

¹⁰⁰ Prop. 1996/97:170 s. 38.

utformning” inte ämnad att ge upphov till. Genom den nya utformningen blir det tydligare att det är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som ska tjäna som underlag vid prövningen om ett förfarande är oförenligt med lagstiftningens syfte.¹⁰¹

2.5 CFC-lagstiftning

Förkortningen CFC står för controlled foreign corporation.¹⁰² Ändamålet med CFC-Lagstiftning är att motverka internationell skatteflykt och skatteplanering i vid mening. CFC-reglerna tillämpas på svenska delägare i utländska juridiska personer, etablerade i lågbeskattade länder enligt 39 a kap. 11. CFC-reglerna innebär att svenska delägare i utländska juridiska personer i vissa fall beskattas löpande för den utländska juridiska personens inkomster.

Det är nödvändigt att titta närmare på CFC-reglerna därför att de i likhet med skatteflyktslagen har till syfte att motverka att den svenska skattebasen urholkas, snarare än att grunda någon ny beskattningsrätt för staten. CFC-reglerna blir därför ett regelverk som kommer att tillämpas i konkurrens med annan lagstiftning och ibland tillsammans med skatteflyktslagen. I de nedan refererade 2008 års fall är det just svenska CFC-regler som konkurrerar med en svensk lag om skatteavtal. Eftersom skatteflyktslagen och CFC-reglerna har ett grundläggande syfte gemensamt i att värna om den svenska skattebasen torde ledning för hur en liknande regelkonflikt där skatteflyktslagen ställs mot en lag om skatteavtal kunna hämtas från 2008 års fall nedan där CFC-reglerna ställdes mot en lag om skatteavtal.

Svenska CFC-regler syftar till att förhindra eller försvåra skatteplaneringsåtgärder genom transaktioner med lågbeskattade utländska juridiska personer som leder till att den svenska skattebasen minskar eller urholkas.¹⁰³ I förarbetet till den senaste ändringen av CFC-reglerna diskuterades CFC-reglernas förhållande till den internationella skatteavtalsrätten.¹⁰⁴ En av remissinstanserna, FAR, anförde att enligt ett avgörande från fransk rätt hade Conseil d’Etat funnit att skatteavtalsrätten ska ha företräde framför den interna rätten i form av CFC-regler.¹⁰⁵ Regeringen fortsatte konstatera att i enlighet med Luxemburgfallet skulle OECD:s kommentarer beaktas och kom in på skatteavtalens utformning enligt OECD:s modellavtal. Enligt förarbetet var regeringens bedömning att det följer av OECD:s modellavtals allmänna uppbyggnad och OECD:s kommentarer till avtalet att modellavtalet *aldrig har varit avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna* för en avtalslutande stat att ha egen CFC-beskattnings i den stat där delägaren är hemmahörande. Detta gällde enligt regeringens mening i synnerhet i fall då denna lagstiftning inte är mer långtgående än vad som behövs för att motverka skatteundandragande.¹⁰⁶ Kleist argumenterar angående CFC-reglernas förenlighet, och eventuella företräde vid oförenlighet, med ingångna skatteavtal, att det inte kan tolkas som att CFC-reglerna ska ges *företräde* vid framför skatteavtalets bestämmelser vid

¹⁰¹ Prop. 1996/97:170 s 39 f.

¹⁰² Dahlberg, (2007) s. 125. Ibland ”översätts” förkortningen CFC också med Controlled Foreign Company, bl.a. i prop. 2003/04:10 s. 41, eller Pelin, s. 60, Hefner, (2004) s. 153, not 2. Oavsett vilken av termerna som begagnas torde de till sin innebörd överensstämja och, inom ramen för denna uppsats, kunna användas synonymt enligt min mening.

¹⁰³ Dahlberg, (2007) s. 125. Prop. 2003/04:10 s. 1 och 44.

¹⁰⁴ Prop. 2003/04:10 s. 97 ff.

¹⁰⁵ Prop. 2003/04:10 s. 97 Conseil d’Etat N° 232276 14 juin 2002 MINISTRE DE L’ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L’INDUSTRIE c/ société Schneider Electric.

¹⁰⁶ Prop. 2003/04:10 s. 98 ff.

en lagkonflikt. I den mån en sådan tolkning ändå blir aktuell kan den tolkningen enligt Kleist inte anses ha något klart stöd i varken lagtext eller förarbeten.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Kleist, SN 2011, s. 208 ff.

3 Skatteavtalslagar

3.1 Allmänt

Detta kapitel handlar om skatteavtalen och hur de verkar på olika plan. Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som hör hemma på det folkrättsliga planet. Efter inkorporering i lagstiftningen blir skatteavtalet en skatteavtalslag. Skatteavtalslagar hör hemma i lagstiftningen på nationell nivå. I det här kapitlet kommer jag undersöka hur skatteavtalet på den folkrättsliga nivån påverkar innehållet i skatteavtalslagen på den nationella nivån.

Först i kapitel tre återfinns en presentation av de principer som ligger till grund för staternas beskattningsrätt. Därefter presenteras fenomenet internationell juridisk dubbelbeskattning samt hur den kan undanröjas. Ett vanligt sätt att undanröja en dubbelbeskattningssituation innan den uppkommit är att reglera beskattningsrätten genom skatteavtal. I samband med skatteavtalet redogörs för skatteavtalens bakomliggande syften och avtalens verkningar. Därefter följer ett folkrättsligt avsnitt som syftar till att belysa hur skatteavtalen hanteras på det folkrättsliga planet. Grundläggande kunskaper om skatteavtalens syften och ställning på det folkrättsliga planet är nyttig att ha med sig vid tolkningen av skatteavtal och skatteavtalslagar. Därefter övergår perspektivet till tolkning av dels skatteavtalen, dels tolkning av inkorporerade skatteavtalslagar på det nationella planet. Tolkning av skatteavtal görs med hjälp av Wienkonventionen varför den kommer presenteras. Skatteavtalslagar är lagstiftning på nationell nivå men med ett ursprung i folkrättsliga traktater. Det förhållandet ger enligt min mening upphov till frågan om skatteavtalslagar behöver tolkas på ett annat sätt än övrig nationell lagstiftning. I avsnittet rörande tolkning av skatteavtalslagar kommer förutsättningar för en fördragskonform tolkning av skatteavtalslagarna att undersökas. Som en del i undersökningen för i vilka fall en fördragskonform tolkning lämpar sig att göras kommer jag titta på förarbetet till annan svensk lagstiftning med ursprung i folkrätten, nämligen Europakonventionen. Sist i kapitlet redovisas praxis från fall där skatteavtal prövats i lagkonkurrens med intern lagstiftning.

3.2 Skatteavtal

Lagar om skatteavtal har sitt ursprung i skatteavtal mellan stater. På grund av skatteavtalslagarnas arv blir det därför nödvändigt att titta på skatteavtalen på två nivåer, del på folkrättslig nivå i form av skatteavtal, dels på nationell nivå i form av skatteavtalslagar. Skatteavtalen är avtal med syfte att bland annat fördela beskattningsrätt mellan stater (de ingående avtalsparterna). Stater kan i egenskap av suveräna stater ta ut skatt av dem som är bosatta i staten.¹⁰⁸ Beroende på vilken anknytning den skattskyldige har till en stat kan grunden som den staten beskattar den skattskyldige på komma att variera. Vid beskattningen tar staten ut skatt av de bosatta i huvudsak i enlighet med endera två principer.¹⁰⁹ Skatt tas antingen ut p.g.a. att den skattskyldige är bosatt i den skatteutkrävande staten och då i enlighet med den s.k. *domicilprincipen*.¹¹⁰ I svensk rätt kommer domicilprincipen till uttryck i 3 kap. 3 § IL som stadgar att en person som är bosatt i, stadigvarande vistas i, eller har en väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig. Enligt 3 kap. 8 § IL är den som är obegränsat skattskyldig, skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och utlandet. Om skatt inte tas ut i enlighet med domicilprincipen, tas skatt ut p.g.a. att de intjänade pengarna

¹⁰⁸ Pelin, s. 84.

¹⁰⁹ En tredje variant som Pelin tar upp är i enlighet med nationalitetsprincipen, vilken USA tillämpar, se Pelin, s. 15.

¹¹⁰ Även kallad *bosättningsprincipen*, LLMS, s. 616 ff. eller *hemvistprincipen*, Dahlberg, (2007) s. 23., Pelin, s. 15.

förvärvats i den stat som gör skatteanspråket gällande, då i enlighet med den s.k. *källstatsprincipen*.¹¹¹ Enligt källstatsprincipen omfattas de som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige, av en begränsad skattskyldighet som framgår av 3 kap. 17-21 §§ IL.

Den skatteutkrävande staten som tar ut skatt av sina de bosatta i enlighet med domicilprincipen gör det för att finansiera välfärd m.m., som de bosatta i den staten har rätt att ta del av. Vid beskattning i enlighet med domicilprincipen är det alltså de bosatta, de som har rätt att ta del av välfärden, som också är med och finansierar densamma.

I det andra fallet då staten tar ut skatt av en person som tjänat pengar i den staten i enlighet med källstatsprincipen har den beskattningen också en samhällsfunktion. En person som är i ett annat land och tjänar pengar, kan måhända eventuellt inte ha rätt att ta del av det landets välfärd i samma utsträckning som de bosatta, men å andra sidan lär en sådan person använda sig av andra resurser som det landet tillhandahåller, exempelvis infrastruktur. Om man använder sig av ett lands infrastruktur är det också rimligt att man som nyttjare är med och finansierar densamma, vilket kan åstadkommas med en beskattning i enlighet med källstatsprincipen. Det råder inget motsatsförhållande mellan domicil- och källstatsprinciperna, utan en stat kan tillämpa de båda principerna samtidigt. Sverige tillämpar både domicil- och källstatsprincipen.¹¹²

För en person som är bosatt i en stat, A, men tjänar in pengarna i en annan stat, B, uppstår en situation där både stat A och stat B enligt de nyssnämnda principerna skulle kunna vara berättigade att ta ut skatt av den skattskyldige. För det fall att både A och B gör verklighet av sina potentiella skatteanspråk har en situation där den skattskyldige beskattas dubbelt uppkommit, s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning.¹¹³ En dubbelbeskattningssituation föreligger alltså när en person (fysisk eller juridisk) utsätts för skatteanspråk från två (eller flera) stater samtidigt avseende samma inkomst, och därmed blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning, vid i övrigt lika förhållanden, än om personen bara blivit beskattad i endast en av staterna.¹¹⁴ Typfallet enligt Dahlberg utgörs av att källstatens och hemviststatens skatteanspråk kolliderar.¹¹⁵ En sådan ordning där den skattskyldige skulle tvingas till beskattning dubbelt är inte eftersträvansvärd.

Allmänt kan sägas att det i svensk rätt finns tre sätt att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning sedan den uppkommit. Utländsk erlagd skatt kan undantas enligt sexmånaders- eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL. Avräkning för i utlandet erlagd skatt kan avräknas enligt avräkningslagen, lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, (AvrL).¹¹⁶ För att en i utlandet erlagd skatt ska få avräknas enligt AvrL krävs för det första att den utländska inkomsten har tagits upp enligt IL. Kravet på att inkomsten ska tas upp enligt IL exkluderar inkomster som enligt IL undantagits från beskattning.¹¹⁷ För det andra att den skattskyldige beskattats i utlandet och att den beskattade

¹¹¹ Se vidare ang. bosättningsprincipen som återfinns i 3:3 IL, LLMS, s. 616 ff. och ang. källstatsprincipen s. 634.

¹¹² Pelin, s. 17.

¹¹³ LLMS, s. 68, 393 ff. notera dock skillnaden mot vanlig s.k. ekonomisk dubbelbeskattning som uppkommer då aktiebolag först beskattat på sin egen vinst och sedan ägarna vid utdelning.

¹¹⁴ Pelin, s. 88.

¹¹⁵ Dahlberg, (2007) s. 154.

¹¹⁶ Se vidare Dahlberg, (2007) s. 74 ff. LLMS, s. 617 ff., Pelin, s. 51 f.

¹¹⁷ RÅ 85 1:49. Pelin, s. 53.

inkomsten härrör från det landet enligt den utländska beskattningslagstiftningen, 2 kap. 1 § p. 2-3 AvrL.¹¹⁸

Det tredje sättet att undvika olägenheten av internationell juridisk dubbelbeskattning är att genom ett internationellt skatteavtal se till att någon dubbelbeskattningssituation inte uppkommer. Ett internationellt skatteavtal är ett avtal mellan två stater, källstaten och bosättningsstaten som reglerar vem som ska ha beskattningsrätten. I skatteavtalet regleras då vilken av avtalsparterna som ska ha rätt att beskatta den skattkyldige. Därmed undanröjer skatteavtalet dubbelbeskattningssituationen redan innan den uppstår.

Staternas syfte med att ingå skatteavtal kan variera. Effekter staterna typiskt sett önskar uppnå är att undanröja den högre skattebördan för de skattesubjekt som annars råkar ut för den internationella juridiska dubbelbeskattningen, reglera informationsutbyte staterna sinsemellan, bekämpa internationell skatteflykt, bekämpa olika former av skattemässig diskriminering av utländska företag och bosatta samt uppmuntra utomlandsetableringar i u-länder.¹¹⁹ Ett internationellt skatteavtal som ingås mellan två stater är ett folkrättsligt avtal.¹²⁰ Skatteavtalsrätten utgör ett eget system av regler.¹²¹ Skatteavtal kan ingås av Sverige med andra stater eller med annan jurisdiktion. I IL definieras ett skatteavtal enligt 2 kap. 35 § IL som ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

Vid ingående av skatteavtal blir avtalsparterna (staterna) bundna av avtalet. Däremot är det inte säkert att de respektive staternas interna beskattningsrätt påverkas innan skatteavtalet har införlivats i de respektive nationella rättsordningarna. Hur skatteavtalet påverkar den nationella rättsordningen beror på avtalsstaternas konstitutionella system.¹²² I huvudsak kan sägas att det finns två synsätt beträffande synen på hur folkrättsliga avtal införlivas i nationell rätt.¹²³

Införlivandeförfarandet beror på vilket synsätt respektive stat anlägger gentemot folkrätten.¹²⁴ För de stater som tillämpar ett monistiskt synsätt, är införlivandet av skatteavtal en smal sak - införlivandet följer ingående av själva avtalet. Stater som tillämpar ett monistiskt synsätt betraktar folkrättsliga avtal och nationell rätt som två delar av samma system.¹²⁵ I monistiska stater behövs alltså ingen vidare införlivandeprocess, utan det internationella skatteavtalet blir en del av den nationella beskattningsrätten, så snart ett folkrättsligt avtal ingåtts.

Alternativet till att anlägga ett monistiskt synsätt är att anlägga ett dualistiskt synsätt. Sverige har traditionellt sett anlagt ett dualistiskt synsätt på internationella avtal.¹²⁶ De stater som tillämpar ett dualistiskt synsätt införlivar ett ingånget skatteavtal i den nationella rättsordningen genom att

¹¹⁸ En konsekvens av att inkomsten enligt den utländska beskattningslagstiftningen måste härröra från det landet blir att avräkning enligt avräkningslagen inte kommer kunna medges när den utländska staten beskattar sina medborgare i enlighet med nationalitetsprincipen, jfr Pelin, s. 53.

¹¹⁹ Pelin, s. 88, Pahlsson, (2009) s. 61.

¹²⁰ Aldén, s. 140.

¹²¹ Pelin, s. 81.

¹²² Pelin, s. 89.

¹²³ Lysén, s. 57.

¹²⁴ Dahlberg, (2007) s. 158.

¹²⁵ Dahlberg, (2007) s. 158.

¹²⁶ Pelin, s. 90. Se också AD 1972:5, NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974:121. Innebörden av dessa s.k. transformeringsdomarna var att folkrättsliga förpliktelser inte behövde beaktas av domstolarna såvida förpliktelserna på något sätt införlivats med svensk rätt, se vidare Bring & Mahmoudi, s. 228 f., Kleist, (2012) s. 51.

avtalet inkorporeras i rättsordningen genom lagstiftning.¹²⁷ För Sveriges del innebär det att skatteavtal ingångna med utländska stater, blir en del av den svenska rättsordningen först genom lagstiftning.¹²⁸

Det finns ingen folkrättslig regel för hur eller när ett införlivande ska ske men att ett införlivande ska ske torde följa av principen om att avtal ska hållas, *pacta sunt servanda*.¹²⁹ För Sveriges del är ett ingånget skatteavtal alltså en del av den svenska skatterätten så snart det inkorporerats i den svenska rättsordningen, men redan dessförinnan finns en förpliktelse för staten Sverige att hålla avtalet. Lindencrona beskriver förhållandet mellan dubbelbeskattningsrätten och den interna skatterätten såsom att "skatteavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som ska tillämpas samtidigt med detta".¹³⁰

3.3 Folkrätten

3.3.1 Folkrättsliga förutsättningar

Överenskommelser med andra stater eller med mellanfolkliga organisationer ingås för Sveriges del av regeringen, 10 kap. 1 § RF. Med överenskommelsen, exempelvis ett ingånget skatteavtal, binder regeringen staten Sverige i folkrättsligt hänseende.¹³¹ Folkrätten binder avtalsparterna, men grundar varken rättigheter eller skyldigheter för enskilda rättssubjekt.¹³² Ett ingånget skatteavtal är alltså ett folkrättsligt avtal. Skatteavtalen tillhör den av folkrätten som kallas *traktaträtten*. Traktaträtten binder bara de avtalslutande staterna.¹³³ För tolkning av ingångna folkrättsliga avtal gäller Wienkonventionen.¹³⁴

En grundläggande princip inom folkrätten är staters oavhängighet och suveränitet enligt suveränitetsprincipen. I suveränitetsprincipen ligger staternas rätt att ta ut skatt inom det egna territoriet och själva beskattningsrätten ligger inom statsuveränitetens kärna.¹³⁵ Staterna kan genom folkrättsliga avtal välja att avstå sin beskattningsrätt. Om en stat genom ingåendet av ett folkrättsligt avtal väljer att begränsa eller avstå sin beskattningsrätt så kan staten inte senare rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra avtalet (treaty override).¹³⁶

Staters domsrätt och exekutiva tvångsmakt begränsas av regler om immunitet för främmande rättssubjekt, däribland stater. Principen om statsimmunitet innebär att en stat inte kan förpliktigas att underkasta sig en annan stats eller en internationell organisations myndighetsutövning.¹³⁷ Det

¹²⁷ Folkrättsliga åtaganden i konventioner och avta kan även införlivas i den nationella rättsordningen genom transformering, men i fallet med ingångna skatteavtal är dock inkorporering det reguljära införlivandeförfarandet, se Jermsten & Sandström, (2209) 246 f.

¹²⁸ Jfr Kleist, (2012) s. 49.

¹²⁹ Pelin, s. 89.

¹³⁰ Lindencrona, (1994) s. 26 och Lindencrona, (1972) s. 156.

¹³¹ Hultqvist, SvSkT 2010 s. 526. Enligt 10 kap. 3 § RF krävs riksdagens godkännande innan regeringen ingår en för riket bindande överenskommelser under vissa förutsättningar.

¹³² Pelin, s. 83., jfr dock Luxemburgmålet RÅ 1996 ref. 84, avsnitt 3.3.1.

¹³³ Pelin, s. 84.

¹³⁴ Pelin, s. 84, RÅ 1996 ref. 84.

¹³⁵ Pelin, s. 84.

¹³⁶ Pelin, s. 84. Jfr Wienkonventionen art. 27, enligt Dahlberg skulle en domstol kunna göra sig skyldig till motsvarande illojalitet gentemot bestämmelserna i ett skatteavtal, "judicial treaty override". Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff., se särskilt med hänvisning till Maisto i not 16.

¹³⁷ Bring & Mahmoudi, kap. 6 & s. 86 ff.

innebär i sin tur att en stat inte genom exekutiva åtgärder kan genomdriva fullgörande av avtalsförpliktelser gentemot den andra avtalsparten i ett skatteavtal.

3.3.2 Wienkonventionen - tolkning av skatteavtal

Traktater såväl som andra avtal kan komma att behöva tolkas. Reglerna om hur avtal (traktater) mellan stater ska tolkas fanns tidigare inom sedvanerätten, men har numera kodifierats i Wienkonvention om traktaträtten, Wienkonventionen.¹³⁸ Wienkonventionen har ratificerats av Sverige i två upplagor. Den första upplagan avser 1969 års Wienkonvention och den andra upplagan 1986 års Wienkonventionen. Till innehållet och för den fortsatta framställningen stämmer de i allt väsentligt överens med varandra.¹³⁹ I den här uppsatsen avses med Wienkonventionen 1969 års Wienkonvention. Tolkning av skatteavtal skiljer sig från tolkningen av interna skatterättsliga regler. Skillnaden sammanhänger enligt Lindencrona med avtalens ursprung.¹⁴⁰ Skatteavtalen som ytterst är en överenskommelse mellan två stater regleras av folkrätten. De med nationell rätt införlivade skatteavtalen kodifieras i den nationella rätten genom intern lagstiftning. Det innebär att rättskällorna inte blir desamma vid tolkning av skatteavtal som vid intern skattelagstiftning.¹⁴¹ För den fortsatta framställningen och för tolkning av själva skatteavtalen är framför allt artiklarna 26 – 27 Wienkonventionen (återgivna nedan) av intresse. I artikel 26 återfinns principen *pacta sunt servanda*, avtal ska hållas. I artikel 27 återfinns förbud mot s.k. *treaty override*, förbud mot att genom interna bestämmelser förhindra efterlevnad av avtal.¹⁴²

Artikel 26 [SÖ 1975:1]

Pacta sunt servanda

Varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem.

Artikel 27 [SÖ 1975:1]

Intern rätt och traktaters efterlevnad

En part kan ej åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra en traktat. Denna regel inskränker ej tillämpningen av artikel 46.

Värt att notera i anslutning till artikel 27 är att ett sådant åsidosättande som avses där har en speciell term inom dubbelbeskattningsrätten, s.k. *tax treaty override*. *Tax treaty override* kan sägas föreligga när en stats interna rätt står i strid med skatteavtal.¹⁴³

OECD:s skattekommitté har utarbetat en modell i form av ett modellavtal för skatteavtal. Till modellavtalet finns också kommentarer.¹⁴⁴ Syftet med modellavtalet och kommentarerna är att skapa enhetliga regler.¹⁴⁵ Även om modellavtalet till sin karaktär inte är bindande har kommentarerna kommit att bli en allmänt accepterad rättskälla vid tolkningen av skatteavtal.¹⁴⁶ Svenska ingångna skatteavtal följer i stor utsträckning modellavtalet. Modellavtalet uppdateras en gång per år. De stater som deltagit i utformandet av modellavtalet har kunnat lämna anmärkningar

¹³⁸ Det finns flera konventioner som kallas Wienkonventionen, men här avses *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, se Sallander, SvSkT 2008 s. 861 och Lysén, s. 65.

¹³⁹ Angående den innehållsmässiga överensstämmelsen, se prop. 1988/89:47 s. 3.

¹⁴⁰ Lindencrona, (1994) s. 77.

¹⁴¹ Lindencrona, (1994) s. 77.

¹⁴² Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff.

¹⁴³ Dahlberg, (2000) s. 303 f.

¹⁴⁴ Pelin, s. 90.

¹⁴⁵ Pelin, s. 87.

¹⁴⁶ Pelin, s. 87.

och reservationer i anslutning till artiklarna. Gjorda reservationer vittnar om en stats uppfattning i viss fråga.

3.3.3 Tolkning av inkorporerade skatteavtalslagar

Angående tolkningen av lagar om skatteavtal framhålls i flera propositioner till skatteavtalslagarna, att när det gäller tolkningen hänvisas till vad som anförs därom i propositionen om 1989 års skatteavtal mellan de nordiska länderna (prop. 1989/90:33 s. 42 ff.).¹⁴⁷ Vidare framhålls i förarbetena att Wienkonventionen om traktaträtten tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, *dvs. staternas*, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal, och inte att reglera förhållandet mellan skattskyldiga och staten. Wienkonventionen ratificerades för Sveriges del 1974 och trädde i kraft 1980.¹⁴⁸

I övrigt ska skatteavtalslagarna i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, *dvs.* enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten.¹⁴⁹ I den ovannämnda propositionen 1989/90:33 om skatteavtal mellan de nordiska länderna hänvisas till OECD:s modellavtal.¹⁵⁰ Värt att notera är att den nyss diskuterade tolkningen och principerna för tolkning, rör tolkningen av skatteavtalen som sådana. I praxis, som kommer synas noggrannare nedan behandlas utförligare hur lagarna om dubbelbeskattningsavtal ska tolkas och tillämpas i förhållande mellan staten och den enskilde. I Luxemburgfallet behandlas fråga om hur och i vilken utsträckning en enskild ska kunna åberopa den gemensamma partsavsikten. I 2008 års fall och Greklandsfallet, var tolkningsproblematiken en annan. I Greklandsfallet och 2008 års fall var fråga om svensk lagstiftnings ställning gentemot inkorporerade folkrättsliga avtal och tillämpning rättskällehierarkiskt.

Precis som Lindencrona slagit fast intar dubbelbeskattningsavtalsrätten en särställning gentemot intern skatterätt, som ska tillämpas samtidigt med den interna skatterätten. Förhållandet mellan de olika rättsområdena är av den anledningen lite speciellt och inte särskilt vanligt förekommande i svensk rätt, varför någon omfattande tolknings- och tillämpningsdoktrin är svår att finna. Viss ledning för argumentation samt resonemang torde dock enligt min mening kunna hämtas ur förarbetet till Europakonventionens inkorporeringslag.¹⁵¹

Europakonventionen är en internationell traktat som inkorporerats i svensk lagstiftning genom inkorporeringslagstiftning. Europakonventionen återfinns därmed både på det folkrättsliga planet och internt i svensk lagstiftning genom den inkorporerade lagen. Därmed uppvisar Europakonventionen också vissa likheter med situationen med skatteavtalen. Europakonventionen ligger dock inom mänskliga rättigheter-området, medan skatteavtalen ligger inom beskattningsområdet. Det rör sig alltså om två från varandra skilda rättsområden, vilket man som tillämpare bör ha i minnet vid en jämförelse.¹⁵²

¹⁴⁷ Se bl.a. prop. 1998/99:135 s. 55, prop. 1996/97:43 s. 44 f., prop. 1997/98:135 s. 46, prop. 2008/09:208 s. 55.

¹⁴⁸ Svanberg, s. 16, 21, Lindencrona, (1994) s. 78, Wienkonventionen art. 84, SÖ 1975:1, prop. 1974:158 s. 2 f.

¹⁴⁹ Se bl.a. prop. 1998/99:135 s. 55, prop. 1996/97:43 s. 44 f., prop. 1997/98:135 s. 46, prop. 2008/09:208 s. 55

¹⁵⁰ Prop. 1989/90:33 s. 43 f.

¹⁵¹ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. För förarbete se prop. 1993/94:117.

¹⁵² Jfr avsnitt 2.3.2 om koherens mellan olika rättsområden. Det faktum att Europakonventionen är en traktat på mänskliga rättigheter-området och skatteavtalen på skatterättsområdet kan påverka koherensen mellan rättsområdena.

I förarbetet till Europakonventionens inkorporeringslag diskuteras hur en eventuellt uppkommen lagkonflikt mellan den inkorporerade Europakonventionen och annan lagstiftning bör hanteras. Regeringen påpekade i propositionen att:

”[d]et är naturligtvis, som flera remissinstanser påpekat, ett generellt krav på den svenske lagstiftaren att inte utfärda lagar som strider mot någon av våra folkrättsliga förpliktelser gentemot andra stater.”

Vidare sägs att eventuella konflikter bör lösas med hjälp av lagtolkningsmetoder och att det faktum att:

”en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning”.¹⁵³

Principen om en fördragskonform tolkning gäller i förhållande till internationella överenskommelser i allmänhet. Vidare påpekades att tillämparen kan tillämpa lex posteriorprincipen, om den motstridiga lagstiftningen är av äldre datum. Föreligger ändå motstridigheter får rättstillämparen tillämpa gällande lagtolkningsprinciper enligt regeringen.¹⁵⁴ Det är tydligt att tolkningen bör ske så att Europakonventionen får genomslag.

3.4 Praxis

3.4.1 Luxemburfallet RÅ 1996 ref. 84

I rättsfallet RÅ 1996 ref. 84, Luxemburfallet, uppkom fråga om huruvida Sveriges skatteavtal med Luxemburg skulle tillämpas och i så fall hur skatteavtalet skulle tolkas. I målet hade ett svenskt moderbolag, dotterbolag registrerade i Luxemburg, vilka bedrev fondförvaltningsverksamhet. Fråga i målet hade uppkommit huruvida ett svenskt moderbolag kunde beskattas löpande i Sverige för resultatet hos moderbolagets dotterbolag (de luxemburgska fondbolagen) eller om fondbolagen skulle anses omfattade av det svensk-luxemburgska skatteavtalet. Om fondbolagen skulle anses omfattade av skatteavtalet skulle någon delägarbeskattning inte kunna tas ut av det svenska moderbolaget. HFD uttalade följande angående tolkningsprinciperna för internationella skatteavtal:

”[t]olkningen av skatteavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten skall ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten --- [v]ad nu sagts gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalslutande staterna men samma principer bör - såsom belyses av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 162 - normalt kunna ligga till grund också för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten. Detta innebär att tolkningen i enlighet med artikel 31 i första hand skall grundas på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, varvid dock uttrycken skall ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte (punkt 1 i artikel 31) --- [u]töver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen”.¹⁵⁵

¹⁵³ Prop. 1993/94:117 s. 36 ff.

¹⁵⁴ Prop. 1993/94:117 s. 36 ff.

¹⁵⁵ Se om Wienkonventionen i avsnitt 3.1.1. I RÅ 1987 ref. 162 anförde den skattskyldige besvär mot ett av Riksskatteverkets nämnd för rättsärendens ställningstagande. HFD gick vid prövningen av besvären in i Sveriges

Enligt Dahlberg kan det anses att HFD ansåg att skatteavtalet skulle tolkas fördragskonformt. Statsrättsligt gäller visserligen enligt Dahlberg att med svensk rätt införlivat skatteavtal har samma dignitet som annan svensk lag, men trots det måste Sverige uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser, vilket nödvändiggör att HFD, skattemyndigheter, och enskilda tolkar införlivade skatteavtal i konformitet med det folkrättsliga avtalet.¹⁵⁶

Kleist kommenterar i anslutning till Luxemburgfallet att HFD givit uttryck för att det är tillåtligt att tolka skatteavtalslagstiftning i konformitet med skatteavtalet men att bl.a. det faktum att HFD inte redovisat några bevis för partsavsikten gör att man bör hantera den praxisen med försiktighet. HFD:s domskäl ger enligt Kleist inte uttryck för att domstolen anser sig bunden av Wienkonventionen utan mer att domstolen anser sig kunna beakta Wienkonventionen.¹⁵⁷

3.4.2 2008 års fall

Under 2008 kom två viktiga domar (RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61) som rörde förhållandet mellan av Sverige ingångna skatteavtal med Schweiz och svenska CFC-regler. Fallen kommer att kort refereras nedan, och behandlas i den här uppsatsen tillsammans under benämningen "2008 års fall".

I både RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61, behandlades fråga om regelkonflikt mellan svenska CFC-regler och ett av Sverige ingånget skatteavtal med Schweiz. I målen behandlades fråga om beskattning av en på visst sätt kvalificerad ägare för inkomst av lågbeskattad verksamhet hos utländska försäkringsföretag, här i Schweiz, skulle omfattas av de svenska CFC-reglerna. Sveriges skatteavtal med Schweiz hade ingåtts 1965, och senast ändrats 1992.¹⁵⁸ Skatteavtalet hade införlivats i svensk lagstiftning genom en införlivandelag 1988 och hade vid tiden för HFD:s avgörande senast ändrats 1993.¹⁵⁹ De svenska CFC reglerna hade ändrats genom lagstiftning 2004.¹⁶⁰ I en bilaga till inkomstskattelagen framgick att försäkringsverksamhet i Schweiz skulle omfattas av de svenska CFC-reglerna.¹⁶¹

I båda målen uttalade HFD, sånär som på den sista citerade meningen, som återges separat för RÅ 2008 not. 61, att:

"Folkrättsligt är Sverige bundet av avtalet. Åtagandena enligt avtalet får internrättslig verkan genom att tas in i svensk lag --- [e]n lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar. När det i 2 § i den aktuella lagen i lydelsen enligt SFS 1992:856 sägs att '[Avtalets] beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga' innebär detta bara att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag. Bestämmelsen hindrar alltså inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det

och Storbritanniens skatteavtal och tolkade det. Avtalstolkningen avseende skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien fick alltså betydelse för utgången i målet mellan Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden och den skattskyldige.

¹⁵⁶ Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff.

¹⁵⁷ Kleist, (2012) s. 101 m. ytterligare hänvisning till RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1995 not. 68.

¹⁵⁸ Se 1 § lag (1987:1182) om skatteavtal mellan Sverige och Schweiz.

¹⁵⁹ Införlivat genom SFS 1987:1182 senaste ändring, vid tidpunkten för HFD:s avgörande, SFS 1992:856.

¹⁶⁰ SFS 2003:1086 Se avsnitt 2.5.

¹⁶¹ Se inkomstskattelagen, bilaga 39 a p. 3.

schweiziska bolaget bedriver. Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras.”, respektive för RÅ 2008 not. 61: ”Någon analys av bestämmelserna i avtalet behövs därför inte”.¹⁶²

Avgörandena har kritiserats.¹⁶³ Mutén liknar lösningen vid ett ”gordiskt svärdshugg” och konstaterar att Sverige riskerar konsekvenser i form av bristande förtroende som avtalspart.¹⁶⁴

Pelin menar att HFD borde gjort en folkrättslig prövning. Enligt Pelin strider HFD:s domslut mot Wienkonventionen art. 26, avtal ska hållas, och art 27, en part kan inte åberopa bestämmelser i interna rätt för att rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra avtalet. Avgörandet är enligt Pelin ett uttryck för *treaty override* och Pelin menar att folkrätten har en särskild rättskällehierarkisk ställning som innebär att införlivade folkrättsliga avtal ska ha företräde framför intern rätt.¹⁶⁵

Paulin resonerar i en analys till domen att på grund av skatteavtalens historik - många avtal är av äldre datum - torde skatteavtalen få en mycket underordnad roll i framtiden. Vid en tillämpning av lex posteriorprincipen, blir den dynamiska interna skatterätten ”nyare” än de äldre skatteavtalen och får företräde. Skatteavtalen körs över enligt Paulin.¹⁶⁶

Dahlberg skriver i Svensk Skattetidning att:

”Regeringsrättens uppfattning är också problematisk för Sverige i förhållande till alla de stater med vilka skatteavtal har ingåtts. Dessa skatteavtal synes kunna sättas ur spel genom ensidig svensk lagstiftning som tillkommit efter det att avtalen införlivades med svensk rätt. Vem vill ha ett skatteavtal med en sådan avtalspartner? --- Ur ett statsrättsligt perspektiv har visserligen CFC-lagstiftningen och det med svensk rätt införlivade skatteavtalet med Schweiz samma dignitet, men skatteavtalet har dessutom en folkrättslig dimension. Det kan inte en svensk domstol bortse ifrån”.¹⁶⁷

Enligt Dahlberg är det just det folkrättsliga avtalet som införlivas med svensk rätt och det folkrättsliga avtalet binder även HFD. Om nationell lagstiftning strider mot ett folkrättsligt åtagande är det enligt Dahlberg inte möjligt att använda sig av lex posterior¹⁶⁸ vid lagtolkningen. Dahlberg påpekar att Sverige inte bara är och utgörs av riksdag och regeringskansli i folkrättsliga sammanhang, utan även svenska domstolar och myndigheter. Svenska domstolar skulle alltså enligt Dahlberg också bli bundna av Sveriges skatteavtal. Dahlberg menar att Sverige som avtalspart är bunden av skatteavtalet, och i och med det, så är också HFD bunden av skatteavtalet och av Wienkonventionens tolkningsregler. Det är enligt Dahlberg en praktiskt orimlig situation att en domstol förhåller sig till nationell rätt på ett sätt, och staten på ett annat sätt.¹⁶⁹

¹⁶² RÅ 2008 ref 24, RÅ 2008 not. 61.

¹⁶³ Se t.ex. Dahlberg, Pelin och Sallander nedan.

¹⁶⁴ Se Mutén, SvSkT 2008 s. 354 ff.

¹⁶⁵ Pelin, s.103.

¹⁶⁶ Paulin, InfoTorg.

¹⁶⁷ Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff.

¹⁶⁸ Lex posterior används som kortform för maximen *lex posterior legi priori derogat*: senare lag bryter tidigare, en maxim som på tillämpningsstadiet syftar till att garantera motsägelsefrihet och undanröja konflikter i mellan normer, se Strömholm, s. 422, 464 & 506. Att det är just en lex posteriortolkning HFD gjort är många författare överens om, se Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff., Pelin, s. 102, Sallander, SvSkT 2010 s. 178.

¹⁶⁹ Dahlberg, SN 2008 s. 482 ff.

Sallander, Pelin och Kleist menar att HFD även använde sig av tolkningsprincipen och maximen *lex specialis legi generalis derogat: speciallag bryter allmän lag*.¹⁷⁰ *Lex specialis* kan användas som derogationsprincip för det fall att ett och samma förhållande regleras av två lagar, varvid den ena lagen träffar den aktuella situationen bättre än den generella. HFD:s tillämpning av *lex specialis* kommer enligt min mening till uttryck i domskälen genom ”och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver. Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas”.

Kleist menar att HFD både använt sig av *lex posterior* och *lex specialis* vid avgörandet av 2008 års fall. Kleist har en uppfattning om skatteavtal som till viss del likar Lindencronas när han menar att skatteavtal har en ”dubbel natur”.¹⁷¹ Kleist argumenterar att skatteavtalens dubbla natur har betydelse för vilka rättskällor som ska tillmätas betydelse vid tolkningen av skatteavtal. Däremot ansluter sig Kleist inte till Dahlbergs ståndpunkt att svenska domstolar och myndigheter blir bundna av ingångna skatteavtal per automatik. Kleist menar att det i nuläget inte finns något övertygande stöd för att skatteavtal i egenskap av folkrättsligt avtal blir direkt tillämpligt vid svenska domstolar och myndigheter. Enligt Kleist blev det genom avgörandena tydligt att derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis* kan användas för att ge annan intern lagstiftning företräde framför skatteavtalslagstiftning, HFD visar därmed upp ett klart dualistiskt förhållningsätt gentemot folkrätten.¹⁷² Kleist konstaterar att skatteavtalens ändamål bäst tillgodoses om de tolkas med beaktande av deras folkrättsliga dimension.¹⁷³

3.4.3 Greklandsfallet RÅ 2010 ref. 112

Det blev som redovisats ovan en livlig debatt efter utgången i 2008 års fall. Rättsläget behövde bli klarare. Två år senare togs frågan om skatteavtals förhållande till övrig intern lagstiftning upp igen.¹⁷⁴ I och med det s.k. Greklandsfallet, RÅ 2010 ref. 112, 2010 års i särklass mest betydelsefulla avgörande enligt Lindencrona, skulle frågan om skatteavtalens ställning gentemot intern lagtext åter igen prövas. I målet hade regelkonkurrens uppstått mellan intern svensk skatterätt, 3 kap. 19 § IL (den s.k. tioårsregeln) och det svensk-grekiska skatteavtalet.¹⁷⁵ Enligt tioårsregeln skulle den skattskyldige beskattas enligt inkomstskattelagen vid avyttring av delägarrätter. Enligt skatteavtalet befanns dock den skattskyldige ha hemvist i Grekland och skulle då enligt skatteavtalet vara befriad från kapitalvinstbeskattning vid avyttring av delägarrätter. I målet som var ett förhandsbesked ställdes frågan vilken reglering som skulle tillämpas om den skattskyldige avyttrade delägarrätter. Tioårsregeln hade tillkommit efter det att det svensk-grekiska skatteavtalet införlivats med svensk rätt och skulle därmed då, enligt en strikt tillämpning av *lex posterior*-principen, ges företräde.

HFD uttalade att:

”[e]n sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna

¹⁷⁰ Sallander, SvSkT 2010 s. 196., Pelin, s. 102. Se vidare ang. *lex specialis* Strömholm, s. 464.

¹⁷¹ Se t.ex. Kleist, (2012) s. 49 ff.

¹⁷² Kleist, (2012) s. 59 ff.

¹⁷³ Kleist, SN 2008 s. 714.

¹⁷⁴ På dagen faktiskt, se Kleist (2012) s. 63 not 120.

¹⁷⁵ Införlivat i svensk intern lagstiftning genom SFS 1963:497 med senaste ändring genom SFS 1972:540.

skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt. Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal. Frågan om en situation av det slaget förelåg uppkom i rättsfallen RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Regeringsrätten ställdes då inför en tolkningsfråga som inte kunde lösas med hjälp av den ovan angivna huvudregeln. Omständigheterna var dock särpräglade. Det var fråga om beskattning av en på visst sätt kvalificerad ägare för inkomst av lågbeskattad verksamhet hos bl.a. utländska försäkringsföretag. I en särskild bilaga till lagen hade särskilt angetts att sådan försäkringsverksamhet bedriven i Schweiz – där det aktuella försäkringsföretaget var verksamt – skulle omfattas av regelsystemet. Regeringsrätten fann att de nya skattereglerna tog sikte på just det slag av verksamhet som var aktuell i målet och att dessa därför skulle ha företräde och tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet --- [d]et finns därför skäl att framhålla att enligt Regeringsrättens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”

Enligt Lindencrona undanröjde Greklandsfallet den osäkerhet som skapats genom 2008 års fall. De slutsatser man kan dra av Greklandsfallet är enligt Lindencrona att skatteavtalet tar över den nationella rätten, även om en viss möjlighet att frångå skatteavtalen till förmån för intern rätt finns, men enbart i mycket speciella fall. Avslutningsvis konstaterar Lindencrona att det hade varit bättre om målet avgjorts i plenum, vilket också justitierådet Ståhl anförde i sin skiljaktiga mening.¹⁷⁶

Dahlberg opponerar sig mot att det inte skulle finnas något hinder att införa skatteregler som strider emot skatteavtal. Även om det möjligen kan sägas att regeringsformen inte förhindrar nationell lagstiftning i strid mot folkrättsliga åtaganden menar Dahlberg att ett sådant hinder återfinns i art 26 Wienkonventionen. Vidare noterar Dahlberg, som jag tolkar honom, en skillnad i HFD:s motivering till varför lex specialis-förhållandet uppstår i 2008 års fall. I domskälen till 2008 års fall verkar det vara CFC-reglerna som utgör lex specialis medan det i Greklandsfallet, vars domskäl hänvisar till 2008 års fall, pekas det faktum att schweizisk försäkringsverksamhet omnämns i en bilaga till inkomstskattelagen ut som grund för tillämpning av lex specialisprincipen. Avslutningsvis konstaterar även Dahlberg att Greklandsfallet borde avgjorts i plenum.¹⁷⁷

Kleist menar att Greklandsfallet har reducerat den praxis som kom med 2008 års fall, till att vara ett undantag från huvudregeln, att ett skatteavtal begränsar Sveriges utrymme att beskatta skattskyldiga som omfattas av skatteavtalet. Undantaget enligt 2008 års fall blir dock löst i sina konturer då det inte klart framgår att lagstiftaren haft för avsikt att tillämpa den interna lagstiftningen framför skatteavtalet i 2008 års fall. Någon vägledning för i vilka fall det klart framgår att lagstiftaren önskar tillämpa intern skatterätt framför skatteavtal (som HFD anger som en grund för att tillämpa

¹⁷⁶ Lindencrona, SN 2011 s. 380 ff.

¹⁷⁷ Dahlberg kan till viss del anses tala i egen sak. Dahlberg satt nämligen med i skatterättsnämnden, vars avgörande överklagats till HFD. Icke desto mindre kom Dahlberg (skiljaktig) till i allt väsentligt samma slutsats som HFD, sånär som på den redovisade dissensen, se Dahlberg, SN 2011 s. 126 ff.

undantaget i Greklandsfallet) eller hur en sådan bedömning ska ske ges inte varken 2008 års fall eller Greklandsfallet. Eftersom HFD:s domskäl i Greklandsfallet inte tar avstånd från 2008 års fall och inte heller avdömdes i plenum lever enligt Kleist den praxis som kommit till uttryck i 2008 års fall vidare.¹⁷⁸

Grundström sällar sig till skaran som finner utgången i Greklandsfallet välkommen. I avsaknad av en plenidom på området menar Grundström att 2008 års praxis lever kvar, men att huvudregeln om skatteavtalsstillämpning oberoende av innehållet i intern rätt återigen etablerats. Rättsläget liknar därmed i stor utsträckning det som rådde innan 2008. Grundström menar att HFD genom domen i Greklandsfallet etablerat en allmän princip om skatteavtals genomslag vid rättstillämpningen. Grunden för skatteavtalens företräde är dock enligt Grundström inte klar. Enligt Grundström är konflikten mellan intern rätt och skatteavtalen enbart skenbar, vilket framgår av att skatteavtalens syfte är att enbart begränsa staternas beskattningsrätt.¹⁷⁹

Jermsten och Sandström anför i en kommentar till kritiken och inlägg i debatten om domstols skyldighet att ge internationella åtaganden genomslag på nationell nivå, att det inte finns någon skyldighet för domstolarna att ge skatteavtalen genomslag. Enligt Jermsten och Sandström är domstolarnas ansvar konstitutionellt begränsat av lagstiftaren i att någon skyldighet att ge skatteavtalslagarna företräde saknas i rättskällorna. Lagarna om skatteavtalen ska tillämpas på samma sätt som andra lagar och vanliga normhierarkiska regler gäller. Genom en inkorporerad lag om skatteavtal får skatteavtalet "status som lag, varken mer eller mindre", en lag blir enligt Jermsten och Sandström inte "finare" på grund av att den genomför en folkrättslig förpliktelse.¹⁸⁰

Påhlsson kommenterar 2008 års fall och konstaterar att de måste befinnas vara in casu-avgöranden, men att HFD p.g.a. alltför generellt formulerade domskäl skapat en onödig oklarhet under lång tid.¹⁸¹

För egen del finner jag utgången i Greklandsfallet hållbar och förenlig med tidigare praxis. Som jag uppfattar HFD i domskälen är tröskeln hög för att tillämpa derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis*, men i och med hänvisning till de *särpräglade omständigheterna* i 2008 års fall torde det dock inte vara uteslutet. Viktigt är också att HFD slår fast att skatteavtalen ska tillåtas få *genomslag* vid rättstillämpningen.

3.4.4 Perufallen

I HFD:s domar i målen nr 1336-11 och nr 1335-11, härefter "Perufallen", beviljades prövningstillstånd i HFD för prövning av frågan om skatteflyktslagen kan tillämpas på ett förfarande i vilket ingår rättshandlingar som beskattas i enlighet med skatteavtal som Sverige ingått.¹⁸² I målen, som rörde s.k. Peru-upplägg¹⁸³ i enlighet med Sveriges skatteavtal¹⁸⁴ med Peru, hade Skatteverket yrkat att

¹⁷⁸ Kleist, SN 2011 s. 208 ff.

¹⁷⁹ Grundström, SN 2011 s. 68 ff.

¹⁸⁰ Jermsten & Sandström, (2009) s. 243 ff.

¹⁸¹ Påhlsson, SN 2011 s. 113 ff.

¹⁸² Se 1335-11 PM och 1336-11 PM i anledning av HFD:s dom i målen nr 1336-11 och 1335-11 meddelade i Stockholm den 26 mars 2012.

¹⁸³ Sveriges skatteavtal med Peru utnyttjades för att slussa lågbeskattad (enbart i Peru) utdelning från ett peruanskt bolag till dess svenska ägare. Kristoffersson, SvSkT 2011 s. 842.

¹⁸⁴ Kungörelse (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet (SFS 1968:745); (författningen upphävd från den 1 januari 2007 genom SFS 2006:642).

utdelning vid likvidation av ett peruanskt bolag skulle beskattas som utdelning enligt IL. HFD uttalade i den av prövningstillståndet föranledda rättsfrågan att:

”En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (se 2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.”¹⁸⁵

HFD angriper i domarna sedan Peru-upplägget genom att i tur och ordning tolka de lagar som kan komma ifråga i den förhandenvarande situationen. Först utreds huruvida det finns någon beskattningsrätt i svensk intern skatterätt, vilket det gör. I nästa steg fortsatte HFD att utreda om den befunnet svenska beskattningsrätten begränsas av skatteavtalet med Peru. HFD började då med att försöka fastställa den gemensamma partsavsikten genom avtalet. När HFD kommit till frågan var de andelar som givit upphov till vinst vid bolagslikvidation ska anses belägna vid tidpunkten för likvidationsbeslutet uttalade HFD att den frågan:

”enligt Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning besvaras efter en sammanvägning av omständigheterna i varje enskilt fall. Ett enskilt anknytningsmoment såsom platsen för bolagets registrering eller var andelsägaren är bosatt, kan således inte ensamt vara utslagsgivande.”¹⁸⁶

Av utredningen i målet framgick att det likviderade peruanska bolaget inte syntes ha bedrivit någon verksamhet i Peru och att bolagets enda tillgång varit en fordran som emanerat ur fastighetsförvaltning bedriven i Sverige. Med hänvisning till att alla anknytningsmoment förutom det peruanska bolagets registrering pekade mot Sverige konstaterade HFD att Sveriges skatteavtal med Peru inte begränsade den interna beskattningsrätten. Enär skatteavtalet inte befanns begränsa den svenska beskattningsrätten saknades det anledning att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.

De slutsatser man kan dra av domen beträffande möjligheterna att tillämpa skatteflyktslagen i konkurrens med skatteavtalslagar är att det inte finns några konstitutionella hinder mot att tillämpa skatteflyktslagen i konkurrens med skatteavtal. Den slutsatsen följer direkt av HFD:s domskäl i ”[d]et aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen”. En förutsättning verkar dock vara att det i skatteavtalet inte får finnas någon bestämmelse som utesluter tillämpning av skatteflyktslagen. Det får inte heller i avtalsparternas syfte finnas något som talar för att det skulle vara uteslutet att tillämpa skatteflyktslagen.

Vidare finner jag det intressant att HFD genom att söka utröna den gemensamma partsavsikten i det bakomliggande skatteavtalet tolkar skatteavtalslagen fördragskonformt. Den fördragskonforma tolkningen kommer till uttryck genom att HFD först undersöker huruvida den gemensamma partsavsikten varit att utesluta skatteflyktslagstiftning innan de konstaterar att det inte finns något principiellt hinder mot att tillämpa skatteflyktslagen. Därefter säger HFD vid tolkningen av själva skatteavtalet att avtalet ska tolkas med beaktande av dess terminologi, dess uppbyggnad, systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra

¹⁸⁵ HFD:s dom i mål nr 1336-11 och 1335-11 meddelade i Stockholm den 26 mars 2012.

¹⁸⁶ HFD:s dom i mål nr 1336-11 och 1335-11 meddelade i Stockholm den 26 mars 2012.

sådana förhållanden som syftar till att klarlägga de avtalsslutande parternas avsikt samt hänvisar till RÅ 1987 ref. 162. HFD gör alltså två fördragskonforma tolkningar av skatteavtalslagen. Den första för att utreda om tillämpning av skatteflyktslagen är utesluten genom skatteavtalet och den andra vid fastställande av innehållet i skatteavtalslagen.

4 Konstitutionellt

4.1 Allmänt

Detta kapitel handlar om konstitutionella aspekter på rättstillämpning inom skatterätten. För en rättstillämpare är det viktigt att ha förutsättningarna för tillämpning klar för sig. Det måste finnas en klar konstitutionell grund för rättstillämpningen och i detta kapitel kommer de konstitutionella förutsättningarna att redogöras för. Först kommer de konstitutionella aspekterna på skatteavtalens status i nationell rätt att presenteras. Därefter skiftar perspektivet till vad som gäller för nationell rätt vilket är intressant för skatteflyktslagen och skatteavtalslagarnas vidkommande. Då kommer legalitetsprincipen presenteras. Legalitetsprincipen är viktig i beskattningsrätten och gör sig gällande vid tillämpning av såväl skatteflyktslagen som skatteavtalslagar. Just skatteflyktslagen har varit flitigt kritiserad för att stämma illa överens med legalitetsprincipen. Därför kommer lite av den kritik som framför allt Hultqvist framfört att redovisas. Därefter vidgas perspektivet för att presentera rättsäkerhets- och förutsebarhetsaspekter i beskattningen. I skatterätten finns ett moment av statens myndighetsutövning mot enskilda. I rättsstater är det viktigt att statens myndighetsutövning är rättsäker, varför något måste sägas om begreppet rättsäkerhet. I rättsäkerhet ligger också förutsebarhet. För skatterätten är förutsebarheten viktig p.g.a. att skatterätten påverkas oss mycket. Sist i kapitlet presenteras olika aspekter på hur krav på förutsebarhet kan göra sig gällande och tillhörande terminologi för fortsatt diskussion om hur argumentet förutsebarhet i skatterätten kan användas.

4.2 Konstitutionella aspekter beträffande skatteavtalens status i svensk rätt

I 1 kap. 1 § RF stadgas att den offentliga makten utövas under lagarna. Behörig att stifta lagar är riksdagen enligt 1 kap. 4 § RF. Enligt 8 kap. 3 § RF framgår att föreskrifter på skatteområdet måste meddelas genom lag. På ett mer rättsideologiskt plan kan konstateras att ett allmänt konstitutionellt synsätt på staters legitimitet att beskatta folket vanligen är att om staten i sig kan legitimeras, så kan också skatterna rättfärdigas. Så länge statens finansieringsbehov är legitimt på basen av statens legitimitet är skatterna en legitim finansieringskälla.¹⁸⁷

Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som ingås mellan två eller flera stater, men samtidigt utgör skatteavtal, efter införlivande, lagstiftning på nationell nivå. Denna skatteavtalens dubbla natur anses som ovan konstaterats ofta ha stor betydelse för vilka rättskällor som ska tillmätas betydelse vid tolkning och tillämpning av skatteavtalet.¹⁸⁸ Som domstol i en stat med dualistiskt förhållningssätt till folkrätten, är svenska domstolar inte tvingade att tillämpa ingångna skatteavtal innan de blivit del av svensk lagstiftning.¹⁸⁹ Det torde dock finnas en presumtion för att Sverige respekterar och följer ingångna skatteavtal.¹⁹⁰ Enligt Kleist kan dock presumtionen brytas och riksdagen är oförhindrad att stifta lagar i strid med folkrättsliga åtaganden. Men, invänder Kleist, för att presumtionen ska brytas fordras att det finns en klart uttryckt avsikt från lagstiftaren att lagstiftningen ska tillämpas med bortseende från Sveriges folkrättsliga åtaganden.¹⁹¹ Sverige är folkrättsligt förpliktigt att följa

¹⁸⁷ Gunnarsson, s. 51.

¹⁸⁸ Kleist, SN 2008 s. 708.

Bring & Mahmoudi, s. 46, Jermsten & Sandström, (2009) s. 246.

¹⁹⁰ Se t.ex. Kleist, SN 2008 Bring & Mahmoudi, s. 48, Prop. 1993/94:117 s. 36 ff.

¹⁹¹ Kleist, SN 2008 s. 708 ff. med ytterligare jämförande hänvisningar i not 15.

ingångna skatteavtal, men Sverige har genom ingånget skatteavtal inte överlämnat eller lämnat ifrån sig någon lagstiftningsmakt.¹⁹²

RF innehåller inga generella regler om traktaters eller allmän folkrätts ställning i svensk rätt.¹⁹³ Inte heller finns i RF något explicit ställningstagande för den dualistiska hållningen gentemot folkrätten. I en SOU från 1974 kom statens utredare fram till att "det fordras särskilda internrättsliga föreskrifter för att bestämmelserna i en internationell överenskommelse ska kunna tillämpas internt".¹⁹⁴ Det kan konstateras att den dualistiska hållningen har en sedan länge etablerad ställning i praxis och får anses vara klarlagd.¹⁹⁵

4.3 Legalitetsprincipen i skatterätten

I 1:1 RF återfinns den s.k. legalitetsprincipen som anger att den offentliga makten utövas under lagarna.¹⁹⁶ Legalitetsprincipen är en fundamental princip i stater som gör anspråk på att vara rättsstater. För svenska myndigheter betyder det att de i sin myndighetsutövning måste ha stöd i lag för sitt agerande gentemot enskilda. Legalitetsprincipen anses härstamma från Montesquieus maktodelningslära och är en princip av i första hand statsrättslig natur.¹⁹⁷

I två mål om stämpelskyldighet från 1917 respektive 1921 fastslog HD att stämpelskyldighet inte kunde åläggas förvärvare av fastighet enär sådan stämpelskyldighet inte funnits föreskriven.¹⁹⁸ HD vägrade fastställa skyldighet för förvärvarna i de båda fallen att erlagga stämpelskatt därför att föreskrift avseende stämpelskattskyldighet saknades. HD:s motivering, att stämpelskattskyldighet inte kunde åläggas förvärvarna när föreskrift om sådan stämpelskattskyldighet saknades, ger uttryck för vad Hultqvist kallar "föreskriftskravet".¹⁹⁹ Föreskriftskravet är en av de viktigaste beståndsdelarna i legalitetsprincipen. Seve Ljungman hänvisar till de båda ovan omnämnda fallen i sitt arbete *Om skattefordran och skatterestitution* från 1947. Ljungman konstaterar där att p.g.a. skatternas oftast mycket ingripande ekonomiska verkningar bör rättsäkerheten sättas i första rummet vid tolkning av skatterättsliga författningar. Rättssäkerhetsintresset inom skatterätten liknar enligt Ljungman det som sedan länge funnits inom straffrätten. Den för straffrätten så viktiga sentensen *nuella poena sine lege (inget straff utan stöd av lag)*²⁰⁰ torde enligt Ljungman kunna kompletteras med satsen *nullum tributum sine lege*.²⁰¹ *Nullum tributum sine lege*, betyder "ingen skatt utan lag" och uttrycket har kommit att materialisera det som i doktrinen beskrivits som den skatterättsliga legalitetsprincipen.²⁰² Ljungman argumenterar för att det finns en princip inom skatterätten (en skatterättslig legalitetsprincip), som liknar och verkar likt den straffrättsliga legalitetsprincipen. Hultqvist synes ställa upp på att den skatterättsliga legalitetsprincipen emanerar ur den straffrättsliga legalitetsprincipen och fäster särskild vikt vid det s.k. praeter legem-förbudet/ lex scripta-kravet.

¹⁹² Pålsson, (2009) s. 60.

¹⁹³ Jermsten & Sandström, (2009) s. 247. Det finns dock regler om vad som gäller för enskilda traktater, t.ex. Europakonventionen i 2 kap 19 § RF. Se vidare Kleist, (2012) s.51, med hänvisningar i not 88.

¹⁹⁴ SOU 1974:100 s. 44 f.

¹⁹⁵ Bring & Mahmoudi, s. 50 ff., med hänvisning till rättsfallen AD 1972:5, NJA 1973 s. 423, RÅ 1974:121 och NJA 1981 s. 1205. Se också SOU 2003:117 s. 112.

¹⁹⁶ Nergelius, (2010) s. 22.

¹⁹⁷ Alhager, s. 76f. med hänvisningar till Thornstedt i not 14 & 24.

¹⁹⁸ NJA 1917 s. 63 och NJA 1921 s. 5.

¹⁹⁹ Se bl.a. Hultqvist, SvSKT 2005 s. 303, och vidare om föreskriftskravet nedan.

²⁰⁰ Wennberg & Leijonhufvud, s. 22.

²⁰¹ Ljungman, s. 21 f.

²⁰² Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 4 ff.

Praeter legem-förbudet/ lex scripta-kravet innebär för skatterättens vidkommande att förutsättningarna för uttag av skatt ska framgå av lag.²⁰³ Särskilt viktigt för legalitetsprincipen är enligt Hultqvist analogiförbudet och retroaktivitetsförbudet, tillsammans föreskriftsbunden beskattning och kompetensfördelning.²⁰⁴ Simon Almendal konstaterar att den skatterättsliga legalitetsprincipen framför allt verkar härröra från statsrättsliga motiveringar rörande kompetensfördelning, vilket dock inte utesluter att krav på förutsebarhet ingår.²⁰⁵

Hultqvist argumenterar att i legalitetsprincipen finns ett krav på föreskriftsbunden beskattning, föreskriftskravet, vilket är stadgat i grundlag. Föreskriftskravet enligt Hultqvist återfinns i 2 kap. 10 § 2 st. RF, som vid en närmare lagtolkning och genom sin språkliga utformning både synes befästa och förutsätta ett föreskriftskrav.²⁰⁶ 2 kap 10 § 2 st. RF, stadgar att "[s]katt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten..." bättre än så kan inte föreskriftskravet uttryckas enligt Hultqvist.²⁰⁷ Rättstillämpande organ är därmed hänvisade till att söka grund för sin rättstillämpning i föreskrifterna.

Skattemyndigheter och domstolar är rättstillämpande organ, som enligt Hultqvist är hänvisade att söka förutsättningarna för skatt i föreskrifterna. Det finns inga möjligheter att påföra en enskild skatt utan stöd av föreskrifterna. Inte heller analogt står en sådan möjlighet - att påföra enskilda skatt, utan explicit föreskrift - till buds. Detta följer av regeringsformen som är grundlag och rimligen inte kan ändras genom bestämmelser i vanlig lag. Det finns därutöver inga möjligheter att via skatteflyktlagen eller liknande lagstiftning, överföra kompetens till de rättstillämpande organen enligt Hultqvist. De rättstillämpande myndigheterna kan därför inte få någon kompetens att tillämpa skattelag varken analogt eller reducerande.²⁰⁸ Hultqvists ståndpunkt att det med legalitetsprincipen följer ett grundlagsstadgat föreskriftskrav är inte oemotsagd i den skatterättsliga doktrinen. Alhager argumenterar med stöd av slutsatser Bergström kommit fram till att legalitetsprincipen innebär att beskattningen ska ha uttryckligt stöd i lag och därigenom bli likformig och förutsebar.²⁰⁹ Den praktiska skillnaden mellan synsätten är att rättstillämparen i det senare fallet är mer fri att tolka lagstiftningen än vad som är fallet om vid ett grundlagsstadgat föreskriftskrav.

Legalitetsprincipen i sig är en princip. Den kommer tydligast till uttryck i 1 kap. 1 § 3 st. RF, i att den offentliga makten utövas under lagarna. Legalitetsprincipen finns inte någonstans i rättskällorna så entydigt definierad att den kan ges en exakt betydelse för alla rättsområden, eller ens inom de offentligrättsliga områdena. Den exakta innebörden av legalitetsprincipen kan alltså i viss mån variera. Tydligt är dock att legalitetsprincipen allmänt tar sikte på gränsdragningen mellan normgivning och rättstillämpning.²¹⁰

Om man sluter sig till att ett föreskriftskrav följer med uttagandet av skatt i enlighet med legalitetsprincipen, vilket enligt mig ligger nära till hands, så kan det också finnas fog för att hävda att

²⁰³ Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 2 ff.

²⁰⁴ Hultqvist, SvSKT 2005 s. 302.

²⁰⁵ Simon Almendal, s. 70, med vidare hänvisningar i not 263.

²⁰⁶ Se Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 100 ff., fr.a. s. 106.

²⁰⁷ Se Hultqvist, SvSKT 2005 s. 303.

²⁰⁸ Hultqvist, *Legalitetsprincipen*, s. 476.

²⁰⁹ Alhager, s. 84, med hänvisning till Bergström, (1978) s. 66.

²¹⁰ Hultqvist, *Legalitetsprincipen* s. 73.

skatteflyktslagen enligt dess tidigare lydelse kunde ifrågasättas avseende dess överensstämmelse med den skatterättsliga legalitetsprincipens krav på föreskriftsbunden inkomstbeskattning. Ett ifrågasättande som också framförts av Hultqvist.²¹¹ Enligt Hultqvist innebär användandet av skatteflyktslagen en analogisk användning av skattelag, vilket enligt Hultqvist är oförenligt med RF.²¹²

Nu har lagstiftningen emellertid modifierats såtillvida att en rättshandling numera måste strida mot det syfte som framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning för att kunna konstituera skatteflykt. En skillnad mot skatteflyktslagens utformning vid tidpunkten för den av Hultqvist framförda kritiken. Enligt den tidigare skatteflyktslagen skulle rättshandlingen strida mot lagstiftningens grunder. Till viss del finns det därför anledning att granska Hultqvists argumentation för att utröna vad det egentligen är som kritiserats och om det finns anledning att granska skatteflyktslagen i dess nya lydelse utifrån samma utgångspunkter.

Man kan däremot, enligt min mening inte rakt av förkasta Hultqvists argumentation i anslutning till den gamla skatteflyktslagen. Inte heller går det att rakt av avfärda grunderna för den då framförda kritiken såsom obsoleta p.g.a. att den gamla skatteflyktslagen ersatts av en ny skatteflyktslag. Det finns tvärtom enligt mig all anledning att granska den nya skatteflyktslagen utifrån de av bl.a. Hultqvist tidigare framförda utgångspunkterna. Detta därför att den då framförda kritiken till stor del tog fasta på förhållandet mellan den gamla skatteflyktslagen och dess förenlighet med legalitetsprincipen. Vad som har hänt sedan dess är att skatteflyktslagen bytts ut – inte legalitetsprincipen. Den nya upplagan av skatteflyktslagen enligt dess nuvarande lydelse kan och bör därför också granskas utifrån samma legalitetsprincipiella grunder som den gamla skatteflyktslagen.

Den nya skatteflyktslagen kritiserades inför införandet av flertalet remissinstanser med motiveringen att bestämmelsens räckvidd var oklar.²¹³ Enligt förarbetet till den nya skatteflyktslagen, hade den tidigare lydelsen, som tog fasta på att förarbetet skulle ”strida mot lagstiftningens grunder”, visat sig svår att tillämpa. I rättspraxis hade det varit just det rekvisitet som ofta brustit vid tillämpning av den tidigare lagen. På grund av det svårtillämpade rekvisitet ”lagstiftningens grunder” kunde klausulen alltså inte tillämpas på flertalet fall som haft påtaglig skatteflyktskaraktär.²¹⁴ Enligt regeringen den bör exakta omfattningen av lagstiftningens syfte enligt skattebestämmelsernas utformning kunna anges i lagtexten så långt detta är möjligt.²¹⁵

4.4 Rättsäkerhet och förutsebarhet i skatterätten

Av de ovan redovisade motiven till den befintliga, och till tidigare upplagor av skatteflyktslagen, framgår att den enskildes krav på rättsäkerhet vid beskattningen är viktiga att ta i beaktande vid stiftande och tillämpning av skatteflyktslagstiftning. Rättsäkerheten är viktig för den enskilde, men också för staten Sverige som får förutsättas ha en bild av sig själv som en rättsäker stat. Det finns därför anledning att titta närmare på begreppet rättsäkerhet innan det är dags att gå vidare med en analys av skatteflyktslagen.

²¹¹ Jfr Hultqvist, *Legalitetsprincipen* s. 424 f.

²¹² Hultqvist, SvSKT 1998 s. 764.

²¹³ Prop. 1996/97:170 s. 38.

²¹⁴ Prop. 1996/97:170 s. 38.

²¹⁵ Prop. 1996/97:170 s. 39.

Rättsstatsbegreppet och rättssäkerhetsbegreppet går typiskt sett hand i hand, liknar varandra och kan sägas vara tvillingar, barn av samma idé.²¹⁶ Det är svårt att ge en preciserad och entydig definition av vad rättssäkerhet verkligen är och vad *rättssäkerhet innebär*.²¹⁷ Däremot kan en del sägas om rättssäkerhet. Rättssäkerhetsbegreppen kan ändå, den flyktiga karaktären till trots, sägas ha en viss mån av omtvistad kärna. Rättssäkerhet har för det första en tydlig förankring i kravet på förutsebarhet och kravet på den enskildes integritet vid statlig maktutövning, med syfte att stävja godtycklig och allt för långtgående offentlig maktutövning.²¹⁸ Rättssäkerheten syftar därvidlag till att skydda den enskilde.²¹⁹ Förutsebarheten är en fundamental aspekt vid bedömningen av om ett rättssystem är rättssäkert.²²⁰ En rättstillämpning som är godtycklig uppnår inte kraven på förutsebarhet och riskerar att förlora den legitimitet som medborgarna fordrar för att sätta sin tillit till rättstillämpningen.²²¹ Förutsebarheten i ett rättssystem gör att en individ effektivare kan planera sitt liv och lättare kan förutse de juridiska konsekvenserna av sitt handlande.²²² Förutsebarheten är med andra ord viktig för rättssäkerheten, men därmed inte sagt att rättssäkerheten är avhängig förutsebarheten. Ett rättssystem kan vara rättssäkert även om förutsebarheten bitvis är låg.²²³

I skatterätten är förutsebarheten viktig för att de skattskyldiga ska kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Men med vilken precision tillämpning av skattelagstiftningen ska kunna förutses ger upphov till en svårare gränsdragning.²²⁴ Klart är att i en rättsstat är rättssäkerhet och förutsebarhet betydelsefullt vid statens myndighetsutövning mot enskilda. I synnerhet gäller detta vid ingrepp i deras personliga och ekonomiska förhållanden.²²⁵ Angående ur vems perspektiv förutsebarheten bör betraktas så torde det gälla ur såväl den enskildes som statens perspektiv.²²⁶ I alla fall som utgångspunkt.

Beträffande vem beskattningsrätten ska vara förutsebar för behöver svaret på den frågan nyanseras. Alhager delar in förutsebarheten i en subjektsida och en objektsida.²²⁷ Förutsebarhetens subjektsida tar fasta på lagtolkarens i skatterätt tänkta kunskapsnivå och objektsidan tar fasta på vad som ska kunna förutses och med vilken precision. Förutsebarhetens subjekt- och objektsidor förhåller sig till varandra på så sätt att om kunskaperna i skatterätt är höga på subjektsidan går det ställa högre krav på vad som ska kunna förutses, och med vilken precision det låter sig göras, på objektsidan. Med tanke på att det är var och ens skyldighet att betala skatt i Sverige vore det lämpligt om skattelagstiftningen var förutsebar för gemene man, menar Alhager. En övergripande målsättning i skattelagstiftningen bör därför vara att skattelagstiftningen är enkel och konsekvent. Men mer än en

²¹⁶ SOU 1993:62 s. 76.

²¹⁷ Se Rosander, s. 21 med hänvisningar.

²¹⁸ Se Hultqvist, SvSkT 1998 s. 763.

²¹⁹ Hultqvist, SvSkT 1998 s. 763.

²²⁰ SOU 1993:62 s. 75 ff. Men förutsebarhet i sig är inte tillräckligt, se Peczenik, (1995) s. 97.

²²¹ SOU 1993:62 s. 75 f.

²²² Peczenik, (1995) s. 90.

²²³ Jfr Alhager, s. 88 f.

²²⁴ Rosander, s. 23.

²²⁵ SOU 1993:62 s. 76, se också Peczenik, (1995) s. 46. Peczenik konstaterar att typiskt för en rättsstat är att medborgarna åtnjuter skydd inte bara mot staten utan även mot enskilda. En aspekt som visserligen faller utanför frågeställningen för denna uppsats. Däremot är det intressant att konstatera att förutsebarheten inte begränsar sig till den enskildes förutsebarhet i relation till staten.

²²⁶ Tikka, NSFS 12, 1982 s. 82-118, enligt vilken rättssäkerheten även torde kunna analyseras även ur statens perspektiv.

²²⁷ Alhager, s. 85.

målsättning är inte realistiskt till följd av skattelagstiftningens ibland disparata interna målsättningar, komplexitet och krav på effektivitet, enligt Alhager.²²⁸ Bergström kommer till en liknande slutsats. Bergström konstaterade i sin avhandling att skattelagstiftning på grund av dess krav på effektivitet tillåts bli omfattande, svåröverskådlig och ibland osystematisk vilket gör skatterätten bitvis svår att förstå för en lekman. Bergström har vidare konstaterat att mer komplicerade förhållanden bör kunna vara förutsebara av en erfaren skattejurist, medan det inte går att ställa samma krav på att en lekman ska kunna förutse utgången med samma precision.²²⁹

Angående förutsebarheten torde man alltså kunna konstatera att det inte handlar om oinskränkt förutsebarhet, utan förutsebarhet med vissa begränsningar. Kravet som kan ställas på beskattningsrätten är att beskattningen ska vara förutsebar men med reservationen att utrymme måste ges åt tolkning och tillämpning enligt den juridiska metoden, vilket då kommer få ske på bekostnad av förutsebarhetens precision. Man kan som enskild därför inte inta ett näst intill naivt synsätt bestående i att det som inte uttryckligen begränsas av lagtext är tillåtet. Vid tolkningen måste utrymme för andra hänsyn, såsom systematiken, det rättsliga sammanhanget och den historiska utvecklingen kunna tas.²³⁰

I sammanhanget bör också en maxim av rättsideologisk karaktär omnämnas, *odia sunt restringenda*, som innebär att regler som ålägger bördor och pålagor ska tolkas restriktivt.²³¹ Applicerat på tolkning av skattelagstiftning skulle maximen *odia sunt restringenda* ge att vid otydlig lagstiftning eller tveksamma fall så torde skattelagstiftningen tolkas på ett för den enskilde förmånligt sätt. Bergström ifrågasätter meningen med att som tolkningsprincip kategoriskt tolka skattelagstiftning till den enskildes fördel i tveksamma fall. Vinsterna med en sådan tolkning är enligt Bergström överdrivna. Det blir gränsfall oberoende av hur reglerna tolkas, menar Bergström.²³² Bergström menar att domstolarna vanligtvis väljer den lösning som de starkaste skälen talar för vid tveksamma fall. Vid fall där domstolen däremot har två likvärdiga lösningar att välja mellan bör domstolen välja den lösning som är fördelaktigast för den enskilde, men sådana situationer torde vara ovanliga, enligt Bergström. Vid rättstillämpning där domstolen inte har att välja mellan två likvärdiga lösningar blir det onödigt att blanda in en restriktiv tolkningsstil.²³³

Att ställa krav på hög grad av objektiv förutsebarhet verkar vara förbehållet dem som besitter djupare kunskaper och förståelse för skatterätten. Alhager finner det otillfredsställande att kunskapskraven på den som läser är så högt ställda att förutsebarheten är förbehållen en exklusiv skara personer, men konstaterar det förhållandet nog måste accepteras. Det är orealistiskt att skapa en beskattningsrätt som är tolkningsbar för var och en, utan förutsebarhetens subjektssida måste bestämmas så att kunskapskravet på den som tolkar skatterätten måste få sättas högt.²³⁴

²²⁸ Alhager, s. 85f.

²²⁹ Bergström, (1978) s. 72 f. Bergström anför vidare att en lekmanns krav på förutsebarhet ökar om skatteförhållandet blir av mindre komplicerad karaktär, en ståndpunkt han senare synes revidera till att det bara beträffande förutsebarhet i skattelagstiftningen bara torde handla om bevandrade juristers möjlighet till förutsebarhet i beskattningen, se Bergström, (1987) s. 15 & 54 f. Jfr Alhager, s. 86.

²³⁰ SOU 1993:62 s. 77.

²³¹ Strömholm, s. 464.

²³² Bergström, (1987) s. 15.

²³³ Bergström, (1987) s. 15 f.

²³⁴ Alhager, s. 87.

5 Analys

5.1 Intressekonflikter

5.1.1 Intressekonflikternas parter

En analys inom en frågeställning som rör skatteflyktslagen aktualiserar en rad frågor om rättsrättsäkerhets- och rättvisespekter. Lite beroende på vilka parter man tittar på aktualiseras de olika delarna. Det mest framträdande förhållandet är staten mot den enskilde, här Skatteverket mot den skattskyldige. För Sverige, som gör anspråk på att vara, och får anses kvalificera sig som en rättsstat blir legalitetsprincipen en princip som är nödvändig beakta i förhållandet Skatteverket – skattskyldig. Att ta ut skatt från en skattskyldig är ett klart fall av statens maktutövning gentemot den enskilde. Statens maktutövning gentemot enskilda måste enligt legalitetsprincipen ha stöd i lag och eventuella oklarheter i lagstiftningen bör inte gå ut över den enskilde. En annan viktig aspekt i sammanhanget är den enskildes behov av förutsebarhet. Legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet hänger ihop och syftar till att skydda den enskilde från att utsättas för godtycklig rättstillämpning. Det är i en rättsstat viktigt att en skattskyldig som följer de i lag uppställda reglerna beskattningsreglerna inte belastas med extra pålagor när de regler som finns respekteras och följs.

Vid tillämpning av skatteflyktslagen tillåts Skatteverket att bortse från rättshandlingar vid fastställande av underlaget för beskattning. När Skatteverket bortser från rättshandlingar i enlighet med skatteflyktslagen får det typiskt sett till följd att underlaget för beskattning ändras och att den nya skattebördan brukar bli större än innan skatteflyktslagen tillämpades. Den nya skattebördan efter tillämpning av skatteflyktslagen utgörs inte av någon ny eller extra pålaga från statens sida utan bottnar i att en ursprunglig tidigare osynlig skattebörda synliggörs. Att betrakta det nya, genom skatteflyktslagen synliggjorda, underlaget för beskattning såsom ett underlag som alltid funnits kan kritiserats såsom illa förenligt med legalitetsprincipen och förutsebarhetskravet. Kritiken går ut på att det rimmar illa med kraven på legalitet och förutsebarhet i beskattningen att påföra den skattskyldige en slags "pålaga light" med motivering att det inte rör sig om någon extra pålaga utan synliggörandet av en befintlig skattebörda som, s.a.s. sminkats bort genom konstlade upplägg och invecklade transaktioner. Legalitetsproblematiken vid tillämpning av skatteflyktslagen bottnar enligt min uppfattning framför allt i – och uppstår i och med – att flera lagar i en sådan situation är tillämpliga samtidigt och en regelkonkurrens uppstår. Den uppkomna regelkonkurrensen måste då lösas. När regelkonkurrensen löses kommer vissa lagar då att få företräde framför andra lagar. Den skattskyldige hävdar typiskt sett att de lagar som finns i och med ett införlivat skatteavtal har följts, vilket i så fall begränsat Sveriges rätt att beskatta den skattskyldige och att skatteavtalslagen ska tillämpas framför (all) övrig intern skattelagstiftning vid fastställande av underlaget för beskattning. Skatteverket å sin sida kommer hävda att skatteflyktslagen i kombination med annan intern skattelagstiftning ska få företräde framför de av den skattskyldige tillämpade skatteavtalslagarna.

5.1.2 Förutsebarhet

Förutsebarheten är viktig för vårt dagliga rättshandlande. Vi företar dagligen rättshandlingar i form av köp, avtal m.m., för vilka våra anspråk att förutse konsekvenserna av vårt rättshandlande är absolut nödvändiga. Vem skulle t.ex. sätta in pengar på banken om det inte var säkert att man skulle få tillbaka pengarna? På skatterättens område är förutsebarheten viktig för att de skattskyldiga kunna planera och hantera sin egen ekonomi. Om den skattskyldige kan förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt civilrättsliga rättshandlande går det planera sin ekonomi för framtiden.

Om olika civilrättsliga rättshandlingar ger upphov till olika skattekonsekvenser så blir de skatterättsliga konsekvenserna en faktor som den skattskyldige har att beakta i valet mellan olika civilrättsliga rättshandlingar. Om den skattskyldige inte kan förutse de skatterättsliga konsekvenserna av sitt rättshandlande kommer det inte gå att planera den framtida ekonomin. Den skattskyldige har då att välja mellan att avstå en rättshandling eller att riskera att företa en rättshandling som kan komma att ångras senare. Tillämpning av skatteflyktslagen kan påverka de skattskyldigas möjligheter till förutsebarhet i beskattningen. Genom att Skatteverket kan tillåtas att bortse från rättshandlingar företagna av den skattskyldige vid tillämpning av skatteflyktslagen är det inte säkert att de av den skattskyldige företagna rättshandlingarna kommer få beräknad inverkan på beskattningen. Tillämpningen av skatteflyktslagen riskerar därför reducera förutsebarheten i beskattningen om inte själva tillämpningen av skatteflyktslagen är förutsebar.

5.1.3 Likhet inför skattelag

En annan rättvisasaspekt som enligt min mening också måste beaktas är den rättvisa, jämlikhet och likhet inför lagen som bör gälla skattesubjekten sinsemellan. Då skiftar perspektivet från staten mot den enskilde till de skattskyldiga sinsemellan.

De som är bosatta i en stat har rätt att ta del av den statens välfärdsystem och dess förmåner. Är det då inte rimligt att de bosatta som är med och delar på välfärden också solidariskt efter bästa förmåga bidrar till att finansiera den? Rimligtvis är det så. Sådan är också ambitionen med den svenska skattelagstiftningen. För exempelvis en arbetande löntagare ser läget då ut som så att löntagaren har en lön som efter arbetsgivarens erläggande av sociala avgifter ligger på en viss nivå. Denna lön skall sedan beskattas progressivt. För så säger lagen: förvärvsinkomst av tjänst beskattas progressivt. Både arbetsgivare och löntagaren bidrar då till samhället genom att betala skatt. Pengarna går till bl.a. infrastruktur och sjukvård, något som vanligtvis torde komma både arbetsgivaren och löntagaren till gagn. Ju mer löntagaren arbetar desto större blir bidraget till att tillförsäkra sig själv och samhället välfärd. Finns det då anledning att godta att skattesubjekt som är mer kreativa, men när allting ändå kommer omkring utför samma sorts arbete (som ska beskattas progressivt som inkomst av tjänst) genom förslagna och komplicerade konstlade skatteupplägg flyttar kapitalet ur landet, och sedan själva bor kvar i landet och åtnjuter välfärdssystemets förmåner, för att därefter ta ut sina upparbetade tjänsteinkomster i skatteparadis? Med andra ord: finns det någon finess med att låta vissa skattesubjekt ha kakan kvar och äta den samtidigt, medan andra skattesubjekt bara får bidra till finansieringen av densamma? Svaret är enligt min mening nej och risken är att en sådan ordning skulle inverka menligt på skattebetalningsmoralen. Frågan är om det under sådana omständigheter finns tillräckligt incitament kvar för övriga bosatta att låta sina inkomster beskattas progressivt.

En etablerad skattebetalningsmoral är nödvändig för finansieringen av ett välfärdssamhälle. Samtidigt är en rättsäker beskattning också viktig. I en rättsäker beskattning ligger att beskattningen följer skattelagstiftningen. Dessvärre är skatterätten ett rättsområde som på grund av sitt omfång inte låter sig detaljregleras, varför luckor i den skatterättsliga lagstiftningen kan uppstå. Om en skattskyldig genom ett skatteupplägg utnyttjar en lucka i lagstiftningen för att undgå betala den skatt som egentligen skulle ha erlagts så uppstår en situation där den enskildes rättsäkerhetsintresse ställs mot kollektivets uppbördsintresse. Ett sätt att lösa konflikten erbjuder skatteflyktslagen i det att den erbjuder lagstöd för att bortse från annan lagstiftning och tillåter Skatteverket att bortse från de konstlade transaktionerna och istället beskatta de upparbetade inkomsterna som det de i realiteten är, t.ex. inkomst av tjänst.

En utgångspunkt i ett jämlikt modernt samhälle är att de bosatta beskattas lika – om inte annat för rättvisans skull. Det finns därutöver i statens intresse ett högre stående samhälleligt syfte med att kunna genomdriva en rättvis och likformig beskattning av de bosatta. En rättvis och effektiv beskattning kommer de bosatta som kollektiv till gagn i form av en fungerande välfärd och ett fungerande samhälle. Samtidigt finns det på individnivå ett enskilt intresse i de skattskyldigas krav på rättsäkerhet och förutsebarhet i beskattningen. De skattskyldigas intresse av förutsebarhet i beskattningen riskerar att trädas för när om de skattskyldiga inte har möjlighet att förutse konsekvenserna av sina i och för sig lagliga rättshandlingar.

Alldeles oavsett i vilken relation man söker utröna gränserna för rättvisa, rättsäkerhet och likhet inför skattelagstiftning stöter man på patrull. Det finns inga vattentäta skott och svaren på frågorna blir beroende av vilka man jämför. Ett fortsatt resonemang för allt för långt in på skatteflyktlagens utformning de lege ferenda, vilket ligger utanför frågeställningen. Den förda argumentationen ovan är dock av vikt att ha med sig för den fortsatta analysen av på vilka grunder skatteflyktlagen faktiskt kan tillämpas i konkurrens med svenska ingångna skatteavtal.

5.1.4 Praxis

Enligt 1 kap. 1 § RF är Skatteverket bundet av, och domstol ska tillämpa, lagarna i en tvist mellan Skatteverket och den enskilde. Enligt 36 § FPL ska HFD avdöma mål om det kan vara av ledning för rättstillämpningen. Prejudikat följs regelbundet i svensk rätt. Tanken med prejudikat liknar enligt min mening lite grand tankeexperimentet med Dworkins påhittade domare, som har oändligt med tid och kunskap för att finna den gällande rätten. Det är därför de högsta instansernas prejudikat ska vara till ledning för rättstillämpningen. Gärna genom välmotiverade och klagörande domskäl. Själva rättstillämpningen står dock domstolarna själva för och ingen får bestämma hur en domstol ska döma i det enskilda fallet enligt 11 kap. 3 § RF. I Luxemburgfallet, 2008 års fall, Greklandsfallet och Perufallen har HFD lämnat bidrag till rättstillämpningen i frågan att avgöra skatteavtals ställning i förhållande till nationell rätt. Inget av målen har avdömts i plenum, varför alla fallen torde vara av ledning för rättstillämpningen och följas i svensk rätt. Eftersom inget av fallen är avdömt i plenum måste fallen studeras noggrant för att utröna om det finns några avgörande skillnader fallen sinsemellan som kan varit avgörande för utgången i de respektive fallen.

Det finns ingen absolut skyldighet för svenska domstolar att följa prejudikaten, men det finns en kutym att göra det. Eftersom det inte finns någon oavvislig skyldighet att följa prejudikat från de högsta dömande instanserna kan en domstol avvika från tidigare rättspraxis. Det bör som allmän princip gälla att det endast är tyngden av de skäl den högsta instansen åberopat som bör vara avgörande för rättstillämpningen i de lägre instanserna. Prejudikaten ger ledning för hur rättstillämpningen bör ske, men till skillnad från skriven lagtext är prejudikaten inte av tvingande karaktär för en domstol.

5.2 Skatteavtal bör tolkas fördragskonformt

På det folkrättsliga planet har Sverige genom ingånget skatteavtal åtagit sig en avtalsförpliktelse gentemot den andra avtalsparten. Sveriges förpliktelse kommer till uttryck tydligast i Wienkonventionen, artiklarna 26 och 27, avtal ska hållas och en stat får inte åberopa bestämmelser i sin egen rätt för att rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra sina egna förpliktelser. Om Sverige väljer att inte fullgöra avtalet kan den andra avtalsparten göra påföljder gällande. Men ingen annan stat kan genomdriva fullgörelse av avtalet från Sveriges sida. Folkrättsliga avtal saknar exigibilitet. Stater

kan inte utöva någon tvångsmakt över varandra, det ligger i statssuveränitetens fundament. Att Sverige regelmässigt står upp för och fullgör sina folkrättsliga avtal framgår av uttalanden i förarbeten och doktrinen. På det folkrättsliga planet har Sverige en förpliktelse och det finns en kutym, men inget tvång att fullgöra avtalet. Sverige har en självbild som en pålitlig avtalspart. På det nationella planet är lag, förarbeten, praxis och doktrin rättskällor - folkrätt däremot har inte rättskällestatus i sig. Utgångspunkten beträffande skatteavtal och traktater i övrigt på det folkrättsliga planet är att de inte har något värde som rättskälla i den svenska rättskälleläran. Traktater får legitimitet i rättstillämpningen genom att de görs till rättskällor, exempelvis genom lagstiftning, såsom gjorts med t.ex. Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.

Folkrätt kan indirekt bli en rättskälla i svensk rätt i den mån folkrätten återfinnes i någon av de angivna rättskällorna på det nationella planet. Det indirekta i ett sådant fall ligger i att legitimiteten återfinns i rättskällan på det nationella planet och folkrätten tillåts att påverka innehållet i den nationella rättskällan. I och med att folkrätten i sig inte har ställning som rättskälla i Svensk rätt kan en part inte stödja sig på folkrättsliga källor i nationell domstol – iallafall som utgångspunkt.

Skatteavtal som Sverige ingår med andra stater eller jurisdiktioner är folkrättsliga avtal, traktater, och binder staten Sverige folkrättsligt såsom avtalspart. En domstol blir däremot inte bunden av ett ingånget skatteavtal. Det saknas konstitutionellt stöd för att svenska domstolar skulle vara bundna av ingångna skatteavtal, något som påpekats både i doktrinen och i redovisad praxis. Svenska domstolar är däremot bundna att tillämpa de rättskällor som finns i den svenska rättskälleläran. Om ett skatteavtal inkorporeras i den svenska lagstiftningen blir det svensk intern lagstiftning som svenska domstolar är skyldig att tillämpa. Ingångna skatteavtal inkorporeras regelmässigt i den interna svenska lagstiftningen genom skatteavtalslagar. Det som är intressant att titta på i en sådan situation är om det folkrättsliga arvet som finns i och med skatteavtalet på det folkrättsliga planet tillåts påverka tillämpningen av den nationella lagstiftningen.

Wienkonventionen är en del av den svenska rätten. Det betyder att Wienkonventionen gäller som lagstiftning i Sverige och att regering och riksdagen har att följa den. Wienkonventionen riktar sig mot stater men inte domstolar. Inkorporerade skatteavtal har genom inkorporeringen blivit en del av den svenska rätten. Enligt Lindencrona intar skatteavtalsrätten en särställning gentemot intern skatterätt och ska tillämpas samtidigt med den interna rätten. Inkorporerade skatteavtal däremot intar ingen formell särställning på grund av det folkrättsliga arvet utan ska i princip tolkas och tillämpas som annan svensk lagstiftning. Kleist menar att skatteavtalslagarna genom sitt arv får en "dubbel natur". Dahlberg har argumenterat att det är orimligt att staten förhåller sig till nationell rätt på ett sätt och domstolar på ett annat sätt. Jermsten och Sandström argumenterar att en lag inte blir "finare" på grund av att den genomför en folkrättslig förpliktelse. Enligt doktrinen på området synes man kunna sluta sig till att skatteavtalslagar har en dimension vanlig lagstiftning saknar i och med det folkrättsliga arvet. Klart är skatteavtalslagar har delvis annorlunda bakgrund än vanlig lagstiftning och är stiftad av staten som är avtalspart i det bakomliggande skatteavtalet och enligt Wienkonventionen skyldig att hålla sitt avtal. Skatteavtalslagar har status som lag, varken mer eller mindre, men frågan blir ändå om rättstillämparen måste ta någon hänsyn till det ingångna skatteavtalet på det folkrättsliga planet och hur då denna "folkrättsliga verkan" verkar på tolkningen av det inkorporerade skatteavtalet.

Dahlberg argumenterar att skatteavtalslagarna har en folkrättslig dimension som bör tillmätas betydelse. Kleist menar att skatteavtalens "dubbla natur" gör att dess ändamål bäst tillgodoses genom att folkrätten beaktas.

Regeringen fastslog i propositionen till Europakonventionens inkorporeringslag att fördragskonform tolkning är en allmän tolkningsprincip. Vid en fördragskonform tolkning ska den nationella lagstiftningen tolkas i överensstämmelse med den bakomliggande traktaten. Principen om fördragskonform tolkning har i praxis haft ett varierande genomslag genom i tur och ordning Luxemburfallet, 2008 års fall, Greklandsfallet och Perufallen. I Luxemburfallet och Greklandsfallet befästs enligt min mening att principen om fördragskonform tolkning ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal och i Perufallen tillämpas en fördragskonform tolkning vid utrönandet av partsavsikterna beträffande Sveriges skatteavtal med Peru. Kleist synes dra en något mer försiktig slutsats i att folkrätten får beaktas men inte ovillkorligen måste göra det. Utöver nämnda praxis menar jag att på grund av att regeringen och riksdagen är de aktörer som ingår folkrättsliga avtal för Sveriges räkning och i den gärningen har att följa Wienkonventionens bestämmelser så menar jag att det ligger nära till hands att anta att samma aktörer vid lagstiftningsarbetet torde ha som ambition att stifta lagar förenliga med de folkrättsliga avtal de själva ingått. En konsekvens av min argumentationslinje blir då att det torde finnas en presumtion för att svensk lagstiftning är förenlig med Sveriges folkrättsliga plikter. Om det tillåts finnas en presumtion för att Sveriges lagstiftning är förenligt med Sveriges folkrättsliga åtaganden så är det enligt min mening lämpligt att beakta den presumtionen vid lagtolkningen av skatteavtalslagar genom att göra en fördragskonform tolkning av skatteavtalslagarna.

Skatteavtal får genom den fördragskonforma tolkningen ytterligare en dimension som kommer från det folkrättsliga planet. Att enskilda kan påfordra en fördragskonform tolkning torde gälla oförändrat sedan Luxemburfallet. I 2008 års fall ignorerades enligt min mening den fördragskonforma tolkningen i och med att HFD uttalade att den nationella skattelagstiftningen skulle ha "företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras." efter att ha tillämpat derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis*.

Av HFD:s uttalande i Greklandsfallet "[d]etta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt" förefaller *lex specialis*principen ha spelat en viktigare roll vid lagvalet i 2008 års fall än *lex posterior*principen. I nyssnämnda uttalande från 2008 års fall, återfinns enligt min mening 2008 års falls enda oförenlighet med gällande rätt. Låt mig utveckla. Vid tillämpning av derogationsprincipen *lex specialis* har rättstillämparen att tillämpa en av minst två konkurrerande regler. I och med Luxemburfallet, som alltjämt gäller som praxis har ett fönster öppnats mot ett folkrättsligt genomslag i den nationella rättsordningen genom att folkrätten indirekt tillåtit ha viss påverkan på rättstillämpningen vid svenska domstolar. Folkrätten får sin legitimitet att påverka rättstillämpningen på det nationella planet i att HFD i Luxemburfallet och RÅ 1987 ref. 162 säger att partsavsikten avtalsparterna emellan normalt ska kunna läggas till grund vid en tvist mellan den enskilde och Skattemyndigheten. Applicerat på inkorporerade skatteavtal ger praxis från Luxemburfallet att vid en tvist mellan Skatteverket och den skattskyldige om tolkningen av det inkorporerade skatteavtalet ska, som jag tolkar Luxemburfallet, först partsavsikten avseende skatteavtalet mellan Sverige och den andra avtalsparten redas ut. Till hjälp för att reda ut partsavsikten med skatteavtalet finns bl.a. Wienkonventionen och OECD:s

modellavtal. När partsavsikten sedan retts ut bör den framvaskade partsavsikten normalt kunna läggas till grund för tolkning av den inkorporerade lagen om skatteavtal som är i fråga mellan den enskilde och Skatteverket. Med andra ord, skatteavtal ska normalt tolkas och tillämpas fördragskonformt. Den svenska domstolen tillämpar sedan den normalt fördragskonformt tolkade inkorporerade skatteavtalslagen. Så förefaller tolkningen också ha gått till i Luxemburgfallet, Greklandsfallet och Perufallen. 2008 års falls enda oförenlighet med gällande rätt både före och efter de övriga avgörandena ligger i att HFD uttalar att någon granskning av avtalet inte behöver göras eftersom svenska CFC-regler ska få företräde i egenskap av *lex specialis*. Det är i 2008 års fall inte själva resultatet som enligt min mening framstår som felaktigt, utan vägen dit. Svenska CFC-regler kan mycket väl erhålla företräde framför skatteavtalslagstiftning såsom *lex specialis*, men för att avgöra vilkendera två lagar som är mest specifik bör båda tillämpas i konkurrens med varandra. Av förarbetet till den svenska CFC-lagstiftningen framgår att det är möjligt att tillämpa CFC-lagstiftning framför skatteavtal, men inte att CFC-lagstiftningen skulle ha ovillkorligt företräde. När HFD hävdar att någon analys av skatteavtalet inte behöver göras tillämpar HFD i 2008 års fall de aktuella skatteavtalslagarna på ett ofullständigt sätt i att de inte gör en fördragskonform tolkning av skatteavtalslagarna.

Sammanfattningsvis anser jag att det finns tungt vägande skäl i redovisad doktrin, praxis och lagstiftningsarbete som talar för att domstolen ska tolka skatteavtalslagar fördragskonformt vid fastställande av deras innebörd. Skatteavtalslagarna intar därefter ingen konstitutionell särställning, utan är av exakt samma valör som övrig skattelagstiftning. Den enda skillnaden är att innehållet i skatteavtalslagarna fastställts på ett annat sätt än övrig skattelagstiftning genom den fördragskonforma tolkningen. De folkrättsliga influenserna genom den fördragskonforma tolkningen har i sig ingen konstitutionell legitimitet, men påverkar innehållet i den aktuella skatteavtalslagen. Det är sedan den fördragskonformt tolkade skatteavtalslagen som ska tillämpas av domstol i egenskap av lagstiftning.

5.3 Skatteflyktslagens tillämplighet

5.3.1 Rättsäkerhetsintresset och grundläggande förutsättningar för tillämpning av skatteflyktslagen

Enligt Ljungman intar rättsäkerhetsintresset en särskilt viktig position inom skatterätten på grund av skatternas oftast mycket ingripande verkningar för den enskilde. Sedan dess har den skatterättsliga legalitetsprincipen etablerats i både skatterättslig doktrin och i praxis.

Om skatteflyktslagen ska tillämpas blir det i så fall som *lex specialis* i förhållande till annan lagstiftning, i detta fallet lagar om skatteavtal. Innan det går att ta ställning om skatteflyktslagen kan tillämpas som speciallagstiftning i konkurrens med skatteavtalslagar är det nödvändigt att reda ut om skatteflyktslagen kan tillämpas överhuvudtaget ur ett legalitets- och rättsäkerhetsperspektiv.

I Perufallet redde HFD först ut huruvida en tillämpning av skatteflyktslagen i konkurrens med skatteavtalet med Peru var utesluten enligt förarbetena till skatteflyktslagen respektive de inkorporerade skatteavtalslagen. En första grundläggande förutsättning för tillämpning av skatteflyktslagen är att tillämpning av skatteflyktslagen inte är utesluten genom en annan rättskälla eller av de egna förarbetena. När det är fastställt att skatteflyktslagen inte är undantagen tillämpning enligt något uttryckligt stadgande blir nästa steg att reda ut huruvida tillämpning av skatteflyktslagen är förenlig med en rättssäker beskattning.

Skatteflyktslagens förenlighet, eller snarare illa förenlighet med en rättssäker beskattning har varit motiv för att upphäva tidigare upplagor av skatteflyktslagen. Hultqvist har traditionellt ansett att användandet av skatteflyktslagen medför att skattelag används analogt vilket i så fall strider mot RF. I skatteflyktslagen är det framför allt den andra paragrafen, generalklausulen, som är intressant att granska ur ett legalitets- och rättsäkerhetsperspektiv. Jag kommer därför att nedan gå igenom generalklausulens fyra rekvisit för att avgöra om generalklausulens utformning är förenlig med en rättssäker beskattning.

5.3.2 Rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen

5.3.1.1. Väsentlighetskravet

Generalklausulens första rekvisit, väsentlighetskravet, vållar enligt mig inga större problem ur legalitets- och rättsäkerhetssynpunkt. Hultqvist har ifrågasatt om det går att betrakta det som en skatteförmån att betala den skatt som följer av befintlig lagstiftning. Hultqvists uppfattning har visst fog för sig i att det för de skattskyldiga kan förefalla ologiskt att ett öppet redovisat skatteupplägg i enlighet med en skatteavtalslag kan komma att betraktas som en skatteförmån. Men Hultqvists resonemang haltar enligt min mening en aning i och med att det synes förutsätta att skatteflyktslagen inte utgör en del av skattelagstiftningen. De skattskyldiga följer i det läget visserligen lagens bokstav till punkt och pricka, men råkar ändå ut för en rättsföljd, annan än den rättsföljd som skulle följa av en tillämpning av aktuell skatteavtalslag, vilket är en direkt konsekvens av att skatteflyktslagen tillämpas. Så till vida har Hultqvists argumentationslinje fog för sig, men om skatteflyktslagen däremot betraktas som en del av skattelagstiftningen kommer underlaget för beskattning inte att vara fastställt förrän alla tillämpliga lagar beaktats. Rosander menar att det är fullt möjligt att företa en jämförelseoperation där det fastställda underlaget med skatteupplägget jämförs med vad underlaget skulle ha blivit om skatteupplägget inte genomförts. Rosanders resonemang skiljer sig från Hultqvists på det sättet att hon betraktar skatteflyktslagen som en del av skattelagstiftningen. Vid tillämpning av skatteflyktslagen och avgörandet om den skattskyldige åtnjuter en skatteförmån tack vare sitt upplägg blir det läge att genomföra en jämförelseoperation för att fastställa om skatteupplägget givit upphov till en skatteförmån. Argumentet att det inte kan ses som en förmån att betala den skatt som följer av lagstiftning håller då enligt min mening inte, på grund av att skatteflyktslagen är en del av skattelagstiftningen och om skatteflyktslagen tillämpas som *lex specialis* har den företräde enligt vedertagna derogationsprinciper i svensk rätt.

En följdfråga blir sedan om skatteavtalslagen i så fall ignoreras vid tillämpning av skatteflyktslagen. Jag menar att så inte är nödvändigtvis är fallet. Om en tillämpning av skatteflyktslagen vid fastställande av beskattningsunderlaget ger ett underlag för beskattning som skiljer sig från det av den skattskyldige ursprungligen redovisade underlaget, vilket i sin tur leder till en skatteavtalslag som var tillämplig på det ursprungliga underlaget men inte blir tillämplig på det nya underlaget befinnes icke tillämplig på det nya underlaget för beskattning, så innebär det enligt min mening inte att skatteavtalslagen ignoreras. En tillämpning av skatteflyktslagen som *lex specialis* innebär enligt min mening inte att ett inkorporerat skatteavtal ignoreras av rättstillämparen, utan tvärtom kan det komma att tillämpas i högsta grad, men i konkurrens med skatteflyktslagen, varvid den lagstiftning som befinns vara mest specifik får företräde.

5.3.1.2 Medverkansrekvisitet

Medverkansrekvisitet torde i realiteten inte vara särskilt problematiskt. Om en väsentlig skatteförmån uppstår är det väl troligt att den som erhåller förmånen många gånger är med på

noterna. Det skulle däremot kunna uppfattas som stötande, om en skattskyldig skulle kunna undgå att omfattas av skatteflyktlagens tillämpning, genom att som skalkeskjul låta någon annan företa rättshandlingen. Samtidigt är det viktigt att komma ihåg att tillämpning av skatteflyktlagen inte ger upphov till någon sanktion av något slag. Skatteflyktlagen syftar till att beskattningsunderlaget ska fastställas på ett för de bosatta rättvist sätt, där lika fall ska behandlas lika, oavsett vem som företagit rättshandlingen. Sammantaget spelar det då enligt min mening mindre roll vem som företagit en rättshandling vid tillämpning av lagstiftning som inte straffar den skattskyldige på något sätt utan, bara syftar till att fastställa ett korrekt beskattningsunderlag.

5.3.1.3 Avsiktsrekvisitet

Avsiktsrekvisitet är enligt mig det rekvisit i 2 § skatteflyktlagen som jag finner mest problematiskt att tillämpa. Avsiktsrekvisitet är problematiskt av flera anledningar. Det kan enligt min mening förefalla en aning oklart vad som ska förstås med en objektiv bedömning. Att en erfaren domare eller handläggare på Skatteverket måhända har viss rutin på området hjälper föga för en skattskyldig som försöker få till stånd ett upplägg som inte ska kunna klandras med skatteflyktlagen. Av skatteflyktlagens förarbeten framgår att den enskildes krav på förutsebarhet och rättsäkerhet ska tillmätas stor betydelse. Den enskildes förutsebarhet och rättsäkerhet är därmed faktorer som ska beaktas inför en eventuell tillämpning av skatteflyktlagen. Men samtidigt är kraven på förutsebarhet och rättsäkerhet inte absoluta, utan måste vägas mot kravet på beskattningslagstiftningens effektivitet.

Den ledning som ges är att om den skattskyldige klarar visa att organisatoriska eller marknadsmässiga motiv vägt tyngre skatteförmånen vid en objektiv bedömning så är rekvisitet inte uppfyllt. Lösningen innehåller ett osäkerhetsmoment för den enskilde som naggar både förutsebarheten och rättsäkerheten i kanten. Vidare är den valda formuleringen ”övervägande skälet” svårtolkad, vad innebär det egentligen? Innebär det att de organisatoriska och marknadsmässiga skälen för förfarandet läggs i den ena vågskålen och skatteförmånen i den andra? Termen *övervägande* rent lexikaliskt betyder ungefär *den huvudsakliga delen*, och *huvudsaklig* betyder *viktigaste eller största delen*. Det är vid en läsning av skatteflyktlagens avsiktsrekvisit inte helt lätt att avgöra om ett förestående skatteupplägg kommer att bedömmas ha bärning i den ena eller den andra vågskålen, vilket i sin tur gör det svårt för en skattskyldig att förutse konsekvenserna av ett eventuellt företagande av de rättshandlingar skatteupplägget består av.

5.3.1.4 Skattelagstiftningens syfte

Skattelagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning torde inte utesluta tillämpning av skatteflyktlagen som *lex specialis*. Skatteflyktlagen används ju enbart i konkurrens med annan lagstiftning. Sista rekvisitet i 2 § skatteflyktlagen slår enligt min mening egentligen fast att legalitetsprincipen måste respekteras vid tillämpning av den lag som kringgått genom skatteupplägget. Som jag tolkar Lodin i frågan liknar hans uppfattning min.

Ur rättsäkerhetsaspekten förutsebarhet blir användningen av skatteflyktlagen problematisk, vid tillämpningen av avsiktsrekvisitet i kombination med rekvisitet skattelagstiftningens syfte. Till att börja med är rekvisitet skattelagstiftningens syfte vagt formulerat. Det kan enligt min mening vara svårt att sätta fingret på vad som är skattelagstiftningens syfte på ett rättsområde där motiven för viss lagstiftning kan pendla från samhällsnytta, till politisk ideologi, till rent praktisk styrning av medborgerliga beteenden och samtidigt är så dynamisk som skatterätten. Vidare är bedömningen

övervägande skälet svårt att få något konkret grepp om. Att man inför företagandet av en rättshandling beaktar de ekonomiska och däri inbegripna skattemässiga konsekvenserna är naturligt, och till viss del lagligt och förutsatt av lagstiftaren i att skatteplanering är ok. I vilken vågskål tillåtna skatteplaneringsåtgärder ska läggas vid tillämpningen av avsiktsrekvisitet är enligt min mening inte klart. Redovisad praxis på området ger inte mycket ledning till hur bedömningen görs. Enligt min mening bör tillåtna skatteplaneringsåtgärder läggas i samma vågskål som de organisatoriska och marknadsmässiga skälen, vilka ska vägas mot den andra vågskålen innehållande de i övrigt icke godtagbara skattemässiga skälen. Ytterligare en svårighet inför avsiktsrekvisitsbedömningen är att avgöra gränsdragningen vad som är att betrakta som tillåten skatteplanering och vad som bör betraktas som skatteflykt. Att en lucka lämnats öppen i lagen kan vid en prövning befinnas bero på både ett oavsiktligt förbiseende vid lagstiftningsarbetet, oförenligt med skattelagstiftningens syfte, såväl som ett accepterat skatteplaneringsundantag. Att hypotetiskt förutse utgången av en sådan prövning kan vara svårt. Att vänta ut resultatet av en sådan prövning genom ett förhandsbesked kan vara förenat med en lång väntetid och ibland och såsom i RÅ 2007 ref. 52 och RÅ 2002 not. 72, till ingen nytta alls, då förhandsbeskedets verkan och omfång ändå inte uteslöt en tillämpning av skatteflyktslagen.

Det är tydligt att kravet på förutsebarhet för den enskilde får stå tillbaka något vid bedömningen av om avsiktsrekvisitet ska befinnas uppfyllt. Den skattskyldiges krav på förutsebarhet har poängterats vara viktigt i lagstiftningsarbetet men å andra sidan kan är det inte rimligt att de skattskyldiga ska kunna ha alltför långt gående krav på förutsebarhet heller. De enskildas krav på förutsebarhet på objektsidan måste enligt min mening tillåtas att bli beroende av de skattskyldigas kunskapsnivå på förutsebarhetens subjektsida. Bergströms uppfattning var att förutsebarheten beträffande mer komplicerade förhållanden får vara förbehållna erfarna skattejurister. Alhager kommer till en liknande slutsats: förutsebarheten får vara förbehållen dem med mest kunskaper inom skatterätt med hänvisning till skatterättens syften och komplexitet. Det handlar alltså inte om någon obetingad förutsebarhet utan måste handla om förutsebarhet inom rimlighetens gränser.

Vidare är det också som så, att om den skattskyldige faktiskt haft organisatoriska eller marknadsmässiga skäl för sina upplägg torde det inte vara förenat med några oöverstigliga svårigheter att också visa detta vid en prövning hos Skatteverket eller i domstol. Vid svåra fall torde maximin *odia sunt restringenda* kunna påverka utgången av bedömningen till den skattskyldiges fördel.

5.3.3 Slutsatser beträffande skatteflyktslagen tillämplighet

Skatteflyktslagens 2:a § kallas populärt generalklausulen, men det är ingalunda fråga om någon generalklausul som ger staten en diskretionär rätt att beskatta i situationer där staten finner det lämpligt att den skattskyldige bör betala mer i skatt men lagstöd att grunda sådan beskattning på saknas. Statens beskattningsrätt måste grundas på lag, skatteflyktslagen i sig utgör ingen sådan lagstiftning som konstituerar skattskyldighet. Den skattegrundande lagstiftningen måste för det första finnas vid sidan av skatteflyktslagen och för det andra kringgått på grund av en eller flera rättshandlingar som aktualiserat ett undantag som (t.ex. genom införlivat skatteavtal) givit upphov till en skatteförmån. Skatteflyktslagen tillämpas i konkurrens med undantaget (skatteavtalslagen). Vid prövningen av lagstiftningens syfte ansluter jag mig till Lodins redovisade uppfattning att det är syftet med såväl den skattegrundande lagstiftningen som syftet med den lagstiftning som undantar skattskyldighet som ska beaktas. Om skatteflyktslagen tillämpas så måste beskattning sedan ändå

grunda sig på annan intern svensk skattelagstiftning. Om en lag är oklar beträffande innebörden av ett begrepp och behöver tolkas är det en väl etablerad juridisk metod att söka ledning för tolkningen i lagens förarbeten. Vid en sådan tolkning ansluter jag till den av Bergström levererade åsikten som innebär att tolkningen bör göras objektivt utan att regelmässigt tolka eventuella tveksamheter till den enskildes fördel.

Vid tillämpning av skatteflyktslagen kommer underlaget för beskattning att ändras. En följdfråga som uppstår i och med att beskattningsunderlaget har ändrats genom skatteflyktslagens tillämpning blir om den beskattningsgrundande skattelagstiftningen tillämpas analogt när det nya underlaget existerar enbart som en fiktiv produkt av skatteflyktslagens tillämpning, skild från det ursprungligt redovisade, civilrättsligt giltiga och de facto förefintliga underlaget. Framför allt Hultqvist har framfört ett sådant argument i debatten. Hultqvist har hävdade att användandet av skatteflyktslagen skulle innebära att skattelagstiftningen används analogt, i strid med legalitetsprincipen och föreskriftskravet. Enligt min mening går det inte att dra en sådan slutsats rakt av. Jag anser inte att den skattelagstiftning som kommer att tillämpas efter skatteflyktslagens tillämpning används analogt. Det blir vid beskattning i enlighet med det nya underlaget inte fråga om analog tillämpning av skattelagstiftning därför att rättstillämparen efter skatteflyktslagens tillämpning har en ny skattemässig situation att bedöma. Den nya skattemässiga situationen ska bedömas med befintlig skattelagstiftning. Vid en sådan situation ska all lagstiftning tillämpas i enlighet med dess lydelse. Att den nya skattemässiga situationen efter skatteflyktslagens tillämpning inte överensstämmer med den ursprungliga skattemässiga situationen, eller den civilrättsliga situationen, gör inte heller att den befintliga skattelagstiftningen tillämpas analogt på den ursprungliga skattemässiga situationen, utan att fastställande av underlag för beskattning görs på ett nytt underlag, som grundas på en ny skattemässig situation.

Om skatteflyktslagen används för att bortse från en rättshandling återstår med andra ord fortfarande föreskriftskravet för det resultat som uppstår vid bortseendet av den skatteflyktskonstituerande rättshandlingen. Om det nya underlaget för beskattningen efter skatteflyktslagens tillämpning ska beskattas på ett visst sätt enligt intern skattelagstiftning så anser jag att den beskattningen har stöd i lag, varvid föreskriftskravet får finnas vara uppfyllt och legalitetsprincipen får anses vara respekterad. Någon analog tillämpning av skattelagstiftning blir det då enligt mig inte fråga om.

Ett annat argument som framförts i debatten är att rättssystemet som sådant förutsätts vara koherent. Hultqvist, som får medhåll av Melz driver tesen att rättssystemet bör vara koherent och att termer som inte har definierats genom legaldefinitioner är koherenta. Det betyder att varje begrepp då ska ha samma betydelse i varje givet sammanhang. För egen del anser jag att hög koherens lämpar sig bättre som målsättningsstadgande för rättssystemet i stort än som en fundamental förutsättning vid en juridisk argumentation. Jag anser att på grund av de olika rättsområdenas ändamål i rättssystemet går det inte att kräva total koherens. Den skillnad som uppstår mellan t.ex. civilrätten och skatterätten på grund av civilrättens dispositiva natur och skatterättens indispositiva dito måste få finnas för att rättsområdena ska fungera var för sig. Eftersom skatterätten och civilrätten uppvisar så många skillnader i fråga om ändamål och funktion sinsemellan finns det inga bärande skäl till att kräva koherens mellan rättsområdena. Tvärtom skulle ett krav på full koherens mellan rättsområdena förmodligen vara till mer skada än nytta. Genom civilrättsliga rättshandlingar riskeras det vid full koherens mellan rättsområdena bli allt för lätt att civilrättsligt konstruera rättsförhållanden som är undantagna beskattning på skatterättens område. En sådan ordning skulle

enligt mig kunna sätta likhetsprincipen inom beskattningen ur spel och utgöra ett hot för hela skatterättens legitimitet. Ett lämpligare sätt att komma till rätta med den olägenheten att civilrätten och skatterätten inte är helt koherenta är istället att medvetandegöra berörda parter om att det finns en inkoherens. Som skattskyldig återstår då anpassa sig till det faktum att civilrätten och skatterätten inte är helt koherenta. En sådan ordning måste vara den praktiskt lämpligaste. Det måste vara lättare för de skattskyldiga att anpassa sig till skatterätten och civilrättens inkoherens än det är för lagstiftaren att konstruera ett perfekt koherent rättssystem. Inkoherensen mellan rättsområdena får därför enligt min mening vara befinnas vara godtagbar i sig.

Nästa fråga blir då om avsaknaden av koherens ger upphov till en analog tillämpning av skattelagstiftning. Svaret måste enligt min mening bli nej. Om civilrätten och skatterätten tillåts existera var för sig utan krav på koherens sinsemellan finns det ingen anledning att tillerkänna civilrättsliga upplägg skattemässig giltighet. Alla upplägg måste få bedömas skatterättsligt oberoende av civilrättsliga rubriceringar. Då finns det enligt mig ingen anledning att betrakta den skattemässiga behandlingen av uppläggen utifrån den civilrättsliga rubriceringen. Med följande sagt anser jag att skatteflyktslagen i sig är rättsäker.

5.4 Lagkonkurrens mellan skatteavtalslagstiftning och skatteflyktslagen

5.4.1 Skatteflyktslagen som *lex specialis*

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig så måste samtliga rekvisit i 2 § skatteflyktslagen vara uppfyllda. Skatteförmånen måste för det första vara väsentlig, för det andra måste den skattskyldige direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen, för det tredje måste den erhållna skatteförmånen befinnas utgjort det övervägande skälet för förfarandet och för det fjärde måste resultatet befinnas strida mot skattelagstiftningens syfte. Det är ett nålsöga man som skattskyldig har att ta sig igenom för att bara ”råka” göra sig skyldig till skatteflykt. Om man uppfyller samtliga uppställda rekvisit ligger det många gånger enligt min mening nära till hands att hävda att skatteflyktslagen är tillämplig såsom mer detaljerad speciallagstiftning. Men en rättstillämpare får inte okritiskt nöja sig med att det mesta talar för att skatteflyktslagen är tillämplig utan måste tillämpa skatteflyktslagen i lagkonkurrens med den konkurrerande lagstiftningen.

5.4.2 Lagkonkurrensens utgång

Vid en situation där ett skatteupplägg i enlighet med ett skatteavtal ska angripas med skatteflyktslagen så behöver upplägget tolkas mot skattelagstiftningen i tre omgångar. För det första måste skatteavtalslagen tolkas mot upplägget för att avgöra huruvida skatteavtalslagen är tillämplig på upplägget. I nästa led måste för det andra upplägget jämföras mot skatteflyktslagen för att avgöra om skatteflyktslagen är tillämplig på upplägget. I tredje ledet som blir aktuellt först om det de båda föregående frågorna besvarats med ett ”ja” ska då avgöras vilkendera skatteflyktslagen och skatteavtalslagen som ska få företräde.

För att avgöra vilken av två eller fler regler som ska få företräde så måste rättstillämparen först tolka de konkurrerande reglerna. Om den ena regeln återfinns i ett inkorporerat skatteavtal så måste rättstillämparen först tolka lagen om skatteavtalet. Tolkning av skatteavtal bör ske fördragskonformt. Att en fördragskonform tolkning bör göras följer av redovisad praxis från HFD, och i form av generella uttalanden av lagstiftaren i andra lagstiftningsärenden som avhandlats under 5.2. Inför en stundande prövning mot skatteflyktslagen blir en fördragskonform tolkning särskilt påbjuden enligt doktrin på området. Lodin menar att vid tillämpning 2 § skatteflyktslagens fjärde rekvisit *lagstiftningens syfte*, så

ska syftet med både den kringgångna lagen, såväl som den tillämpliga lagen beaktas. För att utreda ett skatteavtals syfte är det enligt min mening inte tillräckligt att studera lagens förarbete, utan avtalsparternas syfte med det bakomliggande skatteavtalet bör dessutom beaktas. Någon skyldighet för domstolen att ge skatteavtalen företräde finns inte. Wienkonventionen som genom införlivande i och för sig har konstitutionell giltighet i Sverige påbjuder ingen skyldighet för domstol eller Skatteverket att ge skatteavtalen företräde. Wienkonventionen riktar sig till stater och folkrättsliga aktörer som ingår avtal. Wienkonventionen är över huvud taget inte tillämplig på domstolars dömande verksamhet och har således inte relevans för hur regelkonflikter ska lösas. Men Wienkonventionen får viss relevans i att lagstiftaren har att beakta den i sitt lagstiftningsarbete. Vid lagstiftningsarbetet gäller för lagstiftaren att avtal ska hållas och att lagstiftaren inte får omintetgöra fullgörelse sin egen avtalsförpliktelse genom att skapa skatteavtalslagstiftning som går emot skatteavtalet. Detta ger enligt mig goda grunder för att anta att det finns en presumtion om att skatteavtalslagstiftningen harmonierar med skatteavtalet, vilket lämpligen beaktas genom att tolka skatteavtalslagstiftning konformt med det bakomliggande skatteavtalet.

När en fördragskonform tolkning av skatteavtalslagen har gjorts bör rättstillämparen tolka skatteflyktlagen för att avgöra om den är går att tillämpa i och för sig. Om både skatteavtalslagen och skatteflyktlagen befins tillämpliga har rättstillämparen sedan att avgöra vilken lagstiftning som ska få företräde i egenskap av *lex specialis*. I praxis har den fördragskonforma tolkningen av skatteavtal haft varierande genomslag. I Luxemburgfallet, Greklandsfallet och Perufallen har HFD tolkat skatteavtalslagarna fördragskonformt, men i 2008 års fall verkar HFD hoppat över den fördragskonforma tolkningen. Det HFD förefaller ha gjort i 2008 års fall är att de av allt att döma struntat i att tolka lag (1987:1182) om skatteavtal mellan Sverige och Schweiz fördragskonformt med det ingångna svensk-schweiziska skatteavtalet, för att sedan med hjälp av *lex specialis* avgöra vilkendera lagen om skatteavtalet eller de svenska CFC-reglerna som ska ha företräde. HFD har därmed enligt min mening avgjort regelkonkurrensen i 2008 års fall utan att tillräckligt reda ut innehållet i den inkorporerade lagen om skatteavtal, dvs. HFD struntade i att beakta den folkrättsliga dimension som ett inkorporerat skatteavtal får i och med den fördragskonforma tolkningen. I och med att tolkningen inte gjordes fördragskonformt tillämpades enligt min mening skatteavtalslagen på ett styvmoderligt och otillräckligt sätt. HFD:s motivering till varför CFC-reglerna skulle få företräde i 2008 års fall är knapphändig och ger ingen vidare ledning i frågan hur regelkonflikter mellan intern skatterätt och skatteavtalslagar bör hanteras. Av den anledningen är det mot bakgrund av den mer utförliga praxisen från Luxemburgfallet och Greklandsfallet lämpligt att tillmäta sistnämnda fall mer betydelse beträffande hur regelkonflikter mellan skatteavtalslagar och övrig skattelagstiftning bör lösas. Av Perufallet följer att det inte finns något formellt hinder att tillämpa skatteflyktlagen i konkurrens med skatteavtalslagar.

Frågan för framtiden blir då vilka växlar man som rättstillämpare kan dra av 2008 års fall? Går det tillämpa intern skattelagstiftning som *lex specialis* framför en lag om skatteavtal, och om det är möjligt gäller det för intern skattelagstiftning generellt, eller är en sådan möjlighet begränsad till CFC-lagstiftning? En inledande anmärkning är att Greklandsfallet inte avgjordes i plenum. 2008 års fall blev kraftigt kritiserat i doktrinen och den framförda kritiken tog till stor del fasta på det faktum att HFD genom domarna körde över Sveriges ingångna folkrättsliga avtal. Men det finns ingen plenidom från HFD som uttryckligen går emot 2008 års fall, varför rättsfallet fortfarande torde ha viss rättskällevärde.

Dahlberg argumenterar, som jag uppfattar honom, att HFD borde bli bunden av ingångna avtal på grund av dess folkrättsliga dimension (som en svensk domstol inte kan bortse ifrån) på samma sätt som staten Sverige, som s.a.s. en del av den statliga entiteten får man förmoda. Jag håller inte med om det. Låt vara att Dahlbergs argumentation förs på ett principiellt, rationellt plan, medan jag anlägger ett mer konstitutionellt perspektiv. Jag anser att på ett rent konstitutionellt plan så är svenska domstolar inte bundna av staten Sveriges ingångna skatteavtal. HFD uttalar i både 2008 års fall och i Greklandsfallet att det inte finns något konstitutionellt hinder för Sverige att lagstifta i strid med ingångna skatteavtal - vilket är korrekt. Sverige är en suverän stat som i enlighet med suveränitetsprincipen är fri att stifta vilka lagar den vill. Svenska domstolar är oavhängiga staten och bundna att tillämpa befintliga rättskällor vid sin rättsskipning. Fördragskonform tolkning är en tolkningsprincip och folkrätten, såvitt skatteavtalen anbelangar, är inte någon rättskälla till den del folkrätten inte har blivit inkorporerad i svensk lagstiftning. En konsekvens av Sveriges dualistiska förhållningssätt gentemot folkrätten. Följaktligen finns det inget tvång för svenska domstolar att respektera Sveriges internationella överenskommelser till den del de inte utgör svensk lagstiftning. Ungefär samma slutsats verkar Kleist komma till, som menar att det inte finns något övertygande stöd för att skatteavtal blir direkt tillämpliga vid svenska domstolar, men att lagar om skatteavtal bör tolkas med beaktande av deras folkrättsliga dimension.

Den skyldighet som bör finnas för svenska domstolar stannar vid att tolka inkorporerade skatteavtal fördragskonformt. Det finns ingen skyldighet att sedan ge de inkorporerade skatteavtalen företräde vid rättstillämpningen. Vid rättstillämpningen gäller vedertagna lagtolknings- och derogationsprinciper, såsom *lex specialis* och *lex posterior*. HFD säger i Greklandsålet att en senare lag normalt inte får genomslag i konkurrens med skatteavtal och konstaterar att omständigheterna i 2008 års fall var särpräglade. I Greklandsfallet blir det därför tydligt enligt min mening att det normalt inte räcker med *lex posterior* för att ge intern lagstiftning företräde, utan den interna lagstiftningen måste minst vara *lex specialis*. Samtidigt blir det tydligt att det inte finns något hinder mot att lagstifta emot skatteavtalen eller ge annan nationell lagstiftning företräde genom *lex specialis*, eventuellt i kombination med *lex posterior*, vilket hänvisningen till de "särpräglade omständigheterna" enligt 2008 års fall, i Greklandsfallet, visar. Enligt Greklandsfallet är huvudregeln att skatteavtalen ska få genomslag vid rättstillämpningen. Man kan också argumentera att genom att använda termen *genomslag*, som betyder att någonting får verkan, istället för *företräde*, blir det tydligare att vid en *lex specialis*-situation där intern lag får företräde, så har ändå lagen om skatteavtalet ändå tillämpats. Enligt min mening är det fullt möjligt att hävda att skatteavtalet respekteras i en situation där en lag om skatteavtal fått stå tillbaka till förmån för skatteflyktslagen som tillämpats såsom *lex specialis*. Om en fördragskonform tolkning av lagen om skatteavtalet gjorts, så har det internationella skatteavtalet fått verkan i den nationella rättsordningen genom att skatteavtalslagen tolkats fördragskonformt i konkurrens med skatteflyktslagen. Genom att tolka lagen om skatteavtal fördragskonformt har avtalets anda och parternas avsikter respekterats. Om en annan lag befins mer specifik än den fördragskonformt tolkade skatteavtalslagen och träffar den aktuella situationen i högre grad än skatteavtalslagen så går det enligt min mening att argumentera för att den interna lagen haft som syfte att reglera den ifrågavarande situationen i större utsträckning än skatteavtalet. Om det däremot klart och tydligt skulle framgå att parterna i ett skatteavtal haft för avsikt att en situation som konkurrerar med skatteflyktslagen ska omfattas av skatteavtalet torde det efter en fördragskonform tolkning vara svårt att argumentera att

skatteflyktslagen skulle vara *lex specialis*, varvid den inkorporerade skatteavtalslagen då istället torde få företräde i regelkonkurrensen.

Avslutningsvis återstår att avgöra själva lagkonflikten mellan skatteavtalslagen och skatteflyktslagen. Regelkonflikten ska avgöras objektivt och det finns ingen presumtion för att den enskilde ska ha någon fördel i att eventuella oklarheter ska tolkas till den enskildes fördel, i enlighet med Bergströms resonemang. Lagkonflikten ska avgöras helt objektivt i enlighet med vedertagna derogationsprinciper. Enbart om utfallet efter denna sista objektiva tolkningsoperation är oklart kan *maximen odia sunt restringenda* påverka utgången till den enskildes fördel.

Avslutning

I inledningen angavs syftet vara att reda ut under vilka förutsättningar och på vilket sätt skatteflyktslagen kan tillämpas i en lagkonkurrenssituation med lagar om skatteavtal. Jag anser sammanfattningsvis att den lagkonflikt som uppstår när både skatteflyktslagen och ett inkorporerat skatteavtal är tillämpliga samtidigt ska lösas enligt genom en tolkningsoperation i tre steg.

I steg ett bör skatteupplägget i enlighet med skatteavtalet jämföras mot relevant skatteavtalslagstiftning i svensk rätt. Den ifrågavarande skatteavtalslagstiftningen bör då lämpligen tolkas fördragskonformt med det bakomliggande skatteavtalet. Om skatteavtalslagen är tillämplig på det aktuella skatteupplägget går tillämparen vidare till nästa steg.

I steg två har rättstillämparen att jämföra skatteupplägget mot skatteflyktslagen för att avgöra om skatteflyktslagen är tillämplig på skatteupplägget. Om skatteflyktslagen är tillämplig på skatteupplägget går tillämparen vidare till steg tre.

I steg tre avgörs själva lagkonkurrensen mellan skatteflyktslagen och skatteavtalslagen medelst i svensk rätt vedertagna derogationsprinciper. Vid avgörandet av vilkendera skatteflyktslagen eller skatteavtalslagen som ska få företräde bör rättstillämparen tolka skatteavtalslagen fördragskonformt för att fastställa syftet med skatteavtalslagen. Vidare bör syftet med den medelst skatteavtalslagen kringgånga lagen beaktas. Vid lagkonkurrenssituationen i det här steget är alla ingående lagar jämställda med varandra. Skatteavtalslagen väger inte på något sätt tyngre än de andra lagarna p.g.a. det folkrättsliga arvet, men det folkrättsliga skatteavtalet har fått genomslag i rättstillämpningen genom att skatteavtalslagen tolkas fördragskonformt med skatteavtalet. Lagkonflikten ska avgöras objektivt utan presumtion om att eventuella oklarheter ska tolkas till den enskildes fördel. Endast om lagkonflikten inte kan avgöras efter en objektiv tolkning i enlighet med vedertagna derogationsprinciper bör *maximen odia sunt restringenda* tillåtas påverka utfallet till den enskildes fördel.

Den föreslagna lösningen har de fördelarna att många berörda intressen respekteras. På det folkrättsliga planet respekteras skatteavtalet genom att det får genomslag i rättstillämpningen på den nationella nivån. I och med att skatteavtalslagen tolkas fördragskonformt med skatteavtalet följer avtalsparternas syfte med vid fastställande av innehållet av skatteavtalslagen. Om avtalsparterna haft för avsikt att en situation som är föremål för prövning mot skatteflyktslagen på det nationella planet ska omfattas av skatteavtalet kommer det vid en fördragskonform tolkning även att omfattas av skatteavtalslagen. Eftersom skatteavtalslagens syfte då omfattar det aktuella upplägget och tillämparen vid prövning av skatteflyktslagens tillämplighet har att beakta

skatteavtalslagens syfte torde då utfallet regelmässigt bli att skatteavtalslagen i så fall tillämpas. Den föreslagna lösningen är också förenlig med redovisad praxis. På det konstitutionella planet är det enbart intern lagstiftning som tillämpas.

Skatteflyktslagen i sig får anses vara rättsäker, varför tillämpning av skatteflyktslagen i sig inte kan anses vara oförenlig med de enskildas anspråk på legalitet, förutsebarhet och rättsäkerhet på skatterättens område.

Källor

Offentligt tryck

- Prop. 1971:45 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i rättegångsbalken, m.m.
- Prop. 1974:158 Kungl. Maj:ts proposition angående godkännande av Wienkonventionen om traktaträtten; given den 4 oktober 1974
- Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m.
- Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt, m.m.
- Prop. 1988/89:47 om godkännande av Wienkonventionen den 21 mars 1986 om traktaträtten mellan stater och internationella organisationer eller internationella organisationer sinsemellan
- Prop. 1988/89:78 om högsta domstolen och rättsbildningen
- Prop. 1989/90:33 om skatteavtal mellan de nordiska länderna
- Prop. 1992/93:127 Vissa frågor om beskattning av tjänst
- Prop. 1993/94:117 Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor
- Prop. 1996/97:43 Skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg
- Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag
- Prop. 1997/98:135 Skatteavtal mellan Sverige och Makedonien m.m.
- Prop. 1998/99:135 Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Japan m.m.
- Prop. 2003/04:145 Trängselskatt
- Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning
- Prop. 2008/09:208 Informationsutbytesavtal och partiella skatteavtal med Jersey
- Prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag
- SOU 1975:77 Allmän skatteflyktsklausul
- SOU 1986:1 Översyn av rättegångsbalken 2
- SOU 1974:100 Internationella överenskommelser och svensk rätt
- SOU 1989:81 Ny generalklausul mot skatteflykt
- SOU 1993:62 Rättsäkerheten vid beskattningen
- SOU 2003:117 Rättslig status vid samverkan inom partnerskap för fred och EU:s krishantering m.m.
- LU1 1947:1 Första lagutskottets utlåtanden och memorial nr 1 -58, 1947
- SÖ 1975:1 Sveriges överenskommelse med främmande makter Nr 1

Rättsfall

- Högsta domstolen
- NJA 1917 s. 63
- NJA 1921 s. 5
- NJA 1973 s. 423
- NJA 1981 s. 1205
- NJA 1994 s. 194
- HFD
- RÅ 85 1:49
- RÅ 1974 ref. 61
- RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2000 ref. 21

RÅ 2002 ref. 24

RÅ 2002 not. 72

RÅ 2007 ref. 52

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2008 not. 61

RÅ 2009 ref. 47

RÅ 2010 ref. 112

HFD:s dom i mål nr 1335-11 meddelad i Stockholm den 26 mars 2012

HFD:s dom i mål nr 1336-11 meddelad i Stockholm den 26 mars 2012

Prövningstillstånd

Mål nr 1335-11

Mål nr 1336-11

Övrigt, PM

1335-11 PM

1336-11 PM

Arbetsdomstolen

AD 1972 nr 5

Litteratur

Agell, Anders, Malmström, Åke, Siegman, Tore, *Civilrätt*, uppl. 20:1, Liber AB, 2007

Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus Förlag AB, 1998

Alhager, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus Förlag AB, 1999

Arvidsson, Niklas, *Aktieägaravtal*, Thomson Reuters Professional AB, 2010

Baekkevold Arne i Karnov, *Karnov Svensk lagsamling med kommentarer*, Karnov Group Sweden AB, 2011, Danmark

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, Liber förlag, 1978

Bergström, Sture, *Förutsebarhet*, Iustus Förlag 1987

Bernitz, Ulf, *Sverige och europarätten*, Norstedts juridik AB, 2002

Bring, Ove & Mahmoudi, Said, *Sverige och folkkrätten*, Uppl. 4:1, Norstedts Juridik AB, 2011

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus Förlag AB, 2000

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, 2007

Dahlberg, Mattias, *Regeringsrätten och de folkkrättsliga skatteavtalen*, SkatteNytt, 2008 s. 482-489

Dahlberg, Mattias, *Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet*, SkatteNytt, 2011 s. 126-130

Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Duckworth, 1977

Edelstam, Henrik & Ekelöf, Per Olof, *Rättegång första häftet*, Norstedts Juridik, 2002

Grundström, Karl-Johan, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel ...*, SkatteNytt, 2011, s. 68-75

Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag AB, 1995

Gäverth, Leif, *Regeringsrättens prejudikatroll sedd genom kristallkulan*, Lundin, Anna-Karin (red.),

Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, Svensk Skattetidning, 1996, s. 731-772

Fernlund, Carl Gustav, Ståhl, Kristina, Runsten, Annica & Weding, Christina, *Regeringsrätten 100 år*,

lustus förlag AB, 2009 s. 165 ff.
 Hefner, Jan, *CFC-reglerna och EG-rätten*, Festskrift till Per Anclow, lustus Förlag AB, 2004 s. 153-174
 Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen – Studier i förmögenhetsrätt*, Jure, 2001
 Heuman, Lars, *Rättspraxis*, Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Siepel, Peter,
 Warnling-Nerep, Wiweka & Vogel, Hans-Heinrich, Finna rätt, uppl. 11:1, Norstedts Juridik AB, 2010
 Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, 1995 [cit. Hultqvist,
Legalitetsprincipen]
 Hultqvist, Anders, *Vad är rättssäker beskattning?*, Svensk Skattetidning 1998, s. 763-768
 Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*, Svensk Skattetidning, 2005, s. 302-
 321
 Hultqvist, Anders, *Rättshandlingar verkliga innebörd*, SkatteNytt, 2007, s. 696-703
 Hultqvist, Anders, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om skatteavtal och andra
 skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning, 2010, s. 520-534
 Håstad, Torgny, *Sakrätt avseende lös egendom*, uppl. 6:14, Norstedts Juridik, 2000
 Jermsten, Henrik & Sandström, Gustaf, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Lundin,
 Anna-Karin (red.), Fernlund, Carl Gustav, Ståhl, Kristina, Runsten, Annica & Weding, Christina,
 Regeringsrätten 100 år, lustus förlag AB, 2009 s. 243-248.
 Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, lustus Förlag, 1997
 Kleineman, Jan, *Aktiebolagsrättsliga skyddsintressen och allmänna rättsgrundsatser om vindikation*,
 Juridisk Tidskrift, 1994/95, s. 430-463
 Kleist, David, *Methods for Elimination of Double taxation under Double Tax Treaties – with Particular
 Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*, lustus Förlag AB, 2012
 Kleist, David, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern
 rätt*, SkatteNytt, 2008, s. 708-714
 Kleist, David, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen
 återställd?*, SkatteNytt, 2011, s. 208-213
 Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, Svensk
 Skattetidning, 2011, s. 835-849
 Kuylensstierna, Carl W. U., *Skatterätt och privaträtt*, Förvaltningsrättslig tidskrift, 1950, s. 19-28
 Lind, Johan, *Högsta domstolen och frågan om doktrin och motiv som rättskälla*, JT 1996/97, s. 352-
 370
 Lindencrona, Gustaf, *Skatter och kapitalflykt*, Jurist- och samhällsvetareförbundets Förlags AB, 1972
 Lindencrona, Gustaf, *Skatteavtalsrätt*, Juristförlaget, 1994
 Lindencrona, Gustaf, *A 13 Internationell skatterätt*, SkatteNytt, 2011, s. 380-385
 Lindskog, Stefan, *Högsta domstolen och den kommersiella rätten*, JT, 2002/03, s. 68-81
 Ljungman, Seve, *Om skattefordran och skatterestitution*, Almqvist & Wiksells boktryckeri AB, 1947
 Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa,
Inkomstskatt del 1 och 2, uppl. 13:1, Studentlitteratur AB, 2011 [cit. LLMS]
 Lysén, Göran, *Att studera folkrätt och EG/EU*, lustus Förlag AB, 2006
 Melz, Peter, *Val mellan olika normtyper – RÅ 2004 ref. 1 som illustration*, Gäverth, Leif & Lindgren,
 Per Anders, Vänbok till Per Anclow, lustus Förlag AB, 2004, s. 223-243.
 Munck, Johan, *Några skillnader mellan Regeringsrätten och Högsta domstolen*, Lundin, Anna-Karin
 (red.), Fernlund, Carl Gustav, Ståhl, Kristina, Runsten, Annica & Weding, Christina, Regeringsrätten
 100 år, lustus förlag AB, 2009, s. 365-370
 Mutén, Leif, *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008, s. 353-357

Nergelius, Joakim, *Svensk statsrätt*, uppl. 2:2, Studentlitteratur AB, 2010

Nergelius, Joakim, *Stärkta - men inte starka: om svenska domstolars svaga konstitutionella ställning*, Timbro, 2011

Olsson, Stefan, *Författningsprövning i skatterätten*, Iustus Förlag AB, 2006

Paulin, Inger, *Skatteavtalen – folkrättslig förpliktelse eller nullitet*, InfoTorg, publicerad 2010-01-15

Peczenik, Aleksander, *Juridisk argumentation*, Norstedts, 1990

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?*, Norstedts Juridik, 1995

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett Svenskt perspektiv*, Uppl. 5:1, Studentlitteratur, 2011

Persson, Annina H, *Fordringsrätt*, Lundberg, Konrad, Schüldt, Johan, Rother-Schirren, Theddo, Lagerstedt, Anders, Calleman, Catharina, Nordell, Per Jonas, Persson, Annina H, Radetzki, Marcus & Zila, Josef, *Juridik – civilrätt, straffrätt, processrätt*, 1:a uppl., Bonnier Utbildning, 2011

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Iustus Förlag AB, 2009

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, SkatteNytt, 2011, s. 113-125

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik AB, 2011

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

Sallander, Ann-Sophie, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, Svensk Skattetidning, 2008, s. 859-866

Sallander, Ann-Sophie, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, s. 178 Svensk Skattetidning, 2010, s. 177-204

Simmonds, Nigel, *Juridiska principfrågor: rättvisa gällande rätt och rättigheter*, uppl. 1:4, Norstedts Juridik, 1988

Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik, 2005

Strömholm, Stig, *Rätt Rättskällor och rättstillämpning*, uppl. 5:1, Norstedts Juridik, 1996

Svanberg, Katinka, *Introduktion till traktaträtten*, Norstedts Juridik AB, 2008

Svenska Akademien, *Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien*, uppl. 1, Norstedts, 2009

Tikka, Kari S., *Vad avses med rättsäkerhet i beskattningen*, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12, 1982 s. 82-118

Tollerz, Kerstin, *Rättssäkerhet utan skatteflyktslag*, Svensk skattetidning, 1993 s. 16-22

Wennberg, Suzanne & Leijonhufvud, Madeleine, *Straffansvar*, uppl. 8, Norstedts Juridik AB, 2009

Westberg, Peter, *Överraskande rättsbildning på grundval av handelsbruk eller allmänt tillämpade standardvillkor: några reflexioner av NJA 1998 s 448 och 1999 s 629*, JT 2000/01, s. 348-379