LUND UNIVERSITY

Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning

Hilling, Maria

Published in:
Festskrift till Christina Moëll

2017

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

Link to publication

Citation for published version (APA):
Hilling, M. (2017). Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning. I M. Tjernberg , P. Rendahl, & H. Wenander (Red.), *Festskrift till Christina Moëll* (s. 117-142). Juristförlaget i Lund.

Total number of authors:
1

General rights
Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:
Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.
• Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
• You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
• You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: https://creativecommons.org/licenses/

Take down policy
If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

Festskrift till Christina Moëll

Särtryck

Juristförlaget i Lund
2017

Maria Hilling

Folkrättens indirekta genomslag vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning[1]

1. Inledning

Christina var dekan vid juridiska fakulteten i Lund under åren 2009–2014. Under hennes ledarskap framhölls betydelsen av ämnesöverskridande forskningssamarbeten i olika former. Den forskning som detta festskriftsbidrag bygger på, har tillkommit i denna anda, nämligen från mitt forskningssamarbete med Ulf Linderfalk, som är professor i folkrätt vid nämnda fakultet.

Festskriftsbidraget rör folkrättens betydelse vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning.[2] Att artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten ska beaktas vid tolkning av skatteavtalens införlivandelagstiftning synes det råda enighet kring, och något som även kommer till uttryck i rättspraxis från svenska domstolar.[3] Vilken betydelse Wienkonventionens tolkningsartiklar har för beaktandet av de s.k. OECD-kommentarerna som hjälpmedel vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning är dock omdebatterat i den skatterättsliga litteraturen.[4] En i dessa sammanhang central frågeställning är huruvida ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna ska intas. Valet står mellan ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna, vilket innebär att man endast beaktar kommentarer som fanns tillgängliga vid skatteavtalets ingående vid tolkningen, och ett ambulatoriskt förhållningssätt, vilket innebär att man även beaktar kommentarer som tillkommit efter avtalsingåendet. I detta

---

[1] Särskilt tack riktas till Torsten Söderbergs stiftelse för generöst forskningsanslag som möjliggjort slutförandet av detta festskriftsbidrag.

[2] Ämnet behandlas även i U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015:1, s. 34–59; M. Hilling, Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv, Wolters Kluwer 2016.

[3] Se exempelvis RÅ 1987 ref. 182 och RÅ 1996 ref. 84. Sverige ratificerade Wienkonventionen år 1974 (SÖ 1975:1) och den trädde i kraft år 1980 (se artikel 84 Wienkonventionen).

[4] För en översikt över argument och ställningstaganden i den skatterättsliga litteraturen, se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015:1, s. 34–36.

bidrag presenteras kortfattat folkrättens betydelse för huruvida förändringar i kommentarerna ska tillmätas betydelse vid tolkning av tidigare ingångna skatteavtal. I detta sammanhang kommenterar jag även HFD 2016 ref. 57. Dessutom argumenterar jag för att det i vissa tolkningssituationer, vilka inbegriper användandet av OECD-kommentarerna som hjälpmedel vid tolkning av skatteavtalens införlivandelagstiftning, kan finnas anledning att begränsa folkrättens indirekta genomslag på rättstillämparnivå.

Festskriftsbidraget är disponerat enligt följande. I avsnitt två introduceras folkrättens respektive statsrättens betydelse för skatteavtalsrätten. Därefter, i avsnitt 3, behandlas nämnda tolkningsfrågor i en folkrättslig kontext, vilket innefattar en presentation av OECD-kommentarernas förhållande till Wienkonventionens tolkningsregler och tolkningsreglernas betydelse för valet mellan statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna. I avsnitt 4 behandlas tolkningsfrågorna i statsrättsliga kontext, vilket omfattar skatteavtalens inkorporering i nationell rätt och folkrättens indirekta genomslag. I avsnitt 5, slutligen, presenteras sammanfattande slutsatser.

2. Folkrätt och statsrätt

Som bekant utgör skatteavtal folkrättsliga traktat, vilket innebär att rättsförhållandet staterna emellan regleras av folkrätten.[5] För att skatteavtalet ska få effekt i förhållande till skattebetalare, och således innebära att avtalssyftena uppnås, exempelvis att undvika dubbelbeskattning och att uppnå en avsedd fördelning av beskattningsrätten, måste avtalet vara internrättsligt tillämpligt. Den internrättsliga tillämpningen av ett skatteavtal är *inte* primärt en folkrättslig fråga utan en internrättslig fråga, närmare bestämt en statsrättslig sådan.[6] Således behandlas i detta bidrag såväl folkrätt som statsrätt av betydelse för svensk skatteavtalsrätt.

Enligt svensk rätt, liksom rättsläget i ett flertal andra staters rättsordningar med ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten, tillämpas inte det folkrättsliga avtalet som sådant i relationen mellan staten och skattebetalare.[7] I stället är det

[5] Enligt artikel 2 i Wienkonventionen avses med traktat en internationell överenskommelse sluten mellan stater i skriftlig form och underkastad internationell rätt.

[6] J.H. Currie, Public International Law, Irwin Law 2008, s. 218–220.

[7] Av svensk rättspraxis avseende internationella avtal kan den dualistiska teorin klart utläsas, se exempelvis AD 1972 nr 5, NJA 1973 s. 423, RÅ 1974:121 och NJA 1981 s. 1205. Se även V. Persson, Rättsliga ramar för gränsöverskridande samarbete, Juristförlaget i Lund 2005, s. 72–81; H-H. Vogel, Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt, FT 1992, s. 343–365; J. Åhman, Överlåtelse av beslutanderätt, Iustus 2015, s. 62–68.

typiskt sett fråga om att tillämpa införlivandelagstiftningen med skatteavtalet som bilaga. Det är således av principiell betydelse att hålla isär de folkrättsliga effekterna av ett skatteavtal och avtalets effekter på nationell skattelag som härrör från införlivandelagstiftningen.

3. Den folkrättsliga kontexten

3.1 Folkrättens traktaträtt

För att kunna uttala sig om den betydelse folkrätten har för tolkning av skatteavtalens införlivandelagstiftning behövs kunskap om vissa grundläggande folkrättsliga utgångspunkter, vilka presenteras nedan. Det ska tilläggas att den *skatterättsliga* litteraturen redan innehåller ett flertal kommentarer avseende innebörden och betydelsen av Wienkonventionens tolkningsregler.[8] I stället för att bygga framställningen på sådana slutsatser, använder jag främst *folkrättslig* litteratur om traktattolkning för att underbygga påståenden om folkrättens innehåll och betydelse.

Folkrätten rör företrädesvis relationen mellan stater och anses ha två slags rättssubjekt: stater och internationella organisationer.[9] Dessa folkrättssubjekt har såväl rättigheter som skyldigheter under det folkrättsliga systemet.[10] En skillnad mellan nationell rätt och folkrätt är att den senare i princip inte är kopplad till en tvångsordning som beivrar överträdelser av reglerna.

Wienkonvention om traktaträtten omfattar 85 artiklar och utgör en i det närmaste komplett reglering av traktaträtten. Den innefattar exempelvis regler om traktaters ingående och ikraftträdande, traktaters efterlevnad, tillämpning och ogiltighet. Dessutom innehåller Wienkonventionen tolkningsregler, vilka återfinns i artiklarna 31–33.

För att man vid tolkning av ett skatteavtal ska kunna tillämpa artiklarna 31–33, måste två förutsättningar vara uppfyllda. De avtalsslutande parterna måste båda vara parter till Wienkonventionen. Dessutom stadgar Wienkonventionen att konventionen endast är tillämplig på avtal som ingåtts efter att konventionen

---

[8] Se exempelvis fotnot 4 ovan.

[9] O. Bring, S. Mahmoudi & P. Wrange, Sverige och folkrätten, Norstedts Juridik 2014, s. 67.

[10] Individers folkrättsliga ställning är omtvistad. Ett inte helt ovanligt betraktelsesätt är att de bör betecknas som folkrättssubjekt i den mån de berörs av folkrättsliga regler, företrädesvis mänskliga rättigheter. Det kan noteras att Europakonventionen om mänskliga rättigheter (1950) har getts en särskild betydelse i svensk rätt, trots att den inordnats på samma hierarkiska nivå som lagar. Konventionen har inkorporerats och dess regler har givits direkt tillämpbarhet för rättsvårdande myndigheter och direkt effekt för berörda personer. Konventionens internrättsliga ställning har även stärkts genom grundlagstillägget i 2 kap. 23 § RF.

trätt i kraft.[11] För äldre skatteavtal är det fortfarande ofta som åtminstone ett av dessa krav inte är uppfyllt: trots att båda avtalsparterna vid tolkningstillfället är parter till Wienkonventionen, så ingicks skatteavtalet innan Wienkonventionen blev bindande dem emellan. I dessa situationer måste tolkningen ske med tillämpning av internationell sedvanerätt.[12]

Linderfalk framhåller att man sedan många år i internationell rättspraxis utgår ifrån att sedvanerättens tolkningsregler är helt och hållet identiska med Wienkonventionens.[13] Det kan således synas ha begränsad praktisk betydelse om det i en tolkningssituation är fråga om att formellt tillämpa artiklarna 31–33 eller om man har att använda dessa artiklar såsom ett uttryck för internationell sedvanerätt. Samma författare förklarar dock att artiklarna 31–33 förmodligen inte helt återspeglade internationell sedvanerätt när Wienkonventionen antogs, det vill säga år 1969. Det står klart att det var en annan sedvanerättslig reglering som existerade år 1962, när FN:s folkrättskommission (ILC) inledde sitt arbete med att kodifiera reglerna om tolkning av traktater. Ett påstående om att Wienkonventionens regler och sedvanerättens regler idag är likalydande, kan inte, enligt Linderfalk, generellt förklara varför artiklarna 31–33 genomgående måste anses relevanta för skatteavtalstolkning i ovan nämnda situation, nämligen för skatteavtal som ingåtts innan Wienkonventionen blev bindande de båda avtalsparterna emellan. Av doktrinen om intertemporal rätt följer dock att traktater inte ska tolkas i överensstämmelse med de sedvanerättsliga regler som möjligen existerade då traktaten ingicks, utan i överensstämmelse med de regler som existerar vid tolkningstillfället.[14] Med doktrinen om intertemporal rätt som nödvändig tilläggspremiss är Wienkonventionens tolkningsregler, såsom ett uttryck för internationell sedvanerätt, tillämpliga även för skatteavtal som ingåtts innan Wienkonventionen ikraftträdande.

---

[11] Artikel 4.

[12] U. Linderfalk, When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden, NTaxJ 2016 s. 5–6.

[13] U. Linderfalk, When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden, NTaxJ 2016 s. 5–6; A. Aust, Modern Treaty Law and Practice, Cambridge 2013, s. 9–11.

[14] U. Linderfalk, When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden, NTaxJ 2016 s. 6, som hänvisar till Island of Palmas Arbitration, Award of 4 April 1928, UNRIAA, vol. 2, s. 845: ”[A] juridical fact must be appreciated in the light of the law contemporary with it, and not of the law in force at the time when a dispute in regard to it arises or falls to be settled ... As regards the question which of different legal systems prevailing at successive periods is to be applied in a particular case (the so-called intertemporal law), a distinction must be made between the creation of rights and the existence of rights. The same principle which subjects the acts creative of a right to the law in force at the time the right arises, demands that the existence of the right, in other words its continued manifestation, shall follow the conditions required by the evolution of law.”

3.2 Wienkonventionens tolkningsregler

I enlighet med ovanstående är Wienkonventionens tolkningsregler tillämpliga vid tolkning av skatteavtal.[15] Skillnader stater emellan kan dock iakttas vad gäller domstolarnas tolkning av innebörden av de folkrättsliga tolkningsprinciperna, samt hur dessa hanteras i relationen mellan staten och den enskilde skattebetalaren.[16]

Utgångspunkten vid tolkning av ett skatteavtal enligt Wienkonventionens tolkningsregler är att klargöra den mening som parterna hade för avsikt att traktaten ska kommunicera. Tolkningens mål är således att klargöra vad parterna till det för tillfället tolkade avtalet gemensamt menat att norminnehållet av detsamma ska vara.[17]

Fundamentalt för hur Wienkonventionens tolkningsregler har formulerats är termen tolkningsmedel. Tolkningsreglerna är nämligen uppbyggda kring vilka olika medel som ska användas vid tolkningen och i vilken turordning. Tolkningsmedel kan indelas i grundläggande och supplementära. Grundläggande tolkningsmedel är de som kan användas med åberopande av artikel 31. Artikel 31 i Wienkonventionen har följande lydelse:[18]

> Article 31. General rule of interpretation
> A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.
> The context for the purpose of interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:
> a) any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;
> b) any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.

---

[15] Enighet synes råda i denna fråga. See t.ex. D.A. Ward, The Use of OEEC-OECD Historical Documents in Interpreting Tax Treaties, i P. Baker & C. Bobbett (red.), Tax Polymath: A Life in International Taxation; Essays in Honour of John F. Avery Jones, IBFD 2010, s. 3; S. Douma & F. Engelen (red.), The Legal Status of the OECD Commentaries, IBFD 2008; G. Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget 1994, s. 77.
[16] S. Douma & F. Engelen (red.), The Legal Status of the OECD Commentaries, IBFD 2008.
[17] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, kap. 2.
[18] Notera att Wienkonventionen endast bestyrkts på engelska, franska, spanska, ryska och kinesiska. Den svenska officiella översättningen återfinns i SÖ 1975:1.

> There shall be taken into account, together with the context:
> c) any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;
> d) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;
> e) any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.
> A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.

I artikel 31, punkt 1 stadgas att en traktat ska tolkas ärligt (latin: *bona fide*) i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. I den folkrättsliga litteraturen anses denna bestämmelse motivera användningen av tre olika tolkningsmedel, nämligen (1) *konventionellt språkbruk* (den gängse meningen), (2) *sammanhanget* och (3) *ändamål och syfte*.[19]

Med den gängse meningen av en traktats uttryck avses den betydelse som traktaten har enligt konventionellt språkbruk.[20] Med konventionellt språkbruk avses inte bara det som vi kallar vardagsspråk utan också alla slags fackspråk. Vanligtvis fastställs innebörden av konventionellt språk genom att ordböcker och att de grammatiska regler beaktas som gäller för det aktuella språkbruket.[21]

I artikel 31, punkt 1 i Wienkonventionen klargörs att såväl sammanhanget som avtalets ändamål och syfte ska beaktas vid tolkningen. I likhet med konventionellt språkbruk utgör sammanhanget och avtalets ändamål och syfte grundläggande tolkningsmedel. Utgångspunkten är således avtalstexten, vilken, vid tillämpning av artikel 31, antas ge uttryck för parternas intentioner.[22] En tolkningsoperation med användning av sammanhanget kan endast användas i kombination med konventionellt språkbruk. När den gängse meningen av en avtalstext är vag eller tvetydig, kan sammanhanget hjälpa till att bestämma

---

[19] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 61 med hänvisningar.

[20] I såväl folkrättslig som skatterättslig litteratur förekommer att den tolkning som artikel 31 punkt 1 påkallar beskrivs såsom lingvistisk eller grammatikalisk tolkning, med vad avses användningen av semantiska argument som knyter an till betydelsen av enskilda uttryck i rättsregler. Uttrycken kan då vara allmänspråkliga till naturen eller präglas av det specialspråk som är utmärkande för juristernas fackmässiga rättskultur. För definition, se K. Tuori, Rättens nivåer och dimensioner, Publikationer från juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet 2013, s. 40; M. Dahlberg menar att artikel 31 punkt 1 ger uttryck för en objektiv tolkningsmetod (han använder sig här av Strömholms terminologi), se M. Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus 2000, s. 68.

[21] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 62.

[22] I. Brownlie, Principles of Public International Law, Oxford 2008, s. 631; F. Engelen, Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD 2004, s. 83–85, 111.

vilken av flera möjliga meningar som är korrekt och vilken som inte är det.[23] Även tolkningsmedlet ändamål och syfte ska enligt artikel 31, punkt 1 användas på samma sätt. När den gängse meningen av texten är vag eller tvetydlig, ska ändamål och syfte beaktas för att styra valet mellan flera möjliga innebörder.[24]

Som ovan nämnts stadgas i artikel 31, punkt 1 att vid tolkning av traktater finns en förpliktelse om tolkning *bona fide*. Den allmänna uppfattningen i folkrättsdoktrinen är att principen om *bona fide* är styrande för tolkningsprocessen i dess helhet.[25] I skatterättslig litteratur kan nämnas att Engelen konstaterar att tolkning *bona fide* innebär att fastställa parternas intentioner i stället för att insistera på en ”*purely literal interpretation of the treaty*.”[26]

De supplementära tolkningsmedlen är de som kan användas med åberopande av artikel 32. Artikel 32 lyder:

> Article 32. Supplementary means of interpretation
> Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:
> a) leaves the meaning ambiguous or obscure; or
> b) leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.

Som framgår av lydelsen av artikel 32 utgör förarbeten till det tolkade avtalet och omständigheter vid dess ingående supplementära tolkningsmedel. I artikeln anges under vilka speciella förutsättningar som de supplementära tolkningsmedlen ska användas, nämligen när utfallet enligt artikel 31 är uppenbart orimligt eller oförnuftigt.[27]

Som ovan nämnts är utgångspunkten för Wienkonventionens tolkningsregler att betydelsen av en traktattext bestäms av intentionerna hos de

---

[23] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 102.
[24] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 203.
[25] B. Cheng, General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals, Cambridge 1953, s. 115.
[26] F. Engelen, Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD 2004, s. 133. *Supreme Court of Canada*s uppfattning av vad det innebär att tolka skatteavtal med stöd av Wienkonventionens regler kommer till uttryck i målet *Gladden Estate v. The Queen*, 85 DTC 5188 (F.C.T.D.) (tolkning av det numera upphävda skatteavtalet mellan Kanada och USA): *”[...] contrary to an ordinary taxing statute a tax treaty or convention must be given a liberal interpretation with a view to implementing the true intention of the parties. A literal or legalistic interpretation must be avoided when the basic object of the treaty might be defeated or frustrated [...]”.*
[27] Engelska: *manifestly absurd or unreasonable*.

avtalsslutande parterna, med andra ord den mening som parterna har för avsikt att traktaten ska kommunicera.[28] Linderfalk framhåller att målet för tolkningsprocessen således är detsamma som målet med förståelsen av vilken annan språkyttring som helst. För att en språkyttring ska kunna förstås, måste mottagaren anta att den som producerar yttringen agerat rationellt, det vill säga i enlighet med vissa standarder för god kommunikation. Vid tolkning av traktater antas t.ex. att de avtalsslutande staterna uttryckt sig på så sätt, att betydelsen av den tolkade texten står i överensstämmelse med det använda språkets lexikon, grammatik och pragmatiska regler, att de avtalsslutande parterna använt ord och fraser på ett konsekvent sätt, eller att de avtalsslutande staterna uttryckt sig på så sätt, att tillämpningen av skatteavtalet i så hög grad som möjligt leder fram till ett förverkligande av skatteavtalets syfte och ändamål. Sådana antaganden benämns i språkvetenskapen som kommunikativa antaganden.

3.3 Wienkonventionen och OECD-kommentarerna

3.3.1 OECD-kommentarerna som tolkningshjälpmedel

Sverige har i dagsläget ett 80-tal fullständiga skatteavtal varav de allra flesta är baserade på OECD:s modellavtal.[29] OECD:s råd har rekommenderat sina medlemsstater att använda modellavtalet som förebild vid avtalsingående men modellavtalet är inte bindande i någon mening. Denna uppmaning har hörsammats av OECD:s medlemsstater, vilket har inneburit en betydande harmonisering av medlemsstaternas skatteavtal. Det kan noteras att modellavtalet även används vid avtalsingående av stater utanför OECD-kretsen.

Modellavtalets bestämmelser är formulerade utan den detaljrikedom som vanligtvis är kännetecknande för skattelagstiftning. För att fastställa avtalsinnehållet finns det därför ett betydande behov av de utförliga kommentarerna till OECD:s modellavtal som OECD:s skattekommitté utarbetat. Dessa kommentarer används i flertalet stater som ett icke-bindande tolkningshjälpmedel.[30] Modellavtal och dess kommentarer finns i olika versioner. Den första

---

[28] U. Linderfalk, When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden, NTaxJ 2016 s. 6.

[29] *Model Tax Convention on Income and Capital.*

[30] Se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015:1, 40–43; S. Douma & F. Engelen, The Legal Status of the OECD Commentaries, IBFD 2008, s. 22–26.

versionen av avtalet publicerades år 1963, den andra år 1977 och den tredje år 1992. Därefter har det skett löpande uppdateringar. Förändringar i kommentarerna har skett med intervaller av två till tre år.[31] Det bör dock observeras att varken modellavtalet, eller skatteavtal baserade på detta, uppdateras i samma takt. Skatteavtal förväntas ha en livslängd på mellan 10 och 20 år eller längre utan att ändringar sker.[32] Trots det faktum att ändringar av modellavtalet kommer till stånd efter multilaterala överenskommelser inom ramen för OECD:s skattekommitté, tar det avsevärd tid innan ändringarna reflekteras i staters skatteavtalsnätverk. Anledningen är att skatteavtalen vanligtvis är bilaterala, vilket innebär att det är en tidskrävande process att modernisera skatteavtal. Det har framförts att det skulle ta decennier för en stat att omförhandla samtliga sina skatteavtal. Eftersom staters skatteavtalsnätverk är ett resultat av ett arbete som pågått under lång tid är dagens globala skatteavtalsnätverk inte välsynkroniserat med det nuvarande modellavtalet. I syfte att möjliggöra för stater att snabbt göra ändringar i sina skatteavtal på områden som berörs av G20/OECD:s projekt för att motverka skattebaserosion och vinstförflyttningar (BEPS-projektet) presenterades i november 2016 en text till ett multilateralt instrument. Sverige undertecknade konventionen, tillsammans med ett 70-tal andra stater, i juni 2017.[33]

Kommentarerna till OECD:s modellavtal innehåller reservationer (eng. *reservations*) och anmärkningar (eng. *observations*). Reservationerna avser artiklar i modellavtalet. Att lämna en reservation innebär att staten ifråga förklarar sin avsikt att inte använda sig av modellavtalsbestämmelsen i sina framtida skatteavtal. Anmärkningar avser i stället vissa skrivningar i kommentarerna. En stat som lämnar en anmärkning ger således uttryck för att den inte delar den tolkning av modellavtalet som förespråkas i kommentarerna. Anmärkningar uttrycker således inte missnöje med modellavtalstexten utan anger hur staten som lämnat observationen tolkar modellavtalstexten.

Vid användning av kommentarerna som ett tolkningshjälpmedel vid skatte-

---

[31] Kommentarsändringar har skett följande år: 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 och 2014. Att hitta den version av kommentarerna som förelåg vid tidpunkten då skatteavtalet ingicks är inte alltid en lätt uppgift.

[32] R. Vann, Interpretation of Tax Treaties in New Holland, i H. van Arendonk, F. Engelen & S. Jansen (red.), A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis, IBFD 2005, s. 147. Enligt Sasseville lämnas ett typiskt skatteavtal mellan OECD-stater oförändrat i genomsnitt 15 år, J. Sasseville, The Role of Tax Treaties in the 21st Century, Bulletin 2002, s. 247.

[33] OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – Final Report 2015; OECD, Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, Status as of 7 June 2017, via http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf (senast besökt 2017-06-30).

avtalstolkning är utgångspunkten att den tolkning som kommentarerna föreskriver kan anses ge uttryck för den gemensamma partsviljan.[34] Kommentarerna innehåller såväl förklaringar till termer som återfinns i modellavtalet som beskrivningar av bakgrunden till modellavtalsbestämmelserna och förklaringar till varför vissa bestämmelser anses nödvändiga. Kommentarerna är, liksom själva avtalen, ett resultat av kompromisser. De är i allmänhet formulerade med hjälp av ett relativt flexibelt språk, för att kunna omfatta ett spektrum av uppfattningar. Att den exakta innebörden av kommentarerna debatteras flitigt är således helt förståeligt.[35]

Beroende på vad det är som ska tolkas, och vad för slags argumentation som förs baserat på kommentarerna, så kan användningen motiveras av olika bestämmelser i Wienkonventionen.[36] Kommentarernas användning i den mening som avses i artiklarna 31–32 Wienkonventionen är även av betydelse för frågan om kommentarer som tillkommit efter ett skatteavtals tillkomst kan användas som tolkningshjälpmedel utifrån ett folkrättsligt perspektiv, vilket jag återkommer till i nästkommande avsnitt.

För det första kan kommentarerna användas för att fastställa ”den gängse meningen” av en skatteavtalstext i den betydelse som avses i artikel 31, punkt 1. Med Wienkonventionens terminologi avses med den ”gängse meningen” den betydelse som ska tillskrivas skatteavtalet enligt konventionellt språk.[37]

För det andra kan kommentarerna till OECD:s modellavtal användas för att bestämma skatteavtalets ”ändamål och syfte” i enlighet med artikel 31, punkt 1 i Wienkonventionen.[38]

---

[34] Så är givetvis inte fallet då den andra avtalsslutande staten lämnat en anmärkning till det aktuella kommentarsuttalandet.

[35] B. Arnold, The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality, Bulletin 2010, s. 8; M. Ellis, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel, Bulletin 2000, s. 618.

[36] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 43–49.

[37] U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 61–62 med hänvisningar.

[38] Med ett avtals ”ändamål och syfte” menas det de avtalsslutande parterna avser ska uppnås genom avtalets tillämpning. I likhet med vad som gäller ifråga om den gemensamma partsviljan, kan avtalets syfte och ändamål endast studeras indirekt. Frågan som därmed uppkommer är: Hur kan en uttolkare av en traktat motivera sina antaganden om vad som utgör ett avtals ändamål och syfte? När internationella domstolar hantera denna fråga hänvisas vanligtvis till delar av texten i det tolkade avtalet. Se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 44–45.

För det tredje kan kommentarerna användas för att fastställa existensen av ”efterföljande praxis”. I artikel 31, punkt 3 (b) stadgas:[39]

> 3. There shall be taken into account, together with the context:
> (b) any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;

Tillsammans med sammanhanget ska man således beakta efterföljande praxis vid traktats tillämpning, som ådagalägger överenskommelse mellan parterna om traktatens tolkning. Vissa skatterättsforskare utesluter relevansen av artikel 31, punkt 3 (b) på endera av två grunder: antingen är de av uppfattningen att kommentarerna inte är ett uttryck för efterföljande praxis vid traktatens tillämpning (*”practice in the application”*) till ett skatteavtal; eller, eftersom kommentarerna inte är rättsligt bindande, kan de inte ge uttryck för någon överenskommelse (*”agreement”*).[40] Båda invändningarna bygger på en missuppfattning av artikel 31, punkt 3 (b).[41] I bestämmelsen används ordet tillämpning (”*application*”) i en relativt vid bemärkelse. Det förutsätter inte att en regel i ett avtal tillämpas av en domstol eller myndighet i syfte att lösa en konkret rättstvist. En sådan flexibel hållning till termen är logisk utifrån det faktum att huvuddelen av folkrätten handlar om staters relationer till varandra och att, typiskt sett, en tvist rörande tolkning och tillämpning av folkrätten aldrig ställs inför någon inhemsk domstol, eller, för den delen, någon domstol över huvud taget.

I den utsträckning som parternas intentioner kan härledas från kommentarerna kan dessa kommentarer således anses omfattas av artikel 31, punkt 3 (b) då de rapporterar om tolkning och tillämpning av skatteavtal i allmänhet eller för att de själva är en del av en praxis (”*practice*”), i den mening som avses i artikel 31, punkt 3 (b).

För det fjärde, slutligen, i det fall det kan beläggas att ett skatteavtal har utformats på basis av ett bestämt modellavtal, exempelvis 1977 års modellavtal, kan kommentarerna till detta modellavtal betraktas som en del av

---

[39] För samma uppfattning, se M. Lang & F. Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, 23 Australian Tax Forum 2008, s. 103–104.

[40] M. Lang, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax 1997, s. 8; K. Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin 2000, s. 614; P. Wattel & O. Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, ET 2003, s. 227.

[41] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 45.

omständigheterna vid ingående ("*the circumstances of its conclusion*"), i den mening som avses i artikel 32 i Wienkonventionen.[42] Det är så internationella domstolar ofta klassificerar instrument som antagits före ingåendet av ett traktat.[43]

3.3.2 Statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna?

3.3.2.1 När och varför ett ambulatoriskt förhållningssätt?

Som beskrivs i föregående avsnitt utgör kommentarerna till OECD:s modellavtal ett icke-bindande tolkningshjälpmedel. Eftersom kommentarerna uppdateras löpande uppstår frågan huruvida man vid tolkningen ska beakta kommentarsuttalanden som publicerats efter ett skatteavtals ingående. Valet står mellan ett *statiskt förhållningssätt* till kommentarerna, vilket innebär att man endast beaktar kommentarer som fanns tillgängliga vid skatteavtalets ingående vid tolkningen, och ett *ambulatoriskt förhållningssätt*, vilket innebär att man även beaktar kommentarer som tillkommit efter avtalsingåendet. Det är omdebatterat i den skatterättsliga litteraturen huruvida förändringar i kommentarerna ska tillmätas betydelse vid tolkning av tidigare ingångna skatteavtal.[44] En för den skatterättsliga litteraturen typisk kritik mot ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna är: Hur kan ett uttalande i kommentarerna utgöra ett uttryck för avtalsparternas intentioner när uttalandet tillkom *efter* avtalsslutet? Trots detta är det få som helt utesluter möjligheten till ett ambulatoriskt förhållningssätt. Skillnaderna i uppfattningar i nämnda litteratur rör i stället *när* och *varför* ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna ska tillämpas. Det kan noteras att i kommentarerna ger OECD:s skattekommitté uttryck för uppfattningen att som utgångspunkt ska senaste versionen tillämpas.[45]

---

[42] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 46–47.

[43] Se t.ex. Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua), Judgment of 13 July 2009, ICJ Reports 2009, s. 237, § 47.

[44] För en sammanfattning av de ställningstaganden och argument som förekommer i litteraturen, se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 34–36.

[45] Introduktionsavsnittet, punkterna 3, 33–36. Detta gäller dock inte när modellavtalstexten är ändrad och nya kommentarsuttalanden har tillkommit som en direkt följd av sådana ändringar (introduktionsavsnittet, punkt 35). För mer om detta, se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 40–42.

3.3.2.2 Exempel från svensk rättspraxis

I svensk rättspraxis är utgångspunkten att de vid avtalets ingående existerande OECD-kommentarerna kan antas ge uttryck för parternas intentioner så länge den tolkade skatteavtalsbestämmelsen är baserad på OECD:s modellavtal.[46] Rättspraxis som stöder slutsatsen att ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna kan accepteras enligt svensk rätt är exempelvis RÅ 1996 ref. 84. I målet beaktade domstolen den version av kommentaren som förelåg vid skatteavtalets ingående. Dock konsulterades också efterföljande versioner, för att undersöka huruvida dessa innehöll någon vägledning i tolkningsfrågan. I detta sammanhang påtalade domstolen att det var frågan om uttalanden som tillkommit efter avtalets ingående. De nyare kommentarsuttalandena ansågs dock inte ge någon vägledning varför domstolen inte hade att ta ställning till betydelsen av tolkningsinformation som hämtats från senare versioner.

Ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna accepterades i HFD 2012 ref. 18. Domen gällde tolkning av uttrycket ”arbetet utförs” i artikel 15 i det nordiska avtalet, vilket undertecknades år 1996.[47] Domstolen konsulterade 1997 års version av OECD-kommentarerna vid fastställandet av uttryckets innebörd. Det ska noteras att HFD i domskälen inte uppmärksammade att det kommentarsuttalande som konsulterades infördes i kommentarerna året efter det aktuella avtalets ingående.

I HFD 2016 ref. 57 avvisade HFD ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna. Tolkningsfrågan gällde artikel 18 punkt 2 i avtalet mellan Irland och Sverige, vilket undertecknades år 1986 och trädde ikraft år 1988.[48] Avtalsartikeln motsvarar artikel 17 punkt 2 i 1977 års modellavtal. Av de OECD-kommentarer till nämnda artikel som var tillgängliga vid avtalsingåendet framgår att syftet med regleringen är att motverka vissa skatteanpassade transaktioner som inbegriper att ersättning för en artists framträdande inte betalas till artisten själv utan till annan person. I sådana situationer medges källstaten beskattningsrätt för inkomst som överförts från artisten till företaget, förutsatt att artisten har kontroll över, har rätt till eller kan tillgodogöra sig inkomsten. Genom 1992 års kommentarsrevidering utvidgades tillämpningsområdet för artikel 17 punkt 2. Enligt punkt 11 i den reviderade skrivningen ska källstatsbeskattning medges även då rörelse-

---

[46] Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84, RÅ 2001 ref. 38, HFD 2012 ref. 18 och HFD 2016 ref. 57.
[47] Prop. 1996/97: 44.
[48] Lagen (1987:103) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Irland.

drivande företag erhåller ersättning för framträdanden av en grupp av artister och då en sådan grupp i sig utgör en juridisk person som uppbär ersättningen.

HFD konstaterade att den i målet aktuella situationen, när ett rörelsedrivande företag mottar ersättning för framträdande som avser en grupp av artister och där artisterna saknade inflytande över inkomsterna i företaget och utan att hela ersättningen betalades ut till artisterna, kunde anses omfattas av artikel 17 punkt 2 med beaktande av de reviderade kommentarerna. Till stöd för valet att inte beakta de reviderade kommentarerna, det vill säga att inta ett statiskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna, framhölls följande. För det första, att den OECD-rapport som de reviderade kommentarerna bygger på, godkändes av OECD:s råd efter att avtalet mellan Irland och Sverige undertecknades. För det andra, att revideringen medförde att tillämpningsområdet för artikel 17 punkt 2 utvidgades och att det därmed inte kunde anses utgöra ett klargörande. Till stöd för sistnämnda ställningstagande framhölls det faktum att flera stater lämnade anmärkningar när den aktuella kommentarstexten reviderades. Sammantaget innebar detta, enligt HFD, att ”vid sådant förhållande bör bortses från tillägget vid tolkningen av den gemensamma partsavsikten”.

Av här kommenterad svensk rättspraxis kan slutsatsen dras att ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarerna är möjligt. Att med utgångspunkt i domarna besvara frågan om *när* ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna ska tillämpas låter sig svårligen göras, även om 2016 års dom ger viss sådan vägledning.

I 2016 års dom framhåller domstolen inledningsvis att fastställandet av parternas intentioner ”ska ske med anlitande av de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten”. Trots detta sker bedömningen av huruvida ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna ska accepteras så gott som helt utan ett synligt beaktande av Wienkonventionens tolkningsregler. Endast avslutningsvis görs en indirekt hänvisning till nämnda regler, genom domstolens uttalande att de reviderade kommentarerna ska bortses från ”vid tolkning av den gemensamma partsavsikten”.

I nästkommande avsnitt presenteras en bedömning baserad på Wienkonventionens tolkningsregler avseende huruvida ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna bör tillämpas.

3.3.3 Avgörande är i vilket syfte kommentarerna används

Som presenteras i föregående avsnitt är utgångspunkten för artiklarna 31–32 i Wienkonventionen att betydelsen av en traktattext bestäms av intentionerna hos de avtalsslutande staterna. Eftersom dessa intentioner endast kan studeras indirekt förutsätts vissa antaganden, så kallade kommunikativa antaganden. En traktattext kan endast förstås under förutsättning att de avtalsslutande staterna har agerat rationellt – att de har handlat i enlighet med en eller flera kommunikativa antaganden. Ett sådant antagande skulle kunna vara att de avtalsslutande staterna har uttryckt sig på så sätt att de ord som förekommer i skatteavtalet får en betydelse som är enhetlig, eller att de avtalsslutande staterna uttryckt sig på så sätt att olika delar av skatteavtalet inte logiskt motsätter varandra, eller att de avtalsslutande staterna uttryckt sig på så sätt att tillämpningen av skatteavtalet i så hög grad som möjligt leder fram till ett förverkligande av skatteavtalets syfte och ändamål. Således är följande fyra tolkningsregler relevanta för bedömning av huruvida ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna ska intas. I syfte att underlätta hänvisningar betecknas de som regel (1), (2), (3), och (4):

Regel (1) Om det i ett skatteavtal används konventionellt språk (t.ex. ord och grammatiska strukturer), ska avtalet tolkas i enlighet med reglerna i detta språk.

Regel (2) Om någon av de två möjliga gängse meningarna av ett skatteavtal leder till att avtalets ändamål och syfte uppnås i högre utsträckning än den andra, ska denna betydelse antas.

Regel (3) Om en av de två möjliga gängse meningarna av ett skatteavtal överensstämmer med den gemensamma förståelsen hos de avtalsslutande staterna, vilken kan utläsas ur parternas tillämpning av avtalet (efterföljande praxis), medan den andra betydelsen inte stöds av parternas agerande, ska den förra betydelsen antas.

Regel (4) Om omständigheterna kring ingåendet av ett skatteavtal indikerar en gemensam uppfattning hos de förhandlande parterna av en viss term i avtalet, ska termen tolkas i enlighet därmed.

Följande diskretionära utrymme existerar vid tillämpning av dessa tolkningsregler:

– Vid tillämpning av regel (1), är det upp till uttolkaren att besluta huruvida språket i bruk vid tidpunkten för ingåendet av skatteavtalet eller språk som används vid tidpunkten för tolkning ska vara avgörande.

– Vid tillämpning av regel (2), är det upp till uttolkaren att besluta huruvida det mål och syfte som kan tillskrivas skatteavtalet vid tidpunkten för

avtalsingåendet eller det ändamål och syfte som kan tillskrivas avtalet vid tidpunkten för tolkning ska vara avgörande.
– Vid tillämpning av regel (3), är det upp till uttolkaren att besluta om ”*the common understanding of the parties*” avser förståelsen som fanns vid tidpunkten för ingåendet av skatteavtalet eller den förståelse som finns vid tidpunkten för tolkning.
– Regel (4) förefaller att begränsa användningen av kommentarerna till de som fanns vid tidpunkten för avtalsingåendet.
Således kan slutsatsen dras att för det fall att kommentarerna används som en del av omständigheterna kring ingåendet av ett skatteavtal i den mening som avses i artikel 32 i Wienkonventionen, innebär det att endast ett statiskt förhållningssätt är möjligt. Denna slutsats följer av tolkningsmedlets fokus på tidpunkten för avtalsingåendet.[49] Motsvarande slutsats kan inte dras vad gäller de resterande tre tolkningsreglerna. Vid tillämpning av reglerna (1), (2) och (3) kan även senare antagna kommentarer användas.

Således gäller att för det fall kommentarerna används i syfte att bestämma den ”gängse meningen” av en skatteavtalstext eller avtalets ”ändamål och syfte” i enlighet med artikel 31, punkt 1 Wienkonventionen, eller, om kommentarernas användning motiveras av artikel 31, punkt 3 (b), medger Wienkonventionen en diskretion vad gäller huruvida ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt ska tillämpas. Denna diskretion är inte absolut i den meningen att uttolkaren fritt kan välja förhållningssätt. Diskretionen begränsas av principen om *bona fide*, vilket innebär att uttolkaren måste fortsätta sitt sökande efter den gemensamma partsviljan.[50] Följaktligen måste varje val mellan ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt avseende kommentarerna ske i förhållande till fakta i varje givet fall. Dock kan några generella faktorer identifieras, vilka kan vara vägledande vid denna bedömning. Bedömningen kan med fördel delas upp i två steg.

I första steget ska fastställas huruvida det som ska tolkas är ett generiskt refererande uttryck.[51] Förutsatt att valet handlar om en viss term (M) för ett visst skatteavtal (T), lyder frågan enligt följande:

---

[49] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 50.
[50] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 53; A. Aust., Modern Treaty Law and Practice, Cambridge 2013, s. 6.
[51] Ett ord får en generisk betydelse när det används om alla individer eller föremål som det ordet betecknar. Med generiskt refererande uttryck avses ett uttryck som inte refererar till en viss företeelse

Finns det anledning att anta att vid ingåendet av T, använde de avtalsslutande parterna M såsom ett generiskt refererande uttryck?

För det fall denna fråga besvaras nekande, bör ett statiskt förhållningssätt tillämpas. Om, å andra sidan, frågan besvaras jakande, återstår bedömningens andra steg. I steg två ska fastställas huruvida M är ett *statiskt* eller ett *dynamiskt* generiskt refererande uttryck. Ett statiskt generiskt refererande uttryck innebär att uttryckets referent tänks vara konstant över tiden.[52] Referenten för ett dynamiskt generiskt refererande uttryck tänks i stället kunna förändras över tiden. Om man antar att referenten till M är en särskild klass (C), bör någon av följande frågeställningar vara tillämpliga:

1) Finns det anledning att anta att vid ingåendet av T, avsåg de avtalsslutande parterna att C ska definieras i enlighet med de språkliga konventioner som existerar vid den tidpunkt M tolkas?

2) Finns det anledning att anta att vid ingåendet av T, avsåg de avtalsslutande parterna att C ska fastställas av ändamålet och syftet som tillskrivs avtalet vid den tidpunkt M tolkas?

3) Finns det anledning att anta att vid ingåendet av T, avsåg de avtalsslutande parterna att C ska fastställas av parternas förståelse vid den tidpunkt M tolkas?

Om den aktuella frågan besvaras nekande, bör följaktligen ett statiskt förhållningssätt intas. Om, å andra sidan, frågan besvaras jakande, antyder detta ett ambulatoriskt förhållningssätt. Exempel på allmänna aspekter av betydelse i ett skatteavtalssammanhang är följande fyra aspekter:

– Skatteavtalets syfte

När man tillämpar artikel 31, utgör en traktats ändamål och syfte en indikation på den gemensamma partsavsikten. Detsamma gäller för artikel 32.[53] Skatteavtal ingås företrädesvis i syfte att underlätta gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter genom att undanröja internationell dubbelbeskattning. Att dubbelbeskattning undviks anses vara nödvändigt för att skapa skattevillkor för gränsöverskridande ekonomisk verksamhet som inte är mindre förmånliga än

---

eller grupp av företeelser, utan till klassen av en viss företeelse. Uttrycket används i språkvetenskapens teorier om verbal kommunikation. För en vidareutveckling, se U. Linderfalk, On the Interpretation of Treaties, Springer 2007, s. 73–79.

[52] Med referent avses den företeelse i världen som det refererande uttrycket står för då det produceras. För ytterligare förklaring och exempel, se U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 52.

[53] U. Linderfalk & M. Hilling, The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law, NTaxJ 2015, s. 55.

de för inhemsk ekonomisk verksamhet. En målsättning med skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal är således att inkomst som omfattas av avtal är föremål för normal beskattning i en av staterna. Idealt sett leder skatteavtal till skattemässiga förutsättningar, vilka varken uppmuntrar eller avskräcker gränsöverskridande ekonomisk verksamhet i förhållande till inhemska ekonomiska verksamhet. Följaktligen bör den relevanta frågan vid tolkning av skatteavtal vara: Hur ska skatteavtalet tillämpas för att understödja en globaliserad ekonomi? Det hävdas ibland att en globaliserad ekonomi bäst stöds genom att skapa statiska och lätt förutsägbara villkor för skattebetalarna, något som inte kan anses självklart. Med en gradvis förändrad ekonomisk verklighet, vilken innebär nya affärsmodeller; utvecklingen av ny teknik; förändringar i hur gränsöverskridande verksamhet sker; den ökande grad av förfining av skatteanpassade transaktioner, är det i stället rimligt att fokus för de avtalsslutande staterna är att skatteavtalet kan anpassas till de förutsättningar som gäller vid tolkningstillfället.

– Skatteavtalets avsedda livslängd

Internationellrättslig rättspraxis indikerar att för traktat med lång livslängd finns det anledning att förutsätta att parterna önskade att förutsättningarna vid tolkningstillfället beaktas vad gäller generiskt refererande uttryck. Ett skatteavtal förväntas generellt sett förbli i kraft i oförändrad form i 10 till 20 år. Detta är förvisso inte en lång tid jämfört många andra internationella avtal. Ställs den avsedda livslängden av ett skatteavtal i förhållande till den förväntade förändringstakten i nationell skattelag framstår dock en annan bild. I detta perspektiv framstår skatteavtal såsom långlivade.

Inom ramen för OECD:s arbete med modellavtalet sker uppdateringar av kommentarerna i intervaller om två till tre år. Sedan den löpande uppdateringen av kommentarerna infördes år 1992, har förändringar skett år 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2006, 2008, 2010 och 2014. Med tanke på den påkallade förändringstakten i såväl nationell skattelagstiftning som av modellavtalets kommentarer finns det skäl att anta att parterna för generiskt refererande uttryck avser att dessa ska fastställas med tanke på framtiden snarare än tiden för ingåendet.

– Innebörden av andra tidsreferenser i skatteavtalet

Skatteavtal innehåller vanligtvis upprepade hänvisningar till nationell lagstiftning. I OECD:s modellavtal förekommer sådana hänvisningar exempelvis i artikel 3.2, i artikel 4.1 och i artikel 6.2. Därmed uppkommer frågan huruvida

det är nationell rätt vid tidpunkten för avtalsingåendet eller den som gäller vid tolkningstillfället som avses.[54] Den allmänna uppfattningen är att det är lagstiftningen vid tolkningstillfället som hänvisningen avser.[55] Att dessa hänvisningar till nationell rätt avser tolkningstillfället indikerar att även andra uttryck i skatteavtalet också är av dynamisk karaktär.

– Skatteavtalets effekter på andra än avtalsparterna

Generellt sett är tillämpningen av traktater av relevans uteslutande för stater, alternativt för stater och internationella organisationer. Skatteavtalen passar inte in i denna beskrivning eftersom de, vilket tidigare har presenterats, efter införlivande med nationell rätt utgör tillämplig skattelag som reglerar förhållandet mellan stat och skattebetalare. Detta innebär dock inte att det primära intresset för de avtalsslutande staterna vid avtalsingåendet nödvändigtvis var förutsebarhet och skapandet av ett stabilt rättsförhållande, något som vissa författare hävdar.[56]

Att skatteavtal har effekter för skattebetalare är dock något som kan informera tolkningen. Det kan hävdas att det faktum att lagstiftare i de avtalsslutande staterna inte har haft möjlighet att beakta förändringar av kommentarerna som tillkommit efter ingåendet av ett skatteavtal, och dess införlivande med nationell rätt, medför bristande legitimitet avseende deltagande i den normskapande processen. Utifrån denna aspekt finns det således anledning att anta att de avtalsslutande parterna avsåg att definiera generiskt refererande uttryck med hänvisning till de kommentarer som existerade vid tidpunkten för avtalsingåendet snarare än när vid tidpunkten för avtalstolkningen.

3.3.4 En helhetsbedömning krävs

Som framgår av ovanstående avsnitt kan inget rationellt val mellan ett statiskt och ett ambulatoriskt förhållningssätt till användningen av OECD-kommentarerna som tolkningshjälpmedel göras enbart på grundval av någon av de ovan föreslagna faktorerna. I stället måste valet göras på basis av en helhetsbedömning, med beaktande av alla relevanta faktorer. Något som kräver att faktorer som är förknippade med det aktuella skatteavtalet beaktas.

---

[54] Vad gäller artikel 3.2 framgår det numera explicit av modellavtalstexten att det är lagstiftningen vid tolkningstillfället som avses.

[55] Se exempelvis J. Sasseville, Temporal Aspects of Tax Treaties, i P. Baker & C. Bobbett (red.), Tax Polymath: A Life in International Taxation; Essays in Honour of John F. Avery Jones, IBFD 2010, s. 37–44.

[56] M. Lang & F. Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, 23 Australian Tax Forum 2008, s. 103–104.

4. Den statsrättsliga kontexten

4.1 Skatteavtalens inordning i nationell rätt

4.1.1 Hantering av regelkonflikter

För att skatteavtalstillämpningen ska resultera i undvikande av dubbelbeskattning och den avsedda fördelningen av beskattningsrätten förutsätts att skatteavtal ges en begränsande effekt på nationell skattelag. Som tidigare nämnts är det i stater med ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten vanligt förekommande att skatteavtal införlivas med nationell rätt genom att avtalet läggs som bilaga till en lag. Situationen kan då beskrivas som en nationell lag som ger uttryck för ett beskattningsanspråk samt en införlivandelag, vilken inkorporerar ett internationellt avtal, vilken kan innebära en begränsning av det beskattningsanspråk som följer av tidigare nämnda skattelag. Utifrån ett regelhierarkiskt perspektiv kan därmed en konflikt uppkomma mellan införlivandelagens regler och reglerna om uttag av skatt i enlighet med nationell skattelag. Situationen kan således beskrivas i termer av att en regelkonflikt, eller att regelkonkurrens, kan föreligga. Genom att säkerställa att en sådan regelkonflikt hanteras till förmån för införlivandelagen innebärande att avtalets begränsningar får genomslag i förhållande till det nationella beskattningsanspråket, kan de folkrättsliga förpliktelserna efterlevas.

Stater kan på olika sätt säkerställa att ett sådant företräde kommer till stånd. Standarder, så kallade derogationsprinciper, kan tillämpas i syfte att lösa regelkonflikter. Standarderna har till uppgift att säkerställa att rättsordningen är konsistent, det vill säga logiskt motsägelsefri.[57] Exempelvis innebär *lex specialis derogat legi generali* att en specialnorm har företräde framför en allmän norm och *lex posterior derogat legi priori* medför att en senare norm har företräde framför en tidigare norm.[58] Det kan konstateras att domstolar i flera OECD-medlemsstater har funnit att skatteavtal anses utgöra *lex specialis* i förhållande till nationella skatteregler, vilket innebär att skatteavtalens begränsande effekt får genomslag.[59] Utifrån ett ändamålsperspektiv är detta givetvis att föredra, eftersom det införlivade skatteavtalet därmed kan fungera som det är avsett, nämligen som ett rättsligt instrument med huvudsakligt syfte att

[57] K. Tuori, Rättens nivåer och dimensioner, s. 43.
[58] K. Tuori, Rättens nivåer och dimensioner, s. 43; V. Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer 2003, s. 114. Om den inbördes relationen mellan dessa derogationsprinciper, se M. Hilling, Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv, Wolters Kluwer 2016, s. 61–62.
[59] M. Hilling, Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv, Wolters Kluwer 2016, s. 62.

undvika dubbelbeskattning och fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna.

Stater kan klargöra den statsrättsliga positioneringen samt hanteringen av regelkonflikter mellan införlivade skatteavtal och lagar om uttag av skatt genom regler i konstitutionen eller i skattelagstiftningen. På detta sätt behöver regelkonflikter inte lösas med hänvisning till derogationsprinciperna, vilka i det enskilda fallet kan ge upphov till flera tolkningsalternativ. Exempelvis kan situationen uppstå att det råder oklarhet om vilken lag som faktiskt ska anses utgöra *lex specialis*, det införlivade skatteavtalet eller den nationella skattelagstiftningen. Så var fallet i RÅ 2008 ref. 24, där domstolen konstaterade, med hänvisning till såväl *lex specialis* som *lex posterior* att den svenska CFC-regleringen i 39a kap. IL hade företräde framför regler i det svensk-schweiziska skatteavtalet.[60] Domen kommenteras ytterligare i nästkommande avsnitt.

4.1.2 Hantering av regelkonflikter enligt svensk rätt

Som presenterats ovan införlivas skatteavtal med svensk rätt genom inkorporering. Skatteavtalet införs i oförändrad form i den svenska rättsordningen genom att det läggs som bilaga till lagtexten. Lagtexten, som utgör den så kallade införlivandelagen, innehåller vanligtvis ett fåtal paragrafer. I en av dessa paragrafer återfinns vanligtvis den så kallade gyllene regeln, vilken ger uttryck för skatteavtalets begränsande effekt på beskattningsanspråk som följer av nationell svensk skattelagstiftning.

Riksdagen har beslutanderätt avseende inkorporering av skatteavtal likväl som den har beslutanderätt om instiftande av annan skatterättslig reglering. Genom att lagformen valts för inordning av avtalen i svensk rätt befinner sig ett införlivat skatteavtal på samma regelhierarkiska nivå som andra svenska skattelagar.

Företrädesfrågan mellan svenska skatteavtals införlivandelagstiftning och annan skattelagstiftning, vilken ger uttryck för beskattningsanspråk, är inte explicit reglerad i svensk lag. Frågan om företräde i en sådan regelkonflikt hade innan målet RÅ 2008 ref. 24 inte heller kommenterats i svensk rättspraxis.[61] Dock hade svenska domstolar regelmässigt givit effekt till skatteavtalsrättsliga begränsningar av beskattningsanspråk baserade på svensk skattelag.

I den mycket omskrivna domen RÅ 2008 ref. 24 uttalade domstolen att en införlivandelag inte intar någon särställning i förhållande till andra lagar och

---

[60] Lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.
[61] Se även RÅ 2008 not. 61.

att företrädesfrågan skulle lösas med hjälp av derogationsprinciper.[62] I RÅ 2010 ref. 112 uttalade domstolen dock följande:

> 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.

Motiveringen i RÅ 2010 ref. 112 ger uttryck för uppfattningen att en införlivandelag normalt ska ges företräde framför annan skattelag. Någon rättslig grund, utöver att det under lång tid utgjort en väletablerad princip att skatteavtal ska få genomslag vid rättstillämpningen, presenterades inte. Min bedömning är att detta företräde rimligen bygger på en tillämpning av *lex specialis*-principen, innebärande att en införlivandelag utgör speciallagstiftning. Att införlivandelagen, vars innehåll företrädesvis bestäms av det folkrättsliga skatteavtalet, utgör speciallagstiftning i förhållande till annan skattelag anser jag följa av det införlivade skatteavtalets mer begränsade tillämpningsområde, tillsammans med graden av specialisering.[63]

Att undantag från huvudregeln om en införlivandelags företräde framför annan nationell skattelagstiftning är möjliga framgår av HFD:s uttalande, dock krävs enligt domsskrivningen en klart uttryckt lagstiftarvilja för att undantaget ska aktualiseras. Genom att introducera ett krav på klart uttryckt lagstiftarvilja för att ge annan skattelagstiftning företräde framför en införlivandelag ansluter

---

[62] Se exempelvis M. Dahlberg, Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, SN 2008, s. 482–489; L. Mutén, Treaty override i Regeringsrätten, SvSkT 2008, s. 353–357; D. Kleist, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SN 2008, s. 708–714; M. Hilling, The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty – A Critical Analysis of a CFC Judgment, Intertax 2008 s. 455–461; H. Jermsten & G. Sandström, Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser, i A-K. Lundin m.fl. (red.) Regeringsrätten 100 år, Iustus 2009, s. 243–248; A-S. Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSkT 2010, s. 177–204; A. Hultqvist, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, SvSkT 2010, s. 520–534; K-J. Grundström, Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden, SN 2010, s. 159–166; K. Cejie, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar, Iustus 2010, s. 99–115.

[63] För mer utförlig argumentation, se M. Hilling, Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv, Wolters Kluwer 2016, s. 107.

HFD till ett förhållningssätt till relationen mellan nationell skattelag och skatteavtal som redan existerar i andra stater.[64]

4.2 Inkorporering och folkrättens indirekta genomslag

Det dualistiska förhållningssättet till folkrätten bygger på uppfattningen att folkrätt och nationell rätt utgör två separata system.[65] Den rättsliga relationen mellan staterna regleras av folkrätten medan situationen inom staten kan beskrivas i termer av att endast de folkrättsliga åtaganden som har införlivats med intern rätt kan tillämpas. Enligt den dualistiska teorin har inte nationella domstolar eller förvaltningsmyndigheter någon skyldighet att tillämpa något annat än intern rätt.[66] Folkrätten binder följaktligen endast staterna och ska endast genomföras i förhållande till individer i den utsträckning som nationell rätt föreskriver. Staters statsrätt avgör om och under vilka förutsättningar folkrättsliga avtal får inomstatlig verkan.

Med beaktande av detta och att det i stater med ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten inte är fråga om att tillämpa skatteavtalet som sådant utan i stället införlivandelagen med avtalet som bilaga, behöver det klargöras varför folkrättens tolkningsregler är av relevans. Ett förhållningssätt för stater som införlivar skatteavtal med nationell rätt genom en införlivandelag är att tillämpa en fördragskonform tolkning av det införlivade skatteavtalet. Därmed får folkrätten ett indirekt genomslag, vilket baseras på presumtionen att ett skatteavtal i form av bilaga till en införlivandelag är identiskt med det folkrättsligt bindande skatteavtalet. När inte innebörden av ett skatteavtal går att förstå genom enbart en enkel läsning av avtalstexten kan man inte exakt säga vad som har införlivats i den nationella rätten innan avtalet har tolkats.[67] Således krävs att vid tolkning av införlivandelagen beakta artiklarna 31–33 i Wienkonventionen, vilket innebär att Wienkonventionens tolkningsregler får relevans även i den statsrättsliga kontexten.

På grund av folkrättens indirekta genomslag är det således vanligt förekommande att införlivandelagarnas skatteavtalsbilaga tolkas enligt Wien-

---

[64] I exempelvis USA kräver domstolarna att en klart uttryckt (*clearly expressed*) lagstiftarintention ska finnas för att företräde ska medges för nationell skattelag framför ett skatteavtal (*treaty override*), se H.J. Ault & B.J. Arnold, Comparative Income Taxation – A Structural Analysis, Kluwer Law 2010, s. 540; V. Thuronyi, Comparative Tax Law, Kluwer 2003, s. 114.

[65] G. Boas, Public International Law – Contemporary Principles and Perspectives, Edward Elgar 2012, s. 120; O. Bring, S. Mahmoudi & P. Wrange, Sverige och folkrätten, Norstedts Juridik 2014, s. 57.

[66] O. Bring, S. Mahmoudi & P. Wrange, Sverige och folkrätten, Norstedts Juridik 2014, s. 58.

[67] U. Linderfalk, When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden, NTaxJ 2016 s. 4.

konventionens tolkningsregler, vilka är utformade med sikte på traktater mellan stater. Wienkonventionens tolkningsregler förutsätts tillämpas i ett rättsligt sammanhang som karaktäriseras av att de avtalsslutande parterna har en gemensam förståelse av traktattexten. Detta illustreras exempelvis av att det ytterst är *parternas intentioner* som ska klargöras vid tolkningsprocessen. När Wienkonventionens tolkningsregler får relevans vid tolkning av införlivandelagens skatteavtalsbilaga sker tolkningsprocessen i en statsrättslig kontext där ”parterna”, staten respektive skattebetalaren, befinner sig i ett *annat rättsligt sammanhang*. Det kan i denna situation inte antas att staten respektive skattebetalaren har en gemensam förståelse motsvarande den som antas existera mellan de avtalsslutande parterna. Eftersom Wienkonventionens tolkningsregler således inte är utformade med sikte på relationen stat visavi enskild, torde det vara möjligt att situationer kan uppkomma när en fördragkonform tolkning av införlivandelagens skatteavtalsbilaga leder till att vissa rättssäkerhetsgarantier i förhållande till enskilda, i detta fall skattebetalare, inte upprätthålls. Statsrättsliga skyddshänsyn för enskilda bör således kunna utgöra en begränsning avseende folkrättens indirekta genomslag på rättstillämparnivå. Detta torde vara av speciell relevans för rättsområden som skatterätt och straffrätt, eftersom det här är fråga om betungande regler för enskilda, vilket innebär att det finns särskilda rättsliga begränsningar att beakta vid rättstillämpningen.[68]

Min slutsats är således att det för stater med ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten kan förekomma situationer där en stats statsrätt innehåller principer till skydd för enskilda som kan begränsa det indirekta genomslaget av folkrätten i relationen mellan stat och enskild. En sådan situation kan uppkomma då ett införlivat skatteavtal tolkas med beaktande av Wienkonventionen tolkningsregler, vilket kan motivera att OECD-kommentarer som tillkommit långt efter ett skatteavtalets ingående, accepteras som tolkningshjälpmedel. Tolkningsresultatet av ett sådant förfarande, vilket kan uppfattas vara oförutsägbart, kan följaktligen anses stå i strid med statsrättsliga skyddshänsyn såsom rättssäkerhet. Något som i sin tur bör kunna begränsa folkrättens indirekta genomslag vid rättstillämpningen.

Avslutningsvis vill jag framhålla att i syfte att åstadkomma rättslig klarhet vid hantering av införlivade svenska skatteavtal är det centralt att våra domstolar håller isär vad som följer av folkrättens indirekta genomslag och vad som följer av svensk statsrätt.

---

[68] Se P. Asp, Folkrätten och den svenska straffrätten, i R. Stern och I. Österdal (red.), Folkrätten i svensk rätt, Liber 2012, s. 59–73.

5. Sammanfattande slutsatser

Eftersom skatteavtal utgör folkrättsliga avtal ska de tolkas enligt folkrättsliga tolkningsregler. Vid tillämning av ett införlivat skatteavtal mellan stat och skattebetalare, i stater vars rättssystems relation till folkrätten bygger på den dualistiska teorin, är statsrätten styrande. Enligt den dualistiska teorin har nämligen inte nationella domstolar eller förvaltningsmyndigheter någon skyldighet att tillämpa något annat än nationell rätt. Folkrätten binder följaktligen endast staterna och ska enbart genomföras i förhållande till enskilda i den utsträckning som nationell rätt föreskriver.

I stater med ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten, och som tillämpar inkorporering för att införliva skatteavtal med den nationella rätten, är det i stället inkorporeringslagstiftningen med skatteavtalet som bilaga som tillämpas. Genom inkorporeringen uppkommer således ett nära innehållsmässigt samband mellan det folkrättsliga avtalet och den nationella inkorporeringslagstiftningen. Som utgångspunkt måste inkorporeringslagstiftningens innebörd och konsekvenser anses vara fullständigt avhängiga det folkrättsliga åtagandet. Att tolka införlivandelagens avtalsbilaga fördragskonformt motiveras av det innehållsmässiga sambandet mellan avtalet och införlivandelagstiftningen. För att klargöra vad som har införlivats i den nationella rätten krävs följaktligen att det folkrättsliga skatteavtalet tolkas med beaktande av artiklarna 31–33 i Wienkonventionen, vilket innebär att Wienkonventionens tolkningsregler får relevans även i den statsrättsliga kontexten, vilket kan uttryckas i termer av att folkrätten får ett indirekt genomslag.

Som jag framhöll inledningsvis, råder enighet i såväl rättspraxis som i litteraturen att Wienkonventionens tolkningsregler ska beaktas vid tolkning av svenska skatteavtals införlivandelagstiftning. Detta till trots råder oenighet om huruvida dessa tolkningsregler har betydelse, och i så fall vilken, för frågan om när ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till OECD-kommentarernas ska intas vid tolkning av nämnda lagstiftning. I svensk rättspraxis är utgångspunkten att de vid avtalets ingående existerande OECD-kommentarerna kan antas ge uttryck för parternas intentioner så länge den tolkade skatteavtalsbestämmelsen är baserad på OECD:s modellavtal. Härutöver karaktäriseras domskälen till huruvida ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna av avsaknaden av hänvisningar till Wienkonventionens tolkningsregler.

I vissa tolkningssituationer kan det finnas anledning att begränsa Wienkonventionens indirekta genomslag på rättstillämparnivå. Anledningen är att

Wienkonventionens tolkningsregler är utformade med sikte på tillämpning stater emellan. När Wienkonventionens tolkningsregler får ett indirekt genomslag i relationen stat visavi enskild, torde situationer kunna förekomma när en fördragkonform tolkning av införlivandelagens skatteavtalsbilaga leder till att vissa statsrättsliga rättssäkerhetsgarantier i förhållande till enskilda, i detta fall skattebetalare, inte upprätthålls. Statsrättsliga skyddshänsyn för enskilda torde således kunna utgöra en begränsning avseende folkrättens indirekta genomslag på rättstillämparnivå. En sådan tolkningssituation kan uppkomma då ett införlivat skatteavtal tolkas med beaktande av Wienkonventionen tolkningsregler, vilket kan innebära att OECD-kommentarer som tillkommit långt efter ett skatteavtalets ingående accepteras som tolkningshjälpmedel. I syfte att åstadkomma rättslig klarhet vid tolkning och tillämpning av införlivade svenska skatteavtal är det centralt att våra domstolar håller isär vad som följer av folkrättens indirekta genomslag och vad som följer av svensk statsrätt.