



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Josefina Hallin

Skatteflyktslagens
förhållande till
skatteavtalen

- Ett problem med flera
dimensioner

Examensarbete
30 högskolepoäng

Christina Moëll

Skatterätt

Vt 2011

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Ett praktikfall	6
1.2 Frågeställning	6
1.3 Syfte och avgränsningar	6
1.4 Målgrupp	7
1.5 Metod	7
1.6 Begrepp	8
1.7 Disposition	8
2 DUBBELBESKATTNING	10
2.1 Definition	10
2.2 Skatteavtal för att lindra dubbelbeskattning	10
2.2.1 Avtalens bakgrund och innebörd	10
2.2.2 Modellavtal	11
2.2.2.1 Historik	11
2.2.2.2 OECD:s modellavtal	11
3 DEN FOLKRÄTTSLIGA DIMENSIONEN	13
3.1 Folkrättens giltighet	13
3.2 Monistiska och dualistiska system	14
3.3 Traktattolkning	14
3.3.1 Wienkonventionen och kommentaren till modellavtalet	14
3.3.2 Tolkningsutförande	15
4 DEN NATIONELLA DIMENSIONEN	16
4.1 IL 3 kap. 19 § -"tioårsregeln"	16

4.2	IL 39a kap. -CFC-reglerna	16
4.3	Skatteflyktslagen (1995:575)	17
5	NATIONELL LAG VS. SKATTEAVTAL	19
5.1	Svenska lagars relation till varandra	19
5.2	Svenska lagars relation till skatteavtal	19
5.2.1	Tillämpningsföljd	19
5.2.2	Presumtion om folkrättsavtalets upprätthållande?	20
5.3	Kollision mellan avtal och intern rätt	20
5.3.1	”Treaty override”	21
5.3.2	När ”treaty override” sker för att motverka missbruk av lag	22
6	RELEVANTA GRUNDER I DOMARNA	24
6.1	Prejudicerande fall före 2008	24
6.1.1	RÅ 1987 ref. 162	24
6.1.2	RÅ 1996 ref. 84	24
6.2	”2008-års domar”	25
6.3	”Decemberdomarna”	25
6.4	Sammanfattande kommentar vad gäller gällande rätt	27
7	TVÅ OLIKA UTGÅNGSPUNKTER	28
7.1	Hultqvist	28
7.2	Sallander	29
8	DISKUSSION	32
8.1	Vad kom först, hönan eller ägget?	32
8.2	Avtal och intern rätt – allmänt	32
8.2.1	Det dualistiska synsättet	32
8.2.2	Brist på verklig lagkonkurrens	33
8.2.3	Presumtion om avtalens företräde	33
8.2.4	Folkrättsenlig slutsats	34
8.3	Lagkonkurrensregler	35
8.4	Gräns för interna motverkansåtgärd	35
8.5	Möjlighet till undantag	36
8.6	Slutligen	37
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39

Summary

When tax treaties are being applied in Swedish law, they are being applied after that the taxable income has been determined according to Swedish law. Usually the tax treaties are dividing the right to tax among the parties of the treaty; this means that the taxation right for one state usually is restricted.

Due to treaty abuse, the question arises, how to counter this abuse. The commentary on the OECD Model Tax Convention are giving the states a possibility to enforce domestic anti abuse rules, however, this possibility is not to be abused by the states by having rules that are too general. If the treaty is overridden by a national law that is too general, this constitutes “treaty override”.

The second part of the problem is that Swedish law must allow the anti abuse law to override a treaty. Since that the Act against Tax Avoidance not has been put to trial, we can only analyze its applicability. This analysis is based on the courts’ decisions that tax treaties normally have priority over national law and that the “CFC-laws”, but not the “ten years rule”, are found to be exceptions.

The conclusion I draw from my work is that the Act against Tax Avoidance is too general to be accepted as a domestic anti abuse rule according to the commentary. This due to its uncertainty and its general form, designed to be developed by the courts. Hence my conclusion, the fact is that no Swedish national law exists to prevent “treaty override” why it more or less comes down to “fair play” in the relation to other states. There are different theories regarding the reasons for why the treaty has priority, as its form, the existence of a presumption or its status as “Lex specialis”.

If the commentary may accept a law designed as the Act against Tax Avoidance it must also be defined as one of the exemptions that the Swedish courts recognize. The guidance is poor and what can be said is that both the commentary and the legislative history mention the “CFC-rules” and their compatibility with the convention. Anything similar has not been found regarding neither the Act against Tax Avoidance nor the “ten years rule”. Therefore, I draw the conclusion that the Act against Tax Avoidance is not an exemption where it has been clearly expressed that the tax treaty loses its priority.

Sammanfattning

När skatteavtal tillämpas i svensk rätt sker detta genom att Sveriges beskattningsrätt fastställs utifrån svenska lagar. Föreligger det en internationell dimension söks ledning i det skatteavtal som har slutits mellan de inblandade staterna. Oftast fördelar avtalen beskattningsrätten mellan staterna och en begränsning för en av staternas möjlighet att beskatta inträder. Emellertid förekommer det att skatteavtalen missbrukas för att uppnå skattefördelar. Av den anledningen uppkommer frågan hur detta skall motverkas. Kommentaren till OECD:s modellavtal öppnar för möjligheter till interna motverkansåtgärder samtidigt som det får anses föreligga en gräns för hur generella sådana regler kan vara. Åsidosätts den fördelning som avtalet anger och sker detta genom en lag, vilken är för generell, gör sig staten skyldig till "treaty override", ett traktatsbrott. Detta förutsätter dock att kommentaren, vilken är betydligt yngre än flera av de slutna avtalen, anses ha rättskällevärde. Finnes så inte vara fallet torde en intern motverkansåtgärd som sätter avtalet ur spel utgöra "treaty override" oavsett kommentaren.

Slutsatsen jag drar av min utredning i ämnet är att skatteflyktslagen är för generell för att passa in som en intern motverkansåtgärd. Detta motiverar jag bland annat genom att peka på den osäkra rättstillämpning som regeln ger upphov till samt dess form av generalklausul, tänkt att utvecklas av domstolarna. Även om jag finner regeln för generell har det konstaterats att interna regler mot tillämpningen av lagar som utgör "treaty override" saknas och att det därför mer handlar om "fair play" mot övriga stater. Det återfinns dock flera ansatser att försöka motivera varför avtalet skall ges företräde, såsom att det ligger i dess natur, förekomsten av en presumtion eller dess status som "Lex specialis".

Den andra delen av problemet är att den svenska rätten måste tillåta tillämpningen av skatteflyktslagen och eftersom dess tillämpbarhet är oprövad kan frågan bara analyseras. Detta sker mot bakgrund av att Regeringsrätten har ansett att skatteavtalen som huvudregel har företräde och att CFC-reglerna, men inte "tioårsreglerna" har funnits utgöra undantag. Hjälpen för en sådan bedömning är bristfällig och konstateras kan bara att förarbetena till CFC-reglerna samt kommentaren anger reglerna som förenliga med avtalen. Något liknande har inte återfunnits i förarbetena till skatteflyktslagen. Av detta anser jag det inte vara möjligt att hävda att skatteflyktslagen utgör ett sådant undantag där det har kommit till klart uttryck att lagen åsidosätter avtalen.

Förord

När jag satte min fot för första gången i Lund i slutet av augusti 2005 visste jag inte vad som väntade mig och inte heller vilken fantastisk tid som låg framför mig. Nu står jag snart med min jur.kand. i hand och återigen utan att veta vad som väntar mig, men med en förhoppning om en lika underbar tid.

Jag vill tacka alla de vänner jag mött under min tid i Lund och som varit med och skapat det ljusa minne som mina studieår kommer att bli. Med kärlek tackar jag Lunds Nation som blev min räddning när studierna var som tyngst. Tack också till min familj som stöttat och peppat, samt en och annan gång givit förmaningstal.

För genomförande och färdigställande av mitt examensarbete tackar jag Advokatfirman Delphi i Malmö som bistått med praktikplats och min första inblick i verkligheten. Tack också till Christina Moëll, för goda råd och handledning. Hedvig, snabbläsande granne och vän, jag hoppas att du som tack för ditt korrekturläsande känner dig väl förberedd för seminariet i skatteflykt nästa termin.

Lund, maj 2011

Josefina Hallin

Förkortningar

CFC	Controlled foreign company
EU	Europeiska unionen
FN	Förenta nationerna
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co- operation and Development
RF	Regeringsformen
WK	Wienkonventionen om traktaträtten från 1969 (The Vienna Convention on the Law of Treaties)

1 Inledning

Efter att Regeringsrätten 2008 avkunnade två domar vilka innebar att interna skattelagar skulle åsidosätta de folkrättsliga skatteavtalen uppstod ett högst osäkert rättsläge i Sverige. Enligt ett flertal författare gav domarna upphov till att det begärdes förhandsbesked av Skatterättsnämnden i frågor som tidigare ansågs självklara.¹ Kommentarererna på domarna har varit många och ofta väldigt kritiska, de har handlat om allt från hur Sverige kommer att uppfattas internationellt till hur domstolen har hanterat principerna om regelkonkurrens. I december 2010 avkunnade Regeringsrätten tre efterlängta domar där relationen skatteavtal och intern rätt återigen prövades. En del författare menar att Skatterättsnämnden tvingade fram en ny prövning i Regeringsrätten genom sina förhandsbesked.² Emellertid anser bland annat regeringsråd Ståhl att en brist i de senaste avgörandena är att de inte togs i plenum.³

Den konflikt som uppkommer beror till stor del på att den svenska rätten är tillkommen på olika sätt och med sin grund i olika rättstraditioner. Där finns den nationella svenska lagen som stiftas i enlighet med Regeringsformen (RF) och som ger upphov till det som ses som intern svensk rätt. Det finns också den rätt vilken får sägas vara del i samma rättssystem som den nationella men som har sitt ursprung i Europeiska Unionen (EU). Ett samarbete som ställer krav på att Sverige lagstiftar på ett visst sätt och därigenom delvis också begränsar Sveriges suveränitet. Relationen mellan unionsrätten och den helt nationella rätten får ses som relativt klarlagd genom EU-domstolens avgöranden. Med tanke på intensiteten i förhållandet mellan unionen och Sverige får det anses uppenbart att samspelet mellan svensk nationell rätt och den rätt som härstammar från EU är utmärkande och inte jämförbar med andra internationella interaktioner. Sverige har emellertid sedan lång tid agerat som part på den folkrättsliga arenan och slutit avtal med andra stater. Även dessa överenskommelser är en del i vår interna rätt, även om den rätten, vilken har folkrättsliga traktater som grund, i allmänhet anses utgöra ett särskilt rättssystem.

Det framstår inte som anmärkningsvärt att konflikter uppkommer när rätten ser ut som den gör. Ser vi till de skatteavtal som utredningen i min uppsats skall förhålla sig till, berörs ett par av de dimensioner som det har redogjorts för ovan och frågan vilken del av rätten som skall ha företräde blir relevant. Skatterätten, och därmed skatteavtalen, är dessutom en del av ett rättsområde vilket på grund av dess stora inverkan på individen är omgärdat av diverse olika grundsatser och principer, vilka vid tillämpning ges stor betydelse. Oavsett vilken tolkning eller lagkonfliktsregel som används för

¹ Grundström, K.-J., Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel, SkatteNytt nr. 1-2, 2011, s. 68 (Grundström 2011).

² Grundström, K.-J., Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden, SkatteNytt nr. 3, 2010 (Grundström 2010).

³ Protokoll i Mål nr. 283-10.

att bringa ordning i kosmos är det i slutändan enskilda individer och företag som påverkas och som resultatet skall tillämpas på.

Ser vi till det ovan framförda är det inte konstigt att metoderna är många, åsikterna ännu fler och svarsförsöken svårtydda. Ämnet är därtill högaktuellt efter att nya domar avkunnades i december. Det går dessutom att skönja en förhoppning om ytterligare ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen där skatteflyktslagen⁴ äntligen prövas.

Med detta hoppas jag att läsaren ser fram emot en uppsats vilken skall försöka ge en djupare förklaring till konflikten, förklara och sammanväva ståndpunkterna och slutligen ställa ytterligare ett betraktelsesätt till samlingen.

1.1 Ett praktikfall

För att underlätta för en tydlig redogörelse och åskådliggöra frågeställningen kommer ett praktikfall här att erbjudas läsaren.

Person A flyttade året Z till Österrike. Efter att ha ansetts blivit bosatt i landet avyttrade han andelarna i sitt svenska aktiebolag genom en internöverlåtelse. Enligt det skatteavtal som gällde vid tiden för utflyttningen var det hemviststaten som hade beskattningsrätten, i det här fallet Österrike. Österrike beräknar emellertid sitt beskattningsunderlag för kapitalvinstbeskattning genom att bara beakta värdeökningar som skett sedan inflyttningstidpunkten, ”step up”. Resultatet blir att om du säljer aktierna dagen efter inflyttningen kan skatten minimeras och i vissa fall helt bortfalla.

Finns det i ett läge som detta en möjlighet att använda skatteflyktslagen på förfarandet och beskatta person A som om han aldrig har flyttat? Det skulle innebära att interna svenska beräkningsgrunder tillämpades på förevarande omständigheter, utan beaktande av skatteavtalet mellan länderna.

1.2 Frågeställning

Den frågeställning som ligger till grund för uppsatsen är huruvida skatteflyktslagen kan anses utgöra ett sådant undantag som skulle möjliggöra ett avsteg från huvudregeln att skatteavtal skall ha företräde framför intern skatterätt.

1.3 Syfte och avgränsningar

Uppsatsens grundläggande syfte är att diskutera svårigheten med lagstiftning som har olika ursprung. Detta sker i en svensk kontext. För att ytterligare påvisa ämnets relevans framförs ett praktikfall som skall visa på

⁴ Lag 1995:575 mot skatteflykt.

hur osäkerheten och de olika sätten att lösa konflikten påverkar den enskilde individen. Den folkrättsliga aspekten kommer att omnämnas emellanåt men främst för att tydliggöra att problemet är mycket större och har ytterligare en nivå än den som jag fokuserar på. Dessutom är det omöjligt att analysera de olika metoderna och åsikterna som framförs i Sverige utan att uppmärksamma att det finns en folkrätt som också påverkar. Tanken är att uppsatsen skall erbjuda en insyn i den svenska doktrinen åsikter vad gäller den interna skatterätten och skatteavtal. Naturligtvis önskar jag också dra en egen slutsats och presentera olika motargument mot de teorier som framläggs. På grund av att ämnet är väldebatterat och Regeringsrätten numera har avkunnat ett flertal domar kommer inte den specifika frågeställningen och slutsatsen att behandla den allmänna relationen mellan skattelag och skatteavtal. I stället ligger fokus på relationen mellan avtalen och skatteflyktslagen. Vidare har också den unionsrättsliga dimensionen fått skalas bort eftersom den delen i sig själv skulle ge upphov till ett examensarbete.

1.4 Målgrupp

Uppsatsen är författad på så sätt att studiekamrater i slutet av sin utbildning på juristprogrammet och liknande skall ha ett verkligt värde av att läsa den. Med hänsyn till ämnets specifika karaktär och till att ämnesområdet skiljer sig något från övriga juridiska discipliner kan viss kännedom om skatterätt och där härskande grundterminologi och principer vara av nödvändighet för att uppsatsen skall erbjuda läsaren en fördjupad kunskap.

1.5 Metod

Jag kommer att använda mig av den metod vi har undervisats i under vår utbildning, alltså en rättsdogmatisk metod. Den innebär att jag skall fastställa gällande rätt med hjälp av de källor som vi i Sverige tillerkänner rättskällevärde. Utgångspunkten tas i lag, förarbeten och praxis. Vad gäller doktrin har försök gjorts att välja välkända grundverk på området för de delar som kräver förklaring. Viss utländsk doktrin har använts i stycket om ”treaty override”, detta för att belysa att skatteavtalens relation till staters interna lagstiftning är ett ämne som inte enbart aktualiseras i Sverige. Beträffande de artiklar som har utnyttjats är dessa tagna från juridiska tidskrifter. Dessutom har samtal hållits med Maria Hilling, biträdande universitetslektor och docent vid Juridiska fakulteten vid Lunds universitet.

Av den anledning att frågeställningen rör en lag vars förenlighet med skatteavtalen ännu inte har varit uppe för prövning kommer min argumentation att bygga på jämförelser mellan de lagregler som har prövats och de argument som då anfördes.

1.6 Begrepp

I uppsatsen kommer begreppet dubbelbeskattning att syfta till internationell dubbelbeskattning som uppstår när två stater vill beskatta samma inkomst. Beträffande skatteavtal används även begreppet avtal.

Dubbelbeskattningsavtal kommer inte att användas som begrepp i och med lagändringen i Inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) 2 kap. 35 §. Syftar jag på någon annan form av avtal kommer det att anges. När jag i uppsatsen skriver personer omfattar ordvalet både juridiska och fysiska personer. Gäller framställningen bara den ena av dessa kommer det att klargöras. Begreppen internationell rätt och folkrätt kommer att användas som synonymer. Genomgående i uppsatsen kommer unionsrätt beteckna den rätt som har sitt ursprung i EU. Med hänvisning till att Regeringsrätten med verkan från den 1 januari 2011 har bytt namn till Högsta förvaltningsdomstolen används genomgående det senare. Emellertid hänvisas till Regeringsrätten när domstolen har avkunnat dom under det namnet. Även när doktrin och annat material nyttjar tilltalet Regeringsrätten har jag gjort så. I samband med namnbytet fick regeringsråden titeln justitieråd, samma systematik har använts vid hänvisningen till dem som vid hänvisning till domstolen. I huvudsak kommer sju domar att diskuteras, två av dem (RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 84) är meddelade innan det stora tumultet vad gäller skatteavtalens ställning tog sin början. Under 2008 avkunnades två domar (RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61) vilka i princip gav samma utgång. Dessa kommer att benämnas ”2008-års domar” när de omnämns gemensamt. De övriga tre (mål nr. 283-10, 216-10 och 2662-09) avgjordes i december 2010 och innehåller i huvudsak samma domskäl varför dessa kommer att betecknas ”Decemberdomarna”.

1.7 Disposition

Tanken är att underlag skall ges för att konstatera gällande rätt samt ge möjlighet att analysera ett oprövat fall mot bakgrund av den gällande rätten så som den har fastställts. Detta görs enligt följande disposition.

Efter den inledande avdelningen beskrivs dubbelbeskattning och de avtal som är slutna för att förhindra att en inkomst beskattas för hårt. En redogörelse för modellavtalen, och då främst OECD:s variant återfinns också här. På grund av uppsatsämnets internationella karaktär kommer sedan ett stycke med lite grundläggande folkrätt, detta innehåller de olika systemen för traktatens införlivande och de basala delarna i den folkrättsliga tolkningsmetoden. Därefter innehåller uppsatsen en redogörelse för de delar i den svenska skatterättsliga lagstiftningen som är relevanta med tanke på frågeställning och praktikfall. Detta omfattar skatteflyktlagen, CFC-lagstiftningen och ”tioårsreglerna” i IL. För att underlätta förståelsen för de olika argument som framförs i texten sker en kort presentation av hur konkurrens mellan svenska lagar brukar lösas. Efter det kommer sedan redogörelsen för kollisionen mellan intern rätt och skatteavtal. Därpå behandlas ”treaty override” mer ingående. När själva begreppet ”treaty

override” är utvecklat lägger uppsatsen fokus på om ”treaty override” kan anses acceptabelt ifall det sker för att motverka skatteflykt. Härpå följer en beskrivning för grunderna i de relevanta domarna. Syftet med det är att tydliggöra vilka skäl domstolen har nyttjat för att avkunna dom. Ämnets aktualitet medför att det figurerar flertalet artiklar som behandlar just de dimensioner som gör problemet svårlöst. De mest pedagogiska och utförliga artiklarna på området har sammanfattats för att tydliggöra de olika vägar som kan tas för att lösa problemet.

Efter att problemet och dess dimensioner är tydligt framlagda och flertalet olika åsikter är presenterade ägnas resterande utrymme åt min egen diskussion. Diskussionen kommer föras som en argumentation, jag har arbetat mig igenom de argument som har angetts och som skulle kunna läggas till grund för eller emot att skatteflyktslagen kan åsidosätta ett skatteavtal. Argumentationen sker utifrån mina egna åsikter varför artikelförfattarna i princip är mina motparter. Diskussionen leder sedan fram till att lösningen på min frågeställning utkristalliseras för läsaren och därmed svaret på hur jag anser att praktikfallet skall behandlas.

2 Dubbelbeskattning

2.1 Definition

Som angetts i inledningen är dubbelbeskattning när samma inkomst beskattas hos samma subjekt i mer än en stat.

2.2 Skatteavtal för att lindra dubbelbeskattning

2.2.1 Avtalens bakgrund och innebörd

Skatteavtal blev allt vanligare under mellankrigstiden, men det var först under efterkrigstiden som den internationella dubbelbeskattningen blev riktigt betydelsefull, vilket fick till följd att antalet avtal steg. Detta hade samband med att staterna ökade sina skatteuttag samt att företag och individer blev mer internationella i sina förbindelser. En utveckling som har fortsatt och bland annat gjort att Sverige idag har ett stort antal gällande skatteavtal.⁵ I svensk rätt finns definitionen av skatteavtal i IL 2 kap. 35 §.

”Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Lag (2004:985).”

Tidigare skedde införlivandet av ett framförhandlat skatteavtal genom att regeringen antog en författning som angav att avtalet nu gällde i Sverige. Förfarandet har emellertid ändrats och nu införlivas avtal i stället genom stiftandet av en införlivandelag, till vilken det aktuella avtalet bifogas. Därefter utfärdas en förordning som anger att avtalet träder i kraft.⁶

Regeringsformen (RF) 9 kap. 1 § stadgar att det är riksdagen som skall stifta lag gällande skatt. Beträffande skatteavtalen föreskrivs i RF 10 kap. 1 § att regeringen kan sluta folkrättsliga avtal men eftersom en lagändring krävs för att ett sådant avtal skall införlivas i Sverige måste riksdagen godkänna avtalet, RF 10 kap. 2 §. Trots unionens knappa harmonisering av de direkta skatterna och staternas suveränitet finns vissa begränsningar för den svenska lagstiftaren, en svensk skatt får inte hindra någon av de fyra friheterna om inte detta kan rättfärdigas.⁷

⁵ Dahlman, R., Fredborg, R., Internationell beskattning, avdelning 2, avsnitt 9.

⁶ Ibid., avsnitt 10.5.

⁷ Ståhl, K., Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?, 2006:8, s. 7.

Skatteavtal är antingen bilaterala eller multilaterala och fullständiga eller partiella. De fullständiga avtalen reglerar mer eller mindre alla sorters inkomster och förmögenheter. När en stat skriver på ett skatteavtal avstår staten från en del av sin suveräna rätt att beskatta. Inskränkningen räcker bara så långt staten själv har medgett. I införlivandelagarna anges att reglerna i avtalet bara kan tillämpas om det medför begränsningar i den skattskyldiges beskattning.⁸ En stat kan inte genom ett skatteavtal utsträcka sin beskattningsrätt utöver vad statens interna lagar ger. Regeln, vilken brukar kallas den ”*gyllene regeln*”, kan formuleras som att ett skatteavtal inte kan utvidga en stats skatteanspråk, men väl inskränka det.⁹ Speciellt med regeln är att den följs i så gott som alla avtal trots att den inte är kodifierad eller kan spåras i folkrätten.¹⁰

2.2.2 Modellavtal

2.2.2.1 Historik

I samband med att avtalen blev fler uppstod också en önskan om enhetlighet. Nationernas förbund, dåvarande Förenta nationerna (FN), inledde ett arbete med att ta fram ett modellavtal. Även Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) arbetade fram ett modellavtal. OECD:s skattekommitté kom med ett förslag på modellavtal första gången 1963. Avtalet innehöll regleringar för att undvika dubbelbeskattning på inkomst och förmögenhet. Tre år senare tillkom även ett avtal gällande arv. Utkasten bearbetades sedan om och presenterades som modellavtal 1977 respektive 1982. 1992 utkom ett förändrat inkomst- och förmögenhetsskatteavtal.¹¹

2.2.2.2 OECD:s modellavtal

OECD:s modellavtal är det avtal som oftast används som modell när ett skatteavtal skall ingås. Till modellavtalet finns det utförliga kommentarer vilka utgör en allmänt accepterad rättskälla.¹² Modellavtalet är inte på något sätt bindande men OECD rekommenderar sina medlemmar att använda det och det flesta stater följer det när nya avtal skall ingås. Det kan anses förekomma en mycket enhetlig global skatteavtalsrätt eftersom modellavtalet tillämpas av flertalet stater, inte bara av medlemmarna i OECD.¹³ Syftet med modellavtalet anges i kommentaren som:

*”The principal purpose of the double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.”*¹⁴

⁸ Pelin, L., Internationell skatterätt, s. 188-189.

⁹ Dahlman, R., Fredborg, R., Internationell beskattning, avdelning 2, avsnitt 9.

¹⁰ Sandgren, P., Förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt, Svensk Skattetidning 6/92.

¹¹ Dahlman, R., Fredborg, R., Internationell beskattning, avdelning 2, avsnitt 9.

¹² Pelin, L., Internationell skatterätt, s. 185.

¹³ Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 42.

¹⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 7.

Skatteavtalen varierar något beroende på dess parter men vissa delar brukar alltid finnas med;

- Avtalets tillämplighet,
- vilka skatter som omfattas,
- en begreppsförklaring för att underlätta avtalstolkning,
- en genomgång av inkomster och tillgångar samt angivande av vilken stat som har rätten att beskatta,
- metoderna för att dubbelbeskattningen skall undvikas,
- diskrimineringsförbud samt
- samarbetsbestämmelser.¹⁵

¹⁵ Dahlman, R., Fredborg, R., Internationell beskattning, avdelning 2, avsnitt 9.

3 Den folkrättsliga dimensionen

3.1 Folkrättens giltighet

När ett folkrättsligt avtal ingås blir detta gällande mellan de avtalslutande parterna och de åtaganden de har gentemot varandra skall uppfyllas. Ett folkrättsligt avtal ålägger inte den enskilde individen några rättigheter eller skyldigheter.

När regeringen ingår ett avtal med en annan stat blir staten Sverige bunden enligt en folkrättslig ”*pacta sunt servanda*” princip, vilken återfinns i Wienkonventionen¹⁶ om traktaträtten (WK) från 1969, art. 26. Vad som gäller för staten enligt folkrätten är därför mer eller mindre klart, däremot saknas i svensk intern rätt tydliga principer för tolkning av införlivandelagar. Som Hultqvist ser det finns det en allmän uppfattning om att staten och dess institutioner bör arbeta för att uppfylla de åtaganden som staten har gjort i förhållande till andra länder. Han säger emellertid också att även om en sådan inställning finns saknas det ett konstitutionellt lagstöd för att kräva ett sådant agerande. Riksdagen har trots allt en faktisk behörighet att stifta lag som strider mot en traktat.¹⁷ Dahlberg anför att även om inte RF uttryckligen hindrar sådan lag borde enligt honom ”*pacta sunt servanda*”, som återfinns både som folkrättslig princip och stadgad i WK, få anses utgöra såväl ett ”..formellt som reellt hinder..” mot en sådan lag.¹⁸ Dahlberg är en av dem som menar att Sverige i ett folkrättsligt sammanhang inte bara är riksdag och regering utan även domstolar och myndigheter. Ett åtagande i en traktat skall därför uppfyllas av alla svenska institutioner enligt honom.¹⁹ De tillfällen när det kan anses tillåtet att bryta mot folkrätten är kraftigt begränsade. Vissa möjligheter anges i WK men det rör sig om fall när det antingen är uttryckligen medgivet i avtalet, eller det får anses nödvändigt, krav som enligt praxis är mycket svåra att uppfylla.²⁰

¹⁶ Fullständigt namn: The Vienna Convention on the Law of Treaties.

¹⁷ Hultqvist, A., Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om skatteavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, Svensk Skattetidning, 2010:5, s. 525f (Hultqvist).

¹⁸ Dahlberg, M., Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet, SkatteNytt, nr. 3, 2011, s. 128 (Dahlberg 2011).

¹⁹ Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, SkatteNytt, nr. 7-8, 2008, s. 484 (Dahlberg 2008).

²⁰ Wouters, J., Vidal, M., The International law perspective, s. 20.

3.2 Monistiska och dualistiska system

Hur ett folkrättsligt avtal blir en del i det nationella rättssystemet beror på vilket system den avtalslutande staten tillämpar. Det föreligger i huvudsak två olika system för införlivande av folkrättsliga avtal, det monistiska och det dualistiska, där Sverige anses ha det senare. Ifall ett monistiskt system tillämpas i staten stadgas det ofta i konstitutionen att folkrätten har en högre dignitet än den interna rätten. En annan avvikande egenskap med det monistiska systemet är att den nationella rätten och folkrätten ses som delar i ett enda rättssystem.²¹ Vilket av de två förfarandena eller systemen som tillämpas i staten påverkar emellertid inte statens bundenhet av avtalet eftersom det blir gällande mellan parterna i samband med undertecknandet, eller i enlighet med vad som har avtalats.²²

Ett dualistiskt system gör att folkrätten och den nationella rätten kommer att vara två olika, fristående rättssystem med olika adressat och ursprung.²³ Speciellt med det dualistiska synsättet menar Kleist är att det i praktiken inte är avtalet du tillämpar utan den nationella lagen som är implementerad.²⁴ Införlivandelagen och ”vanlig” svensk skattelag kommer hierarkiskt att befinna sig på samma nivå men införlivandelagen har, enligt Dahlberg, ytterligare en dimension, nämligen den folkrättsliga.²⁵

3.3 Traktatolkning

3.3.1 Wienkonventionen och kommentaren till modellavtalet

Vid tolkning av skatteavtal efterföljs de principer som finns i den internationella rätten och WK. En stat kan inte, enligt WK art. 27, med hänvisning till nationell rätt undgå skyldigheten att fullgöra sina förpliktelser enligt traktater. I doktrin härskar åsikten att WK är tillämpbar även på de traktat som har slutits före det att konventionen trädde i kraft.²⁶ Så är fallet eftersom flera av reglerna anses utgöra sedvanerätt.²⁷ Det kan emellertid diskuteras huruvida WK gäller så som doktrinen uppger i och med att det står annat i WK art. 4.

Vad gäller skatteavtal finns, utöver de i WK uppräpnade, ytterligare en rättskälla att använda vid tolkning, nämligen kommentaren till OECD:s

²¹ OECD report on treaty overrides 1989, para. 14, R(8)-7.

²² Pelin, L., Internationell skatterätt, s. 181-182.

²³ OECD report on treaty overrides 1989, para. 14, R(8)-7.

²⁴ Kleist, D., Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skattavtalen och intern rätt, SkatteNytt, nr. 11, 2008, s. 710 (Kleist 2008).

²⁵ Dahlberg 2008, s. 485ff.

²⁶ Lang, M., Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, s. 37.

²⁷ Wouters, J., Vidal, M., The International law perspective, s. 14.

modellavtal.²⁸ Det är emellertid något oklart huruvida de delar i kommentaren som har tillkommit senare påverkar de avtal som ingåtts före ändringarna. OECD:s grundinställning är att den för tillfället gällande kommentaren är tillämplig på alla avtal.²⁹

3.3.2 Tolkningsutförande

I första hand är det avtalstextens ordalydelse som är relevant ur tolkningssynpunkt och enligt WK art. 34 p. 1 skall texten tolkas efter ordens gängse mening. Lindencrona är restriktiv beträffande att fastställa avtalets innebörd med hjälp av avtalets ändamål, han menar att enbart för att det övergripande syftet är att undvika dubbelbeskattning bör inte alla avtalsbestämmelser tolkas utifrån det.³⁰ Han är av uppfattningen att om parterna vill att syftet skall få genomslag i vissa artiklar får detta tydligt anges.³¹

²⁸ Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 80-83 och Sallander, M., I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, Svensk Skattetidning, 2010:2, s. 187 (Sallander 2010).

²⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, inledningen del 33-35.

³⁰ Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 80-83.

³¹ Lindencrona, G, Skatter och kapitalflykt, s.162-163.

4 Den nationella dimensionen

Här redogörs kortfattat för de regleringar som har varit uppe för prövning i Regeringsrätten samt skatteflyktslagen.

4.1 IL 3 kap. 19 § -"tioårsregeln"

IL 3 kap. 19 §, "tioårsregeln", är närmare 20 år gammal och tillkom för att inte kapitalvinster skulle lämna landet obeskattade. Tidigare gick det till så att folk flyttade utomlands, blev begränsat skattskyldiga i Sverige och därefter sålde sina kapitaltillgångar och på så sätt undvek kapitalvinstbeskattning. De förändringar som har gjorts i lagstiftningen under senare tid har främst skett för att utvidga regelns tillämpningsområde på olika delägarrätter. För att Sverige skall anses ha beskattningsrätt på de inkomster som paragrafen tar sikte på måste den skattskyldige, under avyttringsåret, eller någon gång under de tio föregående åren ha varit bosatt eller anses ha stadigvarande vistats i Sverige. En väsentlig anknytning förlänger inte de tio åren utan när den skattskyldige inte längre anses ha varit bosatt- eller stadigvarande ha vistats i Sverige sedan tio år tillbaka är regeln inte längre tillämplig.³² I samband med lagstiftningsarbetet kommenterades just förenligheten med skattavtalen och flera av remissinstanserna önskade en utredning om detta.³³ Som Holmdahl och Barenfeld anger återfinns det inget i regelns förarbeten som tyder på att det fanns en avsikt att "tioårsregeln" skulle åsidosätta skatteavtal om detta inte var uttryckt i tillämpligt avtal.³⁴

4.2 IL 39a kap. -CFC-reglerna

Reglerna om Controlled Foreign Company (CFC) återfinns i IL kap. 39a. Kort kan sägas att reglerna gör att andelsägare bosatta i Sverige beskattas löpande för inkomster som har sitt ursprung i lågbeskattade företag utomlands. Vilka inkomster som anses lågbeskattade bestäms enligt IL 39 kap. 5 §. Reglerna om CFC har, liksom skatteflyktslagen och "tioårsregeln", sitt ursprung i en önskan att motverka den internationella skatteflykten och ett urholkande av den svenska skattebasen. Första gången bestämmelserna intogs i svensk lag var 1989 och då som följd av att valutaregleringen togs bort.³⁵ En utvidgning skedde 2004, vilken anses vara en reaktion på införandet av skattefrihet på inkomster från utdelningar samt kapitalvinster på näringsbetingade andelar.³⁶

³² Andersson, M., Saldén – Enérus, A., Tivéus, U., Inkomstskattelagen, en kommentar, del 1, s. 126ff.

³³ Prop. 2007/08:12, s. 16.

³⁴ Holmdahl, S. E., Barenfeld, M., Treaty – override på svenska, SkatteNytt nr 10, 2009, s. 632ff.

³⁵ Andersson, M., Saldén – Enérus, A., Tivéus, U., Inkomstskattelagen, en kommentar, del 2, s. 1172ff.

³⁶ Prop. 2003/04:10, s. 1.

När CFC-reglerna stiftades förelåg en osäkerhet angående hur de förhöll sig till skatteavtalen. I propositionen diskuterades frågan främst med grund i kommentaren till OECD:s modellavtal. Regeringens slutsats var att avtalen och CFC-reglerna var förenliga eftersom varken avtalen eller kommentaren innehöll någon begränsning av möjligheten att tillämpa CFC-regler.³⁷ Grundström anser, till skillnad från lagstiftaren, att dåvarande kommentaren inte gav någon ledning i frågan vilken av de olika reglerna som skulle ha företräde.³⁸ Däremot anges uttryckligen i den nuvarande kommentaren att CFC-regler inte längre anses utgöra ett åsidosättande av skatteavtal när de tillämpas.³⁹ I propositionen som låg till grund för förändringen av CFC-reglerna sades att vid oklarheter vad gäller tolkning skall parternas gemensamma partsavsikt försöka fastställas.⁴⁰ Mutén anser inte att propositionen angav att det var tal om att bryta ingångna avtal och att detta skulle accepteras, utan snarare att propositionen innehöll en presentation av svaga argument som skulle tala för att det inte handlade om ”treaty override”.⁴¹

4.3 Skatteflyktslagen (1995:575)

Den ursprungliga skatteflyktslagen tillkom för att motverka skatteundandragande och lagen siktade på de tillfällen när ett visst ekonomiskt resultat uppnåddes genom omvägar. Lagen blev tillämplig i och med att vissa bestämmelser kringgicks.⁴² När lagen tillkom var tanken att den skulle ge upphov till en ändrad fördelning mellan lagstiftare och domstolar, varför de senare gavs en självständig rätt att underkänna vissa förfaranden om ett antal kriterier var uppfyllda.⁴³

Skatteflyktslagen har stött på vissa tillämpningssvårigheter under sin tid. Dessa är inte helt oväntade eftersom lagen har karaktär av generalklausul och domstolen är tänkt att sköta rättsutvecklingen. Som Tjernberg och Herrman anger kan de avgöranden som rört tillämpning av skatteflyktslagen uppfattas som ”in casu-betonade”.⁴⁴ Författarna drar dock slutsatsen att det i alla fall inte finns något som tyder på att avgörandet är beroende av vilka domare som har suttit på målet.⁴⁵ Dessvärre kan domstolarnas avgöranden inte anses ha lett till någon ytterligare vägledning för lagens tillämpning än den som står att finna i lagtext och förarbeten.⁴⁶ Skatteflyktsregler utgör ett moment 22, för att tillgodose kravet på förutsägbarhet måste reglerna tydligt ange vad som skall beskattas och hur. Emellertid saknas möjligheten att

³⁷ Prop. 2003/04:10, s. 101.

³⁸ Grundström 2011, s. 68.

³⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 23.

⁴⁰ Prop. 2003/04:10, s. 101.

⁴¹ Mutén, L., Treaty override i Regeringsrätten, Svensk Skattetidning, 2008:5, s. 356.

⁴² Prop. 1980/81:17, s. 1.

⁴³ Lindencrona, G., Samspel, s. 159.

⁴⁴ Tjernberg, M., Herrman, N., J., Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?, Skattenytt, nr. 3, 2001, s. 159 (Tjernberg-Herrman).

⁴⁵ Tjernberg-Herrman, s. 164.

⁴⁶ Tjernberg-Herrman, s. 167.

detaljerat reglera alla situationer, varför hål skapas och därigenom tillfällen för skatteplanering.⁴⁷

Skatteflykt definierades av Budgetdepartementet⁴⁸ 1979 som förfaranden vilka gav upphov till skattefördelar som vid lagstiftning inte var avsedda och där själva förfarandet formellt sett var tillåtet, dessutom skulle skattefördelarna vara anledningen till förfarandet.⁴⁹ Ett av skatteflyktslagens rekvisit är, liksom i definitionen av skatteflykt, att skattefördelen skall vara ett övervägande skäl för handlingen. Enligt förarbetena har det ansetts krävas att det vid en objektiv betraktelse framstår som att skattefördelen väger tyngre än alla andra skäl tillsammans. Tanken är att ”övervägande skäl” skall vara något lättare att uppfylla än det tidigare ”huvudsakliga skälet”. Syftet med handlingen måste fastställas eftersom det ”övervägande skälet” delvis är ett subjektivt rekvisit. Det skall alltså objektivt fastställas vad som var den skattskyldiges syfte med transaktionen.⁵⁰ Skulle det vara så att lagen anses uppfylld skall enligt skatteflyktslagen 3 § rättshandlingen bortses ifrån, eller så sker taxering i enlighet med det närmast liggande förfarandet, alternativt sker en taxering till skäligt belopp.

⁴⁷ Ds B 1978:6, s. 1.

⁴⁸ Finansdepartementet var under en tid (1976-1982) uppdelat i budget- och ekonomidepartement.

⁴⁹ Ds B 1978:6, s. 1.

⁵⁰ Lodin, S.-O., m.fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 43-44.

5 Nationell lag vs. skatteavtal

5.1 Svenska lagars relation till varandra

I Sverige tillämpas främst tre olika lagkonfliktsregler, de så kallade derogationsprinciperna. Dessa utgörs av ”Lex posterior” vilken innebär att en nyare lag har företräde framför en äldre. ”Lex superior” som leder till att en författning med högre rang ges företräde framför en med lägre. Slutligen finns också ”Lex specialis” som innebär att en specialreglering skall tillämpas före en generell.⁵¹

Regelkonkurrens anses kunna vara både verklig och skenbar. För att kunna använda derogationsprinciperna krävs enligt Grundström att konkurrensen är verklig, att tillämpningsområdena sammanfaller men att rättsverkningarna är oförenliga. Det som kan sägas utmärka en skenbar regelkonkurrens är att den kan upplösas, det vill säga att det genom tolkning går att komma fram till vilken regel som skall tillämpas. Vid en sådan tolkning blir förarbeten och regelns sammanhang viktiga instrument. Vad gäller skatteavtalen anser Grundström att det aldrig kan uppkomma en verklig regelkonkurrens mellan dem och nationell rätt eftersom det får anses ligga i avtalens natur att de ger upphov till en begränsning av den interna rätten och att avtalen därav har företräde.⁵² Detta synsätt innebär att lagstiftarens tydliga uttryck om interna reglers företräde kan ge upphov till en verklig regelkonkurrens och derogationsprincipernas aktualisering.⁵³

5.2 Svenska lagars relation till skatteavtal

5.2.1 Tillämpningsföljd

I vilken ordning olika skatteregler skall beaktas är något oklart. Det har ansetts praktiskt att först tillämpa den nationella lagen för att avgöra huruvida det överhuvudtaget föreligger ett internt beskattningsanspråk. Så blir fallet eftersom avsaknad av sådant leder till att skatteavtalen inte behöver uppmärksammas. I fall det konstateras att det finns en regel som ger ett svenskt beskattningsanspråk tillämpas skatteavtalet för att avgöra huruvida den andra staten kan anses ha ett anspråk, samt i så fall hur dubbelbeskattningen skall lösas. Det kan likväl, under vissa förutsättningar, vara minst lika smidigt att först konsultera avtalet och därefter nationell lag. Beträffande den trestegs metod som återfinns i doktrin kommenterar Loukota ”...one can not object to the above three-step-method if one is aware of the fact that it is equivalent, in the end, to starting with domestic law or treaty law when dealing with a cross-border situation.”⁵⁴

⁵¹ <http://ec.europa.eu>.

⁵² Grundström 2010.

⁵³ Grundström 2011.

⁵⁴ Loukota, H., SWI 2001, 467, note 2, s. 36.

5.2.2 Presumtion om folkrättsavtalets upprätthållande?

Beträffande de folkrättsliga åtaganden som regeringen signerar med stöd av riksdagen kan det anses föreligga en presumtion innebärande att riksdagen har för avsikt att upprätthålla de avtal som den accepterar.⁵⁵ Kleist anser att detta är en presumtion som kan brytas eftersom ingenting egentligen hindrar riksdagen från att stifta en lag som motsäger ett folkrättsligt avtal. I och för sig anger han att det torde krävas en tydlig markering från riksdagen om en lag ska kunna åsidosätta det som Sverige har åtagit sig. En sådan markering skulle till exempel kunna ske genom en uttrycklig reglering i lagtexten. Däremot upplever Kleist inte ett stadgande i propositionen som tillräckligt eftersom ett uttalande i en proposition mer uttrycker regeringens uppfattning. Han nämner också att en pågående omförhandling av ett avtal skulle kunna leda till att presumtionen bryts. Kleist menar att resultatet av presumtionen borde bli att den regel som bäst tillgodoser uppfyllandet av det folkrättsliga avtalet ges företräde vid en regelkonflikt, något han delvis motiverar med hjälp av ”Lex specialis”.⁵⁶

5.3 Kollision mellan avtal och intern rätt

Hur avtalen implementeras i nationell rätt avgörs i princip av varje stats egen konstitution. Oavsett vilken status i förhållande till andra lagar avtalet får uppstår ofta en motsättning mellan skatteavtal och intern lag. Som nedan kommer att redogöras för är prioritetsordningen i svensk rätt allt annat än klar. Internationellt kan det emellertid enligt Lang anses vara så att skatteavtalen utgör specialregler i förhållande till nationella regler varför avtalen ges företräde. Kravet som Lang anger för att det skall kunna vara tal om att använda ”Lex specialis” är att avtalet tar sikte på samma förhållande som den nationella regeln, men att ytterligare krav för tillämpning föreligger. Även devisen ”Lex posterior” kan tillämpas vid tolkning av skatteavtal. Lang tycker dock att det får anses oklart huruvida en nyare intern regel kan gå före. Naturligtvis föreligger också en svårighet i att avgöra vilken av principerna som skall ha företräde.⁵⁷ Vogel anger att ett skatteavtal, vilket är implementerat i staten, i princip skall ha företräde över nationell lag, eftersom avtalet får anses utgöra ”Lex specialis”. Vogel tycker också att avtalen står sig även mot nyare lagstiftning så länge den nya lagen är generell och det inte uttryckligen har framförts att den skall åsidosätta avtalet.⁵⁸ Lindencrona menar att ”skatteavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt som detta”. Något som leder till att systemen inte påverkar varandra mer än när svensk nationell rätt tillerkänner Sverige rätten att beskatta samtidigt som det finns

⁵⁵ Wouters, J., Vidal, M., The International law perspective, s. 20.

⁵⁶ Kleist 2008, s. 712f.

⁵⁷ Lang, M., Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, s. 32f.

⁵⁸ Vogel, K., The domestic law perspective, s. 3.

ett avtal som begränsar den rätten. Lindencrona menar då att normal systematik ger avtalet företräde.⁵⁹

Dahlberg är av den uppfattningen att en folkrättsenlig tolkningsmetod av skatteavtal måste lagstadgas om inte domstolarna tillämpar rätten på sådant sätt att de folkrättsliga åtagandena uppfylls. Detta var emellertid inte något problem före 2008, när Regeringsrättens ändrade praxis. Dahlberg anger bland annat att domstolen i RÅ 1987 ref. 162 angav att avtal skall tolkas fördragskonformt och att fördragskonformtolkning därför kan anses utgöra en tolkningsprincip. Vidare anser han att domstolen angav att en folkrättslig tolkningsmetod skulle tillämpas trots att det inte var fråga om en konflikt mellan två stater utan mellan stat och enskild.⁶⁰

Att svårigheter uppkommer vid tillämpning av skatteavtal är inget nytt. Det har till och med lagstiftats för att motverka oklarheter. Resultatet blev Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Det ansågs vara ett så brådskande ärende att undantaget från retroaktivitetsförbudet i Regeringsformen skulle användas för att få ordning.⁶¹ 1995 ansåg regeringen att ett skatteavtal består av åtaganden att lindra och efterge skatteanspråk samt undvika diskriminering. Utöver detta ansågs inte avtalen påverka den interna rätten. Lagen var tänkt att tydliggöra när ett avtal inte begränsade en beskattning av en inkomst eller en tillgång i Sverige.⁶² Lagen upphävdes emellertid 2000 i samband med att den nya IL började gälla.

5.3.1 "Treaty override"

I OECD:s rapport om "treaty override" definieras begreppet som "a situation where the domestic legislation of a State overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State".⁶³

Maisto menar att det framgår av rapporten att OECD inte är helt enhetlig i sin definition av uttrycket.⁶⁴ Vad som genomsyrar hela uppsatsen och vilket Maisto också konstaterar är att frågan om "treaty override" och skatteavtal inte är av rent teoretisk natur utan är en fråga som i allra högsta grad påverkar de som arbetar praktiskt med skatterätt.⁶⁵ Anmärkningsvärt är det Lang anger, att om det saknas nationella hinder mot "treaty override" kan fenomenet bara angripas folkrättsligt.⁶⁶ Detta konstaterar även Regeringsrätten i "Decemberdomarna" genom att säga att det i Sverige saknas formella hinder mot att lag införs som strider mot ett skatteavtal. Som angetts ovan menar emellertid Dahlberg att detta är felaktigt eftersom

⁵⁹ Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 26.

⁶⁰ Dahlberg 2008, s. 485ff.

⁶¹ Prop. 1995/96:121, s. 19.

⁶² Prop. 1995/96:121, s. 17f.

⁶³ OECD report on treaty overrides 1989, para. 2, R(8)-3.

⁶⁴ Maisto, G., Courts and tax treaty law, Chapter 15, Judicial errors under tax treaties and their remedies, s. 365.

⁶⁵ Ibid., s. 364.

⁶⁶ Lang, M., Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, s. 29.

han upplever att ”pacta sunt servanda” utgör både ett formellt och reellt hinder mot ”treaty override” i svensk rätt.⁶⁷ Som Wiman ser det saknar enskilda som drabbas av ”treaty override” möjligheter att ingripa eller påverka eftersom det ligger på en folkrättslig nivå.⁶⁸

Det har sagts att det inte är själva existensen av en regel som utgör brottet mot den internationella rätten utan tillämpningen av regeln.⁶⁹ Det framgår emellertid ur OECD:s rapport att organisationen anser det vara ”treaty override” när lagstiftaren avsiktligt har stiftat en lag med effekter som tydligt går emot skyldigheter som uppkommer på grund av ett skatteavtal.⁷⁰ För att undvika att bryta mot folkrätten tolkar de inhemska domstolarna ibland reglerna konformt med avtalet.⁷¹

5.3.2 När ”treaty override” sker för att motverka missbruk av lag

Avi-Yonah menar att rapporten från OECD anger att lagstiftning som strider mot ett avtal inte skall stiftas, även om den syftar till att motverka missbruk.⁷² Han är dock av uppfattningen att en avtalspart inte kan förvänta sig att ett missbruk skall få ske utan att det motverkas genom en lagstiftning som i och för sig kan anses ”overriding”. Han ser det som att antingen utnyttjas båda parterna, varför den ena inte borde motsätta sig ett försök att motverka missbruket. Eller så tjänar den ena parten på missbruket, vilket inte kan anses utgöra en legitim grund för en förväntning på att missbruket skall tillåtas att fortgå. Avi-Yonahs slutsats är intressant, han menar att ”tax treaty override” spelar ett syfte i och med att det förbättrar den internationella skattemarknaden genom att motverka missbrukssituationer.⁷³

I kommentaren till OECD:s modellavtal från 2003 anges två grundläggande frågeställningar. För det första, är det möjligt att intolka i ett avtal att det går att förneka en, genom avtalet uppkommen, fördel på grund av att fördelen tillkommit genom att avtalet har missbrukats? För det andra, föreligger det en konflikt mellan skatteavtalet och missbruksreglerna?⁷⁴ I kommentaren anges att två förhållningssätt föreligger, för det första, att det utgör missbruk av intern rätt och för det andra, att det handlar om missbruk av en traktat. Kommentaren anger också att, oavsett förhållningssätt, fördelen inte måste accepteras om den uppkommer som ett resultat av ett missbruk av avtalet. Det föreligger emellertid en begränsning beträffande vad som anses utgöra missbruk, förfarandet får anses behöva uppnå en viss nivå.⁷⁵

⁶⁷ Dahlberg 2011, s. 128.

⁶⁸ Wiman, B., Ändringarna i Sveriges skatteavtal med Österrike, s. 469f.

⁶⁹ Wouters, J., Vidal, M., The International law perspective, s. 20.

⁷⁰ OECD report on treaty overrides 1989, para. 7, R(8)-5.

⁷¹ Wouters, J., Vidal, M., The International law perspective, s. 20.

⁷² Avi-Yonah, R. S., Tax Treaty Overrides: a qualified defence of U.S. practice, s. 67f.

⁷³ Ibid., s. 79.

⁷⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 9.1.

⁷⁵ Ibid., del 9.2-4.

Enligt Sasseville uppkommer inte konflikten som kan uppstå mellan inhemska missbruksregler och avtal om det är fråga om att tillämpa en inhemsk regel för att motverka ett missbruk av avtalet. Han ser kommentaren till art. 1 del 9.5 som en balansgång mellan att få staterna att respektera avtalen men också att motverka missbruk. Enligt kommentaren krävs, som sagt, att vissa krav är uppfyllda för att det skall anses utgöra ett missbruk. Huvudsyftet med förfarandet skall vara att erhålla en bättre skattemässig position samt att ett uppnående av den positionen står i motsatsrelation till avtalets syfte och ändamål, kriterier vilka kan anses återfinnas som allmänna krav i internationell rätt.⁷⁶ Angående rättfärdigande av en missbruksregel anges i kommentaren följande: ”A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favorable tax position and obtaining that more favorable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.”⁷⁷ En slutsats att dra borde, enligt författarna, bli att uppfyller inte en missbruksregel de krav som finns i kommentaren till art. 1, del 9.5 skall den inte tillämpas på en situation som omfattas av ett skatteavtal, detta eftersom regeln i så fall strider mot avtalets bestämmelser. Som Arnold och Weeghel anger blir kommentaren svårtillämpad och dessutom ger den en form av cirkelresonemang, varför de sammanfattar med ”...is that countries should not design or apply their domestic anti-avoidance rules so broadly that treaty benefits are denied where they should not be (...)”⁷⁸.

De flesta länder har någon form av missbruksregler. Lang anser inte, liksom Avi-Yonah, att dessa regler kan användas för att förneka skattefördelar som har sitt ursprung i ett skatteavtal. Han ser de två systemen som separata när det handlar om deras tolkning. Om missbruksreglerna skulle användas vid tolkning av skatteavtal skulle dessa tolkas olika i de avtalsslutande länderna eftersom missbruksreglerna ser olika ut beroende på vilket land det rör sig om. Lang diskuterar i stället om det resultat som missbruket ger upphov till kan motverkas med hjälp av den internationella rätten, här finns emellertid problemet att enskilda inte kan vara part i folkrätten.⁷⁹

Att motverka missbruk är efter en ändring av kommentaren 2003 också ett syfte. Detta har enbart Schweiz invänt mot. Viss skepticism får anses ha mött förändringen, eftersom få bestämmelser i avtalen behandlar missbruk får uttalandet ses som diffust. Att komma ihåg är att syftet bara utgör en av tolkningsvariablerna enligt WK, varför den stora skillnaden efter tillägget främst utgörs av att motverkandet av missbruk numera är uttalat.⁸⁰

⁷⁶ Sasseville, J., *A tax treaty perspective: special issues*, s. 56.

⁷⁷ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 9.5.

⁷⁸ Arnold, B., J., Van Weeghel, S., *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, s. 95f.

⁷⁹ Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 60ff.

⁸⁰ Arnold, B., J., Van Weeghel, S., *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, s. 89f.

6 Relevanta grunder i domarna

6.1 Prejudicerande fall före 2008

6.1.1 RÅ 1987 ref. 162

Domstolen ansåg det klart att skattskyldighet förelåg enligt svensk lag men avtalet som gällde mellan Sverige och Storbritannien kunde mycket väl ge Storbritannien beskattningsrätten, vilket det också gjorde. I Storbritannien förelåg emellertid ett undantag vilket kunde fördela beskattningsrätten mellan staterna. Fördelningen skedde på så vis att hemviststaten beskattade vinsten till den del den var överförd dit och resterande del beskattades i källstaten. Två olika artiklar stod alltså delvis i strid med varandra och Regeringsrätten drog slutsatsen att vad som var avgörande för den tolkning av avtalet som måste ske var den gemensamma partsviljan. För att fastställa den hämtades ledning från kommentaren till OECD:s modellavtal. Efter en tolkning av avtalet kom domstolen fram till att inkomsten enbart skulle beskattas i Storbritannien och detta oberoende av om inkomsten hade överförts eller inte. Domstolens motivering var att ”inkomst från inkomstkälla” inte omfattade den typ av realisationsvinst det här var fråga om.

Lindencrona menar att ”Regeringsrätten gått mycket långt i hävdandet av folkrättslig tolkning” i det aktuella fallet.⁸¹

6.1.2 RÅ 1996 ref. 84

Målet rörde principer vid tolkning av skatteavtal. Ett luxemburgskt bolag ägdes av ett svenskt bolag. Det luxemburgska bolaget var på grund av speciella regleringar skattebefriat i Luxemburg. Dessa regleringar var olika för samma typ av bolag och skillnaden i tillämpning berodde på hur många fonder bolaget förvaltade. Det aktuella bolaget fanns ha hemvist i Luxemburg och uppfyllde därför inte de svenska villkoren som skulle ha gett upphov till att den svenska ägaren delägarbeskattades i Sverige. Viss diskussion uppkom i Skatterättsnämnden huruvida det krävdes att, den genom avtalet uppkomna beskattningsrätten, utnyttjades för att personen skulle kunna anses ha hemvist i en stat. Om ett sådant krav förelåg skulle nämligen bolaget ha kunnat delägarbeskattas enligt svenska regler.

Regeringsrätten konstaterade att de svenska reglerna skulle tillämpas om det kunde anses vara så att bolaget inte omfattades av avtalet. Därefter undersökte domstolen avtalet för att avgöra om bolaget kunde sägas omfattas även om det föll under ett i Luxemburg befintligt undantag. Den tolkning som Regeringsrätten gjorde tog sin grund i partsavsikten och WK. Domstolen konstaterade också att OECD:s kommentar var användbar. När

⁸¹ Lindencrona, G., Dubbelbeskattningsavtalsrätt, s. 87.

avtalet var noggrant analyserat kom domstolen till slutsatsen att det förelåg utrymme för en tolkning som gav att bolaget omfattades av avtalet och därför inte kunde beskattas enligt svensk lag.

6.2 "2008-års domar"

RÅ 2008 ref. 24 rörde ett förhandsbesked som ett bolag hade överklagat med yrkande att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz samt art. 56 EG hindrade beskattning enligt IL 39a kap. 13 §. Bolagets verksamhet bestod i att återförsäkra koncerninterna risker varför dotterns inkomster räknades som lågbeskattade och CFC-beskattning aktualiserades. Skatterättsnämnden ansåg inte att skatteavtalet mellan Schweiz och Sverige förhindrade en beskattning enligt CFC-reglerna. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens avgörande, men på en annan grund. Regeringsrätten ansåg att den införlivandelag, varigenom skatteavtalet blev en del av svensk rätt, inte hade någon särställning jämfört med annan svensk lag och att det därför var möjligt att utvidga skatteanspråket i en senare tillkommen lag. Domstolen uttryckte sedan åsikten att skulle de två lagarna visa sig vara oförenliga borde detta lösas med hjälp av principerna om regelkonkurrens. CFC-reglerna var inriktade på just den aktuella typen av bolag, och dessutom av senare datum, varför Regeringsrätten ansåg det klart att CFC-reglerna skulle ha företräde framför skatteavtalet och anledning att analysera avtalet saknades.

Som allmän kommentar på domen anser jag Paulins vara passande, eftersom de svenska skattereglerna ändras så fort menar hon att skatteavtalens betydelse snart har försvunnit om domen får genomslag.⁸²

Samma domskäl låg till grund för domslutet i RÅ 2008 not. 61, där den klagande partens dotterbolag ansågs utgöra ett lågbeskattat bolag och därför träffades av CFC-lagstiftningen. CFC-reglerna var både yngre och mer specifika än skatteavtalet mellan Sverige och Luxemburg och därför fann domstolen att de hade företräde framför skatteavtalet.

6.3 "Decemberdomarna"

"Decemberdomarna", vilka också går under benämningen "treaty override-målen" avgjordes den 14 december 2010 av samma uppsättning regeringsråd.

Mål 283-10, vilket är den dom som de två andra domarna 2010 bygger på, rörde inkomstskatt vid en avyttring av andelar i ett cypriotiskt bolag. Regeringsrätten ändrade Skatterättsnämndens avgörande, vilket följde "2008-års domar", och avkunnade att den uppkomna kapitalvinsten inte skulle beskattas i Sverige.

⁸² Paulin, I., Skattavtalen – folkrättslig förpliktelse eller nullitet, Analys, 15 januari 2010.

Den reglering som var aktuell var, förutom IL 3 kap. 19 §, skatteavtalet mellan Sverige och Grekland vilket i art. XI stadgade att den avyttring som var upp för prövning inte skulle beskattas i Sverige. Regeringsrätten var av åsikten att det finns en princip som har gällt under lång tid och som anses väletablerad. Principen innebär att en beskattningsbegränsning som uppkommer genom ett införlivat skatteavtal har konsekvenser vid beskattning i Sverige trots att en intern regel säger annat. Detta även om den interna lagen är nyare och innehåller mer specifika bestämmelser. Gällande aktuella förutsättningar angav Regeringsrätten att det varken i förarbeten eller i lagtext fanns något som tydde på att ”tioårsregeln” var tänkt att ha företräde framför skattavtalet.

Beträffande RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 sade domstolen att de var uttryck för fall vilka inte kunde lösas med den ovan angivna principen och att förhållandena i fallen var unika. Naturligt är att domarna i dessa fall har ställt till det för rättstillämpningen. Enligt domstolen i ”Decemberdomarna” har dock ingen förändring skett vad gäller den grundläggande synen på skatteavtal och hur dessa förhåller sig till intern rätt. Domstolen tillade likväl att om det kan utläsas att lagstiftaren har tänkt sig att en ny reglering skall tillämpas utan hänsyn till skatteavtal skall en sådan regel ha företräde. Avsikten skall då vara tydligt visad.

Av intresse är här Dahlbergs kommentar angående att domstolen i ”2008-års domar” anger att det är CFC-reglerna som är speciella medan domstolen i de nu aktuella fallen bedömer att det var omständigheterna i målen 2008 som var speciella.⁸³ Som bland annat Kleist framhåller uppkommer ett nytt problem i samband med avkunnandet av ”Decemberdomarna”, nämligen, vad som skall anses utgöra normalfallet, när ingen bedömning om vilken regel som skall ha företräde behöver göras. Kleist har, som ovan har angetts, en teori om en presumtion. Den presumtionen anser han kan brytas om ”den klart uttryckta avsikten ska avse att en skatteregel ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal”. Avgörande blir då vad som skall anses utgöra ”klart uttryckt”. Kleist anser inte att det räcker att en ny regel skulle sakna effekt om inte den tillämpades oavsett innehållet i avtalen. Han är inte heller av åsikten att CFC-reglerna kan användas som referenspunkt vid bedömningen eftersom han inte tycker det vara klart uttryckt att de ska ha företräde.⁸⁴ Intressant är även Virins kommentar på domen och formuleringen att lagstiftaren tydligt skall ha markerat om tanken är att ”treaty override” skall ske, en avsikt och handling som han menar borde vara ”politiskt utmanande och närmast politiskt genomförbar”.⁸⁵

Grundström hävdar att ”Decemberdomarna” fastslår skatteavtalens företräde. Han är dock skeptisk till undantaget vilket vid en första anblick kan anses ganska klart men som genom hänvisningen till domarna 2008 får ett utvidgat tillämpningsområde. Han menar att så blir fallet eftersom

⁸³ Dahlberg 2011, s. 128.

⁸⁴ Kleist, D., Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd? SkatteNytt, nr. 4, 2011, s. 208.

⁸⁵ Virin, N., Analys: Är treaty override överriden? www.karnov.se.

lagstiftarens vilja om CFC-reglernas företräde inte kan uppfattas som tydligt uttryckt i lagtexten.⁸⁶ Ett av regeringsråden hade en skiljaktig mening i fråga om motiveringen. Hon ansåg att målet skulle avgjorts i plenum eftersom den inställning som framkom i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 borde ha ändrats. Hon framförde åsikten att förhållandet mellan rent intern rätt och införlivade avtal inte skall styras av derogationsprinciper eftersom de är skapade för att lösa andra problem.

De två andra ”Decemberdomarna” mål nr. 2662-09 och 216-10 rörde andra länder och därav andra avtal med det var ”tioårsregeln” som var uppe för prövning i båda. Det enda som skiljer i de två domarna var att Skatterättsnämnden i den förra hade kommit till samma slut som Regeringsrätten senare gjorde medan nämnden i den senare hade följt praxis från ”2008-års domar”.

6.4 Sammanfattande kommentar vad gäller gällande rätt

Innan min diskussion tar sin början och två av artiklarna i ämnet noggrannare redogörs för skall här ske en sammanfattning av vad som får anses gälla i relationen intern rätt och skatteavtal. Med grund i Regeringsrättens praxis är jag av uppfattningen att följande gäller; den interna svenska rätten skall som huvudregel åsidosättas till fördel för skatteavtalen, emellertid finns det möjlighet att genom ett undantag avvika från denna princip. Vad som krävs för att det skall vara tal om ett undantag är något oklart men att CFC-reglerna utgör ett sådant är fastslaget i praxis.

⁸⁶ Grundström 2011.

7 Två olika utgångspunkter

Efter att ha gått igenom de artiklar som behandlar relationen mellan skatteavtal och intern rätt har jag dragit slutsatsen att problemet angrips på en rad olika sätt och tar sin början på olika nivåer. Jag kommer nedan att göra en sammanställning av vad två av författarna har lagt fram i sina artiklar. Sallanders och Hultqvists texter är valda på grund av att de har olika utgångspunkter för sina framställningar. Hultqvist utgår från svensk rätts allmänna förhållande till folkrätt medan Sallander angriper utifrån OECD:s kommentar.

7.1 Hultqvist

Hultqvist⁸⁷ inleder med att förtydliga att det dualistiska systemet gör att ett folkrättsligt avtal inte direkt blir gällande i staten på samma sätt som mellan parterna. Något annat är en missuppfattning som troligen har sin grund i att en folkrättsenlig metod kan anses ha vunnit acceptans i Sverige. Med anledning av det dualistiska systemet föreligger därför möjlighet till verklig normkollision.⁸⁸

Som han ser det kan lagvalsfrågan grundas antingen konstitutionellt eller folkrättsligt. På grund av den konstitutionella möjligheten som föreligger för riksdagen att stifta en lag som innebär "treaty override" tar Hultqvist sin utgångspunkt i den konstitutionella grunden. Beträffande det konstitutionella angreppssättet kan sägas att det är riksdagen som har exklusiv makt vad gäller skatterätt och det saknas formella hinder mot "treaty override". Den folkrättsliga grunden i problemet ligger i att svensk rätt saknar regler som är behjälpliga vid tolkning av inkorporeringsregler. Däremot finns det folkrättsliga regler i WK. Staten Sverige har alltså vissa folkrättsliga skyldigheter, emellertid går åsikterna isär när det kommer till huruvida övriga statliga organ har samma plikter. Hultqvist är en av de som inte anser det vara en plikt för övriga statsorgan att upprätthålla internationella avtal men att det kanske borde göras.⁸⁹

Om vi utgår från att ett traktatsbrott lagenligt kan begås i Sverige blir frågan huruvida brottet kan anses vara avsiktligt vilket, i sin tur, ger upphov till en diskussion angående lagtolkning och lagval. En fråga som Hultqvist anser utgör en lämplighetsbedömning domstolen skall utföra. Självständigheten för våra svenska domstolar är grundlagsskyddad varför sättet att lämpligast lösa problemet på är upp till dem. Han nämner förekomsten av en axiom innebärande att det föreligger en strävan efter att bringa ordning i rättsordningen. Fördragskonform tolkning kan ses som ett resultat av den, emellertid kan en fördragskonform tolkning inte nyttjas när det handlar om

⁸⁷ Hultqvist är juris doktor och adjungerande professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

⁸⁸ Hultqvist, s. 521.

⁸⁹ Hultqvist, s. 524f.

en verklig regelkonkurrens.⁹⁰ Av den tolkningsgenomgång som Hultqvist presenterar dras slutsatsen att stöd saknas för en folkrättslig metod men att det inte heller kan anses finnas argument för att tillämpa ”Lex superior”. Det går inte att stödja sig på konstitutionen utan snarare blir det domstolarnas fria tillämpning som avgör vilken av lagkonkurrensmetoderna som skall brukas för koherens. Hultqvist menar att intentionsargumentet inte självt håller, men i samspel med övriga kan den stärka avtalets ställning. Införlivandelagen kan istället ses som optimal eller ”Lex specialis” för att nå koherensen, detta ger ett resultat som i stort påminner om det en folkrättslig metod skulle ge. Det stämmer dock bättre överens med det dualistiska systemet. Hultqvist konstaterar också att det är avtalet i sin helhet som är ”speciellt” i förhållande till övrig lag och att det inte handlar om att titta från artikel till artikel.⁹¹

Enligt Hultqvist rör det sig alltså om en lagsvalsfråga som har konstitutionella och folkrättsliga grunder men där de förra tar över varför den lagtolkning och lagkonfliktsproblematik som uppkommer skall lösas på ett lämpligt sätt av domstolarna. Han tycker att det borde gå att nå en folkrättsenlig lösning genom att domstolarna använder de verktyg som finns tillgänglig i svensk rättstradition och som är i samstämmighet med vårt dualistiska synsätt.

7.2 Sallander

Ordningsföljd på de regler som aktualiseras för att komma fram till den skattskyldiges skatt är enligt Sallander⁹² följande...

1. De nationella reglerna tillämpas och det avgörs huruvida personen är att anse som begränsat eller obegränsat skattskyldig i staten samt vilka inkomster som blir aktuella för beskattning.
2. Genom avtalet fastställs sedan:
 - A. Kan personen anses ha hemvist i någon av staterna?
 - B. Om personen anses ha hemvist, omfattas den interna skatten?
 - C. Avtalet avgör i vilken stat personen anses ha hemvist.
 - D. Fördelningsreglerna i avtalet används. För att tillämpa dessa är det irrelevant hur inkomsterna karakteriseras internt.
3. I tredje steget är vi tillbaka i den nationella rätten men måste tillämpa de begränsningar som skatteavtalet har medfört.⁹³

För sin fortsatta teoribildning har Sallander uppställt vissa förutsättningar, vilka var för sig kan angripas. Hon har gett kommentaren till OECD:s

⁹⁰ Hultqvist, s. 526ff.

⁹¹ Hultqvist, s. 531f.

⁹² Sallander är doktorand i skatterätt vid Rättsvetenskapliga institutionen vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping.

⁹³ Sallander, M., I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, Svensk Skattetidning 2010:2, s. 186f. (Sallander 2010).

modellavtal rättskällevärde, därjämte skall kommentaren tolkas ambulatoriskt samt att de reservationer och observationer som har gjorts skall beaktas ifall inget annat anges. Slutligen finns det även vissa interna motverkansåtgärder som omnämns i kommentaren.

Sallander ställer utifrån dessa förutsättningar upp två möjliga tolkningar av de uttalande avseende missbruk av skatteavtal som finns i kommentaren.

1. Det förekommer ingen konflikt mellan interna regler och skatteavtal eftersom de interna reglerna är en del av den interna rätten som fastställer skattskyldigheten.⁹⁴ De interna reglerna hör till första steget i den ovan angivna modellen och derogationsprinciperna kan inte tillämpas så som Regeringsrätten har gjort därför att ingen lagkonkurrens föreligger. Grunden för tolkningsalternativet finns i kommentaren till art. 1 del 22.1-2. Det som blir följderna är att en stat alltså inte kan förhindra svåra missbruk av avtalen vilket faller på sin egen orimlighet varför en yttersta gräns torde finnas.
2. En förutsättning för den andra modellen är att det finns speciella interna regler som kan tillämpas trots förekomsten av skatteavtal.⁹⁵ Det krävs emellertid enligt Sallander att reglerna kan gå under definitionen interna motverkansåtgärder. Hon bygger även detta resonemang på 22.2. Där anges beträffande när avtalen skall försöka upprätthållas "...as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused". Sallander anser dock att dessa interna bestämmelser inte borde kunna vara hur omfattande och ingripande som helst. Här kan kopplingar till RÅ 2008 ref. 24 ses och det kan anses vara på grund av "Lex specialis" som interna motverkansåtgärder ges företräde.⁹⁶

Sallander prövar därefter sina tolkningsalternativ i förhållande till CFC-reglerna, skatteflyktslagen och slutligen IL 3 kap. 19 §.

CFC-reglerna

1. Tillämpning av sådan intern lag som CFC-reglerna utgör hindras inte av ett skatteavtal.⁹⁷ Reglerna tillämpas i det första steget och det kan därför inte anses föreligga någon konflikt mellan skatteavtal och CFC-regler, därav saknas också regelkonkurrens.⁹⁸
2. Med grund i den andra formen av tolkning måste CFC-reglerna utgöra interna motverkansåtgärder för att skatteavtalet ska kunna åsidosättas. I RÅ 2008 ref. 24 användes lagkonkurrensregler, vilket

⁹⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 9.2.

⁹⁵ Ibid., del 7.1.

⁹⁶ Sallander 2010, s. 191ff.

⁹⁷ Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1, del 22.

⁹⁸ Sallander 2010, s. 194f.

Sallander är skeptisk till även om hon anser att utgången i målet överensstämmer med tolkningsmetod 2.⁹⁹

IL 3 kap. 19 §

1. Reglerna utgör interna bestämmelser och återfinns därför i det första steget och det är inte aktuellt att klassificera IL 3 kap. 19 § som någon typ av regel mot grova skatteavtalsbrott.¹⁰⁰
2. Liksom beträffande CFC-reglerna får en bedömning göras ifall reglerna kan anses utgöra en intern motverkansåtgärd. Sallander analyserar sedan förarbetena och hävdar att det inte går att utläsa en vilja att ge regeln företräde framför avtalen.¹⁰¹

Skatteflyktslagen

1. Liksom i ovan analyserade fall skall inte heller skatteflyktslagen tillämpas senare än i steg 1. Det skulle dock kunna vara så att den utgör sådan extrem reglering som omnämns vara yttersta gränsen. Risk föreligger emellertid för att lagen är för generell.¹⁰²
2. Här passar regeln in, men diskussion går att föra angående dess allt för generella tillämpningsområde.¹⁰³

Sammanfattningsvis kan angående Sallanders teori sägas att hon anser båda sina tolkningsalternativ var möjliga men att det första mer tillgodoser det folkrättsliga avtalets syfte och bättre stämmer överens med hennes syn på tillämpningen av skatteavtal. Samtidigt som hon gärna hade sett att Regeringsrätten hade bedömt frågan i ljuset av kommentaren och de interna motverkansåtgärder som där anges.¹⁰⁴

⁹⁹ Sallander 2010, s. 196f.

¹⁰⁰ Sallander 2010, s. 197.

¹⁰¹ Sallander 2010, s. 197f.

¹⁰² Sallander 2010, s. 198.

¹⁰³ Sallander 2010, s. 199.

¹⁰⁴ Sallander 2010, s. 204.

8 Diskussion

8.1 Vad kom först, hönan eller ägget?

Efter att ha tagit del av mycket av det material som finns på området och funderat och vridit fram och tillbaka får jag känslan att mycket handlar om att slå fast det resultat man är ute efter, eller som man anser vara mest rimligt, och därefter hitta argument för att rättfärdiga sin ståndpunkt. Naturligtvis finns en medvetenhet om att artikelförfattarna och auktoriteterna på området besitter en oerhörd kunskap, men med grund i att just skälen för en slutsats kan variera så oerhört mycket kan jag inte låta bli att i alla fall väcka frågan vilket som kom först, hönan eller ägget, eller i det här fallet, resultatet eller metoden?

8.2 Avtal och intern rätt – allmänt

Inledningsvis kan bara konstateras att ser vi till den utländska doktrin vilken inte utgår från svensk rätt framstår den som relativt enig beträffande vikten av att avtalen ges företräde. Det går också att skönja en positiv inställning till missbruksregler men inte på bekostnad av skatteavtalens funktion och upprätthållande. Av den redogörelse för utländsk doktrin som återfinns i uppsatsen drar jag slutsatsen att det undantag som Regeringsrätten fastslår är möjligt på grund av kommentaren men också kravet på att kunna motverka skatteflykt. Emellertid framstår inte riktigt vikten av att motverka missbruk som överträffade den grundläggande anledning som finns till att skatteavtalen sluts.

På vilka grunder bygger då den ”etablerade princip” domstolen nämner, nedan ifrågasätts de olika motiveringar som finns angående avtalens företräde.

8.2.1 Det dualistiska synsättet

Som angetts är Sverige ett dualistiskt system och många anser därför att folkrätten inte per automatik har företräde framför svensk intern rätt. Detta eftersom konceptet med ett dualistiskt system är att en traktat måste införlivas i den interna rätten. Det har också konstaterats att det ur ett konstitutionellt perspektiv saknas möjlighet att hävda att en lag som har ursprung i folkrätten har en högre dignitet än en intern lag. Trots detta har det gjorts gällande att svenska domstolar skall tillämpa skatteavtal som om de befann sig på en hierarkiskt högre nivå än interna lagar. Jag kan acceptera argumentet att Sveriges domstolar är en del av staten Sverige och på så sätt bundna av folkrätten. Enda resultat torde dock bli att domstolen då gör sig skyldig till ett fördragsbrott genom att inte tillämpa ett skatteavtal. Ett brott för vilket sanktionerna är folkrättsligt bestämda. Det finns inget internt organ som kan sätta ner foten och påtala för domstolen att den dömt

felaktigt, detta eftersom domstolarna enligt svensk rätt skall vara självständiga. Däremot skulle lagstiftaren kunna ingripa och ange att lag som har folkrättslig grund skall ha högre dignitet än intern skattelag, något som skulle gå emot svensk rättstradition. I nuläget saknas sådan lagstiftning varför det inte kan anses finnas någon regel om folkrättens företräde.

8.2.2 Brist på verklig lagkonkurrens

Ytterligare en teori som ges för att förklara varför avtalen normalt sett ges företräde framför interna regler är att det saknas en verklig lagkonkurrens mellan avtalen och intern lag. Detta erfar Grundström vara styrkt genom att Regeringsrätten i ”Decemberdomarna” anger att om lagstiftaren funnit att den nya lagstiftningen skall tillämpas oberoende av avtalet skall derogationsprinciperna tillämpas. Enligt hans tanke uppkommer inte något problem förrän lagstiftaren uttryckligen anger att en ny lag skall tillämpas före avtalen eftersom det är först då som en verklig konkurrens uppstår. Om det är bristen på verklig lagkonkurrens som har motiverat domstolens avgörande 2008 är emellertid oklart varför det är svårt att dra några generella slutsatser gällande konkurrens. Ett sätt att se på avgörandena från 2010 är att domstolen behövde förklara domarna 2008, vilket gjordes genom ett undantag. Vid tillämpningen av undantaget utnyttjades derogationsprinciperna för att sedan avgöra vilken av reglerna som fick stå tillbaka. Detta synsätt gör att det inte kan vara säkert att skatteflyktslagen skulle tillämpas även om det skulle finnas vara tydligt uttryckt att så vore lagstiftarens avsikt. Sannolikt är dock att lagen, liksom CFC-reglerna, i ett sådant läge skulle anses utgöra ”Lex specialis” eller i alla fall ”Lex posterior”. Den förra kan ju motiveras på samma grund som domstolen gjorde med CFC-reglerna.

8.2.3 Presumtion om avtalens företräde

Idén om det folkrättsliga avtalets företräde återkommer i teorin om en eventuell presumtion innebärande att avtalen skall ha företräde. Kleist betonar också att presumtionen kan brytas genom att lagstiftaren uttryckligen anger att avsikten är att en viss lag skall ha företräde framför ett skatteavtal. Jag håller med Kleist i hans syn beträffande förekomsten av en presumtion. Jag menar att det är rimligt att en sådan föreligger eftersom det vore märkligt om inte inställningen från lagstiftarens håll vore att skatteavtalen i första hand skall upprätthållas. Det kan dock anses utgöra ett problem att det i princip blir lagstiftaren som avgör när den anser det är lämpligt med ”treaty override”. För den enskilde borde det bli viss skillnad om lagstiftaren uttryckligen måste ange att det är fråga om ”treaty override” eftersom, när den lag som anses utgöra ”treaty override” väl stiftas kan den inte anses ge upphov till mer otrygghet för individen än någon annan svensk lag. Naturligtvis kan det diskuteras hur politisk passande det är att stifta lag som uttryckligen skall åsidosätta en internationell överenskommelse.

Fråga uppkommer om vad som skall anses krävas för att presumtionen skall brytas, hur tydlig lagstiftaren måste vara. Om det skall vara tal om en

presumtion borde det enligt mig vara så att den skall brytas medvetet av lagstiftaren och för att det skall framstå som medvetet borde det, åtminstone, anges tydligt i förarbetena att lagen är tänkt att åsidosätta skatteavtalen. Kan så anses ha varit fallet vad gäller CFC-reglerna? Det som diskuterades i förarbetena var huruvida reglerna skulle anses förenliga med avtalen. Reglerna fanns vara förenliga och av det drar jag snarare slutsatsen att lagstiftaren saknade avsikt att bryta presumtionen genom att införa reglerna. Om lagstiftaren inte uppfattade det som en konkurrenssituation borde det i princip ha varit möjligt att tolka skatteavtalet och CFC-reglerna och därigenom nå ett resultat utan att derogationsprinciperna hade behövt tillämpas. Det får anses anmärkningsvärt att diskussionen som domstolen grundar sitt undantag på rör förenligheten med skatteavtalen eftersom det framstår som märkligt att mena att något har företräde framför något annat om förenlighet föreligger. Att finna en parallell till skatteflyktslagen får anses svårt eftersom dess relation till skatteavtalen inte alls diskuterades i förarbetena. Av den anledningen finner jag det omöjligt att hävda att skatteavtalen får ge vika för skatteflyktslagen med motiveringen att en presumtion är bruten.

8.2.4 Folkrättsenlig slutsats

Att ange att avtal har företräde på grund av dess folkrättsliga dimension är en förståelig inställning, men utan ett lagligt stöd och utan realistiska sanktioner får dock inte argumentet något större genomslag. Det finns däremot de som genom metoder, vilka är fullt accepterade i svensk rättstradition, kommer fram till en folkrättsenlig slutsats. Det diskuteras olika former av "Lex specialis" och ändamålsenliga tolkningar för att nå ett eftersträvat resultat: hönan eller ägget? Metoderna uppfattar jag som rimliga och värda att beakta. Problemet är bara att domstolen i "Decemberdomarna" kommer fram till att de aktuella avtalen har företräde med motiveringen att skatteavtalens företräde utgör en väletablerad princip. Dessvärre saknas djupare motivering till på vilka grunder principen stödjer sig. Jag hade funnit en sådan förklaring intressant. Under min diskussion med Maria Hilling framkom att skatteavtalens natur gör att de skall tillämpas oberoende av interna svenska regler. Hon med flera anger att eftersom skatteavtalen i princip skulle vara överflödiga och sakna funktion om de inte gavs företräde måste det anses ligga i deras natur att de skall tillämpas oavsett interna regler. Det hade fallit på sin egen orimlighet om avtalen skulle åsidosättas av interna regleringar. I första läget kan detta framstå som en ganska osäker grund och som en förklaring i brist på annat. Trots det för det får nog anses vara självklart att så måste vara fallet. Avtalen skulle annars inte bara bli obsoleta snabbt, i princip skulle de inte kunna tillämpas ens när de vore nystiftade. Troligen skulle de avtalsslutande parterna tycka sig ha rätt att beskatta den aktuella inkomsten oavsett innehållet i gällande avtal. Naturligtvis är detta överdrivet och det är specifika bestämmelser med ett syfte att motverka skatteflykt som är omdiskuterade men grunden borde vara den samma när det kommer till vad som anses göra att avtalen normalt tillämpas trots interna regler.

8.3 Lagkonkurrensregler

Betraktar vi ”2008-års domar” och anser att reglerna om lagkonkurrens skall tillämpas kommer vi närmare en möjlig tillämpning av interna regler, i alla fall när fråga är om avtal som ingåtts före skatteflyktslagens tillkomst. Jag anser dock inte att argumentet om ”Lex specialis” kan användas som grund vad gäller skatteflyktslagen. Lagen tillämpas i vissa speciella situationer men dessa följer inget uppenbart mönster utan grundas på en objektiv uppfattning av ett subjektivt rekvisit. Därför går inte att jämställa skatteflyktslagen med CFC-reglerna. De senare får betraktas som tydligt inriktade på en viss typ av situation. Jag finner inte skatteflyktslagen vara speciell i förhållande till avtalen, vilka specifikt går in och reglerar när vissa förhållanden är uppfyllda.

Gällande ”Lex posterior” är min åsikt att den inte är tillämpbar när de konkurrerande lagarna, om det nu anses finnas en sådan konkurrens, har olika ursprung, så som nu är fallet. Den svenska skattelagstiftningen får anses vara föränderlig, inte minst därför att den baseras på politik. Det kan däremot inte anses ligga i skatteavtalets natur att det skall förändras lika frekvent. Det är i grunden ett avtal som förhandlats fram och där suveräna stater har accepterat att inte göra sitt beskattningsanspråk gällande för att gynna den globala marknaden. Avtalsförhandlingar är kostsamma och tar tid i anspråk. Läger vi därtill antalet avtal som är slutna blir det orimligt att förvänta sig att dessa skall omförhandlas för att anpassas efter en föränderlig svensk skatterätt.

I sammanhanget kan det vara passande att ifrågasätta skatteavtalens fortsatta roll i den globala kontexten. Skatteavtalen är gamla och uppkom för närmare 80 år sedan, i en tid när andra förutsättningar förelåg. Kapitalströmmarna var inte lika många och det var inte lika enkelt att flytta kapital. En helt annan typ av arbetsinsats borde ha krävts innan Internets tid. Detta gör att institutet kan anses börja bli omodernt, samtidigt som det kanske aldrig har varit viktigare och påverkat så många som nu. Olika sätt att förhålla sig till avtalen och deras kommentarer har anlagts, troligen av den anledningen att avtalen inte skall bli obsoleta. Jag tänker bland annat på den ambulatoriska tolkningen av kommentaren men också på det svenska synsättet att avtalen skall åsidosätta den interna rätten.

8.4 Gräns för interna motverkansåtgärd

Att skatteverket önskar beskatta inkomster får anses allmänt vedertaget. Att de utnyttjar en metod vilken ger skatteflyktslagen företräde om en missbrukssituation kan tyckas vara för handen torde vara självklart. Regeringsrätten har angett att det föreligger undantag från skatteavtalens företräde. Även om jag lite generaliserande menar att Skatteverket vill beskatta allt finns det naturligtvis också en grundtanke om att faktiskt beskatta det som skall beskattas enligt lag. Något som också är ett grundläggande syfte med skatteflyktslagen. Ingen extra beskattning skall

ske, utan en korrekt. Det har framförts argument för att en tillämpning av skatteflyktslagen är rätt strategi i en situation liknande den i praktikfallet eftersom lagen kan utgöra ett yttersta undantag från när avtalen åsidosätter intern lag. Som visas i Sallanders uppställning borde det föreligga en gräns vid grova missbruksfall. Detta trots att det, som Sallander anger i sin första tolkningsvariant, inte föreligger någon konflikt mellan regelverken. Hennes andra tolkningsförslag framlägger också att vissa regler skulle kunna åsidosätta avtalet eftersom kommentaren till modellavtalet ger möjlighet till undantag från huvudregeln. Detta ifall den regel som det är fråga om kan anses utgöra en intern motverkansåtgärd. Som argument mot en tillämpning av skatteflyktslagen kan dock användas det Sallander flaggar för, de nämnda reglerna borde inte kunna vara hur generella som helst (vilket också är yttersta gräns för den begränsning som anges i tolkning 1). Enligt mitt tycke bör skatteflyktslagen ligga på gränsen. Så som har uttryckts i både lag och proposition utgörs lagen av en generalklausul som lämnar åt domstolarna att utveckla rättsläget. Att acceptera en motverkansåtgärd som kan användas på i princip alla situationer som omfattas av svensk skattelagstiftning, både den interna och skatteavtalen, upplever jag är att acceptera en allt för generell regel. Som anges i SkatteNytt anses inte lagstiftarens tanke att lagen skulle fyllas ut och preciseras med hjälp av rättspraxis ha fullgjorts, utan lagen tillämpas relativt godtyckligt. Mot bakgrund av den knappa information som finns beträffande möjligheten att tillämpa interna motverkansregler för att motverka lagmissbruk anser jag att skatteflyktslagen får anses utgöra en för generell lag för att få genomslag. Rättsläget blir helt enkelt för osäkert och för den enskilde tillförs ytterligare ett osäkerhetsmoment. Först skall den enskilde försöka sluta sig till hur beskattning kommer att ske enligt svensk rätt, därefter, om en internationell relation finns, skall personen försöka att avgöra hur skatteavtalet påverkar. Slutligen skall även en eventuell tillämpning av skatteflyktslagen försöka förutses. Tillämpning av en lag där huvudregeln är en generalklausul som svensk rätt allmänt sett kan sägas ha svåra problem att hantera.

8.5 Möjlighet till undantag

Sallanders tolkning av uttalandena i kommentaren borde kunna rättfärdigas i den gällande rättsuppfattningen. Fråga blir bara vilken effekt detta får i svensk rätt. Undantaget har sin grund i modellavtalets kommentar men den svenske rättstillämparen hänvisar, beträffande undantag till huvudregeln, till hur den svenske lagstiftaren har agerat. CFC-reglerna ansågs kunna införas trots förekomsten av skatteavtal eftersom de ansågs förenliga med avtalen. Detta innebär att både skatteavtalsrätten och den svenska rätten anser CFC-regler vara förenliga med skatteavtalen. Att domstolen sedan tillämpar regelkonkurrens, vilket det aldrig torde bli tal om ifall det handlar om en förenlighet är en helt annan sak. Fråga blir om det skall anses krävas att både kommentaren och de svenska förarbetena anger att en aktuell lagstiftning är tillämpbar och förenlig i förhållande till avtalen. Eller om det räcker med att kommentaren anger att den ifrågasatta formen av intern motverkansåtgärd är förenlig med avtalet. ”2008-års domar” får anses vara

de enda som egentligen avviker från ”den etablerade huvudprincipen” och dessa rör just CFC-reglerna.

Jag är emellertid skeptisk till huruvida lagstiftarens tanke har varit att reglernas tillämplighet bygger på att de anses förenliga med både svensk intern rätt och skatteavtalsrätten. Oavsett slutsats kan det diskuteras om det är möjligt att dra några behjälpliga paralleller till skatteflyktslagen. Om det anses ha varit avsiktligt att CFC-reglerna och kommentaren sammanfaller borde domstolen 2008 ha uppmärksammat detta och angett som domskäl; att eftersom det anses förenligt med skatteavtal att ha CFC-regler och den svenska lagstiftaren ansett att dessa regler är tillämpliga kan slutsatsen dras att CFC-reglerna får tillämpas i det aktuella fallet för att fastställa skatteunderlaget. Jag menar att det talar emot att sammanträffandet var avsiktligt i och med att domstolen istället för ovan angivna skäl väljer att frångå gällande praxis med en motivering som inte alls kan sägas ha varit aktuell tidigare. Även om det skulle vara så att det möjliga undantaget möjliggör att derogationsprinciperna skall tillämpas för att avgöra huruvida skatteflyktslagen åsidosätter avtal borde detta ha uppmärksamrats av domstolen.

Om inte Regeringsrätten finner det vara ett tillräckligt argument att förenlighet ansetts finnas mellan CFC-regler och skatteavtal med grund i både kommentar och förarbeten borde domstolen inte hitta argument för att skatteflyktslagens tillämpning skulle kunna motiveras på så sätt. Problemet är att det inte finns så mycket att gå på i ”2008-års fall”, vilket får anses utgöra undantaget från den huvudregel som fastslås i ”Decemberdomarna”. Det som är möjligt blir att hävda att eftersom lagstiftaren inte ansetts ha uttryckt att skatteflyktslagen skall gå före eller vara förenlig, kan den inte utgöra ett undantag och därför inte tillämpas. Argumentation att den skall tillämpas på grund av dess form som intern motverkansåtgärd menar jag inte håller eftersom dess tillämpning även måste accepteras av den svenska rätten.

8.6 Slutligen

Den metod som får anses ha vuxit fram i praxis innebär att som huvudregel ska avtalen oinskränkt tillämpas, om inte lagstiftaren tydligt har angivet annat. På vilken grund detta sker är dock något oklart. Kan lagstiftaren anses klart ha uttryckt att avtalen får stå tillbaka skall derogationsprinciperna tillämpas för att avgöra vilken lagregel som har företräde. Appliceras detta på skatteflyktslagen är min åsikt att det inte går att motivera att lagen skulle utgöra ett sådant undantag som föreligger enligt praxis. Av den anledningen anser jag inte vi behöver gå vidare och analysera hur lagen skulle förhålla sig till konkurrensprinciperna.

Avslutningsvis kan beträffande praktikfallet sägas att min uppfattning är att det inte är möjligt för Skatteverket att tillämpa skatteflyktslagen på förfarandet. Med utgångspunkt i resonemanget ovan finner jag det inte vara lagstiftarens uttryckta vilja att lagen skall åsidosätta avtalen. Kommentaren

må öppna för en möjlighet att ha interna motverkansåtgärder eller en yttersta gräns för när avtalet får stå tillbaka. Jag uppfattar emellertid skatteflyktslagen som för generell för att utgöra en sådan. Även om kommentaren skulle anses omfatta även skatteflyktslagen måste reglerna kunna tillämpas internt. Så anser jag inte vara fallet beträffande skatteflyktslagen eftersom svensk praxis inte kan tolkas som att skatteflyktslagen skulle utgöra ett undantag från huvudregeln om avtalens företräde.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Proposition 1980/81:17 *med förslag mot skatteflykt, m.m.*

Proposition 1995/96:121 *Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.*

Proposition 2003/04:10 *Ändrade regler för CFC-beskattning.*

Proposition 2007/08:12 *Vissa kapitalkattefrågor.*

Ds B 1978:6.

Tryckta källor

Andersson, M., Saldén – Enérus, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen, en kommentar, del 1*, Nordstedts gula bibliotek, Stockholm, 2010.

Andersson, M., Saldén – Enérus, A., Tivéus, U., *Inkomstskattelagen, en kommentar, del 2*, Nordstedts gula bibliotek, Stockholm, 2010.

Arnold, B., J., Van Weeghel, S., *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures* (Maisto, G. red), i *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law and Series, Volume 2*, IBFD, Amsterdam, 2006.

Avi-Yonah, R. S., *Tax Treaty Overrides: a qualified defence of U.S. practice*, (Maisto, G. red), i *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law and Series, Volume 2*, IBFD, Amsterdam, 2006.

Lang, M., *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, IBFD, Amsterdam, 2010.

Lodin S.-O., m.fl. *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, upplaga 12, Studentlitteratur, Danmark, 2009.

Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Lund, 1994.

Lindencrona, G., *Skatter och kapitalflykt*, Rätts och samhällsvetarförbundets Förlags AB, Stockholm, 1972.

Lindencrona, G., *Samspel*, i In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006, Helsingfors, 2007-Soumalaisen Lakimiesyhdistyksen JULKAISUJA, C-sarja N:o 38.

Loukota, H., SWI 2001, 467, note 2, (Maisto, G. red), i *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, IBFD, Amsterdam, 2010.

Maisto, G., *Courts and tax treaty law, Chapter 15, Judicial errors under tax treaties and their remedies*, IBFD, Amsterdam, 2007, via Google books på http://books.google.com/books?id=QZmlhXOqfi4C&hl=sv&source=gbs_ViewAPI&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false, besökt senast 2011-04-28.

Pelin, L., *Internationell skatterätt. i ett svenskt perspektiv*, Upplaga 4, Prose design och grafik, Lund 2006.

Sasseville, J., *A tax treaty perspective: special issues*, (Maisto, G. red), i *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law and Series, Volume 2*, IBFD, Amsterdam, 2006.

Wiman, B., *Ändringarna i Sveriges skatteavtal med Österrike*, i In memoriam Kari S. Tikka 1944-2006, Helsingfors, 2007, Soumalaisen Lakimiesyhdistyksen JULKAISUJA, C-sarja N:o 38.

Vogel, K., *The domestic law perspective*, (Maisto, G. red), i *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law and Series, Volume 2*, IBFD, Amsterdam, 2006.

Wouters, J., Vidal, M., *The International law perspective*, (Maisto, G. red), i *Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law and Series, Volume 2*, IBFD, Amsterdam, 2006.

Artiklar

Dahlberg, M., *Rättsfall; Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SkatteNytt, nr. 7-8, 2008, (Dahlberg 2008).

Dahlberg, M., *Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet*, Skattenytt, nr. 3, 2011 (Dahlberg 2011).

Grundström, K.-J., *Treaty Override - nu även i Skatterättsnämnden*, SkatteNytt, nr. 3, 2010, (Grundström 2010).

Grundström, K.-J., *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel...*, Skattenytt, nr. 1-2 2011, (Grundström 2011).

Holmdahl, S. E., Barenfeld, M., *Treaty – override på svenska*, SkatteNytt nr 10, 2009.

Hultqvist, A., *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om skatteavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning, 2010:5 (Hultqvist).

Kleist, D., *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SkatteNytt, nr. 11, 2008 (Kleist 2008).

Kleist, D., *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?* SkatteNytt, nr. 4, 2011.

Mutén, L., *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008:5.

Paulin, I., *Skattavtalen – folkrättslig förpliktelse eller nullitet*, Analys, 15 januari 2010.

Sallander, M., *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, Svensk Skattetidning 2010:2, (Sallander 2010).

Sandgren, P., *Förhållandet mellan skatteavtal och intern skatterätt*, Svensk Skattetidning 6/92.

Tjernberg, M., Herrman, N., J., *Regeringsrätten och skatteflyktlagen – mönster eller monster?*, Skattenytt, nr. 3, 2001 (Tjernberg-Herrman).

Virin, N., *Analys: Är treaty override överriden?* via www.karnov.se, besökt senast 2011-04-29.

Internet

http://ec.europa.eu/civiljustice/legal_order/legal_order_swe_sv.htm, Rättsordningen – Sverige, besökt senast 2011-04-29.

Övrigt

Dahlman, R., Fredborg, R., *Internationell beskattning, avdelning 2*, avsnitt 9 (1 september 2010, Zeteo).

Kommentaren till OECD:s modellavtal, till art. 1.

OECD report on treaty overrides 1989.

Protokoll i Regeringsrättens mål nr. 283-10.

Ståhl, K., *Skatterna och den fria rörligheten inom EU – svensk skatterätt i förändring?*, 2006:8, via <http://www.sieps.se/sv/publikationer/skatterna-och-den-fria-rorligheten-inom-eu-svensk-skatteratt-i-forandring-20068> - Besökt senast den 2011-05-19.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1987 ref. 162.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 2008 not. 61.

RÅ 2008 ref. 24.

Regeringsrättens mål nr. 2662-09, 2010-12-14.

Regeringsrättens mål nr. 283-10, 2010-12-14.

Regeringsrättens mål nr. 216-1, 2010-12-14.