



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Edina Catic

Tolkning och tillämpning av  
skatteavtal i ljuset av den  
senaste tidens rättsutveckling

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2011

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>7</b>
1.1 Introduktion	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsning	9
1.4 Metod och material	9
1.5 Terminologi	11
1.6 Disposition	11
<b>2 GRUNDLÄGGANDE OM SKATTEAVTAL OCH DESS TILLÄMPNING</b>	<b>12</b>
2.1 Skatteavtalens syfte och funktion	12
2.2 Skatteavtalens införlivande med svensk rätt	14
2.3 OECD:s modellavtal	15
2.4 Metoden för att tillämpa skatteavtal	16
<b>3 TOLKNING AV SKATTEAVTAL</b>	<b>20</b>
3.1 Inledning	20
3.2 Två tolkningsmetoder – internrättslig och folkrättslig	20
3.2.1 Definition eller hänvisning till intern rätt enligt avtalet	22
3.2.2 Tolkningsartikel 3(2) i OECD:s modellavtal	23
3.2.3 RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet	24
3.2.3.1 Bakgrund	24
3.2.3.2 Innebörden av ”sammanhanget” i tolkningsartikel 3(2)	25
3.2.3.3 Högsta förvaltningsdomstolens domskäl mot bakgrund av Wienkonventionens tolkningsregler	26
3.2.4 RÅ 2004 not. 59 Perumålet	27
3.3 Rättskällor vid folkrättslig tolkning av skatteavtal	29
3.3.1 RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet	29
3.3.1.1 Bakgrund	29
3.3.1.2 OECD:s modellavtal jämte kommentar	30
3.3.1.3 Wienkonventionens tolkningsregler	31
3.3.1.4 Tolkningsfrågan i ett vidare perspektiv	32
3.3.1.5 Konsekvenser från tillämpningssynpunkt	33
3.3.1.6 Högsta förvaltningsdomstolens slutsatser	33

<b>3.4</b>	<b>Wienkonventionen om traktaträtten</b>	<b>34</b>
3.4.1	Wienkonventionens tillämplighet	34
3.4.2	Wienkonventionens tolkningsregler	36
3.4.2.1	Den allmänna tolkningsregeln i artikel 31	36
3.4.2.2	Supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32	40
3.4.2.3	Tolkning av avtal bestyrkta på två eller flera språk enligt artikel 33	42
<b>3.5</b>	<b>OECD:s modellavtal och kommentar</b>	<b>43</b>
3.5.1	Är OECD:s kommentar juridiskt bindande?	44
3.5.2	Rättskällevärdet av OECD:s kommentar mot bakgrund av Wienkonventionens tolkningsregler	44
3.5.3	Betydelsen av ändringar i och tillägg till OECD:s modellavtal jämte kommentar	48
<b>3.6</b>	<b>Övriga rättskällor</b>	<b>52</b>
3.6.1	Rättskällevärdet av svenska förarbeten	52
3.6.2	Rättskällevärdet av svensk rättspraxis	54
<b>4</b>	<b>SKATTEAVTALENS FÖRHÅLLANDE TILL SVENSK INTERN RÄTT</b>	<b>55</b>
<b>4.1</b>	<b>Konstitutionella utgångspunkter</b>	<b>55</b>
<b>4.2</b>	<b>Folkrättsliga utgångspunkter</b>	<b>55</b>
<b>4.3</b>	<b>Skatteavtalens rättsliga ställning mot bakgrund av den gyllene regeln</b>	<b>57</b>
<b>4.4</b>	<b>Principen om att skatteavtal endast begränsar, aldrig ändrar intern rätt</b>	<b>60</b>
4.4.1	RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I)	61
4.4.2	RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II)	62
<b>5</b>	<b>REGELKONKURRENS MELLAN SKATTEAVTAL OCH ANNAN LAG OM BESKATTNING</b>	<b>64</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>64</b>
<b>5.2</b>	<b>RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet</b>	<b>65</b>
5.2.1	Bakgrund	65
5.2.2	Skatterättsnämndens beslut	65
5.2.3	Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	66
5.2.4	En kommentar	67
<b>5.3</b>	<b>Derogationsprinciperna</b>	<b>68</b>
<b>5.4</b>	<b>Regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt – verklig eller skenbar?</b>	<b>70</b>
<b>5.5</b>	<b>Tax treaty override</b>	<b>73</b>
<b>5.6</b>	<b>Skatteavtal som lex specialis</b>	<b>75</b>
<b>5.7</b>	<b>RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet</b>	<b>77</b>
5.7.1	Bakgrund	77
5.7.2	Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	78
5.7.3	Den skiljaktiges mening	80
5.7.4	En kommentar	80
<b>5.8</b>	<b>Skatteavtalens företräde som huvudregel</b>	<b>81</b>

5.9	Intern rätts företräde som undantag	82
6	<b>HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN OCH SVERIGES FOLKRÄTTSLIGA FÖRPLIKTELSE</b>	<b>86</b>
7	<b>ANALYS OCH SLUTSATS</b>	<b>90</b>
7.1	Syfte och rekapitulering	90
7.2	Kan Högsta förvaltningsdomstolen anses vara bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden?	91
7.3	Hur förhåller sig OMX-målet till Högsta förvaltningsdomstolens tidigare praxis?	93
7.4	Bör Högsta förvaltningsdomstolen ta ansvar för Sveriges folkrättsliga förpliktelser?	97
7.5	Vilken betydelse har OMX- och Greklandmålet för framtida tolkning och tillämpning av skatteavtal?	99
7.6	En avslutande kommentar	103
	<b>BILAGA A TOLKNINGSREGLERNA I WIENKONVENTIONEN</b>	<b>105</b>
	<b>BILAGA B SAMMANSTÄLLNING AV GÄLLANDE RÄTT AVSEENDE TOLKNING OCH TILLÄMPNING AV SKATTEAVTAL</b>	<b>107</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>108</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>117</b>

# Summary

The purpose of this thesis is to systematize the law regarding interpretation and application of tax treaties in the light of recent legal developments.

Initially an account is given for the principles and methods and sources of law that are of importance in the interpretation of tax treaties based on The Swedish Supreme Administrative Courts judgments in RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1996 ref. 84 and RÅ 2004 ref. 59. Under the case law of The Supreme Administrative Court tax treaties are interpreted in accordance with an international interpretation method. The purpose of the interpretation is to determine the mutual agreement of the contracting parties regarding the provisions of the treaty when it was concluded in accordance to the principles of The Vienna Convention in articles 31-33. Furthermore the commentaries on the OECD model convention are considered to be generally accepted as a source of law when it comes to tax treaty interpretation. Although unilateral preparatory work have a low value as a source of law when it comes to interpretation of tax treaties they should not be ignored. Swedish case law on the other hand is a source of law even when it comes to interpretation of tax treaties in accordance with an international interpretation method.

Thereafter the question of conflict between tax treaty and domestic law is addressed on the basis of The Swedish Supreme Administrative Courts judgments in RÅ 2008 ref. 24 and RÅ 2010 ref. 112. In connection to this the relation between tax treaties and domestic law is addressed from a constitutional and international point of view and in the light of the golden rule in the Swedish incorporation laws. The Supreme Administrative Courts judgment in RÅ 2008 ref. 24 was perceived as a departure from the principle that tax treaties are to be interpreted according to an international interpretation method. This thesis therefore addresses the question of how RÅ 2008 ref. 24 fit in with the courts previous judgments.

The conclusion is that RÅ 2008 ref. 24 has not brought any changes regarding the significance of the courts previous judgments. However The Swedish Supreme Administrative Court confirmed its dualistic approach to international law by upholding a dividing-line between international law and domestic law. In opposite to the courts previous judgments where the international side of the tax treaty has been given importance by the interpretation according to an international interpretation method, the court in RÅ 2008 ref. 24 completely disregards the international obligations of the treaty. Nevertheless the question at hand in RÅ 2008 ref. 24 was if the tax treaty would take preference over domestic law in the case of a conflict, not the question of interpretation of tax treaties.

RÅ 2008 ref. 24 also raised questions of a more international nature since the method used by the court to solve the conflict between the tax treaty and domestic law represented a breach of the tax treaty and therefore a breach of

Sweden's obligation under international law. Such a solution to the conflict would mean that Sweden as a contracting party from one time to another would risk to commit a breach of international law and tax treaty override. This would undermine the trust in Sweden as a contracting party, and the Swedish tax treaties could therefore be revoked. Thus this thesis also addresses the question whether The Swedish Supreme Administrative Court is bound by Sweden's obligations under international law in its application and interpretation of tax treaties.

The conclusion is that the Supreme Administrative Court in the light of the Swedish constitutional system and the dualistic view regarding international law must be considered to be free to rule in contradiction to what Sweden as a contracting party is obliged to. Sweden is a dualistic country. Accordingly tax treaties must be incorporated into domestic law in order to apply. When the court subsequently applies the tax treaty, it is not the international agreement itself that becomes applicable, but the tax treaty as a part of Swedish law. Consequently if the international agreement never becomes applicable, the court cannot be directly bound by the international obligations under the treaty. The parliament, government and other authorities are also according to the constitution prevented from determining how the court should judge in an individual case. International law binds only states, and need only to be considered by the court to the extent that domestic law so determines. At the same time there are no provisions in Swedish law that specifies how the court should interpret or apply tax treaties. Hence it is up to The Supreme Administrative Court to either keep a strict dualistic practice or open up the door for a more flexible dualism.

Although The Supreme Administrative Court restricted the significance of the previous RÅ 2008 ref. 24 in the more recent RÅ 2010 ref. 112, the issue was never settled by the court in plenary session. Such a plenary session is a prerequisite for a change of practice previously laid down by The Supreme Administrative Court. Instead the court tried to bring the two judgments in conformity with each other. Therefore this thesis also deals with the question of the role of RÅ 2008 ref. 24 and RÅ 2010 ref. 112 for future interpretation and application of tax treaties.

The conclusion is that it is probably not the last time that the Supreme Administrative Court has to consider the question of the relationship between tax treaties and domestic law. The court held that tax treaties as a main rule should take precedence over domestic law in case of a conflict. As the starting point the conflict between a tax treaty and domestic law should be seen as false. It may be regarded to be the legislatures intention that the tax treaty should prevail over domestic law with regard to the treaty's purpose to eliminate double taxation. This however does not preclude that the legislature adopts provisions with the intention that they are to be applied regardless of existing tax treaties. The fact that the court suggested that RÅ 2008 ref. 24 constituted such a situation does however make the further meaning and scope of the exemption rule unclear, and therefore the legal position may to some extent still be considered unclear.

# Sammanfattning

Uppsatsens syfte är att systematisera gällande rätt avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal mot bakgrund av den senaste rättsutvecklingen.

Inledningsvis redogörs för de principer och metoder samt rättskällor som har betydelse vid tolkning av skatteavtal utifrån RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet, RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet och RÅ 2004 ref. 59 Perumålet. Skatteavtal ska enligt praxis tolkas folkrättsligt. Tolkningsprocessen syftar således till att fastställa vad de avtalslutande staterna avsett med bestämmelserna i skatteavtalet vid dess tillkomst. Fastställandet ska ske enligt Wienkonventionens tolkningsregler i artiklarna 31-33. OECD:s modellavtal jämte kommentar får vidare anses vara en allmänt accepterad rättskälla vid tolkning av skatteavtal. Svenska förarbetsuttalanden bör inte ignoreras men rättskällevärdet är lågt i jämförelse med avtalstolkning i interna sammanhang. Svensk rättspraxis är emellertid en rättskälla även vid en folkrättslig tolkning av skatteavtal.

Därefter behandlas frågan om regelkonkurrens mellan lag om skatteavtal och annan svensk lag utifrån RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet. Härvid behandlas skatteavtalens förhållande till intern rätt utifrån såväl konstitutionella som folkrättsliga utgångspunkter samt mot bakgrund av den gyllene regeln i de svenska införlivandelagarna. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin tidigare praxis tolkat skatteavtal enligt de principer som gäller vid tolkning av folkrättsliga avtal. Domstolens avgörande i OMX-målet har dock uppfattats som ett avsteg från principen om att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt. Uppsatsen behandlar därför frågan om hur domstolens avgörande i OMX-målet förhåller sig till tidigare praxis.

Slutsatsen är att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inte inneburit någon förändring avseende prejudikatvärdet av tidigare praxis. Högsta förvaltningsdomstolen befäste emellertid sitt dualistiska förhållningssätt till folkrätten genom upprätthållandet av en skarp skiljelinje mellan den internationella rätten och den interna rätten. Till skillnad från tidigare praxis, vari avtalets folkrättsliga sida givits betydelse genom att avtalet som svensk lag tolkats konformt med det bakomliggande folkrättsliga avtalet, bortser domstolen i OMX-målet från de folkrättsliga åtagandena. Målet behandlade likväl lagvalsfrågan vid regelkonkurrens mellan bestämmelse i lag om skatteavtal och annan svensk lag, inte tolkning av lag om skatteavtal.

RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet gav även upphov till frågor av mer folkrättslig karaktär eftersom den metod som Högsta förvaltningsdomstolen använde för att lösa regelkonkurrensen mellan lag om skatteavtal och annan svensk lag innebar ett åsidosättande av skatteavtalet och följaktligen ett åsidosättande av Sveriges folkrättsliga förpliktelser. Sverige skulle genom en sådan lösning av regelkonkurrensen från en gång till en annan riskera att begå avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse och tax treaty override. Förtroendet för Sverige som avtalspart skulle ta skada, och de svenska

skatteavtalen skulle kunna sägas upp. Det får med hänsyn till skatteavtalens betydelse i dagens globala samhälle ses som en ohållbar eller i vart fall icke önskvärd rättsutveckling. Följaktligen behandlas även frågan om huruvida domstolen är bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden vid sin tillämpning och tolkning av skatteavtal.

Slutsatsen är att Högsta förvaltningsdomstolen mot bakgrund av Sveriges konstitutionella system och dualistiska syn på folkrätten får anses vara fri att döma annorlunda än vad Sverige som avtalspart är folkrättsligt förpliktad till. Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten innebär att skatteavtal först genom införlivandet med svensk rätt blir direkt tillämpliga och bindande för domstolar, myndigheter och enskilda. När domstolen sedermera tillämpar skatteavtalet, så är det emellertid inte det folkrättsliga avtalet i sig som tillämpas, utan avtalstexten i egenskap av svensk lag. Följaktligen om det folkrättsliga avtalet aldrig blir tillämpligt, så kan inte heller domstolen sägas vara direkt bunden av de folkrättsliga åtaganden som följer av avtalet. Riksdagen, regeringen och andra myndigheter är vidare förhindrade från att bestämma hur en domstol ska döma i ett enskilt fall enligt 11:2 § RF. Folkrätten binder uteslutande stater och behöver endast beaktas av domstolen i den mån intern rätt så bestämmer. Samtidigt saknas bestämmelser i svensk rätt som anger hur domstolen ska agera vid såväl tolkning som tillämpning av skatteavtal. Det är sålunda upp till Högsta förvaltningsdomstolen att ange den riktning som bör tas i den fortsatta rättsutvecklingen. Det står domstolen fritt att antingen behålla en strikt dualistisk praxis eller öppna upp för en mer flexibel dualism.

Högsta förvaltningsdomstolen inskränkte visserligen betydelsen av OMX-målet i det senare RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet. Frågan avgjordes emellertid aldrig av Högsta förvaltningsdomstol i plenum, vilket är en förutsättning för en ändring av praxis som tidigare slagits fast av domstolen. Domstolen försökte istället bringa domarna i förenlighet med varandra. Uppsatsen behandlar slutligen således frågan om vilken betydelse OMX- och Greklandmålet har för framtida tolkning och tillämpning av skatteavtal.

Slutsatsen är att det sannolikt inte är sista gången som Högsta förvaltningsdomstolen måste ta ställning i frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Domstolen slog förvisso i Greklandmålet fast att skatteavtalen som huvudregel ska ha företräde framför intern rätt vid en normkonflikt. Regelkonkurrensen mellan en lag om skatteavtal och annan svensk lag ska som utgångspunkt ses som skenbar. Det får anses vara lagstiftarens avsikt att låta skatteavtal få genomslag vid tillämpningen av intern rätt med hänsyn till avtalens syfte att undanröja dubbelbeskattning. Detta utesluter emellertid inte att lagstiftaren inför bestämmelser som ska tillämpas oberoende av befintliga skatteavtal. Om lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten är att en ny skattebestämmelse ska tillämpas oberoende av skatteavtal så ska bestämmelsen ges företräde. Domstolens antydning om att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utgjorde en sådan situation medför dock att den närmare innebörden och räckvidden av undantagsregeln är oklar, och rättsläget får därför till viss del ännu anses vara oklart.



# Förord

Jag vill tacka min familj som har stöttat mig under min studietid och mina vänner som gjort min tid i Lund till ett minne för livet. Ett speciellt tack till min sambo Jacob Cronholm som har lyssnat på mig, stöttat mig och inspirerat mig i mina svåraste stunder.

Jag vill även ta tillfället i akt och tacka min handledare, Mats Tjernberg, för goda råd och intressanta diskussioner under arbetets gång.

Ett stort tack till er alla!

Lund, juni 2011

*Edina Catic*

# Förkortningar

AFDL	Lagen om allmänna förvaltningsdomstolar (1971:289)
BFIT	Bulletin For International Taxation
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
CFC	Controlled Foreign Company
dnr.	Diarienummer
ed., eds	Editor, editors
ET	European Taxation
EU	Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
f.,ff.	Följande sida, Följande sidor
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ICJ	International Court of Justice
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
IUR	Institutet för Utländsk Rätt
jmfr	Jämför med
JT	Juridisk Tidskrift
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not	Notismål från Högsta förvaltningsdomstolen
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
ref.	Referatmål från Högsta förvaltningsdomstolen
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Globaliseringen med öppnare ekonomier och en ökad skattekonkurrens har tillsammans med nya teknologiska framsteg inneburit en försvagning av de nationella skattesystemen. Skatteavtalens betydelse har följaktligen ökat.<sup>1</sup> Inte minst för ett litet exportland som Sverige, som måste sträva efter att skapa konkurrenskraftiga villkor. Sverige har idag ingått skatteavtal med ungefär 90 stater.<sup>2</sup> Det huvudsakliga syftet med skatteavtalen är att lindra alternativt undanröja effekterna av internationell juridisk dubbelbeskattning. Sverige kan förvisso ensidigt genom den interna rätten motverka uppkomsten av sådan dubbelbeskattning men skatteavtalen intar likväl en viktig roll. Skatteavtalen möjliggör en fördelning av beskattningsunderlaget mellan staterna, motverkar internationell skatteflykt och främjar investeringar genom en reducering av källskatter på utdelning, ränta och royalty. Skatteavtalen gör det även möjligt att få till stånd ett samarbete mellan berörda myndigheter i de avtalsslutande staterna avseende tolkningsfrågor, indrivning av skatter och informationsutbyten.<sup>3</sup>

Skatteavtal binder i egenskap av folkrättsliga avtal Sverige som avtalspart, och ska av Sverige följas enligt principen om *pacta sunt servanda* som finns kodifierad i artikel 26 i Wienkonventionen. Sverige kan enligt artikel 27 i Wienkonventionen inte åberopa bestämmelser i den interna rätten för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra de folkrättsliga åtaganden som följer av skatteavtal. Ett åsidosättande av skatteavtal och följaktligen ett åsidosättande av de folkrättsliga förpliktelseerna medför att Sverige som avtalspart gör sig skyldig till avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse och *tax treaty override*. Det finns emellertid ingen allmän folkrättslig reglering som anger det sätt varpå stater ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser, såvida avtalet inte säger annat.

Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten innebär att de folkrättsliga skatteavtalen och svensk intern rätt ses som två separata rättsordningar som vänder sig mot olika rättssubjekt. Folkrätten verkar på en mellanstatlig nivå och binder uteslutande stater, medan den interna rätten verkar på en inomstatlig nivå. Skatteavtalen måste således ges internrättslig verkan genom införlivande med svensk rätt för att ge bindande verkan gentemot enskilda, myndigheter och domstolar. När domstolen tillämpar skatteavtalen så är det emellertid inte det folkrättsliga avtalet i sig som tillämpas, utan avtalstexten i egenskap av svensk lag.<sup>4</sup> Frågan är sålunda hur de svenska

---

<sup>1</sup> Akseleson, *Frågeställningar gällande skatteavtal*, IUR-information nr 2-3 2007, s. 4.

<sup>2</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511.

<sup>3</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511f och Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 468f.

<sup>4</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708 och 710f med hänvisning till Brownlie, *Principles of Public*

domstolarna ska förhålla sig till skatteavtalens folkrättsliga sida vid den internrättsliga tolkningen och tillämpningen av skatteavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen har i sin tidigare praxis tolkat skatteavtalen i egenskap av svensk lag enligt samma principer som gäller vid tolkning av folkrättsliga avtal. Det har vidare under en lång tid ansetts vara en etablerad princip att den begränsning av Sveriges beskattningsanspråk som följer av skatteavtal ska ges genomslag i rättstillämpningen. Detta synsätt utmanades dock av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. I målet uttalade domstolen att de införlivningslagar, genom vilka skatteavtal införlivas med svensk rätt, inte intar någon särställning i svensk rätt. Om rättsföljderna vid en tillämpning av skatteavtal och annan intern rätt är oförenliga, föreligger följaktligen en regelkonkurrens som får lösas enligt sedvanliga principer vid regelkonkurrensen. Domstolen fann att skattebestämmelser i intern rätt kunde tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtal. Högsta förvaltningsdomstolens dom innebar således ett åsidosättande av Sveriges folkrättsliga förpliktelser och tax treaty override.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i OMX-målet inledde en intensiv debatt avseende förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt och blev föremål för massiv kritik. En osäkerhet avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal uppstod och frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt var inom ett par år återigen uppe till prövning i Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet.<sup>5</sup> Domstolen inskränkte visserligen betydelsen av den tidigare OMX-domen men frågan avgjordes aldrig i plenum. Domstolen försökte istället bringa de skilda domarna i förenlighet med varandra. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i OMX-målet har således betydelse än idag.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens senaste avgöranden i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet systematisera gällande rätt avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal. Frågorna som ställs är hur Högsta förvaltningsdomstols senaste avgöranden förhåller sig till domstolens tidigare praxis, och vilken betydelse de har för framtida tolkning och tillämpning av skatteavtal samt huruvida domstolen kan anses vara bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden i sin tolkning och tillämpning av skatteavtal.

---

*International Law*, Oxford Press 2003, s. 31f. Jmfr. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford Press 2008, s. 31f.

<sup>5</sup> Regeringsrättens domar den 14 december 2010 i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet (mål nr. 283-10), mål nr. 216-10 och mål nr. 2662-09. Målen har av Grundström benämnts som tax treaty override-målen. Se Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 68.

## 1.3 Avgränsning

Uppsatsen behandlar tillämpning och tolkning av skatteavtal i ett svenskt perspektiv. Skatteavtalsproblematiken är emellertid inte unik för Sverige, utan aktualiseras även i andra stater. Uppsatsen syftar emellertid att fastställa gällande rätt i Sverige avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal och är därför begränsad till svensk rättspraxis. Hänvisningar till annan utländsk praxis görs därför inte i någon större utsträckning, utan endast i enstaka fall för att visa på likheter eller skillnader. Skatteavtalsrätten har vidare en unionsrättslig sida eftersom den kan inverka på den mellanstatliga handeln och den fria rörligheten inom EU. Förhållandet mellan skatteavtal och EU-rätten faller emellertid utanför uppsatsen. Följaktligen beaktas inte heller praxis från EU-domstolen.<sup>6</sup>

## 1.4 Metod och material

Uppsatsens syfte är att fastställa innebörden av och systematisera gällande rätt i Sverige avseende tillämpning och tolkning av skatteavtal. En rättsdogmatisk metod används. Rättskällorna utreds således i hierarkisk ordning med lag, följt av förarbeten och rättspraxis samt doktrin.

Skatteavtal ingås mellan två eller flera stater och konstituerar således ett folkrättsligt avtal, även kallat en traktat.<sup>7</sup> På vilket sätt skatteavtalet ska bli en del av den interna rätten är beroende av den enskilda statens konstitutionella system.<sup>8</sup> Sverige har ett dualistiskt synsätt på folkrätten. Det innebär att de av Sverige ingångna skatteavtalen och svensk intern rätt utgör två från varandra separata rättssystem, vars bestämmelser tillämpas parallellt i det enskilda fallet. Folkrätten binder emellertid endast stater och de folkrättsliga skatteavtalen måste följaktligen av lagstiftaren införlivas med svensk intern rätt för att kunna ges verkan i förhållande till skatteskyldiga, myndigheter och domstolar.<sup>9</sup> Införlivandet av skatteavtal sker genom riksdagens godkännande av avtalet och antagande av en särskild inkorporeringslag till vilken avtalstexten utgör bilaga.

De för uppsatsen relevanta införlivandelagarna innehåller dock, utöver själva skatteavtalen, inga eller ytterst få materiella regler men stadgar en viktig nationell princip som reglerar just förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt. Principen som åsyftas är den gyllene regeln, enligt vilken ett skatteavtal endast kan begränsa men aldrig utvidga den beskattningsrätt

---

<sup>6</sup> Se till exempel mål C-298/05 Columbus Container Services BVBA & Co mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, REG 2007, s. I-10451.

<sup>7</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s.11.

<sup>8</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 194.

<sup>9</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2009 s. 710, Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 229, Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 194f. och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 158 samt Källqvist och Köhlmark, *Internationella skattehandboken*, 2007, s. 25.

som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt.<sup>10</sup> Frågan om hur denna nationella regel ska tolkas besvaras emellertid inte i lagtexten.

Frågor avseende förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt har visserligen behandlats i förarbetena men med hänsyn till viss lagstiftnings förenlighet med skatteavtal.<sup>11</sup> Den omständigheten att införlivandelagen i huvudsak består av skatteavtalet in extenso som en bilaga innebär vidare att vägledning avseende tolkning och tillämpning av avtalen i förarbetena är sparsam eftersom skatteavtalen är ett resultat av Sveriges förhandlingar med andra stater. Den sparsamma behandlingen av frågor avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal innebär att rättspraxis beretts ett större utrymme i fastställandet av innehållet i gällande rätt. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mindre antal avgöranden uttalat sig generellt om de metoder och principer som ska gälla vid tolkning av skatteavtal.<sup>12</sup> Domstolen har numera även prövat frågan om förhållandet mellan skatteavtal och annan intern rätt vid en normkonflikt.<sup>13</sup>

Skatteavtalens folkrättsliga bakgrund medför vidare att rättskällehierarkin ter sig annorlunda mot den i rent intern rätt. Skatteavtalens dubbla karaktär medför att valet står mellan två tolkningsmetoder med skilda rättskällor: internrättslig och folkrättslig tolkning. Vid en internrättslig tolkning tolkas skatteavtalet likt annan intern rätt. En folkrättslig tolkning innebär istället att utgångspunkt tas i de tolkningsprinciper som fastställs i Wienkonventionen om traktaträtten.<sup>14</sup> Vid en folkrättslig tolkning är parternas gemensamma avsikt med avtalet ifråga avgörande, vilket innebär att ensidiga nationella förarbeten ges ett lägre rättskällevärde.<sup>15</sup>

Sverige är medlem i OECD och de svenska skatteavtalen följer i huvudsak det modellavtal som OECD låtit upprätta. Till modellavtalet finns kommentarer knutna avseende tillämpning och tolkning av de enskilda artiklarna. OECD:s modellavtal jämte kommentar anses vara generellt accepterat som tolkningsmedel vid tolkning av skatteavtal. Högsta förvaltningsdomstolen har i sin praxis uttalat att en artikel i skatteavtal i normalfallet bör tolkas i linje med OECD:s modellavtal jämte kommentar.<sup>16</sup>

Slutligen har även relevant doktrin avseende tillämpning och tolkning av skatteavtal använts. Doktrinen mening är inte på något vis strikt bindande vid den allmänna rättstillämpningen men erbjuder vägledning och rekommendationer i situationer där rättsläget är mycket osäkert.<sup>17</sup> Till följd av den bristande rättsliga regleringen och de fåtal prejudicerande rättsfall som finns avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal har doktrinen beretts ett större utrymme i uppsatsen.

<sup>10</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

<sup>11</sup> Se till exempel prop. 2003/04:10 om ändrade regler för CFC-beskattnings.

<sup>12</sup> RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet och RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet.

<sup>13</sup> RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet.

<sup>14</sup> RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet och Luxemburgmålet RÅ 1996 ref. 84.

<sup>15</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000 s. 79f.

<sup>16</sup> RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet.

<sup>17</sup> Melander och Samuelsson, *Tolkning och tillämpning*, 2002, s. 41.

## 1.5 Terminologi

Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen, varför den nya benämningen används i uppsatsen. Vidare används det i doktrinen vedertagna begreppet skatteavtal istället för dubbelbeskattningsavtal.<sup>18</sup> Slutligen, används begreppen dubbelbeskattning och internationell juridisk dubbelbeskattning synonymt. Övriga terminologiska begrepp definieras i de enskilda avsnitten.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en grundläggande genomgång av skatteavtalens syfte och funktion samt införlivande med svensk rätt i avsnitt 2. I avsnittet tas även betydelsen av OECD:s modellavtal upp och skatteavtalens konstruktion och tillämpningsmetod behandlas.

I avsnitt 3 redogörs för gällande rätt avseende tolkning av skatteavtal utifrån RÅ 1987 ref. 162 Englandsfarmålet, RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet och RÅ 2004 ref. 59 Perumålet. I avsnittet redogörs för de metoder och principer samt rättskällor som är av betydelse vid tolkning av skatteavtal.

I avsnitt 4 behandlas frågan om skatteavtalens ställning i förhållande till intern rätt. Frågan behandlas inledningsvis utifrån konstitutionella och folkrättsliga utgångspunkter. Därefter redogörs för skatteavtalens rättsliga ställning mot bakgrund av den gyllene regeln i införlivandelagarna. Avsnittet behandlar även Högsta förvaltningsdomstolens tidigare avgöranden i RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I) och RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II).

I avsnitt 5 behandlas frågan om regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt utifrån Högsta förvaltningsdomstolens prövning av frågan i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet. Avsnittet inleds med en redogörelse för domstolens avgörande i OMX-målet. Mot bakgrund av målet behandlas principerna vid regelkonkurrens, distinktionen mellan verklig respektive skenbar regelkonkurrens och möjligheten att betrakta skatteavtal som *lex specialis* samt innebörden av *tax treaty override*. Därefter redogörs för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i Greklandmålet och den av domstolen formulerade huvudregeln om skatteavtalens företräde och undantagsregeln om intern rätts företräde.

I avsnitt 6 behandlas slutligen frågan om huruvida Högsta förvaltningsdomstolen kan anses vara bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden mot bakgrund av domstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet.

Uppsatsen avslutas med en analys och slutsatser i avsnitt 7.

---

<sup>18</sup>Jmfr. Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 179 och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 79.

# 2 Grundläggande om skatteavtal och dess tillämpning

## 2.1 Skatteavtalens syfte och funktion

Varje stat är enligt den folkrättsliga suveränitetsprincipen suverän utåt i förhållande till andra stater. För Sveriges del innebär det att riksdagen, som högsta normgivande organ, har en suverän rätt att meddela föreskrifter inom Sveriges territorium.<sup>19</sup> Till statssuveränitetens kärnområde hör beskattningsrätten.<sup>20</sup> Stater grundar sitt beskattningsanspråk huvudsakligen utifrån två principer: hemvistprincipen och källstatsprincipen. Hemvistprincipen, även kallad domicilprincipen, utgår från skattesubjektets anknytning till en viss stat. En person som anses ha en sådan anknytning till en stat att denne ska ses som obegränsat skatteskyldig i denna stat ska enligt hemvistprincipen beskattas i denna stat för all sin inkomst. Enligt källstatsprincipen grundar sig beskattningen istället på skatteobjektets anknytning till en viss stat. En viss inkomst ska enligt källstatsprincipen beskattas i en viss stat om den anses ha en tillräcklig anknytning till staten ifråga. Skattesubjektet blir därmed begränsat skatteskyldig i den staten.<sup>21</sup>

Likt flertalet stater grundar Sverige sitt beskattningsanspråk på både hemvistprincipen och källstatsprincipen. Sveriges beskattningsanspråk blir därför omfattande, vilket kan leda till att samma skatteobjekt beskattas hos samma skattesubjekt under samma tidsperiod i fler än en stat. En sådan internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår således när staters tillämpning av beskattningsprinciperna kolliderar.<sup>22</sup> Kollisionen kan vara en oavsedd verkning av att hemviststaten grundar sitt beskattningsanspråk på hemvistprincipen eftersom skattesubjektet är obegränsat skatteskyldig där, och källstaten hävdar beskattningsanspråk med hänvisning till källstatsprincipen därför att skatteobjektet har en tillräcklig anknytning till den staten.<sup>23</sup> En kollision kan även ske till följd av att två staters kriterier för att bestämma beskattningsanspråk utifrån någon av beskattningsprinciperna leder till att samma beskattningsprincip åberopas.<sup>24</sup> Två stater kan till exempel göra anspråk på att en och samma person är skatterättsligt hemmahörande enligt intern lagstiftning i båda stater och därmed är obegränsat skatteskyldig i båda stater.<sup>25</sup>

---

<sup>19</sup> 1:4 § RF.

<sup>20</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 183.

<sup>21</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 23f.

<sup>22</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, p. 1. Se vidare Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 191 och Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 29f och 33.

<sup>23</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 154.

<sup>24</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 24.

<sup>25</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 154.



I syfte att lindra effekterna av eller helt undanröja dubbelbeskattning kan Sverige med en eller flera andra stater välja att begränsa sitt beskattningsanspråk genom folkrättsligt bindande avtal. Med andra ord, bilaterala alternativt multilaterala skatteavtal. Ett skatteavtal definieras i 2:35 § IL som 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. Skatteavtalen fördelar beskattningsrätten emellan de avtalsslutande staterna genom att tillämpningen av den interna rätten begränsas i det konkreta fallet och dubbelbeskattning undanröjas.<sup>26</sup> Skatteavtalen ska därmed inte förstås som någon uppsättning av lagvalsregler. Varje stats domstolar och myndigheter tillämpar endast nationell rätt. Skatteavtalen begränsar alltså tillämpningen av den interna rätten i ett konkret fall, men avgör aldrig vilken stats skattelagstiftning som ska tillämpas.<sup>27</sup> Inte heller finns någon folkrättslig förpliktelse för stater att undanröja internationell dubbelbeskattning.<sup>28</sup>

Skatteavtalens huvudsakliga syfte är som nämnt att undanröja dubbelbeskattning för att på så vis främja investeringar och den fria rörligheten av varor, tjänster och kapital samt arbetskraft.<sup>29</sup> Skatteavtalen kan emellertid ha även andra funktioner än undanröjande av dubbelbeskattning. Det karaktäristiska för skatteavtal är dock att de inte innefattar några egna eller nya skatteanspråk.<sup>30</sup> Skatteavtalen kan syfta till att motverka att skatteskyldiga drar fördel av skillnaderna i beskattningen i olika stater i syfte att uppnå skattefördelar genom internationell skatteflykt.<sup>31</sup> Skatteavtal kan även ha som syfte att motverka skattemässig diskriminering av utländska medborgare och bolag.<sup>32</sup> En stat är förhindrad att tillämpa bestämmelser i intern rätt när en sådan tillämpning innebär att medborgare i den andra avtalsslutande staten behandlas sämre än de egna medborgarna.<sup>33</sup> En stat är däremot fri att behandla sina egna medborgare sämre än medborgare i den andra avtalsslutande staten.<sup>34</sup>

---

<sup>26</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 183 och 191.

<sup>27</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 27 och Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 52.

<sup>28</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 34.

<sup>29</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 468f. Jmfr.

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511.

<sup>30</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 179 och Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 33. Se även OECD:s modellavtal, introduktionen, p. 16.

<sup>31</sup> Med termen internationell skatteflykt avses såväl legala som illegala förfaranden. Se Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning* 2010, s. 469. Jmfr. Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511. Se vidare Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 192 samt Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 36.

<sup>32</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 192. Se artikel 24 i OECD:s modellavtal.

<sup>33</sup> Artikel 24 OECD:s modellavtal. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 96.

<sup>34</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 37 och 95.

## 2.2 Skatteavtalens införlivande med svensk rätt

Skatteavtal ingås mellan två eller flera stater och bildar således folkrättsliga avtal, även kallade traktat.<sup>35</sup> Till skillnad från bestämmelser i den interna rätten reglerar skatteavtalen i egenskap av folkrättsliga avtal förhållandet mellan stater.<sup>36</sup> Det sätt varpå skatteavtalen ska bli en del av den interna rätten följer av den enskilda statens konstitutionella system.<sup>37</sup> Enligt ett monistiskt synsätt ses folkrätten och intern rätt som två delar av samma rättsordning. Det innebär att skatteavtal genom ratificering blir direkt tillämpliga i förhållande till domstolar, myndigheter och enskilda.<sup>38</sup> Sverige tillämpar dock ett dualistiskt synsätt, vilket innebär att folkrätten och svensk intern rätt ses som två separata rättsordningar. I Sverige och övriga stater som tillämpar ett dualistiskt synsätt på folkrätten måste skatteavtalen således av lagstiftaren införlivas med intern rätt för att kunna ges internrättslig verkan i förhållande till skatteskyldiga, myndigheter och domstolar.<sup>39</sup>

Det finns inga särskilda bestämmelser om hur skatteavtal ska införlivas med svensk rätt. I praktiken sker införlivandet genom riksdagens godkännande av avtalet och antagande av en särskild införlivandelag, till vilken avtalstexten in extenso utgör bilaga, efter regeringens proposition.<sup>40</sup> Den autentiska avtalstexten blir därmed direkt tillämplig som svensk lag och ska tolkas av svenska myndigheter och domstolar, vilket framgår av 1 § i

---

<sup>35</sup> En traktat definieras i artikel 2(1) i Wienkonventionen som ”en internationell överenskommelse sluten mellan stater i skriftlig form och underkastad internationell rätt, oavsett om den intagits i ett enda instrument eller i två eller flera sammanhörande instrument och oavsett dess särskilda beteckning”. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s.11.

<sup>36</sup> Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 19 och 40f.

<sup>37</sup> Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 44 och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 194. Se även OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 14.

<sup>38</sup> Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 40f. och Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 378. Se även OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 13.

<sup>39</sup> Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 42f. och Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 378f. Se även OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 13.

<sup>40</sup> Den svenska rättsordningen innehåller inga explicita bestämmelser avseende Sveriges anslutning till den dualistiska teorin. Det var först genom NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974:121 (som referatmål RÅ 1974 ref. 61) som Högsta domstolen respektive Högsta förvaltningsdomstolen erkände Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten. Se härvid även SOU 1974:100 s. 44. Sveriges utveckling mot den dualistiska skolan behandlas av bland annat Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 47f, och av Vogel, *Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt*, i festskrift till Håkan Strömberg, 1992, s. 343-365. Se även prop. 1974:100 s. 44 och den senare prop. 1990/91:131 s. 13 f. I övrigt se vidare Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 62, Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 40-45, Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2009 s. 710, Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 229, Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 194f. och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 164 samt Källqvist och Köhlmark, *Internationella skattehandboken*, 2007, s. 25.

införlivandelagarna.<sup>41</sup> Kravet på riksdagens godkännande följer av att riksdagens exklusiva lagstiftningskompetens på skatterättsområdet.<sup>42</sup> Sverige blir efter riksdagens godkännande, genom regeringens undertecknande och ratificering av skatteavtalet, folkrättsligt bunden av avtalet.<sup>43</sup>

## 2.3 OECD:s modellavtal

Skatteavtal är normalt bilaterala av det praktiska skälet att det är lättare att förhandla och omförhandla vid två parter.<sup>44</sup> Detta medför att skatteavtalsrätten är starkt splittrad, vilket får anses vara till nackdel för såväl de skatteskyldiga som domstolar och myndigheter eftersom de måste beakta skilda uppsättningar av regler. I syfte att uppnå en mer uniform reglering av den internationella skatteavtalsrätten finns ett vidsträckt samarbete mellan stater genom olika internationella organisationer.<sup>45</sup> En av dessa organisationer är OECD, vars Committee on Fiscal Affairs har gjort en viktig insats i harmoniseringsarbetet genom utarbetandet av ett modellavtal för inkomst- och förmögenhetsskatter.<sup>46</sup>

OECD:s modellavtal är inte tvingande men Sverige har som flertalet stater, såväl medlemmar som icke medlemmar i OECD, valt att låta modellavtalet verka som förebild vid upprättandet av skatteavtal.<sup>47</sup> Utöver artiklarna, innehåller modellavtalet även förtydligande kommentarer som ger vägledning vid tolkning av skatteavtal. Medlemsstater har även möjlighet att reservera sig mot olika avtalsartiklar.<sup>48</sup>

Modellavtalet är uppdelat i sju kapitel men med löpande artikelnumrering. Artiklarna är i sin tur uppdelade i punkter. I kapitel I-II avgränsas avtalets tillämpningsområde och viktigare begrepp definieras. Avtalets huvudsakliga innehåll återfinns i kapitel III-V som består av fördelnings- och metodartiklar, vilka fördelar beskattningsrätten emellan de avtalslutande staterna. Kapitel VI innehåller särskilda bestämmelser, såsom förbudet mot diskriminering och särskilda rättsmedel som till exempel ömsesidig överenskommelse.

---

<sup>41</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning* 2011, s. 513. Metoden benämns som inkorporering. Alternativet är transformation, varvid avtalet omarbetas till en svensk författning. Se Sundgren, *Skatteavtal och grundlag*, SvSkT 1993 s. 518.

<sup>42</sup> 8:3, 8:5 och 10:2 §§ RF. Se även Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 195 samt Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 11.

<sup>43</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 196.

<sup>44</sup> Se dock det nordiska skatteavtalet i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna som utgör ett multilateralt skatteavtal.

<sup>45</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 41.

<sup>46</sup> OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010.

<sup>47</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 47.

<sup>48</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 42f och 47.

## 2.4 Metoden för att tillämpa skatteavtal

För att underlätta förståelse för problematiken avseende tolkning och tillämpningen av skatteavtal ges en beskrivning av de grundläggande stegen vid tillämpning av skatteavtal.<sup>49</sup>

Med hänsyn till att skatteavtalens huvudsakliga syfte är att undanröja den dubbelbeskattning som uppstår till följd av staters nationella skattelagstiftning är den *första* frågan som måste besvaras vid tillämpning av skatteavtal huruvida en dubbelbeskattningssituation föreligger.<sup>50</sup> Den gyllene regeln i svensk skatteavtalsrätt stadgar härvid en viktig begränsning. Regeln som återfinns i 2 § i införlivandelagarna lyder: ”skatteavtal kan endast inskränka, aldrig utvidga den beskattningsrätt som tillkommer en stat enligt dess interna skattelagstiftning”.<sup>51</sup> Skatteavtal innefattar således inga egna eller nya skatteanspråk, utan ska endast tillämpas i den mån de begränsar den beskattningsrätt som annars skulle ha föreligga.<sup>52</sup> Det första som måste utredas när en annan stat än Sverige gör anspråk på beskattning avseende en viss inkomst är följaktligen huruvida interna skatteregler stadgar en skattskyldighet i Sverige. Om det inte föreligger någon skattskyldighet i Sverige enligt regler i svensk intern rätt, så är Sverige förhindrad från att beskatta den aktuella inkomsten även om skatteavtalet tillerkänner Sverige beskattningsrätten.<sup>53</sup> Det saknas således anledning att agera vidare. Om svenska interna regler däremot stadgar en skattskyldighet i Sverige så föreligger ett konkret kollisionsfall. Skatteavtalet måste således undersökas för fastställandet av vilken av staterna som ska anses ha beskattningsrätten enligt tillämpligt avtal.

---

<sup>49</sup> Den i avsnittet angivna metoden följer i huvudsak den metod som anges i Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 154ff. och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010.

<sup>50</sup> Se avsnitt 2.1, varvid framgår att ett skatteavtal även kan ha andra syften än att undanröja dubbelbeskattning. Ett skatteavtal kan således anses tillämpligt även om andra anspråk än beskattning framställs. Se även OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 1. I doktrinen har hävdats att utflyttningskatter inte omfattas av skatteavtalen eftersom någon dubbelbeskattningssituation inte föreligger då det inte rör sig om samma tidsrymder. Cejje bland andra menar dock att det avgörande för att dubbelbeskattning ska anses föreligga är att beskattningen berör samma tidsperiod. Närmare bestämt, att värdeökningen som uppstod i utflyttningsstaten under den tid då den skatteskyldige bodde där beskattas en gång i utflyttningsstaten och en gång i inflyttningsstaten. Se Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 119 med vidare hänvisningar. Se vidare definitionen av sådan dubbelbeskattning utan tidsmomentet i OECD:s kommentar till artikel 23a-b i modellavtal.

<sup>51</sup> Se även 2 § Lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Bestämmelsen beteckning som den gyllene regeln härrör från Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

<sup>52</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 513. Se vidare Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 179 och Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 33 och Miller, *Principles of international taxation*, 2009, s. 112 om relationen mellan skatteavtal och annan intern rätt: ”An important point is that treaties cannot, of themselves, impose tax liabilities where none exist under domestic law. They can only reduce or eliminate domestic tax liabilities.”.

<sup>53</sup> Sandström, *Svenska dubbelbeskattningsavtal*, 1949, s. 35.

Den *andra* frågan som måste besvaras är vilket skatteavtal som är aktuellt i det enskilda fallet. En förutsättning för att avgöra vilket av de svenska skatteavtalen som ska tillämpas är att identifiera de stater som gör anspråk på beskattning.

Den *tredje* frågan som måste besvaras är huruvida den fysiska eller juridiska personen ifråga omfattas av det aktuella skatteavtalet. Av artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår att en förutsättning för att avtalet ska vara tillämpligt är att den skatteskyldige har hemvist i minst en av de avtalsslutande staterna.

Därefter måste den *fjärde* frågan huruvida den eller de aktuella skatterna omfattas av skatteavtalet besvaras. Artikel 2 i OECD:s modellavtal anger de skatter som omfattas av avtalet.<sup>54</sup> Skatter som medför dubbelbeskattning men som inte omfattas av avtalet kan inte sättas ned enligt avtalet.<sup>55</sup>

Den *femte* frågan som ska besvaras är vilken av staterna som enligt skatteavtalet utgör hemviststat. Fastställandet av vilken stat som ska anses vara hemviststat enligt avtalet är avgörande för avtalets tillämplighet, vilket framgår av artikel 1 i OECD:s modellavtal. Hemvistartikeln som gäller för såväl fysiska som juridiska personer finns i artikel 4(1) och lyder: "[v]id tillämpning av detta avtal åsyftar uttrycket 'person med hemvist i en avtalsslutande stat' person som enligt lagstiftningen i denna stat är skatteskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Uttrycket ingriper emellertid inte person som är skatteskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där."<sup>56</sup> Definitionen omfattar alltså inte en begränsat skatteskyldig person.

Hemvistartikeln hänvisar således till den interna rätten i de avtalsslutande staterna, och anger att en person som har hemvist enligt interna regler i en av de avtalsslutande staterna även har hemvist enligt avtalet. Hänvisningen till den interna rätten medför dock att en person kan anses ha hemvist i båda avtalsslutande stater. Vid tillämpningen av skatteavtal i Sverige är det således av vikt att både fastställa om personen i fråga har hemvist i Sverige och i den andra avtalsslutande staten.<sup>57</sup>

Föreligger dubbel bosättning anges i artikel 4(2) att hemvisten fastställs enligt följande ordning (a) där personen i fråga har sin stadigvarande bostad, eller om sådan bostad finns i båda stater där personen har sitt centrum för levnadsintressena, (b) där personen i fråga stadigvarande vistas, (c) i den stat personen i fråga är medborgare eller (d) genom en ömsesidig

---

<sup>54</sup> Modellavtalet innehåller ingen definition av begreppet skatt, utan anger enbart vad som avses med skatt på inkomst och förmögenhet i artikel 2(2). För en definition av begreppet skatt se Lang, "Taxes covered – What is a "tax" according to article 2 of the OECD Model?", BIFD 2005 s. 216-223.

<sup>55</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 155.

<sup>56</sup> Översättning av Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 48.

<sup>57</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 49 med hänvisning till Sundgren, *Det nya skatteavtalet med Frankrike*, IUR-information 1993 nr. 5 s. 3-4.

överenskommelse av behöriga myndigheter.<sup>58</sup> Vid dubbel bosättning för juridiska personer anges i artikel 4 (3) att platsen för den verkliga ledningen är avgörande.

Det är den avtalsrättsliga hemvisten som fastställs enligt artikel 4. Om den andra avtalsslutande staten utgör hemviststat enligt skatteavtal kan Sverige likväl behandla den skatteskyldige som obegränsat skatteskyldig i Sverige.<sup>59</sup>

Den *sjätte* frågan som ska besvaras är vilken fördelningsartikel som är tillämplig och vad den innebär. Fördelningsartiklarna återfinns i artiklarna 6-22 i OECD:s modellavtal och är uppdelade efter olika inkomstslag, utan anknytning till den uppdelning som återfinns i intern rätt, och syftar som nämnt till att fördela beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten. Om en viss inkomst ska hänföras till den ena eller den andra fördelningsartikeln avgörs av de definitioner som finns i avtalet. Avtalet saknar emellertid generella bestämmelser om hur inkomsten ska beräknas, vilket istället får ske enligt intern lagstiftning.<sup>60</sup>

Fördelningsartiklarna ska inte misstas för lagvalsregler. Artiklarna fördelar endast beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna på så vis att staterna går med på att begränsa sina beskattningsanspråk. Staterna tillämpar således endast den egna interna rätten vid beskattningen.<sup>61</sup>

Fördelningsartiklarna kan vara utformade på två skilda sätt. En fördelningsartikel kan tillerkänna den ena staten en exklusiv beskattningsrätt. Dubbelbeskattningen undanröjas således genom att den andra staten avstår helt från att beskatta inkomsten. I annat fall kan en fördelningsartikel föreskriva att även den andra staten, källstaten, ges en rätt att beskatta inkomsten. Dubbelbeskattning får i dessa fall undanröjas genom de metoder som tillhandahålls i metodartiklarna. Fördelningsartiklarna måste därför ses tillsammans med metodartiklarna, vilka anger på det sätt varpå den dubbelbeskattning som uppstår när beskattningsrätten till samma transaktion tillerkänns såväl källstaten som hemviststaten undanröjs.<sup>62</sup>

Den *sjunde* och sista frågan som måste besvaras är vad en tillämpning av avtalets metodartikel medför. Artikel 23 anger två metoder för undanröjande

---

<sup>58</sup> Översättning av Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 48.

<sup>59</sup> RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I) jämfört med RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II).

<sup>60</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 52-57 och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 156.

<sup>61</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 156.

<sup>62</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 62 och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 132 samt Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 156f. Metodartiklarna bör även beaktas i de fall tillämplig fördelningsartikel föreskriver exklusiv beskattningsrätt eftersom metodartiklarna kan innehålla exempelvis progressionsförbehåll.

av dubbelbeskattning: exemptmetoden och creditmetoden.<sup>63</sup> Primärt åläggs hemviststaten ansvaret för att undanröja dubbelbeskattningen.<sup>64</sup>

Exemptmetoden innebär att hemviststaten ska undanta en viss inkomst från beskattning när källstaten har rätt att beskatta denna inkomst. Detta betecknas som full exemption eller obegränsad exempt. Hemviststaten får dock normalt beakta även undantagna inkomsterna vid fastställandet av progressiviteten på övriga inkomster som inte förbehålls källstaten. Detta betecknas som exempt with progression eller exempt med progressionsförbehåll.<sup>65</sup> Sverige kan emellertid ha valt att avstå från progressionsförbehållet genom bestämmelser i införlivandelagen.<sup>66</sup>

Creditmetoden innebär att hemviststaten vid beskattningen även ska ta upp de inkomster som enligt avtalet tillerkänts källstaten, för att därefter från sin skatt avräkna den skatt som erlagts i källstaten. Detta betecknas som full credit eller obegränsad avräkning. Om avräkning däremot endast får ske till högst ett belopp motsvarande den erlagda skatten i hemviststaten på den inkomst som förbehållits källstaten betecknas metoden som ordinary credit eller normal avräkning.<sup>67</sup> Sverige tillämpar i nuläget i regel creditmetoden men någon klar princip följs inte. I de flesta skatteavtal tillämpas såväl exempt- som creditmetoden.<sup>68</sup>

Metoden för tillämpning av skatteavtal kan sammanfattas i följande tillämpningsordning; (1) den skatteskyldiges situation enligt svensk intern rätt utreds, (2) skatteavtalet tillämpas och den skatteskyldiges situation enligt avtalet utreds, och (3) intern rätt tillämpas med de begränsningar som följer av skatteavtalet.<sup>69</sup>

---

<sup>63</sup> Betecknas även, om än sällan, som undantagsmetoden respektive avräkningsmetoden. Se Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 62.

<sup>64</sup> OECD:s modellavtal, introduktionen, punkterna 19 och 23-25. Se även Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 151 och Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 157.

<sup>65</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 62. Det finns ytterligare varianter av exemptmetoden: alternativ exempt (den utländska inkomsten inräknas i beskattningsunderlaget, varvid skatten beräknas på den totala beskattningsbara inkomsten, varefter den svenska skatten sätts ned med så stor del av den totala skatten som belöper på den utländska inkomsten) och matching exempt (om källstaten inte tar ut den normala bolagsskatten vid utdelning ska, vid bedömning av om förutsättningarna för skattebefrielse föreligger, beakta den skatt som skulle ha tagits ut i annat fall). Se Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 416f. Jmfr. Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 459-465.

<sup>66</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 62.

<sup>67</sup> Det finns ytterligare varianter på credit-metoder: matching credit (hemviststaten medger avräkning för ett större belopp än den skatt som erlagts i källstaten), omvänd credit (källstaten ska avräkna den skatt som erlagts i hemviststaten), per item-principen (varje utländsk inkomst och den därpå belöpande skatten beaktas var för sig vid avräkningen), per country-principen (alla inkomster och skatter från en och samma stat beaktas samtidigt) och overall-principen (alla utländska inkomster och skatter beaktas samtidigt). Se Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 63 och Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 417.

<sup>68</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 63.

<sup>69</sup> Jmfr. Sallander, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, SvSkT 2010 s. 186.

# 3 Tolkning av skatteavtal

## 3.1 Inledning

Tolkning av skatteavtal aktualiseras först vid tillämpningen av ett skatteavtal i en konkret situation. Tolkningen syftar till att avgöra om en viss bestämmelse i skatteavtalet är tillämplig eller inte genom att besvara frågan om huruvida en given situation omfattas av ett uttryck eller begrepp i avtalet.<sup>70</sup> Skillnaden mellan att tolka och tillämpa ett skatteavtal kan uttryckas som att tolkningen syftar till att klargöra skatteavtalets innebörd, vilket kan ske på abstrakt väg, medan tillämpningen av ett skatteavtal förutsätter förekomsten av faktiska omständigheter vilka ska inordnas under en eller flera bestämmelser i skatteavtalet.<sup>71</sup> Att Högsta förvaltningsdomstolen vid tolkningen av sådana kvalifikationsfrågor hamnar i en ovanlig avvägningssituation till följd av skatteavtalets dubbla karaktär framgår av efterföljande avsnitt.

## 3.2 Två tolkningsmetoder – internrättslig och folkrättslig

Skatteavtal ingås mellan två eller flera stater, och utgör resultatet av förhandlingen mellan dessa parter. Skatteavtalen ska sedermera tillämpas i respektive stats rättssystem, vilket ställer särskilda krav på avtalens utformning. Avtalen når sällan den precision som finns hos annan intern rätt. Det kan inte heller tas för givet att uttryck i skatteavtal har den betydelse som samma uttryck har i svensk rätt.<sup>72</sup> En tillämpning av skatteavtal kan således förutsätta en tolkning av avtalet för att undanröja oklarheter och fastställa huruvida avtalet i fråga är tillämpligt på en viss företeelse eller inte.

Skatteavtalen blir förvisso genom införlivandet gällande som annan svensk lag men den bakomliggande avtalstexten utgör likväl ett folkrättsligt avtal. När domstolen ska tolka införlivandelagen blir det därför huvudsakligen en fråga om tolkning av det bakomliggande folkrättsliga skatteavtalet. Rättstillämparen ställs således inför frågan om vilken tolkningsmetod som ska tillämpas: en internrättslig eller en folkrättslig tolkning. Det finns emellertid inga särskilda bestämmelser i intern rätt som reglerar tolkning av skatteavtal.<sup>73</sup> Det är sålunda oklart vilken tolkningsmetod som ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal enligt den svenska rättsordningen.<sup>74</sup>

<sup>70</sup> Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 160 och Cejie, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 81.

<sup>71</sup> Moëll, *Harmoniserade tulltaxor*, 1996, s. 255.

<sup>72</sup> Akselsson, *Frågeställningar gällande skatteavtal*, IUR-Information nr. 2-3 2007, s. 5.

<sup>73</sup> Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 561.

<sup>74</sup> Akselsson, *Frågeställningar gällande skatteavtal*, IUR-Information nr. 2-3 2007, s. 5.



Vid en internrättslig tolkning tolkas skatteavtalet enligt sedvanliga principer för svensk lagtolkning.<sup>75</sup> Den primära rättskällan utgörs av lagtexten och övriga rättskällor som förarbeten, rättspraxis, föreskrifter från Skatteverket och uttalanden i doktrinen utgör hjälpmedel eller stöd för lagtolkningen. Vidare kan systematiken, det rättsliga sammanhanget och den historiska utvecklingen beaktas. Lagtexten har emellertid tolkningsföretråde framför övriga rättskällor men kan tolkas såväl objektivt som subjektivt. Vid en objektiv tolkning av lagtexten ges den tolkning som framstår som mest rimlig, utan hänsyn till förarbetsuttalanden, tolkningsföretråde. Är flera objektiva tolkningar möjliga får dock uttalanden i förarbeten vägas in. Vid en subjektiv tolkning ges förarbetsuttalanden en väsentligt större betydelse vid tolkningen av lagtexten.<sup>76</sup>

Den internrättsliga tolkningsmetoden kan emellertid leda till att domstolarna i de avtalsslutande staterna bedömer en och samma transaktion olika, vilket medför att olika artiklar i skatteavtalet anses vara tillämpliga. Om den ena staten anser att transaktionen i fråga utgör ränta, varpå ränteartikeln i skatteavtal anses tillämplig, samtidigt som den andra staten anser att utdelning är för handen och att utdelningsartikeln istället är tillämplig uppstår en kvalifikationskonflikt. Effekten blir att dubbelbeskattningen kvarstår i strid med skatteavtalets syfte.<sup>77</sup> Problematiken med kvalifikationskonflikter kan dock undgåas genom en ömsesidig tillämpning av en folkrättslig tolkningsmetod i de avtalsslutande staterna.<sup>78</sup>

I förarbetena anges på motsvarande vis att redan den skillnaden att en internationell överenskommelse tillkommer som ett ömsesidigt avtal mellan stater, medan en lag ensidigt utfärdas av den svenska lagstiftaren, föranleder att en tolkning av en sådan internationell överenskommelse måste ske med andra utgångspunkter än tolkning av annan svensk lag. En folkrättslig tolkningsmetod synes förespråkas som den mest lämpade metoden vid tolkning av internationella överenskommelser.<sup>79</sup> Vid en folkrättslig tolkningsmetod ska uttryck i skatteavtal tolkas i enlighet med avtalsslutande staternas gemensamma avsikt.<sup>80</sup> En sådan tolkning förutsätter internationellt accepterade tolkningsregler. Sådana principer finns i Wienkonventionens tolkningsartiklar 31-33.<sup>81</sup> I Skatteverkets handlingsföreskrifter anges vidare att svensk rätt ska tolkas restriktivt, vilket innebär att såväl skatteavtal som annan intern rätt ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Är ordalydelsen oklar ska emellertid lagstiftarens, när fråga är om intern rätt, eller de avtalsslutande parternas, när fråga är om skatteavtal, syfte beaktas så som

---

<sup>75</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 77 och 83 samt Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 160.

<sup>76</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i svenskt perspektiv*, 2006, s. 205.

<sup>77</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 77.

<sup>78</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 77. Se artikel 25 i OECD:s modellavtal om ömsesidig överenskommelse.

<sup>79</sup> SOU 1974:100 s. 79f.

<sup>80</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 78 och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 81.

<sup>81</sup> Avsnitt 3.4.

det kommit till uttryck i förarbetena. Det understryks dock att förarbetenas betydelse som tolkningsdata är större vid tolkning av intern rätt än bestämmelserna i skatteavtal.<sup>82</sup>

Det finns dock vissa betänkligheter även vad gäller den folkrättsliga tolkningsmetoden. En tillämpning av Wienkonventions tolkningsregler vid tolkning av skatteavtal kan enligt Ersson ifrågasättas med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen *nullum tributum sine lege* (ingen skatt utan lag).<sup>83</sup> Skatteavtalen blir genom införlivandet med svensk rätt en del av den interna rätten och bör enligt Ersson tolkas som sådan i enlighet med den skatterättsliga legalitetsprincipen.<sup>84</sup>

Frågan om vilken tolkningsmetod som ska användas får enligt doktrinen besvaras med att såväl internrättslig som folkrättslig tolkningsmetod bör tillämpas men i skilda situationer. Tre situationer kan urskiljas: (1) när uttryck finns definierade i avtalen, (2) när hänvisningar i avtalen görs till den interna rätten och (3) när den allmänna tolkningsregeln motsvarande den i artikel 3(2) i OECD:s modellavtal aktualiseras.<sup>85</sup>

### **3.2.1 Definition eller hänvisning till intern rätt enligt avtalet**

I de fall en definition av ett visst uttryck finns i skatteavtalet ska denna definition användas vid tolkning av avtalet.<sup>86</sup> Tolkningen sker i enlighet med de avtalslutande staternas gemensamma avsikt, och en folkrättslig tolkningsmetod tillämpas.<sup>87</sup>

Om det i avtalet finns hänvisningar till den interna rätten innebär detta att en internrättslig tolkningsmetod ska tillämpas och ett uttryck ges den innebörd som återfinns i relevant bestämmelse i den interna rätten.<sup>88</sup> En sådan hänvisning finns som nämnt i hemvistartikeln 4(1) i OECD:s modellavtal.<sup>89</sup>

---

<sup>82</sup> Skatteverket, Handling för internationell beskattning, 2010, s. 490. Jmfr. Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 522. Se även Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 560.

<sup>83</sup> 1:1 § och 8:3 § RF.

<sup>84</sup> Ersson, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-Information nr. 2-3 2007, s. 8-15.

<sup>85</sup> Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 160f och Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 81.

<sup>86</sup> Se till exempel artikel 3(1)b i det nordiska skatteavtalet för en definition av begreppet "person" eller artikel 11(3) för en definition av uttrycket "ränta".

<sup>87</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 81. Se även Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 161 som betecknar en sådan tolkning som autentisk med hänvisning till van Houtte, *Principal of interpretation in internal and international tax law*, Amsterdam 1968, s. 39. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 84f.

<sup>88</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 82 och Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 161. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 85.

<sup>89</sup> Avsnitt 2.4.

### 3.2.2 Tolkningsartikel 3(2) i OECD:s modellavtal

Svenska skatteavtal är med få undantag utformade efter OECD:s modellavtal och innehåller följaktligen en allmän tolkningsartikel motsvarande den i modellavtalet.<sup>90</sup> För det fallet att skatteavtalet i fråga saknar såväl en egen definition som hänvisning till nationell rätt finns följaktligen i de flesta fall en mer generell artikel om tolkning. Artikel 3(2) i det nordiska skatteavtalet, som motsvarar den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellavtal artikel 3(2), lyder enligt följande:

”Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, om den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framför den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat”.

Enligt tolkningsartikeln ska en internrättslig tolkning tillämpas, vilket innebär att ett uttryck som inte definieras av avtalet ska ges den betydelsen som den har enligt den interna rätten vid tiden för tillämpningen av avtalet. Artikeln förespråkar således en ambulatorisk tolkning.<sup>91</sup> En ambulatorisk tolkning ska numera även tillämpas vid tillämpning av OECD:s modellavtal.<sup>92</sup> Alternativet är en statisk tolkning, varmed avses att uttryck i avtalet ska tolkas i enlighet med innebörden de hade vid tiden för avtalets ingående.<sup>93</sup>

Om en avtalsslutande stat efter skatteavtalets ingående har gett ett uttryck en annan innebörd i den nationella rätten, så att uttrycket till exempel omfattar fler situationer än före ändringen, ska en ambulatorisk tolkning emellertid inte tillämpas. Denna viktiga begränsning av utrymmet att tillämpa en internrättslig tolkningsmetod framgår av uttrycket ”såvida sammanhanget inte föranleder annat” i tolkningsartikeln.<sup>94</sup> Sammanhanget ska enligt OECD:s kommentar förstås som de avtalsslutande staternas avsikt när de ingick skatteavtalet och den innebörd som uttrycket har i den andra avtalsslutande statens interna skattelagstiftning.<sup>95</sup> En folkrättslig tolkningsmetod ska sålunda tillämpas.<sup>96</sup> De behöriga myndigheterna ges således ett visst spelrum enligt lydelsen av artikel 3(2) men med en implicit hänvisning till den ömsesidighetsprincip varpå avtalet grundar sig.<sup>97</sup>

---

<sup>90</sup> Avsnitt 2.3.

<sup>91</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 84.

<sup>92</sup> Kommentaren till artikel 3 OECD:s modellavtal p. 11.

<sup>93</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 83.

<sup>94</sup> Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 207 och Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s.83.

<sup>95</sup> Kommentaren till artikel 3 OECD:s modellavtal p. 12.

<sup>96</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 83.

<sup>97</sup> Kommentaren till artikel 3 OECD:s modellavtal p. 12.

Den allmänna tolkningsartikeln utgör en del av skatteavtalet och blir genom avtalets införlivande med intern rätt bindande för svenska myndigheter och domstolar. Den närmare innebörden av tolkningsartikeln är emellertid oklar eftersom artikeln lämnar stort utrymme för tolkning. I praktiken är det följaktligen Högsta förvaltningsdomstolen som i sin praxis fått bedöma vilka omständigheter som ska beaktas vid tolkning av skatteavtal. Innebörden av tolkningsartikeln har i doktrinen uppfattats som att den internrättsliga tolkningsmetoden och beaktandet av intern skattelagstiftning endast ska tillämpas när det inte går att fastställa parternas gemensamma avsikt med stöd av den folkrättsliga metoden.<sup>98</sup> Denna tolkning av tolkningsartikeln slogs fast av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet.<sup>99</sup>

### **3.2.3 RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet**

#### **3.2.3.1 Bakgrund**

En fysisk person, tidigare bosatt i Sverige, var sedan två år tillbaka bosatt i Storbritannien och ägde aktier i ett svenskt aktiebolag. Vid en avyttring av aktierna skulle kapitalvinsten, enligt det svensk-brittiska skatteavtalet, uteslutande beskattas i Storbritannien i egenskap av säljarens hemviststat.<sup>100</sup> Av den så kallade remitteringskontantprincipen i brittisk skattelagstiftning följde emellertid att beskattning var möjlig först då kapitalvinsten remitteras till Storbritannien.<sup>101</sup> Någon sådan överföring hade dock inte ägt rum. För det fallet att vinsten förblev oremitterad kunde följaktligen beskattning varken ske i Sverige eller Storbritannien. Skatteavtalet gav alltså upphov till en dubbel skattefrihet.<sup>102</sup> Sverige var i enlighet med den gyllene regeln i skatteavtalsrätten förhindrad från att beskatta vinsten, och detta trots att Storbritannien inte kunde beskatta intäkten till följd av begränsningar i den interna rätten och intern svensk rätt möjliggjorde beskattning, eftersom att skatteavtalet tillerkände Storbritannien den exklusiva beskattningsrätten.<sup>103</sup>

I syfte att motverka uppkomsten av sådan dubbel skattefrihet innehöll skatteavtalet en remitteringsartikel. Av artikeln följde att om beskattningen av inkomst från inkomstkälla i en av staterna enligt skatteavtalet lindras i denna stat och en fysisk person enligt gällande lagstiftning i den andra staten beskattas för sådan inkomst till den del inkomsten överförs till eller mottas i denna andra stat och inte för hela dess belopp, ska den skattelindring som enligt skatteavtalet medges i den förstnämnda staten endast avse den del av inkomsten som överförs eller mottas i den andra

---

<sup>98</sup> Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 94 och 207 samt Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 84.

<sup>99</sup> För senare praxis avseende folkrättslig tolkningsmetod vid tolkning av skatteavtalet se till exempel RÅ 1995 not. 68 om begreppet inkomstkälla i det svensk-grekiska skatteavtalet.

<sup>100</sup> Artikel XII (3) i 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland i dess lydelse enligt SFS 1968:769.

<sup>101</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 210.

<sup>102</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 210. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

<sup>103</sup> Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

staten.<sup>104</sup> Frågan var om en beskattning kunde ske i Sverige för icke remitterad kapitalvinst i enlighet med remitteringsartikeln.

Likt flertalet skatteavtal var det svensk-brittiska avtalet avfattat på båda avtalsslutande staters språk. Begreppen "inkomst" och "kapitalvinst" hålls emellertid isär i brittisk skattelagstiftning. Vidare så omfattade begreppet "inkomst" i andra artiklar i avtalet endast realisationsvinst när detta framgick av särskild hänvisning eller av sammanhanget. I Sverige omfattar begreppet inkomst emellertid även kapitalvinster. Den omständigheten att ordet "inkomst" angavs tillsammans med orden "från inkomstkälla" i remitteringsartikeln anknöt, till skillnad från brittisk skattelagstiftning, inte till svensk beskattningsterminologi. Utgångspunkten i svensk skatterättslig doktrin är att en realisationsvinst vid avyttring av aktier inte kan ha någon källa. Tolkningsfrågan i målet var följaktligen om begreppet "inkomst" i uttrycket "inkomst från inkomstkälla" omfattade kapitalvinster.<sup>105</sup> Frågan som följde var om en internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod skulle tillämpas.

### **3.2.3.2 Innebörden av "sammanhanget" i tolkningsartikel 3(2)**

Av den allmänna tolkningsartikeln i skatteavtalet följde att varje förekommande uttryck i avtalet, vars innebörd inte särskilt angetts, skulle anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelagstiftning i den stat som avser att tillämpa avtalet.<sup>106</sup> En internrättslig tolkningsmetod skulle således tillämpas enligt tolkningsartikeln i och med hänvisningen till intern rätt. Utrymmet att tillämpa den internrättsliga tolkningsmetoden begränsades emellertid genom att det av artikeln även framgick att interna beskattningsregler endast skulle tillämpas om "sammanhanget" inte krävde annat. Denna inskränkning kunde, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, förstås enligt följande:

"Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler."

Högsta förvaltningsdomstolen slog alltså fast rangordningen mellan de olika komponenterna i tolkningsartikeln och att parternas gemensamma avsikt med avtalet vid dess tillkomst är det avgörande för tolkningen av

---

<sup>104</sup> Artikel II (2) i 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland i dess lydelse enligt SFS 1968:769.

<sup>105</sup> Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, 2006, s. 210.

<sup>106</sup> Artikel II (3) i 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland i dess lydelse enligt SFS 1968:769.

skatteavtalet. Domstolen förklarar att alla ansträngningar ska göras för att härleda betydelsen av ett avtalsuttryck från dess sammanhang i skatteavtalet, och att den interna lagstiftningens definition av ett avtalsuttryck enbart ska tillämpas när allt annat har misslyckats. Sammanhanget ska ses i vid bemärkelse och beakta alla tänkbara omständigheter.<sup>107</sup> Tolkningsartikeln ska således enligt Högsta förvaltningsdomstolen förstås som att en tolkningsfråga primärt ska besvaras genom tillämpning av en folkrättslig tolkningsmetod, och sekundärt genom en internrättslig tolkningsmetod. Domstolens uppgift var följaktligen att fastställa vad de avtalslutande parterna avsett med bestämmelserna i skatteavtalet.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att ordalydelsen av remitteringsartikeln inte gav något säkert svar på frågan om huruvida artikeln var tillämplig i det aktuella fallet och övergick till frågan om vad parterna kan ha avsetts när artikeln fick sin nuvarande lydelse år 1968. Innan ändringen 1968 rådde det, enligt domstolen, inga tvivel om att remitteringsartikeln inte var tillämplig på kapitalvinster. Inte heller fanns något som talade för att någon ändring hade skett i denna del vid revideringen 1968. Domstolen grundade detta på den omständigheten att avtalsparterna vid utformningen av remitteringsartikelns nya lydelse använt begrepp som enligt brittisk beskattningsterminologi inte omfattar realisationsvinst. Det kunde således enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte hävdas att parterna haft som gemensam avsikt att låta kapitalvinster omfattas av uttrycket inkomst i remitteringsartikeln. Sverige var sålunda förhindrad från att beskatta den icke-remitterade kapitalvinsten.

### **3.2.3.3 Högsta förvaltningsdomstolens domskäl mot bakgrund av Wienkonventionens tolkningsregler**

Högsta förvaltningsdomstolen förespråkade en folkrättslig tolkning men resultatet av domstolens avtalstolkning, att parternas gemensamma avsikt inte kan anses ha varit att låta kapitalvinster omfattas av uttrycket inkomst remitteringsartikeln, avviker likväl från den folkrättsliga tolkningsmetod som följer av Wienkonventionens tolkningsregler.

Högsta förvaltningsdomstolens uppfattning att den engelska avtalstexten skulle tillmätas särskild betydelse som tolkningsdata vid fastställandet av parternas gemensamma avsikt eftersom förhandlingar framförts på engelska har i doktrinen kritiserats för att vara oförenlig med artikel 33 Wienkonventionen.<sup>108</sup> Av artikeln följer att när en traktat har bestyrkts på två eller flera språk, ska texterna anses äga lika vitsord. Det saknas således någon regel enligt vilken en text ska ges företräde vid skiljaktigheter. Enligt artikel 33(4) ska i de fall de bestyrkta texterna har en skillnad i mening som inte bortfaller vid tillämpning av artikel 31 och 32, antas ha den mening som med beaktande av traktatens ändamål och syfte bäst jämkar texterna.

---

<sup>107</sup> Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990 s. 5.

<sup>108</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 213 och Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990, s. 16f. Se även Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 217.

Remitteringsartikelns syfte är att motverka missbruk av skatteavtal genom upprätthållande av beskattningen i Sverige som källstat till dess att den skatteskyldige remitterar inkomsten till Storbritannien som hemviststat. Remitteringsartikelns syfte är att motverka skatteflykt.<sup>109</sup> Det finns även anledning att i tolkningssammanhang förutsätta att de avtalsslutande staterna i god tro har en gemensam avsikt att förhindra alla former av missbruk förorsakat av icke remittering.<sup>110</sup> Högsta förvaltningsdomstolens tolkningsresultat innebär likväl att remitteringsartikelns inskränks, vilket ger upphov till dubbel skattefrihet och ett främjande av internationell skatteflykt. Det skulle således enligt domstolens tolkningsresultat vara de avtalsslutande staternas avsikt att godta skatteflykt genom icke-remittering av realisationsvinst. Tolkningsresultatet är dock varken förenligt med remitteringsartikelns ändamål eller syfte. Inte heller kan tolkningsresultatet anses vara rimligt eller förnuftigt. I situationer likt den förevarande när en tolkning enligt artikel 31 i Wienkonventionen leder till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt tolkningsresultat ska enligt konventionens artikel 32 supplementära tolkningsmedel användas för att pröva tolkningsresultatet.<sup>111</sup> Följaktligen kan Högsta förvaltningsdomstolen inte anses ha uttömt de folkrättsliga tolkningsmedlen.<sup>112</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens tolkningsresultat att parterna avsiktligt exkluderat realisationsvinster från skatteavtalets tillämpningsområde kan även, enligt Sundgren, ses som en missuppfattning av skatteavtalens grundläggande struktur. Skatteavtal omfattar skatter, varmed avses såväl den brittiska reavinstskatt, inklusive remitteringsreglerna, som den svenska statliga och kommunala skatten som också omfattar realisationsvinster. Alla skattepliktiga objekt som blir föremål för beskattning enligt dessa bestämmelser omfattas följaktligen av skatteavtalet. Om de avtalsslutande staterna av något skäl önskar annat får detta göras genom att staterna uttryckligen exkluderar viss skattepliktig inkomst eller vissa skattskyldiga personer från avtalets tillämpningsområde. Sådana inskränkningar förekommer dock, till skillnad från skattelättnadsregler, sällan vid avtalsbestämmelser som syftar till att motverka skatteflykt.<sup>113</sup>

### **3.2.4 RÅ 2004 not. 59 Perumålet**

I Perumålet fick Högsta förvaltningsdomstolen återigen tillfälle att pröva tolkningsfrågan om huruvida uttrycket ”inkomst från inkomstkälla” i skatteavtal avfattat på två språk skulle anses omfatta kapitalvinster. Omständigheterna var i korthet de följande. Två svenska aktiebolag avsåg att avyttra andelar i två peruanska bolag. Kapitalvinsterna var inte föremål

---

<sup>109</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 210 och 213.

<sup>110</sup> Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990, s. 8f.

<sup>111</sup> Se avsnitt 3.4.2.2 om artikel 32 i Wienkonventionen.

<sup>112</sup> Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990, s. 13f och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 213.

<sup>113</sup> Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990, s.13.

för beskattning enligt peruansk rätt men skattepliktiga i Sverige enligt svensk intern rätt.<sup>114</sup> Frågan var om det svensk-peruanska skatteavtalet innebar en inskränkning av Sveriges beskattningsrätt.<sup>115</sup>

Enligt avtalet skulle vinst vid försäljning av förmögenhetstillgång, såväl lös som fast egendom, beskattas i den avtalsslutande stat vari tillgången var belägen vid avyttringstillfället.<sup>116</sup> Samtidigt följde av avtalet att inkomst från inkomstkälla i Peru, vilken enligt peruansk lag och i överensstämmelse med avtalet är underkastad beskattning i Peru vare sig direkt eller genom skatteavdrag, ska vara undantagen från beskattning i Sverige såvida avtalet inte säger annat.<sup>117</sup> Skatterättsnämnden tolkade bestämmelsen som en så kallad subject to tax-regel, varmed avses en bestämmelse enligt vilken beskattningsrätten till olika slags inkomster tillfaller Sverige om Peru inte utövar den beskattningsrätt som enligt övriga regler i avtalet tillerkänts Peru. Skatterättsnämnden ansåg att andelarna i de peruanska bolagen i enlighet med skatteavtalet skulle anses vara belägna i Peru, varför kapitalvinsterna skulle beskattas i Peru som källstat. Beskattningsrätten övergick emellertid enligt Skatterättsnämnden till Sverige enligt subject to tax-regeln eftersom Peru inte utnyttjade beskattningsrätten enligt avtalet. Tolkningsfrågan i målet var följaktligen huruvida uttrycket "inkomst från inkomstkälla" i subject to tax-regeln skulle anses omfatta kapitalvinster.

Högsta förvaltningsdomstolen tillämpade en folkrättslig tolkning inriktad på att utröna de avtalsslutande parternas gemensamma avsikt och primärt grundad på själva avtalstexten, vilket överensstämmer med artikel 31 (1) i Wienkonventionen. Domstolen förklarade att när skatteavtal är avfattat på två eller flera språk så äger språkversionerna lika vitsord, vilket överensstämmer med artikel 33(1) i Wienkonventionen. Domstolen förklarade dock att den svenska texten ska användas vid en tillämpning i Sverige men slog samtidigt fast att andra språkversioner bör beaktas vid oklara fall. Även detta får anses vara folkrättsenligt sett till artikel 33(4) i Wienkonventionen, vilken lyder "[n]är en jämförelse av de bestyrkta texterna uppenbarar en skillnad i meningen som ej bortfaller vid tillämpningen av artiklarna 31 och 32, skall den mening antagas, som med beaktande av traktatens ändamål och syfte bäst sammanjämkar texterna, utom när en bestämd text har företräde enligt mom. 1."

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att frågan om huruvida begreppet "inkomst från inkomstkällor" omfattade kapitalvinster inte kunde avgöras med ledning endast av den svenska texten. Vid en jämförelse med den spanska texten framkom en skillnad i uttryckssätten. Vad som i den svenska texten angavs som "inkomst från inkomstkällor" motsvarades i den spanska texten av orden "avkastning från källa". Medan den svenska texten inte gav något besked om huruvida bestämmelsen var avsedd att omfatta kapitalvinster framstod detta vid en granskning av den spanska texten som

---

<sup>114</sup> 6:3-4 §§ och 13:2 § IL.

<sup>115</sup> Dåvarande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Peru SFS 1968:745.

<sup>116</sup> Artikel X.

<sup>117</sup> Artikel XVII.



mycket osannolikt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg följaktligen det vara klart att avtalsbestämmelsen som angav att vinst vid försäljning av förmögenhetstillgång skulle beskattas i den avtalsslutande stat vari tillgången var belägen vid avyttringstillfället uttömmande reglerade frågan om vilken av staterna som hade rätt att beskatta en kapitalvinst i det fall en person med hemvist i en av staterna avyttrar en tillgång belägen i endera av dessa stater.

Det var sålunda de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt att inte låta kapitalvinster omfattas av den enligt svensk tolkning så kallade subject to tax-regeln. Sverige var alltså förhindrad att beskatta kapitalvinsterna när Peru tillerkändes exklusiv beskattningsrätt och subject to tax-regeln ansågs inte vara tillämplig på kapitalvinster.<sup>118</sup>

### **3.3 Rättskällor vid folkrättslig tolkning av skatteavtal**

Av föregående avsnitt framgår att både den internrättsliga och folkrättsliga tolkningsmetoden kan aktualiseras vid tolkning av skatteavtal. För det fallet att skatteavtalet i fråga saknar såväl en egen definition som hänvisning till nationell rätt finns i de flesta fall en allmän tolkningsartikel motsvarande den i OECD:s modellavtal artikel 3(2). Av RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet följer att tolkningsartikeln bör förstås som att en tolkningsfråga primärt ska besvaras med tillämpning av en folkrättslig tolkningsmetod. Först om en sådan folkrättslig tolkningsmetod misslyckas ska tolkningsfrågan besvaras med tillämpning av en internrättslig tolkningsmetod. Rättskällehierarkin vid en folkrättslig tolkning ter sig emellertid annorlunda mot den i rent intern rätt. Vid en internrättslig tolkning tolkas skatteavtalet som annan svensk lag.<sup>119</sup> I RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet befäste Högsta förvaltningsdomstolen principen om att frågor avseende tolkning av skatteavtal primärt ska besvaras med en folkrättslig tolkningsmetod. Domstolen förklarade även vilka metoder och principer samt rättskällor som bör tillämpas vid en folkrättslig tolkning.

#### **3.3.1 RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet**

##### **3.3.1.1 Bakgrund**

Omständigheterna i målet var de följande. Ett svenskt bolag avsåg att förvärva fem fondbolag i Luxemburg, vilka skulle förvalta var sin värdepappersfond. Enligt intern luxemburgsk lagstiftning var fondbolag som inte förvaltade mer än en fond befriade från bolagsskatt. Enligt

---

<sup>118</sup> Högsta förvaltningsdomstolens avgörande synes ha utgjort början på en lång rad skatteplaneringsupplägg med peruanska bolag i syfte att undgå beskattning i Sverige, och det svensk-peruanska skatteavtalet omförhandlades och sades upp två år senare. Se prop. 2005/06:125 s. 61.

<sup>119</sup> Avsnitt 3.2.

dåvarande svensk intern CFC-lagstiftning skulle delägare som var obegränsat skatteskyldig i Sverige beskattas löpande för sin andel i en utländsk juridisk persons inkomst, under förutsättning att denna inte utgjorde ett utländskt bolag. Den huvudsakliga frågan i målet var sålunda huruvida de luxemburgska fondbolag var att betrakta som utländska juridiska personer eller utländska bolag.<sup>120</sup>

En utländsk juridisk person var att anse som ett utländskt bolag under förutsättningen att den utländska juridiska personen var hemmahörande i en av de i bestämmelsen uppräknade avtalsstaterna, däribland Luxemburg. Därutöver fordrades att den utländska juridiska personen omfattades av skatteavtalets regler om begränsad beskattningsrätt, vilket förutsatte att den juridiska utländska personen hade hemvist i den aktuella staten i enlighet med skatteavtalets regler om hemvist.<sup>121</sup> Det avgörande för huvudfrågan i målet var således om fondbolag kunde anses ha hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet och därmed omfattas av skatteavtalet. Enligt avtalet skulle en person anses ha hemvist i en avtalsstat om personen var obegränsat skatteskyldig i denna stat på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller liknande omständighet.<sup>122</sup>

Tolkningsfrågan var således om det för uttrycket hemvist i skatteavtalet var tillräckligt att fondbolagen hade en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori den normalt tillhör medför obegränsad skattskyldighet till bolagsskatt (tolkningsalternativ 1) eller om det även krävdes att de faktisk var underkastade sådan beskattning (tolkningsalternativ 2). Ett fondbolag är som nämnt befriat från bolagsskatt om bolaget endast förvaltar en fond enligt intern luxemburgsk rätt. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade sig i samband med sitt ställningstagande avseende de två tolkningsalternativen om de principer och metoder samt rättskällor som bör användas vid tolkning av skatteavtal.

### **3.3.1.2 OECD:s modellavtal jämte kommentar**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, med hänvisning till tidigare praxis, att OECD:s modellavtal jämte kommentar fick anses vara allmänt accepterat som rättskälla vid tolkning av skatteavtal.<sup>123</sup> Om ett skatteavtal eller en avtalsbestämmelse har utformats i överensstämmelse med OECD:s

---

<sup>120</sup> SFS 1984:174 och prop. 1983/84:18 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg och prop. 1983/84:18. För nu gällande skatteavtal se SFS 1198:159 och 1996:1510 samt prop. 1996/97:43.

<sup>121</sup> Dåvarande 6:10 § IL, numera 2:5 § IL.

<sup>122</sup> Se artikel 4 i dåvarande svensk-luxemburgska skatteavtalet SFS 1984:174. Jmfr. även med artikel 4 i OECD:s modellavtal med motsvarande formulering.

<sup>123</sup> RÅ 1987 ref. 158 om diskrimineringsförbudet i det svensk-nederländska skatteavtalet och RÅ 1995 not. 68 som gällde det svensk-grekiska skatteavtalet, i vilken Högsta förvaltningsdomstolen med en hänvisning till RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet konstaterade att begrepp som inte definieras i avtalet enligt gängse principer om tolkning av skatteavtal ska ges den betydelse som kan antas svara mot vad de avtalslutande staterna avsett. Högsta förvaltningsdomstolen tolkade sedermera begreppet mot bakgrund av OECD:s modellavtal, som ansågs återspegla vad som var internationellt vedertaget vid avtalets ingående.

modellavtal, bör det enligt domstolen normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad som sägs i kommentaren till modellavtalet.

Vad gäller målet i fråga så grundade sig visserligen det svensk-luxemburgska avtalet på OECD:s modellavtal men OECD:s kommentar till den aktuella artikeln gav ingen direkt vägledning avseende tolkningsfrågan i målet eftersom begreppet skatteskyldig inte kommenteras.<sup>124</sup>

### **3.3.1.3 Wienkonventionens tolkningsregler**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, med hänvisning till RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet, att tolkning av skatteavtal ska inriktas på att fastställa avtalsparternas gemensamma avsikt. Fastställandet ska enligt domstolen ske i enlighet med artiklarna 31-33 i Wienkonventionen. Konventionen gäller visserligen i första hand i förhållandet mellan de avtalsslutande staterna men samma principer bör enligt domstolen normalt ligga till grund även för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten.

Tolkningen ska således grunda sig på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av avtalets ändamål och syfte enligt artikel 31(1) Wienkonventionen. Ett tolkningsalternativ måste gå att förena med ordalydelsen.<sup>125</sup> Den gängse meningen av anknytningskravet i hemvistregeln var enligt Högsta förvaltningsdomstolen att personen i fråga verkligen ska vara skyldig att betala skatt och talade således närmast för tolkningsalternativ 2. Avtalstexten förföll emellertid enligt domstolen även vara förenlig med tolkningsalternativ 1: "... med en tolkning som innebär att tonvikten ligger på att precisera formen av anknytning och att det som krävs för hemvist är att det finns en anknytning av angivet slag som medför att personen i princip är underkastad det system för oinskränkt beskattning som den avtalsslutande staten tillämpar för den kategori av subjekt som personen tillhör." Lydelsen av hemvistregeln i sig utslöt alltså inte en tolkning med innebörden att en principiell skattskyldighet var tillräcklig.

Enligt artikel 31 (1) och 31(2) i Wienkonventionen får avtalstexten i övrigt ses som en del av sammanhanget. Högsta förvaltningsdomstolen uppmärksammade härvid det i skatteavtalet reglerade undantaget avseende luxemburgska holdingbolag.<sup>126</sup> Holdingbolag var, likt de i målet aktuella fondbolagen, befriade från bolagsskatt men undantogs uttryckligen från skatteavtalets tillämpningsområde. Det faktum att en uttrycklig undantagsregel införts kunde enligt domstolen tyda på att parterna utgått från att holdingbolagen trots sin skattefrihet ska anses ha hemvist i Luxemburg enligt hemvistregeln och att de följaktligen, om undantagsregeln

---

<sup>124</sup> Kommentaren till artikel 4 i OECD:s modellavtal.

<sup>125</sup> Dahlberg, *Något om 1996 års mål om luxemburgska fondbolag – RÅ 1996 ref. 84*, SN 1997, s. 224. Se även Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 195.

<sup>126</sup> Artikel 28 i dåvarande svensk-luxemburgska skatteavtal SFS 1984:174.

inte hade införts, skulle ha omfattats av avtalet. Förekomsten av undantagsregeln kunde därmed, enligt domstolen, ses som ett stöd för tolkningsalternativ 1. Något avgörande argument var det dock knappast fråga om enligt domstolen eftersom undantagsregeln kunde ha införts i rent förtydligande syfte. Domstolen noterade även att frånvaron av särskilda avtalsbestämmelser beträffande fondbolag inte i sig tillåter någon slutsats i någondera riktningen mot bakgrund av att den lagstiftning som först reglerade fondbolagens ställning infördes efter det att skatteavtalet hade undertecknats. Avtalstexten i övrigt gav följaktligen enligt domstolen ingen vidare ledning i tolkningsfrågan.

Högsta förvaltningsdomstolen gick därefter folkrättsenligt vidare för att se uttrycket hemvist i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte i enlighet med artikel 31(1) i Wienkonventionen. Domstolen konstaterade att avtalets syfte var att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt, vilket framgick redan av avtalsrubriken, och anförde följande: ”Det kan tyckas att syftet att undvika dubbelbeskattning inte motiverar att en person, som i den ena avtalsslutande staten är befriad från beskattning, omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och att detta förhållande skulle utgöra ett argument till förmån för tolkningsalternativ 2.” Att avtalet syftade till att förhindra dubbelbeskattning kunde alltså anses tala för ett krav på faktisk beskattning.

### **3.3.1.4 Tolkningsfrågan i ett vidare perspektiv**

Tolkningsfrågan skulle enligt Högsta förvaltningsdomstolen även ses ”i ett vidare perspektiv” med hänsyn till att skatteavtal även syftar till att åstadkomma en skälig fördelning av beskattningsunderlaget mellan de avtalsslutande staterna. Domstolen ifrågasatte om det förhållandet att Luxemburg i sin interna rätt avstod från det beskattningsutrymme som erhöles enligt avtalet skulle komma Sverige tillgodo genom en utvidgning av det beskattningsutrymmet enligt avtalet. Om Luxemburg därefter utvidgade sin beskattning kunde en situation av dubbelbeskattning uppstå. Det kunde enligt domstolen hävdas att skatteavtal även ska skydda mot sådan ”potentiell” dubbelbeskattning. Detta talade för att en formell skatteskyldig var tillräcklig för skatteskyldighetsrekvisitet i hemvistartikeln.

Därtill anförde domstolen att den skattebefrielse som avtalet ger den enskilde i den ena staten normalt inte är beroende av att inkomsten faktiskt blir beskattad i den andra staten. Denna princip skulle vid en avgränsning av hemvistbegreppet innebära att en person ska anses ha hemvist i en avtalsslutande stat om personen har en sådan anknytning till den staten som enligt den statens lagstiftning kan medföra oinskränkt skattskyldighet. Detta synsätt gav alltså stöd för tolkningsalternativ 1.

### **3.3.1.5 Konsekvenser från tillämpningssynpunkt**

Slutligen anförde Högsta förvaltningsdomstolen att ”konsekvenserna från tillämpningssynpunkt” bör beaktas. Ett resonemang som enligt Pelin snarare hör hemma i en diskussion om det internrättsliga hemvistbegreppet.<sup>127</sup>

Om de principiellt skattskyldiga subjekten enligt tolkningsalternativ 1 skulle anses uppfylla skattskyldighetsrekvisitetet hemvistartikeln men bedömningen skulle vara den motsatta beträffande de personer som inte bedöms som skattesubjekt, kan avtalstillämpningen komma att styras av rent lagtekniska aspekter. En sådan ordning kan enligt domstolen vara mindre lämplig från materiell synpunkt och kan medföra gränsdragningsproblem vid den praktiska tillämpningen.

Denna gränsdragningsfråga uppkommer inte om skattskyldighetsrekvisitetet i hemvistartikeln enligt tolkningsalternativ 2 fordrar faktisk beskattning. Avtalstillämpningen blir istället beroende av om personen i fråga är skattskyldig eller inte. Även en sådan ordning medför dock tillämpningsproblem eftersom frågan kvarstår om vilket skatteuttag som krävs för att skattskyldighetsrekvisitetet ska anses vara uppfyllt.

### **3.3.1.6 Högsta förvaltningsdomstolens slutsatser**

Högsta förvaltningsdomstolen drog följande slutsatser. Lydelsen av skattskyldighetsrekvisitetet pekade närmast på ett krav på faktisk skattskyldighet enligt tolkningsalternativ 2 men gav också utrymme för en tolkning enligt alternativ 1. Vad som i det föregående sagts om dubbelbeskattningsavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt gav till övervägande del stöd för tolkningsalternativ 1. De skäl som kunde anföras till förmån för tolkningsalternativ 1 fick sammantagna anses ha tillräcklig styrka för att ge alternativet företräde framför tolkningsalternativ 2. Konsekvensen blev att fondbolagen skulle anses vara omfattade av dubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg och ha hemvist där. De skulle således betraktas som utländska bolag, vilket innebar att X AB inte skulle delägarbeskattas.

Tolkningsresultatet kan enligt Pelin endast svårligen förenas med avtalets syfte och ändamål.<sup>128</sup> Tolkningsresultatet att skattskyldighetsrekvisitetet i hemvistregelns endast fordrar formell skattskyldighet innebär att dubbel skattefrihet uppstår. Fondbolagen är enligt luxemburgsk intern rätt befriade från skatt samtidigt som Sverige är förhindrad att såväl delägarbeskatta som beskatta utdelning.<sup>129</sup> Av artikel 32 i Wienkonventionen framgår att

---

<sup>127</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 218 och 221f. Jmfr. även med artikel 3 i OECD:s modellavtal.

<sup>128</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 220.

<sup>129</sup> Det kan tilläggas att det i prop. 1996/97:44 s. om det nordiska skatteavtalet s. 49 har uttalats att det inte är tillräckligt att en person endast har en sådan anknytning till hemviststaten som för den kategori den tillhör normalt medför obegränsad skattskyldighet. Frågan om faktisk eller formell beskattning vid fastställandet av en persons hemvist var

domstolen kan använda supplementära tolkningsmedel för att bekräfta tolkningsresultatet eller för att fastställa resultatet när tvetydigheter eller oklarheter kvarstår alternativt när resultatet uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt. Domstolen hade enligt Pelin genom en prövning enligt artikel 32 i Wienkonventionen på ett tydligare sätt kunnat visa att konventionens folkrättsliga tolkningsmetod var uttömd.<sup>130</sup>

## 3.4 Wienkonventionen om traktaträtten

### 3.4.1 Wienkonventionens tillämplighet

Wienkonventionen om traktaträtten reglerar frågor avseende folkrättsliga traktat.<sup>131</sup> Vid tolkning av skatteavtal tas således utgångspunkten vanligtvis i Wienkonventionen.<sup>132</sup> Wienkonventionen öppnades för signering den 23 april 1969 och trädde i kraft den 27 januari 1980. I konventionen anges hur ingående och ikraftträdande av traktater sker samt för vilka stater konventionen är öppen för signering.<sup>133</sup> Signeringen är emellertid inte tillräcklig för att konventionen ska bli bindande för en stat, utan för detta fordras även ratificering.<sup>134</sup> Först genom ratificeringen uppkommer en folkrättslig bundenhet. Wienkonventionen saknar dock retroaktiv verkan, vilket innebär att konventionen endast är tillämplig på skatteavtal som ingåtts efter att de avtalsslutande staterna anslutit sig till konventionen.<sup>135</sup> Sverige ratificerade Wienkonventionen 1974.<sup>136</sup>

Följaktligen krävs att både Sverige och den andra avtalsslutande staten har ratificerat Wienkonventionen innan ett skatteavtal ingås för att konventionen ska kunna tillämpas på skatteavtalet i fråga.<sup>137</sup> Likväl tillämpade Högsta förvaltningsdomstolen Wienkonventionen vid tolkningen av det svensk-luxemburgska skatteavtalet i RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet. Avtalet ingicks 1996, varvid Sverige redan var ansluten till Wienkonventionen. Luxemburg har emellertid endast signerat, och inte ratificerat, Wienkonventionen. Konventionen var följaktligen inte gällande för Luxemburg och saknade tillämplighet i Luxemburgmålet.<sup>138</sup> Luxemburg

---

återigen uppe till prövning hos Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 ref. 29, varvid domstolen återigen fann det tillräckligt med formell beskattning.

<sup>130</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 220.

<sup>131</sup> Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969. Hädanefter citerad Wienkonventionen.

<sup>132</sup> Andersson m.fl., *Det nordiska skatteavtalet med kommentar*, 1991, s. 48.

<sup>133</sup> Artiklarna 6-18 samt artikel 81 i Wienkonventionen.

<sup>134</sup> Artikel 82 i Wienkonventionen.

<sup>135</sup> Artikel 4 i Wienkonventionen och Sinclair, *The Vienna Convention on Law of Treaties*, 1984, s. 7.

<sup>136</sup> Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ 1975:1) Nr. 1

Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969. Se även prop. 1974:158 om beslut om ratifikation 20 december 1974.

<sup>137</sup> Sallander, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 nr. 8, s. 861.

<sup>138</sup> Sallander, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 nr. 8, s. 862.

hade emellertid genom signeringen uttryckt sin vilja att bli bunden och kunde därför inte förhindra Sveriges försök att upprätthålla syftet med Wienkonventionen vid tolkning av skatteavtalet.<sup>139</sup> Inget av detta berördes emellertid av Högsta förvaltningsdomstolen.<sup>140</sup> Hade det svensk-luxemburgska skatteavtalet däremot ingåtts före den tidpunkt varvid Sverige anslöt sig till konventionen så hade konventionen saknat verkan.<sup>141</sup> Så var fallet i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet avseende det svensk-schweiziska. Skatteavtalet slöts 1965 men Sverige ratificerade Wienkonventionen först 1975, vilket även var det år som Schweiz anslöt sig till konventionen. Wienkonventionen var således med hänsyn till bristen på retroaktiv verkan inte tillämplig i OMX-målet.<sup>142</sup>

Några problem behöver emellertid inte nödvändigtvis uppstå eftersom den allmänna uppfattningen om Wienkonventionen synes vara att den i stora delar utgör en kodifiering av den folkrättslig sedvänja och praxis som finns avseende folkrättsliga traktat.<sup>143</sup> Följaktligen torde konventionen till innehållet alltid vara indirekt tillämplig mellan stater, oberoende av staterna i fråga ratificerat konventionen eller inte.<sup>144</sup> Wienkonventionen har dock ett omfattande innehåll, vilket väcker frågan om vilka utav konventionens artiklar som kodifierar folkrätten och vilka som i själva verket utgör resultatet av de förhandlingar som fördes vid konventionens ingående. Konventionens tolkningsregler i artiklarna 31-33 får dock enligt doktrinen anses utgöra kodifierad sedvanerätt och universellt tillämpliga.<sup>145</sup>

Wienkonventionens tolkningsregler är emellertid i första hand tillämpliga på förhållandet mellan de avtalsslutande staterna.<sup>146</sup> Konventionens tolkningsprinciper är sålunda enligt förarbetsuttalanden inte direkt tillämpliga när domstolar och myndigheter i det enskilda fallet tolkar skatteavtal. Skatteavtal ska istället tolkas som annan svensk lag enligt sin ordalydelse och med stöd av förarbeten.<sup>147</sup> Högsta förvaltningsdomstolen slog dock i RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet fast att Wienkonventionens tolkningsregler normalt bör ligga till grund även för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den skatteskyldige och skattemyndigheten.

---

<sup>139</sup> Artikel 18 i Wienkonventionen.

<sup>140</sup> Sallander, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 nr. 8, s. 862.

<sup>141</sup> Artiklarna 4 och 18 i Wienkonventionen.

<sup>142</sup> Sallander, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 nr. 8, 861.

<sup>143</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 78 och Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 8f.

<sup>144</sup> Sallander, *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 nr. 8, s. 864f. Se även Moëll, *Harmoniserade tulltaxor*, 1997, s. 259 samt Vogel och Prokisch, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 66.

<sup>145</sup> Se bland annat Sinclair, *The Vienna Convention on Law of Treaties*, 1984, s. 19 och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 206 samt Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 35.

<sup>146</sup> Artikel 1 och 6ff i Wienkonventionen.

<sup>147</sup> Prop. 1992/93:177 s. 51.

Konventionens tolkningsregler blir således indirekt tillämpliga på förhållandet mellan skatteskyldig och staten.<sup>148</sup>

### 3.4.2 Wienkonventionens tolkningsregler

Det sätt varpå man ska gå till väga vid en folkrättslig tolkningsmetod för att fastställa den enligt konventionen korrekta innebörden av en avtalstext anges i Wienkonventionens artikel 31-33.<sup>149</sup> Med den korrekta betydelsen avses de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt med avtalet.<sup>150</sup> Närmare bestämt det är den objektiva partsavsikten som ska fastställas utifrån en tolkning av avtalstexten enligt tolkningsreglerna i Wienkonventionen.<sup>151</sup> Den folkrättsliga tolkningsmetoden så som den följer av Wienkonventionen säger emellertid i själva verket mer om rättskällornas inbördes ordning än hur man i praktiken når det rimligaste resultatet.<sup>152</sup> En tillämpning av Wienkonventionens tolkningsregler leder således inte självständigt till en uniform tolkning av skatteavtal staterna emellan men konventionen identifierar och rangordnar likväl de viktigaste elementen i den folkrättsliga tolkningsprocessen.<sup>153</sup>

#### 3.4.2.1 Den allmänna tolkningsregeln i artikel 31

Inledningsvis kan sägas att de tolkningsmedel som anges i den allmänna tolkningsartikeln 31 är av lika värde, varmed avses att ingen står över de andra. Samtliga tolkningsmedel beaktas därmed i en och samma tolkningsprocess.<sup>154</sup> Som en naturlig följd av tolkningsprocessens ändamål att fastställa innebörden av avtalstexten, utgör emellertid tolkningsmedlet konventionellt språkbruk det första steget i processen.

---

<sup>148</sup> Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 561.

<sup>149</sup> Se bilaga A för den officiella, svenska översättningen av tolkningsreglerna i Wienkonventionen om traktaträtten (SÖ 1975:1).

<sup>150</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 229.

<sup>151</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattnings av kapitalökningar*, 2010, s. 89 och Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFID 2006, s. 99.

<sup>152</sup> Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 195 och Sinclair, *The Vienna convention on law of treaties*, 1984, s. 119.

<sup>153</sup> Vogel och Prokisch, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 67.

<sup>154</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the law of treaties*, 2009, s. 435f. Villinger uppmärksammar emellertid att de nationella domstolarna, och även ICJ, intar en annan inställning gentemot hierarkin bland de tolkningsmedel som anges i artikel 3. Villinger anför följande: "Practice of States and courts disclose different approaches as to the means of interpretation in Article 31. As the list below indicates, only some instances of practice confirm the single process of application of all the means of the General Rule. Other instances of State practice, and even the practice of the ICJ, are ambivalent. At times, the General Rule in Article 31 is reduced to its para. 1, or even to the ordinary meaning of a term, the other means being regarded as discretionary or supplementary." I listan återger Villinger bland annat ett av ICJ:s uttalanden i in the Territorial Dispute (Libya/Chad) Case 1994: " '[according to Article 31] a treaty must be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to its terms in their context and in the light of its object and purpose. Interpretation must be based above all upon the text of the treaty' ."



Att avtalstexten självt utgör den primära rättskällan vid en folkrättslig tolkning framgår av artikel 31(1). Avtalstextens ska enligt bestämmelsen *tolkas ärligt* i överensstämmelse med *den gängse meningen* avtalets uttryck. Tolkningsmedlet som ska användas vid tolkning av skatteavtal i överensstämmelse med gängse meningen av avtalets uttryck är alltså konventionellt språkbruk.<sup>155</sup> Att bestämmelsen ska tolkas *ärligt* innebär att den fundamentala principen *pacta sunt servanda* om att avtal ska hållas ska respekteras.<sup>156</sup> Ett uttryck i avtalstexten kan emellertid ges en annan innebörd än den enligt konventionellt språkbruk i de fall detta varit parternas avsikt, vilket framgår av artikel 31(4). Vad gäller uttryck i skatteavtal får det dock av naturliga skäl anses ha varit parternas avsikt att låta uttrycken förstås som i deras speciella skatterättsliga mening, istället för sin mer allmänt språkliga mening.<sup>157</sup>

Uttryck utformas aldrig avskilda och deras innebörd eller gängse mening kan följaktligen endast fastställas genom beaktandet av avtalstexten i sin helhet. På så vis försäkras en tolkning av uttryck i överensstämmelse med dess kontext.<sup>158</sup> Av artikel 31(1) framgår således att avtalstexten ska tolkas i ärlig överensstämmelse med *den gängse meningen* av traktatens uttryck *sedda i sitt sammanhang*. Sammanhanget som tolkningsmedel kan aldrig användas självständigt, utan endast tillsammans med tolkningsmedlet konventionellt språkbruk. Användningen av sammanhanget utgör därför alltid det andra steget i en tolkningsprocess. När användningen av konventionellt språkbruk, det vill säga ”den gängse meningen”, ger ett vagt eller tvetydigt resultat ska användningen av tolkningsmedlet sammanhanget göra texten mer precis.<sup>159</sup> Av artikel 31(2)(a) framgår att i sammanhanget ingår utöver avtalstexten i sin helhet även andra överenskommelser rörande traktaten som slutits mellan samtliga parter i samband med traktatens ingående. Begreppet överenskommelse innefattar alla former av folkrättsligt bindande avtal.<sup>160</sup> Vidare följer av artikel 31(2)(b) att dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med avtalets ingående och godtagits av de andra parterna som sammanhörande med avtalet ska anses

---

<sup>155</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 66. Tolkning utifrån textens ordalydelse betecknas även som språklig-grammatisk tolkning, se till exempel Moëll, *Harmoniserade tulltaxor*, 1997, s. 258.

<sup>156</sup> Artikel 26 i Wienkonventionen. Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 88.

<sup>157</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 37, Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 80, Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 192f. och Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 196 samt Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 88. Se även Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the law of treaties*, 2009, s. 434f.

<sup>158</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the law of treaties*, 2009, s. 427.

<sup>159</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 114. Tolkning utifrån det sammanhang i vilken uttrycken förekommer betecknas även som systematisk tolkning, se till exempel Moëll, *Harmoniserade tulltaxor*, 1997, s. 258.

<sup>160</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 430 och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 207 och Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 166.

ingå i sammanhanget. Till skillnad från subparagraf a, uppställs här ett krav på skriftlig form.<sup>161</sup> Därtill ska "[u]töver sammanhanget" enligt artikel 31(3)(a) beaktas även efterföljande överenskommelser mellan parterna.<sup>162</sup> Begreppet överenskommelse ska även här anses innefatta alla former av folkrättsligt bindande avtal, oaktat avtalsform.<sup>163</sup> Vidare ska enligt artikel 31(3)(b) även efterföljande praxis vid avtalets tillämpning, som visar på enighet mellan parterna avseende tolkningen av avtalet anses ingå i sammanhanget vari uttryck i avtalet ska ses. Det får anses ligga i sakens natur att det är internationell praxis i överensstämmelse med artikeln 31(1) som avses.<sup>164</sup> "Praxis" kan vara hur många tillämpningar av avtalet som helst, det vill säga en såväl som två, under förutsättningen att de påvisar enighet mellan parterna avseende tolkningen av avtalet.<sup>165</sup> Även regler i den internationella rätten som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna ska även beaktas enligt artikel 31(3)(c). Sådana internationella rättsregler utgör, enligt doktrinen, regler som kan härledas från en folkrättsligt erkänd formell rättskälla, varmed avses internationella överenskommelser och traktat, internationell sedvanerätt och allmänt erkända rättsgrundsatser.<sup>166</sup>

Slutligen framgår vidare av artikel 31(1) att ett avtal ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och *mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte*.<sup>167</sup> Avtalets ändamål och syfte ska förstås som de skäl för vars skull det tolkade avtalet existerar, vilka kan betecknas som avtalets ratio legis.<sup>168</sup> Tolkning av avtal med användning av avtalets ändamål och syfte kallas i vissa fall internrättsligt som teleologisk tolkning. Enligt den allmänna uppfattningen i den folkrättsliga doktrinen är den teleologiska tolkningen i folkrätten uteslutande subjektiv. En tolkning är subjektiv teleologisk om en lag tolkas på basis av de ändamål och syften som lagen kan antas tilläggas dess

---

<sup>161</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 167.

<sup>162</sup> Även om artikel 31(3) lyder "[u]töver sammanhanget skall hänsyn tas till" brukar de omständigheter som redogörs för i artikeln normalt anses utgöra en del av sammanhanget i den mening som avses i artikel 31(1). Se härom Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 112.

<sup>163</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 207 och Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 166.

<sup>164</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 207 och Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 196.

<sup>165</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 186. Jmfr. Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 431 enligt vilken "The active practice should be consistent rather than haphazard and it should have occurred with a certain frequency. However, the subsequent practice must establish the agreement of the parties regarding its interpretation. Thus, it will have been acquiesced in by the other parties; and no other party will have raised an objection."

<sup>166</sup> Artikel 38 i ICJ-stadgan. Se även Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 433, Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 21-38 samt Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 202 med vidare hänvisningar.

<sup>167</sup> Begreppen ändamål och syfte har i doktrinen tolkats synonymt, se Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, Parajett AB, 2005, s. 41 sekundärkälla hämtad ur Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 89.

<sup>168</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 227. Se även Moëll, *Harmoniserade tulltaxor*, 1997, s. 259.

upphovsman.<sup>169</sup> När ett folkrättsligt avtal tolkas med användning av avtalets ändamål och syfte så är det följaktligen alltid på basis av det ändamål och syfte som avtalet kan tillskrivas av det folkrättsliga avtalets parter.<sup>170</sup> Det som ytterst är avgörande för vad som i en tolkningsprocess ska ses som innehållet i avtalets ändamål och syfte är parternas gemensamma avsikt med avtalet.<sup>171</sup> Tolkningsmedlet avtalets ändamål och syfte kan emellertid endast användas i kombination med konventionellt språkbruk.<sup>172</sup> Avtalstextens ordalydelse utgör således den yttersta gränsen för användningen av avtalets ändamål och syfte.<sup>173</sup> Användningen av avtalets ändamål och syfte kan således sägas utgöra andra steget i tolkningsprocessen.<sup>174</sup>

Att fastställandet av avtalets syfte och ändamål inte sällan måste föregås av en egen tolkning är emellertid en annan sak. Enligt Linderfalk måste en åtskillnad göras mellan den omständigheten att rättstillämparen fastställer avtalets ändamål och syfte i förhållande till ett visst, konkret tolkningsalternativ och avtalets ändamål och syfte i förhållande till avtalets innehåll i sin helhet. Avtalets ändamål och syfte kan te sig förhållandevis oklart gentemot den tolkade avtalstexten i sin helhet men samtidigt vara helt klar över avtalets ändamål och syfte i förhållande till de konkreta tolkningsalternativ som finns för handen.<sup>175</sup> Beträffande skatteavtalens syfte och ändamål framgår av OECD:s rapport att skatteavtalen primärt syftar till att undanröja dubbelbeskattning och erodering av den nationella skattebasen. Skatteavtalen syftar emellertid även till att bidra till ett jämt fördelat beskattningsunderlag mellan de avtalsslutande staterna. Mot bakgrund av artikel 31 i Wienkonventionen följer således att det vid valet mellan två tolkningsalternativ bör ges företräde för den tolkning som medför att nu nämnda syften uppfylls framför den tolkning som innebär att dubbelbeskattning eller dylikt kvarstår i strid med avtalets syfte.<sup>176</sup>

Betydelsen av skatteavtalens rubrik bör dock enligt Dahlberg tonas ner. Avtalets syfte måste framförallt framgå av de enskilda artiklarna i avtalet.<sup>177</sup> På motsvarande vis kan rubriken till skatteavtal enligt Lindencrona inte anses ge uttryck för någon överordnad princip som får användas vid tolkning av enskilda artiklar. Om avtalet förhindrar dubbelbeskattning eller

---

<sup>169</sup> Däremot om lagen ses skild från dess upphovsman och istället tolkas på basis av de ändamål och syften som lagen kan antas tilläggas av rättssamhället så används en objektiv teleologisk tolkning.

<sup>170</sup> Sinclair, *The Vienna conventions on law of treaties*, 1984, s. 131 och Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 227f med vidare hänvisningar.

<sup>171</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 229.

<sup>172</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 225 och Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 37.

<sup>173</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 37.

<sup>174</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 225.

<sup>175</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 229f.

<sup>176</sup> OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 19a. Se även Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 39.

<sup>177</sup> Dahlberg, *Något om 1996 års mål om luxemburgska fondbolag – RÅ 1996 ref. 84*, SN 1997, s. 225.

internationell skatteflykt beror istället på konstruktionen av de enskilda artiklarna.<sup>178</sup>

### **3.4.2.2 Supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32**

Supplementära tolkningsmedel, inbegripet förarbeten till avtalet och omständigheter vid dess ingående, kan enligt artikel 32 tillämpas i tre situationer (1) för att bekräfta den mening som framgått vid tillämpning av artikel 31, eller (2) för att fastställa den mening som framgått vid tillämpning av artikel 31 när denna kvarstår som tvetydig eller oklar, eller (3) för att fastställa meningen av texten när en tillämpning av artikel 31 leder till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt resultat.

Supplementära tolkningsmedel kan användas både självständigt och kumulativt beroende på den enskilda situationen. Utifrån de tre ovanstående situationerna, i vilka supplementära medel bör vidtas, anger Linderfalk följande.<sup>179</sup>

I den *första* situationen, när man vill bekräfta den mening av en tolkad avtalstext som framkommer vid tillämpningen av artikel 31, kan supplementära tolkningsmedel användas såväl självständigt som kumulativt. De supplementära tolkningsmedlen tillämpas självständigt när det som ska bekräftas är en användning av tolkningsmedlet konventionellt språkbruk, det vill säga ”den gängse meningen” av ett uttryck i avtalstexten. Om det som ska bekräftas istället är en användning av sammanhanget eller avtalets ändamål och syfte används de supplementära tolkningsmedlen kumulativt.

I den *andra* situationen, när man vill fastställa meningen av den tolkade avtalstexten för att en tolkning enligt artikel 31 framstår som tvetydig eller oklar, så kan de supplementära tolkningsmedlen även här användas både självständigt och kumulativt. De används självständigt när den tolkade avtalstexten innehåller ett uttryck som till formen inte förekommer i konventionellt språkbruk. Med andra ord, när varken tolkningsmedlen konventionellt språkbruk, sammanhanget eller avtalets ändamål och syfte kan användas. Om dessa tolkningsmedel visserligen kan användas men leder till mer än ett tolkningsalternativ ska de supplementära tolkningsmedlen istället användas kumulativt.

I den *tredje* situationen, när man vill fastställa meningen av en tolkad avtalstext för att en tolkning enligt artikel 31 leder till ett uppenbart orimligt eller oförnuftigt resultat, så kan dock de supplementära tolkningsmedlen endast tillämpas självständigt.

Att förarbeten till avtalet och omständigheter vid dess ingående anses utgöra supplementära tolkningsmedel framgår explicit av artikel 32. De svenska

---

<sup>178</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätten*, 1994, s. 81.

<sup>179</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 263.

förarbetena till införlivandelagen avses dock inte.<sup>180</sup> Ur uttrycket ”[s]upplementära tolkningsmedel, inbegripet...” följer emellertid implicit, att även andra företeelser än de nu nämnda kan anses falla in under artikel 32. Det får enligt Linderfalk anses vara klart att uttrycket innebär att alla de tolkningsmedel som enligt den vid tiden för tolkningen gällande sedvanerätt kan användas vid en folkrättslig tolkning när de grundläggande tolkningsmedlen inte är tillräckliga.<sup>181</sup> Uppfattningen får stöd av andra i doktrinen.<sup>182</sup>

Som exempel kan nämnas tolkningsregeln ”the rule of restrictive interpretation”.<sup>183</sup> Regeln innebär att en traktattext ska tolkas mot bakgrund av att varje förpliktelse enligt traktaten utgör ytterligare en begränsning av staternas handlingsutrymme i egenskap av suveräna stater. Vid en tolkning av skatteavtal med iakttagande av konventionellt språkbruk ska det tolkningsresultat som bevarar staternas handlingsfrihet i störst utsträckning ges företräde. Statssuveräniteten i folkrättslig mening fungerar således som tolkningsmedel i kombination med konventionellt språkbruk.<sup>184</sup>

Vad gäller den närmare innebörden av uttrycket ”förarbeten till traktaten” i artikel 32 ger Linderfalk följande definition: ”Med ’förarbetena till traktaten’ menas en framställning vilken som helst, textuell eller icke-textuell, förutsatt att den har producerats under det att den tolkade traktattexten utarbetades”.<sup>185</sup> Definitionen är allt annat än helt klar men ännu vagare blir det vid försöket att förstå innebörden av uttrycket ”omständigheter vid dess [läs traktatens] ingående” i artikel 32. Följande slutsatser kan dras enligt Linderfalk.

För det *första* kan den gängse mening av ”omständigheterna vid” förstås som de betingelser under vilka en traktat ingås. Med andra ord, de förhållanden av vilka ingåendet av en traktat influerats eller påverkats. Ett sakförhållande ska således räknas till extensionen av uttrycket ”omständigheter vid dess [läs traktatens] ingående” om sakförhållandet står i något slags samband med traktatens ingående.<sup>186</sup> Ordet samband kan, enligt Linderfalk, endast förstås som att det krävs att existensen av sakförhållandet åtminstone delvis och med fog kan sägas ha varit ingåendets orsak. Att sakförhållandet måste kunna dateras till en tidpunkt som åtminstone inte är senare än tiden för ingåendet får sägas sig självt.<sup>187</sup>

---

<sup>180</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 89. För betydelsen av svenska interna förarbeten vid folkrättslig tolkning av skatteavtal se vidare avsnitt 3.6.1.

<sup>181</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 265f. med vidare hänvisningar. Se även.

<sup>182</sup> Se bland annat Sinclair, *The Vienna convention on law of treaties*, 1984, s. 140 och Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 445.

<sup>183</sup> Latin in dubio mitius. För fler exempel se Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 310.

<sup>184</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 312f. och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 208f.

<sup>185</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 269 med vidare hänvisningar.

<sup>186</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 275.

<sup>187</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 276f.

För det *andra* är uttrycket ”ingående” flertydigt men ska, enligt Linderfalk, förstås som tiden då den tolkade traktaten antogs som slutlig.<sup>188</sup>

För det *tredje* krävs en snävare definition av innebörden av uttrycket ”omständigheterna vid dess [läs traktatens] ingående” med hänsyn till förhållandet med de övriga tolkningsreglerna i konventionen. Uttrycket har ett omfång som mycket nära angränsar till andra tolkningsmedel. Många företeelser som ligger nära andra tolkningsmedel, såsom sammanhanget eller textens ändamål och syfte, men som inte omfattas därtill kan nämligen anses falla inom tolkningsmedlet omständigheter vid traktatens ingående enligt artikel 32. Exempel på sådana företeelser är traktatens motiv, överenskommelser rörande traktaten som slutits vid dess ingående men som inte är folkrättsligt bindande eller träffats mellan samtliga parter. Detta innebär emellertid att det som beaktas som en användning av sammanhanget eller ändamålet och syftet inte sällan kan betecknas även som en användning av omständigheter vid traktatens ingående. En närmare avgränsning måste därför göras, mot bakgrund av att Wienkonventionen utgör ett sammanhängande system av tolkningsregler, enligt följande: ”[m]ed ’omständigheter vid traktatens ingående’ menas ett sakförhållande, vilket som helst, vars existens åtminstone delvis med fog kan sägas ha varit orsak till den tolkade traktattextens ingående, förutsatt att företeelsen inte också kan beaktas som en användning av sammanhanget eller som en användning av den tolkade traktattextens förarbeten.”<sup>189</sup>

### **3.4.2.3 Tolkning av avtal bestyrkta på två eller flera språk enligt artikel 33**

Artikel 33 anger en regel för de avtal som utformats på två eller flera språk, vilket är vanligt förekommande bland skatteavtal. Av artikel 33(1) följer att båda textversioner ska ha lika vitsord. Uttryck i avtalet förutsätts vidare som utgångspunkt enligt artikel 33(3) ha samma mening i varje bestyrkt språkversion. De avtalsslutande staterna kan dock enligt artikel 33(1) komma överens om att en av språkversionerna ska äga företräde vid händelse av skiljaktigheter. Parterna kan även välja att låta ett tredje språk ska ges företräde vid meningsskillnader. För det fallet att någon överenskommelse om företräde inte träffats och ordalydelsen inte är densamma i de olika språkversionerna följer av artikel 33(4) att den mening som, efter en tillämpning av artikel 31 och 32, med beaktande av avtalets syfte och ändamål bäst sammanjämkar texterna ska användas. Om en lösning inte går att finna härigenom anses frågan vara oreglerad i avtalet.<sup>190</sup> Vid tolkningen av skatteavtal måste sålunda även andra språkversioner beaktas utöver den egna. Därmed är emellertid inte sagt att den omständigheten att avtalsförhandlingarna förts på ett av språken ska beaktas vid tolkningen av avtalet i fråga.<sup>191</sup>

<sup>188</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 277.

<sup>189</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater*, 2001, s. 279.

<sup>190</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 39.

<sup>191</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 38f och Mattson, *Skifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 197. I RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen att utgångspunkt ska tas i den svenska avtalstexten men att

### 3.5 OECD:s modellavtal och kommentar

OECD har, som nämnt, utarbetat ett modellavtal samt kommentarer till densamma.<sup>192</sup> Att modellavtalet har fått stor betydelse för skatteavtalsrätten visar sig tydligt genom det stora antal skatteavtal, slutna mellan såväl medlemmar som icke-medlemmar, som följer modellavtalet.<sup>193</sup> Så även för Sveriges del. Majoriteten av de svenska skatteavtalen har framförhandlats på basis av OECD:s modellavtal, vilket i regeln även framgår av propositionen till införlivandelagen.<sup>194</sup> Följaktligen har även kommentaren till modellavtalet fått en allt större betydelse, och har använts som stöd vid tolkning av skatteavtal i rättspraxis.<sup>195</sup> Varken modellavtalet eller dess kommentar omnämns dock som rättskälla i Wienkonventionen. Skälet härtill är sannolikt att modellavtalet saknar motsvarighet på andra rättsområden.<sup>196</sup> Likväl anses kommentaren numera vara allmänt accepterad som hjälpmedel vid tolkning och tillämpning av skatteavtal.<sup>197</sup>

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens i RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet bör särskild betydelse tillmätas OECD:s modellavtal och dess kommentar vid tolkning och tillämpning av skatteavtal som utformats i överensstämmelse med modellavtalet. Motiveringen för att beakta kommentaren vid tolkning och tillämpning av skatteavtal är antagandet att avtalsparterna vid beslutet att låta skatteavtalet utformas enligt modellavtalet avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderar.<sup>198</sup> Frågan är emellertid huruvida kommentaren kan anses vara juridiskt bindande för OECD:s medlemsstater.

---

vägledning kan sökas även i den engelska avtalstexten för att förtydliga innebörden av texten. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade emellertid även att den engelska avtalstexten kunde tillmätas särskild betydelse eftersom förhandlingarna framförts på engelska. Uttalandet möttes av massiv kritik i doktrinen, och Högsta förvaltningsdomstolen tog sedermera avstånd från påståendet i RÅ 2004 not. 59 Perumålet. Se bl.a. Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 217 och Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 38f. samt Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2002, s. 72.

<sup>192</sup> Avsnitt 2.3.

<sup>193</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 13-14.

<sup>194</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 90 och Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 500. Se till exempel prop. 1990/91:174 om det svensk-franska skatteavtalet s. 44.

<sup>195</sup> RÅ 1987 ref. 158. Se dock Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 212 som anser att Högsta förvaltningsdomstolen hänvisat till kommentaren som ett stöd för en redan genomförd tolkning, varför denna hänvisning inte bör övertolkas. Se vidare RÅ 1995 not 68, RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet, RÅ 1997 ref. 35 och RÅ 2001 ref. 38. Se även RÅ 2001 ref. 46, i vilken frågan var huruvida skatt som erlagts i USA kunde avräknas mot skatt i Sverige och Högsta förvaltningsdomstolen i sin tolkning utgick från avtalets ordalydelse utan beaktande av OECD:s modellavtal. Även rapporter från OECD har av Högsta förvaltningsdomstolen använts som tolkningsdata. Se till exempel RÅ 1991 ref. 107.

<sup>196</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 82.

<sup>197</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 15 och Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 43.

<sup>198</sup> Avsnitt 3.3.1.2. Se härvid även prop. 2003/04:10 s. 99. För betydelsen av OECD:s kommentar vid tolkning och tillämpning av skatteavtal se vidare RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet, RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1993 not. 677 om diskrimineringsförbudet i det svensk-nederländska skatteavtalet, RÅ 1995 not. 68 om begreppet inkomstkälla i det

### 3.5.1 Är OECD:s kommentar juridiskt bindande?

OECD rekommenderar att dess medlemsstater följer modellavtalet så som det tolkats i kommentaren. Kommentaren, såsom den förändras från tid till annan, bör även enligt OECD följas när avtal som baserats på modellavtalet tolkas och tillämpas.<sup>199</sup> OECD framhåller dock att kommentaren saknar juridisk bindande verkan.<sup>200</sup> Det är även den uppfattning som vinner mest stöd i doktrinen.<sup>201</sup>

Vogel anser dock att det åtminstone finns en ”soft obligation” för medlemsstater att följa kommentaren till modellavtalet. Vogel grundar detta på det faktum att medlemsstaterna kan göra reservationer mot artiklarnas utformning och anmärkningar till utformningen av kommentaren, vilket i annat fall skulle vara onödigt.<sup>202</sup> Dahlberg som motsätter sig detta synsätt menar att modellavtalet jämte kommentaren just endast är en rekommendation och att medlemsstaterna därför inte finner det nödvändigt att i någon större utsträckning avge reservationer eller anmärkningar. Dahlberg understryker dock att medlemsstaterna förväntas delta aktivt i utformningen av modellavtalet och dess kommentar, varigenom deras inställning till avtalet de facto kommer till uttryck.<sup>203</sup>

### 3.5.2 Rättskällevärdet av OECD:s kommentar mot bakgrund av Wienkonventionens tolkningsregler

Även om åsikterna i doktrinen går isär vad gäller kommentarens juridiska verkan utgör den gemensamma uppfattningen att kommentaren till modellavtalet kan användas vid tolkning av skatteavtal. Nästa fråga av intresse är därför kommentarens förhållande till Wienkonventionens

---

svensk-grekiska skatteavtalet, RÅ 1991 not. 228 om begreppet fast driftställe i det svensk-belgiska skatteavtalet och RÅ85 1:6 om underskott i förvärvskälla i det svensk-finska skatteavtalet.

<sup>199</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 3.

<sup>200</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkten 29.

<sup>201</sup> Pijl, *The OECD Commentary as a source of international law and the role of the judiciary*, ET 2006, s. 224, Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 143, Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 92f., Ward, *The role of the commentaries on the OECD model in tax treaty interpretation process*, BFIT 2006, s. 99f och Engelen, *Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD model in the Tax Treaty Interpretation Process*, BFIT 2006, s. 105f samt Erasmus-Koen och Douma, *Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law*, BFIT 2007, s. 344. Engelen har dock delvis en annan uppfattning, och menar att kommentaren kan vara bindande på grund av samtycke eller ”estoppel” men hans teorier har inte fått särskilt stöd bland övriga i doktrinen, med undantag för Ellis, *The role of the OECD Model in the tax treaty interpretation process – response to David Ward*, BFIT 2006, s. 104., enligt Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 92.

<sup>202</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 45.

<sup>203</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 91.



tolkningsregler i artikel 31-33 och dess rättskällevärde. Även i denna del finns skilda åsikter i doktrinen, vilka till viss del redogörs för i det följande. En åtskillnad måste emellertid göras mellan å ena sidan skatteavtal mellan medlemsstater i OECD, och å andra sidan skatteavtal där åtminstone en part inte är ansluten till OECD.<sup>204</sup>

Vad först beträffar skatteavtal slutna mellan medlemsstater i OECD anser Prokisch att kommentaren till modellavtalet, när skatteavtal slutits mellan medlemsstater i OECD i enlighet med modellavtalet, bör betraktas som ”den gängse meningen” i den mening som avses i artikel 31(1) i Wienkonventionen.<sup>205</sup> Ault går inte lika långt utan hävdar att kommentaren utgör en ”speciell mening” enligt artikel 31(4) i Wienkonventionen.<sup>206</sup> Ett uttryck ska enligt artikeln ges en speciell mening om det fastställs att det var parternas avsikt. Detta kan tolkas som att det ges utrymme för att tillåta supplementära tolkningsmedel för att fastställa parternas syfte att använda ett uttryck på ett speciellt sätt. Kommentaren till modellavtalet skulle enligt detta synsätt kunna användas för att fastställa en sådan speciell mening.<sup>207</sup>

Lindencrona anser istället att kommentaren hänför sig till artikel 31(2)(b) i Wienkonventionen.<sup>208</sup> En uppfattning från vilken både Vogel och Dahlberg avviker eftersom modellavtalet jämte kommentar enligt dem knappast kan anses utgöra dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med skatteavtals ingående och som erkänts av de andra parterna som sammanhörande med skatteavtal i den mening som avses i artikel 31(2)(b) i Wienkonventionen.<sup>209</sup> Vogel anser inte heller att kommentaren kan jämföras med efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande avtalens tolkning eller tillämpning enligt artikel 31(3)(a) eller förarbeten till traktat enligt artikel 32 i Wienkonventionen.<sup>210</sup> Dahlberg menar däremot att utformningen av artikel 32 Wienkonventionen gör det möjligt att inbegripa kommentaren inom betydelseområdet för ett supplementärt tolkningsmedel.

---

<sup>204</sup> Jmfr. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 92.

<sup>205</sup> Prokisch, *Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, 4 SWI 52 1994. Sekundärkälla hämtad från Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 45. Se även Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, BIFD December 2000, s. 614f.

<sup>206</sup> Ault, *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, s. 61-68. Sekundärkälla hämtad från Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 93 samt Vogel, *On double taxation conventions*, 1997 s. 44. Se även Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, BIFD December 2000, s. 614f.

<sup>207</sup> Ault, *The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties*, s. 61-68. Sekundärkälla hämtad från Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 93 samt Vogel, *On double taxation conventions*, 1997 s. 44.

<sup>208</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 82.

<sup>209</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 44 och Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 93.

<sup>210</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 44 och 46.

Kommentaren har, enligt Dahlberg, ett betydande rättskällevärde men den bör inte betraktas som en enhet.<sup>211</sup> Inte heller kan kommentaren ensam vara avgörande vid tolkningen av skatteavtal. Skälet härför är att modellavtalet jämte kommentaren inte har tillräcklig konstitutionell eller folkrättslig legitimitet.<sup>212</sup> Dahlberg menar att olika delar av kommentaren kan ha olika rättskällevärde. Den betydelse som ges åt ett uttryck i kommentaren till modellavtalet har ett högre rättskällevärde ju längre tid som samma betydelse funnits med i kommentaren.<sup>213</sup> Synen på kommentaren som delar istället för en helhet får stöd av andra i doktrinen.<sup>214</sup>

Dahlberg anser således att det finns mycket som talar för att den betydelse som ges ett uttryck i kommentaren till modellavtalet i många fall kan anses utgöra den gängse meningen enligt artikel 31(1) i Wienkonventionen. I vart fall kan så anses vara fallet om betydelsen funnits med redan från den första versionen av modellavtalet jämte kommentar från 1963. Dahlberg grundar detta på att betydelsen i dessa fall måste anses ha fått en sådan spridning och sådant genomslag att den verkligen utgör den gängse meningen. Senare tillkomna ändringar och tillägg i kommentaren som till exempel 1977 års version torde istället utgöra en speciell mening enligt artikel 31(4) i Wienkonventionen, om de inte kan anses utgöra den gängse meningen. Kommentarruttalanden från 1992 års version kan dock normalt inte anses ha fått sådan spridning eller sådant genomslag att de kan anses utgöra vare sig en gängse eller speciell mening. Kommentarruttalanden från 1992 och senare får alltså anses utgöra supplementära tolkningsmedel enligt artikel 32 och kan därför användas som stöd för en tolkning baserad på andra tolkningsdata. Dahlberg framhäver dock att betydelsen som kommentaren haft i det praktiska rättslivet överträffar betydelsen som ett supplementärt tolkningsmedel har enligt förevarande artikel.<sup>215</sup>

Vogel sammanfattar OECD:s modellavtal jämte dess kommentars ställning som tolkningsdatum när det tillämpliga skatteavtalet överensstämmer med modellavtalet enligt följande:<sup>216</sup>

För det första, om skatteavtalet i fråga följer OECD:s modellavtal oförändrat till innehåll presumeras att de avtalslutande staterna avsett att låta avtalet få den mening som följer av kommentaren till modellavtalet, under

---

<sup>211</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 155.

<sup>212</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 162.

<sup>213</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 155.

<sup>214</sup> Pijl, *The OECD Commentary as a source of international law and the role of the judiciary*, ET 2006, s. 216-224 och Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, BFIT 2000 s. 612 samt Cejic, *Utflyttningsbeskattning av kapitaltillgångar*, 2010, s. 93 som använder uttrycket kommentar(er) i pluralis.

<sup>215</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 93. Se även Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 152ff.

<sup>216</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 45.

förutsättningen att ingen av staterna gjort reservationer till den aktuella delen i modellavtalet.

För det andra, om (a) skatteavtalet i fråga inte till ordalydelsen följer modellavtalet men likväl har formulerats på ett sådant sätt att en tolkning i överensstämmelse med kommentaren till modellavtal är möjlig, eller (b) en bestämmelse i skatteavtalet till ordalydelsen överensstämmer med modellavtalet men en därtill relaterad bestämmelse som avviker från modellavtal föranleder en annan tolkning av den förstnämnda bestämmelsen, kvarstår än dock en presumtion om att skatteavtalet ska tolkas i enlighet med modellavtalet jämte kommentaren.

Däremot ska, för det tredje, om ovanstående situation (a) att en bestämmelse inte till ordalydelsen följer modellavtalet föreligger samtidigt som situation (b) att avtalstexten i övrigt föranleder en annan tolkning än den som följer av kommentaren till modellavtalet, så torde modellavtalet jämte dess kommentar kunna avvisas som tolkningsdatum.

Modellavtalet jämte kommentar får emellertid, enligt såväl Dahlberg som Vogel, en mindre betydelse som tolkningsdatum när det tillämpliga skatteavtalet överensstämmer med modellavtalet men en av avtalsparterna inte är medlem i OECD.<sup>217</sup> För det fallet att skatteavtal till innehållet, inte endast språkligt, avviker från modellavtalet får det, enligt Dahlberg, anses vara parternas gemensamma avsikt att inte låta avtalet tolkas i enlighet med modellavtalet och dess kommentar.<sup>218</sup> Motsatsvis anför Vogel att det endast kan antas ha varit de avtalslutande staternas gemensamma avsikt att låta skatteavtalet tolkas i överensstämmelse med modellavtalet jämte kommentaren när den aktuella bestämmelsen språkligt stämmer överens med modellavtalet samtidigt som sammanhanget inte föranleder någon annan tolkning än den som följer av modellavtalets kommentar. Det går emellertid inte enligt Vogel att generellt säga något om modellavtalet och dess kommentars ställning som tolkningsdatum i dessa situationer, utan en bedömning får göras i var enskilt fall efter de i fallet föreliggande omständigheterna.<sup>219</sup>

Av det ovanstående följer att det inte med säkerhet kan uttalas hur modellavtalet och dess kommentar förhåller sig till tolkningsreglerna i Wienkonventionen men likväl får avtalet jämte kommentaren numera anses vara allmänt accepterat som tolkningsdatum vid tolkning av skatteavtal. Kommentarens legitimitet i tolkningsprocessen är, enligt Ward, inte beroende av att densamma kan placeras in under tolkningsreglerna i Wienkonventionen. Detta följer av att tolkningsreglerna i Wienkonventionen inte är avsedda att uttömmande ange de principer och

---

<sup>217</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 93 och Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 45.

<sup>218</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 94.

<sup>219</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 46.

medel som kan användas vid tolkning av traktat.<sup>220</sup> Sinclair uttrycker detta som: "...it is clear that no would-be interpreter of a treaty, whatever his doctrinal point of departure, will deliberately ignore any material which can usefully serve as a guide towards establishing the meaning of the text with which he is confronted." med följande tillägg: "It would be wrong to regard the principles of interpretation contained in Articles 31 to 33 of the Vienna Convention as amounting to anything more than general guidelines."<sup>221</sup>

### **3.5.3 Betydelsen av ändringar i och tillägg till OECD:s modellavtal jämte kommentar**

Den sista frågan som måste besvaras är på vilket sätt som ändringar i kommentaren påverkar densamma såsom tolkningsmedel för redan ingångna skatteavtal. Med andra ord, frågan om vilken version av OECD:s kommentar som ska tillämpas. Oavsett synsättet avseenden kommentarens förhållande till tolkningsreglerna i Wienkonventionen framhåller Cejje att utgångspunkten rimligtvis bör tas i den version av OECD:s modellavtal jämte kommentar som fanns vid tiden för skatteavtalets ingående som ska beaktas vid tolkningen av densamma.<sup>222</sup> Vogel uttrycker det som att modellavtalet jämte kommentaren som var i kraft vid skatteavtalets ingående är bindande vid framtida tolkningar.<sup>223</sup> Cejje med flera som anser att kommentaren saknar juridisk bindande verkan motsätter sig av naturliga skäl denna uppfattning.<sup>224</sup>

I introduktionen till modellavtalet anges att "...existing conventions should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not include the more precise wording..." av den senaste utgåvan av OECD:s modellavtal.<sup>225</sup> Detta innebär således att utgångspunkten bör vara att tidigare ingångna skatteavtal ska tolkas i andan av senare tillkomna modellavtal och kommentaruttalanden.<sup>226</sup> Genom en sådan ambulatorisk tolkning ges ändringar och förtydliganden i kommentaren genomslag i rättstillämpningen på ett effektivt sätt. Alternativet är en statisk tolkning, varvid den version av kommentaren som gällde vid tiden för ingåendet av det tillämpliga skatteavtalet används vid tolkning och tillämpning av densamma.

---

<sup>220</sup> Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFIT 2006, s. 98.

<sup>221</sup> Sinclair, *The Vienna convention on the law of treaties*, 1984, s. 116 och Sinclair, *Interpretation of Tax Treaties*, BFID 1986, s. 75f. Sekundärkälla hämtad från Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFIT 2006, s. 98.

<sup>222</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 93.

<sup>223</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 46. Se även Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation*, BIFD December 2000, s. 614f. Se också Engelen enligt Erasmus-Koen och Douma, *Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law*, BFIT 2007, s. 345.

<sup>224</sup> Se fotnot 121.

<sup>225</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkterna 33-34.

<sup>226</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 94.

Problematiken kring frågan om ambulatorisk eller statisk tolkning av kommentaren kan åskådliggöras med ett av Sallander givet exempel.<sup>227</sup> Ponera att ett skatteavtal ingås 1964. En statisk tolkning av OECD:s kommentar hade idag inneburit att de avtalsslutande staterna haft att tillämpa en dryga 50 år gammal version i frågor, exempelvis e-handelsfrågor, som inte ens existerade vid tiden för avtalets ingående. Problemet undgås genom en ambulatorisk tolkning av kommentaren men icke desto mindre uppstår andra frågor vid en sådan tolkning. En ambulatorisk tolkning av kommentaren kan istället innebära att skatteavtalet anses omfatta inkomster som inte avsetts av parterna vid avtalets ingående.

Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet har av Sallander tolkats som om domstolen förespråkade ett försiktig ambulatoriskt synsätt.<sup>228</sup> I målet såg domstolen först till den version av kommentaren som förelåg vid tiden för avtalets ingående och uttalade följande: ”[D]ubbelbeskattningsavtalet med Luxemburg [har] nästan helt [...] grundats på OECD:s modellavtal. Organisationens vid avtalstillfället föreliggande kommentar [till den i målet aktuella artikeln] innehöll emellertid inte några uttalanden som ger ledning i den i målet aktuella tolkningsfrågan.”. Högsta förvaltningsdomstolen såg därefter även till senare kommentarer för vägledning i tolkningsfrågan och uttalade följande: ”I senare kommentarer har gjorts uttalanden som innebär att [...]. Bortsett från att dessa kommentarer tillkommit flera år efter det att avtalet med Luxemburg ingicks synes de sakna relevans för den typ av bolag som målet gäller. Detsamma får anses gälla de uttalanden som i senare års kommentarer till artikel [...] i modellavtalet[...].”

Utgångspunkten enligt OECD:s rekommendationer är som nämnt att kommentaren ska tolkas ambulatoriskt. I introduktionen till modellavtalet görs emellertid en distinktion mellan två olika situationer, i vilka frågan om förhållandet mellan äldre skatteavtal och senare ändringar i modellavtalet jämte kommentaren uppkommer.<sup>229</sup>

Den första situationen tar sikte på när en artikel i avtalet har ändrats. Härvid anges att ändringar i artiklarna i modellavtalet och sådana justeringar av kommentarerna som strikt följer av dessa ändringar självfallet saknar betydelse för tolkningen eller tillämpningen av tidigare ingångna avtal, i fall då bestämmelserna i dessa tidigare ingångna avtal avviker i sak från de artiklar som har ändrats.<sup>230</sup> OECD förespråkar således en statisk tolkningsmetod i detta avseende. Sådana materiella ändringar kan inte anses vara ett uttryck för de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt vid tiden

---

<sup>227</sup> Sallander, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, SvSKT 2010 s. 187.

<sup>228</sup> Sallander, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, SvSKT 2010 s. 188.

<sup>229</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 35.

<sup>230</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 35 första meningen. Se översättning av Francke och Skurnik, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, 1995.

för skatteavtalets ingående och ska inte beaktas vid tolkning av äldre skatteavtal.<sup>231</sup>

Den andra situationen tar istället sikte på när kommentaren till en artikel har ändrats, varvid OECD förespråkar en ambulatorisk tolkning.<sup>232</sup> Enligt introduktionen till modellavtalet bör sådana övriga justeringar eller tillägg till kommentaren som skett efter ett skatteavtals ingående i regel anses gälla vid tolkning och tillämpning av avtalet, eftersom de avspeglar samstämmighet mellan OECD:s medlemsländer i fråga om den rätta tolkningen av gällande bestämmelser eller i fråga om tillämpningen av bestämmelserna på särskilda förhållanden.<sup>233</sup> Barenfeld tolkar OECD:s uttalande som ett antagande om att parter vid ingående av skatteavtal accepterar att avtalet kan komma att tolkas i enlighet med framtida ändringar av kommentaren till modellavtalet.<sup>234</sup> Uttalandet kan följaktligen ses som att OECD anser det föreligga ett tyst samtycke.<sup>235</sup>

Dahlberg drar här en skiljelinje mellan förtydliganden av kommentaren och tillägg till kommentaren.<sup>236</sup> Med andra ord, en distinktion mellan ändringar av mer formell respektive materiell natur.<sup>237</sup> Enligt Dahlberg, och andra i doktrinen, kan förtydliganden läggas till grund för tolkning av äldre skatteavtal, men inte tillägg.<sup>238</sup> Det följer av att förtydliganden, till skillnad från tillägg, kan antas ingå den partsavsikt som fanns när skatteavtalet ingicks.<sup>239</sup>

Barenfeld är dock kritisk till denna distinktion mellan tillägg och förtydliganden eftersom det får anses vara förenat med stora svårigheter, om inte omöjligt, att med säkerhet uttala sig om vad som kan anses utgöra ett förtydligande av respektive tillägg till kommentaren.<sup>240</sup> För det fallet att det

---

<sup>231</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 44.

<sup>232</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45.

<sup>233</sup> OECD:s modellavtal, introduktion, punkt 35 andra meningen. Se översättning av Francke och Skurnik, *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, 1995.

<sup>234</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45f.

<sup>235</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 95.

<sup>236</sup> Dahlberg, *Vilket källvärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 145. Med förtydligande avses justering av kommentaren, se Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 95.

<sup>237</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 95.

<sup>238</sup> Dahlberg, *Vilket källvärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 145. Se även Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 46 och Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45 samt Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFID 2006, s. 101.

<sup>239</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45 och Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFID 2006, s. 101.

<sup>240</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45. Se även Lang, *The Application of the OECD model tax convention to partnerships*, 2000, s. 34.

får anses vara helt klart att en ändring endast är av mer formell natur och därmed endast konstituerar ett förtydligande av kommentaren delar emellertid Barenfeld den av Dahlberg dragna slutsatsen att kommentaren bör ligga till grund även för tolkning av äldre skatteavtal. Detta grundar sig, som nämnt, på att förtydligandet får anses ligga i linje med partsavsikten vid avtalets ingående. Barenfeld betonar dock att sådana fall förekommer ytterst sällan, och är i regel begränsade till språkliga eller grammatiska förtydliganden. Om förtydligandet inte är av endast språklig eller grammatisk natur utgör ändringen troligen en följd av att det finns mer än en möjlig tolkning av bestämmelsen i fråga. Följaktligen kan det, enligt Barenfeld, inte anses vara uteslutet att förtydligandet snarare utgör en materiell ändring i förhållandet till redan ingångna skatteavtal och därmed inte anses falla inom partsavsikten vid avtalets ingående.<sup>241</sup>

Barenfeld är sålunda kritisk mot det av OECD förespråkade tysta samtycke som antas föreligga vid ingående av skatteavtal. Barenfeld framhåller visserligen de praktiska fördelarna med ett sådant samtycke men anför flera skäl emot dess förekomst. För det första att, länders passivitet avseende utformningen av modellavtalet jämte kommentaren genom att avstå från att lämna reservationer och observationer inte kan tolkas som ett tyst samtycke eftersom förklaringen därtill kan ligga i svårigheterna med att förutse utfallet av förtydligandena och tilläggen. Vidare finns även konstitutionella problem avseende OECD:s ambulatoriska förhållningssätt till kommentaren enligt såväl Dahlberg som Barenfeld. Det följer av att skatteavtal inte endast är gällande mellan avtalslutande stater utan även i förhållande till de skatteskyldiga, vilket för Sveriges del innebär att ingen annan än riksdagen har befogenhet att stifta nya lagar eller införa ändringar i redan gällande lagstiftning. Därmed torde ändringar gjorda införda av OECD inte möta dessa konstitutionella krav.<sup>242</sup>

Således bör endast ändringar som skett före ingåendet av ett skatteavtal beaktas vid tolkningen av densamma, med undantag för de fall ett förtydligande utan tvekan utgör ett språkligt eller grammatiskt tillrättaliggande, eftersom detta ligger bäst i linje med den folkrättsliga tolkningsmetod som följer av Wienkonventionen enligt Barenfeld. Barenfeld betonar dock att senare tillkomna kommentaruttalanden bör beaktas vid tolkning av äldre skatteavtal i egenskap av doktrin när dess är välunderbyggda.<sup>243</sup> Även andra i doktrinen ansluter sig till denna uppfattning.<sup>244</sup>

---

<sup>241</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45f.

<sup>242</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 46f och Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, Festskrift till Lindencrona, 2003, s. 146. Se även Lang, *The Application of the OECD model tax convention to partnerships*, 2000, s. 19.

<sup>243</sup> Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 45f.

<sup>244</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 96, Mattson, *Skrifter i internationell skatterätt*, 2002, s. 211f

Kommentaruttalandena avseende tolkningen av äldre skatteavtal i andan av senare tillkomna versioner av modellavtal och kommentaruttalanden och ändringar av artiklar samt förtydligande av och tillägg till kommentaren måste, mot bakgrund av det nu anförda, ses som tillägg eftersom de tillkommit vid revideringen av 1992års modellavtal.<sup>245</sup>

## 3.6 Övriga rättskällor

### 3.6.1 Rättskällevärdet av svenska förarbeten

Förarbetena till de svenska införlivandelagarna kan ibland ge uttryck för hur avtalet i fråga ska tolkas.<sup>246</sup> Frågan är dock vilken betydelse sådana interna förarbetsuttalanden ska ges i egenskap av tolkningsdatum vid en folkrättslig tolkning av skatteavtal.

I propositionen till införlivandelagen till det svensk-luxemburgska skatteavtalet anförde regeringen följande: "[...]Wienkonventionen tar sikte på att vid tvist mellan parterna om avtalets innebörd tolka parternas, dvs. staternas, avsikt med en bestämmelse i ett visst avtal och inte att reglera förhållandet mellan skatteskyldiga och staten. Dubbelbeskattningsavtal skall i princip tolkas som annan svensk lagstiftning, dvs. enligt sin ordalydelse och med stöd av offentliga förarbeten."<sup>247</sup> Att Högsta förvaltningsdomstolen inte delar regeringens uppfattning framgår av RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet, i vilken domstolen slog fast att de metoder och medel som anvisas i artiklarna 31-33 i Wienkonvention även borde ligga till grund för tolkningen av skatteavtal vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten.

Av artikel 32 i Wienkonventionen framgår att interna förarbeten som är ensidigt upprättade av de avtalsslutande staterna, till exempel förarbeten till den svenska införlivandelagen, inte kan likställas med supplementära tolkningsmedel. Det följer av att artikel 32 i konventionen uttryckligen anger att det ska vara fråga om förarbeten till traktaten.<sup>248</sup>

Ensidigt upprättade interna förarbetsuttalanden kan visserligen i normalfallet inte läggas till grund för en tolkning av skatteavtal enligt Wienkonventionens tolkningsregler men uttalandena bör likväl inte ignoreras enligt Dahlberg. Förarbetsuttalandena kan enligt Dahlberg tjäna som hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal. Det som är avgörande för

---

<sup>245</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 95.

<sup>246</sup> Se till exempel prop. 1989/90:33 om det nordiska skatteavtalet s. 44 och prop. 1992/93:45 om det svensk-mexikanska skatteavtalet s. 42.

<sup>247</sup> Prop. 1996/97:43 s. 44f.

<sup>248</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 212 och Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 208 samt Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 89 och 96. Se även Fensby som menar att det av artikel 32 framgår att svenska interna förarbetsuttalanden i princip utgör supplementära tolkningsmedel. Se Fensby, *Bolagsskattebefriade subjekt och dubbelbeskattningsavtal – kommentar till RÅ 1996 ref. 84*, SvSKT 1998 s. 104.



beaktande av uttalandena i förarbeten är tyngden av de argument som däri framförs i det enskilda fallet.<sup>249</sup> Dahlberg menar således att uppgifterna som återfinns i de interna förarbetena kan utgöra en upplysning om innehållet i ett supplementärt tolkningsmedel som avses i artikel 32 i Wienkonventionen, under förutsättning att de återger vad som framkommer i det material som verkligen utgör supplementära tolkningsmedel.<sup>250</sup> Dahlberg betonar dock att förarbetsuttalanden inte heller under dessa omständigheter kan tillmätas avgörande betydelse som medel vid tolkning av skatteavtal.<sup>251</sup>

Om svenska interna förarbetsuttalanden återspeglar ett i den andra avtalslutande staten ensidigt förarbetsuttalande kan uttalandena enligt Lindencrona anses ge uttryck för partsavsikten och därmed jämställda som omständigheter vid avtalets ingående och ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32.<sup>252</sup> Dahlberg menar att de interna förarbetsuttalandena under dessa förutsättningar kan anses utgöra ett sådant dokument som enligt artikel 31(2)(b) i Wienkonventionen utgör en del av sammanhanget.<sup>253</sup> Rättskällevärdet av de interna förarbetsuttalandena är emellertid även i dessa situationer lågt i jämförelse med betydelsen av förarbeten vid avtalstolkning i interna sammanhang.<sup>254</sup>

Enligt RÅ 1997 ref. 35 torde förarbetsuttalanden till en lag om skatteavtal kunna bli tillämpliga inte bara på det aktuella skatteavtalet utan även för redan existerande och kommande avtal. Bestämmelser som har samma lydelse borde enligt Högsta förvaltningsdomstolen tolkas på samma sätt såvida inte sammanhanget föranleder.<sup>255</sup> I RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet likställde Högsta förvaltningsdomstolen införlivandelagen med annan

---

<sup>249</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 79f. Jmfr. Pelin som menar att förarbetsuttalanden kan beaktas i egenskap av att de borde ge en riktig tolkning av avtalstexten och avsikten med denna eftersom de upprättats av regeringen som den svenska avtalspartens företrädare. Se Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 208. På motsvarande vis anges att "[f]örarbetsuttalanden ger direkt uttryck endast för den svenska lagstiftarens uppfattning men kan indirekt tala för en viss gemensam partsavsikt." i Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 522.

<sup>250</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 77f. Vogel uttrycker sig på motsvarande vis, om än något mer otydligt. Se Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 38. Se även Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 78 om Vogels uttryckssätt.

<sup>251</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 214.

<sup>252</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 83.

<sup>253</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 78f. Se även Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, nr 82.

<sup>254</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2009, s. 165, Pelin, *En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, SN 1996 s. 297 och Sundgren, *Efterlevnad av traktater II*, SN 1996 s. 115. Se även Kellgren, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användningen av förarbeten*, 1997, s. 13 för en kommentar om svenska förarbetens betydelse vid tolkning av skattelagstiftning.

<sup>255</sup> I prop. 1992/93:45 s. 42 om det svensk-mexikanska skatteavtalet görs till exempel en hänvisning till ett generellt förarbetsuttalanden i prop. 1989/90:33 om det nordiska skatteavtalet. Se även Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 569.

svensk lag, vilket enligt Cejje kan ses som ett möjligt argument för att förarbeten eventuellt bör ha en högre ställning vid tolkning av skatteavtal.<sup>256</sup>

### 3.6.2 Rättskällevärdet av svensk rättspraxis

Om Högsta förvaltningsdomstolen vid ett tidigare tillfälle har tolkat ett skatteavtal är detta prejudicerande vid framtida avtalstolkning. Svensk rättspraxis är således en rättskälla även vid en folkrättslig tolkning av skatteavtal.<sup>257</sup> Av rättspraxis följer även att domstolen vid tolkningsfrågor ska beakta inte endast det tillämpliga skatteavtalet utan hela skatteavtalsrätten och därtill relevant rättspraxis.<sup>258</sup> Högsta förvaltningsdomstolen bör även, enligt Vogel och Prokisch, söka vägledning i hur skatteavtalet och dess bestämmelser ska tolkas i den andra avtalsslutande staten genom att se till den statens rättspraxis för att på så vis möjliggöra en gemensam tolkning av avtalet.<sup>259</sup> Dahlberg ansluter sig till denna uppfattning men nämner att Högsta förvaltningsdomstolens oberoende skulle kunna ifrågasättas i vissa lägen, varför en avvägning får göras i varje enskilt fall.<sup>260</sup> Det kan även nämnas att de flesta stater accepterar denna utblick till den andra avtalsslutande statens rättspraxis vid den egna tolkningen av avtalet.<sup>261</sup>

Vad gäller rättspraxis från andra stater än den stat med vilken Sverige slutit det skatteavtal som är föremål för tolkning ställer sig Dahlberg emellertid än mer tveksam till en sådan utblick av svensk domstol. Den vägledning som kan ges i det enskilda fallet är mindre. Sådana staters praxis avseende skatteavtalstolkning kan emellertid enligt Dahlberg anses vara av viss betydelse med hänsyn till att skatteavtal ofta är utformade efter OECD:s modellavtal.<sup>262</sup> Vogel menar att skatteavtalens huvudsakliga syfte, att fördela beskattningsrätten, endast kan uppnås genom att domstolarna i de avtalsslutande staterna konsekvent tillämpar en gemensam tolkning. En sådan tolkning får enligt densamme stöd av artikel 31(1), enligt vilken avtalet ska tolkas mot bakgrund av dess ändamål och syfte.<sup>263</sup> Ett sådant krav på att beakta avgöranden från icke avtalsslutande stater med argumentet att åstadkomma en rättvis fördelning av beskattningsrätten är emellertid enligt Dahlberg att gå för långt.<sup>264</sup>

---

<sup>256</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 97.

<sup>257</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 83.

<sup>258</sup> RÅ 1972 ref. 34. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 83 och Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 81.

<sup>259</sup> Vogel och Prokisch, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 63.

<sup>260</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 81f.

<sup>261</sup> Se Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 97 med vidare hänvisningar.

<sup>262</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 82.

<sup>263</sup> Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 39.

<sup>264</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 82.

# 4 Skatteavtalens förhållande till svensk intern rätt

## 4.1 Konstitutionella utgångspunkter

Av 1:4 och 8:3 §§ RF följer att riksdagens lagstiftningsmakt på skatteområdet är exklusiv, och kan således inte delegeras till annan. Motsvarande gäller även i regel för skatteregler i internationella överenskommelser, med undantag för EU-samarbetet enligt 10:2 och 10:5 §§ RF. Numera gäller även att EU-rätten är överordnad svensk rätt på så vis att svensk intern rätt inte får strida mot EU-rätten.<sup>265</sup> Även Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna kan sägas inta en särställning. Europakonventionen har visserligen genom införlivandet i svensk rätt fått status som annan svensk lag men för att garantera att konventionen ges företräde i förhållande till senare tillkommen lag följer av 2:23 § RF att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med konventionen. Förbudet riktar sig mot lagstiftaren men konventionen torde vid en regelkonkurrens ges företräde framför en senare tillkommen svensk lag, såvida det inte finns särskilda skäl som talar för det motsatta.<sup>266</sup> Motsvarande förbud eller särställning saknas emellertid vad gäller skatteavtalen. Riksdagen har en exklusiv lagstiftningsmakt på skatteavtalsrättsens område. Skatteavtal måste följaktligen införlivas med svensk rätt för att ges internrättslig verkan.

## 4.2 Folkrättsliga utgångspunkter

Principen *pacta sunt servanda* är som den fundamentala principen för all avtalsrätt även av central betydelse för traktaträtten. Principen finns kodifierad i artikel 26 i Wienkonventionen, vilken lyder "[v]arje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem". Principen gör sig gällande så länge ett skatteavtal är i kraft och vid såväl tolkning som tillämpning av avtalet.<sup>267</sup> De folkrättsliga skyldigheterna åligger staten, inte de skatteskyldiga, i egenskap av avtalspart.<sup>268</sup> Som en naturlig följd kan en stat enligt artikel 27 i konventionen inte åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra de åtaganden som följer av skatteavtal. Den för skatteavtalen centrala folkrättsliga förpliktelsen är att de avtalslutande staterna åtar sig att

---

<sup>265</sup> Ståhl och Österman, *EG-skatterätt*, 2006, s. 34ff.

<sup>266</sup> Prop. 1993/94:117 s. 35ff. Se vidare Bergström, *Tolkning och tillämpning av skattelag*, SN 1998 s. 359.

<sup>267</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 365.

<sup>268</sup> Artikel 1 och 6ff i Wienkonventionen. Vogel, *Skatteavtal och grundlag – några kommentarer*, SvSKT 1994 s. 257. Se även Pelin, *Tillämpning och tolkning av skatteavtal*, FT 1997 s. 125f.

avstå från en del av sitt interna beskattningsanspråk. Om det i skatteavtalet föreskrivs att den andra avtalsslutande staten endast ska beskatta viss inkomst är Sverige sålunda folkrättsligt förhindrad att ta ut beskattning avseende denna inkomst i enlighet med svensk intern rätt. Detta gäller intern lagstiftning som tillkommit såväl före som efter skatteavtalets ingående.<sup>269</sup> En stat, vars interna lagstiftning står i direkt strid mot de folkrättsliga förpliktelseerna i skatteavtal gör sig således skyldig till folkrättsbrott eller tax treaty override.<sup>270</sup>

Det finns emellertid ingen allmän folkrättslig reglering som anger det sätt varpå staterna ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser enligt ett skatteavtal, såvida avtalet inte säger annat.<sup>271</sup> Artikel 27 i Wienkonventionen ger uttryck för folkrättens särställning i förhållande till intern rätt på ett mellanstatligt plan. Artikeln säger emellertid ingenting om den rättsliga ställning folkrätten bör inta i den enskilda statens rättsordning.<sup>272</sup> Någon uttrycklig bestämmelse för att motverka staters medvetna eller omedvetna tax treaty override genom interna rättsreglers företräde finns generellt inte i skatteavtal.<sup>273</sup> I punkten 10 i OECD:s rapport uttrycks det som att "international law [...] is not concerned with the ways and means by which performance is obtained, but exclusively with the result.". Det är alltså upp till den enskilda staten att ange det norminstrument som krävs för att skatteavtalets innehåll ska få genomslagskraft gentemot andra regler vid den allmänna rättstillämpningen. Det väsentliga är att staterna uppfyller sina folkrättsliga förpliktelser enligt skatteavtalen i enlighet med artikel 26 och 27 i Wienkonventionen. Begår en stat tax treaty override i strid med skatteavtal finns följaktligen ingen i förväg angiven lösning i avtalet, utan avtalet får antingen omförhandlas eller sägas upp.<sup>274</sup>

Det sätt varpå en stat säkerställer de folkrättsliga förpliktelseernas efterlevnad kan följa av såväl bestämmelser i grundlagen som rättspraxis, under förutsättning att dessa ställer upp ett effektivt skydd.<sup>275</sup> Stater kan härigenom antingen ge skatteavtalen en i jämförelse med intern rätt högre rättslig ställning i enlighet med principen lex superior eller jämställa avtalen med annan intern rätt. I det sistnämnda fallet krävs emellertid att skatteavtalen ges en status som lex specialis i förhållande till annan intern

---

<sup>269</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 372.

<sup>270</sup> Avsnitt 5.5. Se vidare Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 44.

<sup>271</sup> SOU 1974:100 s. 43f. Se även OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 14 samt Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, 2009, s. 246.

<sup>272</sup> Villinger, *Commentary on the 1969 Vienna convention on the law of treaties*, 2009, s. 374.

<sup>273</sup> Avsnitt 4.2 och 5.5.

<sup>274</sup> Artikel 60 i Wienkonventionen. Se vidare Vogel, *Skatteavtal och grundlag – några kommentarer*, SvSKT 1994 s. 257.

<sup>275</sup> Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 389.

rätt för att avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse vid en normkonflikt dem emellan ska undgås.<sup>276</sup>

Sverige ansluter sig till den dualistiska teorin, vilket innebär att skatteavtal i egenskap av folkrättsliga avtal och svensk intern rätt ses som två separata rättsordningar som vänder sig mot olika subjekt. Folkrätten verkar endast på en mellanstatlig nivå och binder således endast stater, medan den interna rätten endast ger upphov till rättigheter och skyldigheter för den enskilda statens medborgare.<sup>277</sup> Det rör sig emellertid inte om någon konstitutionell dualism eftersom det varken i grundlagen eller annan författning finns någon bestämmelse avseende folkrättens ställning i svensk rätt eller anslutningen till en dualistisk respektive monistisk teori. Det var istället genom en serie av domar på 1970-talet som Sveriges dualistiska synsätt fastlades.<sup>278</sup>

Folkrätten intar förvisso en högre rättslig dignitet i förhållande till den interna rätten men den binder som nämnt endast staterna. För att Sverige som avtalspart ska kunna uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser enligt skatteavtalen måste skatteavtalen således ges genomslag i den interna rättstillämpningen genom införlivande med svensk intern rätt. Införlivandet sker genom riksdagens antaganden av en särskild lag om skatteavtal till vilken den autentiska avtalstexten bifogas. Skatteavtalen ges på det sättet internrättslig verkan i förhållande till skatteskyldiga, myndigheter och domstolar.<sup>279</sup> Därmed är det dock inte sagt att skatteavtalet gäller på samma sätt gentemot skatteskyldiga, myndigheter och domstolar som det gäller mellan de avtalsslutande staterna. Det finns i själva verket en skillnad mellan dualism i den bemärkelsen att skatteavtal normgivningstekniskt måste införlivas i svensk rätt för att ges internrättslig verkan och metoderna för det internrättsliga uppfyllandet av de folkrättsliga förpliktelserna som följer av skatteavtal.<sup>280</sup> I efterföljande avsnitt behandlas därför frågan om skatteavtalens rättsliga ställning i svensk rätt.

### 4.3 Skatteavtalens rättsliga ställning mot bakgrund av den gyllene regeln

I enlighet med Sveriges dualistiska syn på folkrätten betraktas skatteavtalen och den interna rätten som två separata rättssystem med olika rättskällor och rättssubjekt, vilka tillämpas parallellt i det enskilda fallet. Skatteavtalen är folkrättsliga avtal och verkar på det mellanstatliga planet, medan den interna rätten reglerar förhållandet mellan skatteskyldiga och myndigheter samt

---

<sup>276</sup> OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 14.

<sup>277</sup> Aldén, Om *regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 227.

<sup>278</sup> Avsnitt 2.2. Se även Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 47.

<sup>279</sup> Avsnitt 2.2.

<sup>280</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 521 med vidare hänvisning till Vogel, *Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt*, i festskrift till Håkan Strömberg, 1992, s. 343ff.

domstolar. För att skatteavtalen ska ges internrättslig verkan krävs därför att skatteavtalen blir en del av den interna rätten först genom införlivandet genom antagandet om en lag om skatteavtal.<sup>281</sup>

Det förhållandet att skatteavtalen och annan intern rätt ska tillämpas parallellt i det enskilda fallet innebär att en tillämpning av dem båda kan leda till ett oförenligt resultat. Förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt har således under en lång tid varit en central fråga inom skatteavtalsrätten. En fråga som genom RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet fick en förnyad aktualitet.

Det finns som tidigare nämnt ingen allmän folkrättslig reglering som anger det sätt varpå Sverige ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser enligt ett skatteavtal, såvida avtalet inte säger annat.<sup>282</sup> Artikel 27 i Wienkonventionen ger förvisso uttryck för folkrättens särställning i förhållande till intern rätt på ett mellanstatligt plan men säger ingenting om den rättsliga ställning folkrätten bör inta i den enskilda statens rättsordning. Det väsentliga är att Sverige infriar sina folkrättsliga åtaganden enligt artikel 26 i Wienkonventionen.

Varken grundlag eller någon annan författning säger något om det sätt varpå de svenska domstolarna ska tillämpa och tolka skatteavtal.<sup>283</sup> Frågan om folkrättens ställning i förhållande till annan intern rätt är oregerad i den svenska rättsordningen.<sup>284</sup> Frågan behandlades dock i samband med införlivandet av Europakonventionen i svensk rätt. Av förarbetsuttalandena framgår att den omständigheten att en lag har en internationell bakgrund inte i sig innebär att den har företräde framför andra lagar men att det likväl finns en allmän tolkningsprincip enligt vilken bestämmelser i svensk rätt är förenliga med Sveriges internationella åtaganden och att de följaktligen ska tolkas fördragskonformt. Om den interna rättsregeln är så entydig att något tolkningsutrymme inte ges, föreligger en verklig normkonflikt. Denna regelkonflikt får enligt förarbetsuttalandena lösas genom en tillämpning av derogationsprinciper *lex posterior* och *lex specialis*.<sup>285</sup> Någon tillämpning av dessa principer har dock aldrig aktualiserats avseende Europakonventionen till följd av den särställning konventionen intar i 2:23 § RF. Likväl öppnar förarbetsuttalandena upp för möjligheten att en rent intern rättsregel under vissa förutsättningar kan anses ha företräde framför

<sup>281</sup> Avsnitt 2.2. Se vidare Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 62 samt Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 41f.

<sup>282</sup> Avsnitt 4.2.

<sup>283</sup> Grundlagberedningen föreslog i sitt betänkande till 1974 års RF en bestämmelse som angav de rättskällor i den svenska rättsordningen som svenska domstolar och myndigheter har att beakta. De svenska domstolarna skulle enligt bestämmelsen handlägga ärenden och träffa sina avgöranden i enlighet grundlagarna och "andra lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler". Uttrycket "andra rättsregler" skulle förstås som bland annat folkrätten.<sup>283</sup> Bestämmelsen kom dock aldrig att bli en del av RF.

<sup>284</sup> Tidigare fanns bestämmelsen i 72 § Kommunalskattelagen (1928:370), vilken slopades vid införlivandet av en särskild lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal i anslutning till Kenya I-domen. Lagen upphävdes dock efter Högsta förvaltningsdomstolens plenumavgörande i Kenya II. Se härom avsnitt 4.4.1 och 4.4.2.

<sup>285</sup> Prop. 1993/94:117 s. 37. Se avsnitt 5.3 om derogationsprinciperna.

en annan rättsregel som härrör från en folkrättslig norm eftersom motsvarande förbud saknas beträffande andra folkrättsliga förpliktelser.<sup>286</sup>

Mer specifikt för skatteavtalen menar Aldén att den omständigheten att införlivandelagen härrör från en folkrättslig norm inte i sig medför att skatteavtalen som svensk lag ska tillskrivas en på det nationella planet högre rättslig dignitet än annan svensk lag.<sup>287</sup> Regeringsråden Jermsten och Sandström uttrycker på motsvarande vis att en lag inte blir ”finare” än en annan för att den genomför en folkrättslig förpliktelse.<sup>288</sup> Att ett folkrättsligt skatteavtal in extenso införlivas med svensk intern rätt innebär således inte att det införlivade avtalet ges någon särskild konstitutionell ställning i Sverige.<sup>289</sup> En uppfattning som Högsta förvaltningsdomstolen slog fast i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att en lag om skatteavtal, även om den härrör från en folkrättslig norm, inte har någon högre rättslig dignitet än annan svensk lag. Andra stater kan självfallet, i motsats till Sverige, ge skatteavtal en högre rättslig dignitet än interna regler.<sup>290</sup>

De införlivandelagar, varigenom skatteavtal införlivas med svensk rätt, innehåller i regel inga eller ytterst få materiella regler men stadgar en viktig nationell princip som reglerar just förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt. Regeln lyder enligt följande:

”Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.”<sup>291</sup>

Regeln som numera återfinns i alla införlivandelagar har efter Lindencrona inom skatteavtalsrätten blivit känd som ”den gyllene regeln”.<sup>292</sup> Den närmare innebörden av regeln berördes emellertid inte i förarbetena till lagen om skatteavtal mellan Sverige och Korea från 1982, varvid den först introducerades i svensk rätt. Inte heller hördes Lagrådets mening över bestämmelsen, vilket kort förklarades med att några rättssäkerhetsaspekter inte stod på spel för de skattskyldiga eftersom bestämmelserna i avtalet endast medför inskränkning av den skattskyldighet som annars skulle ha

---

<sup>286</sup> Avsnitt 4.1.

<sup>287</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 230f.

<sup>288</sup> Jermsten och Sandström, *Svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, 2009, s. 247.

<sup>289</sup> Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 412.

<sup>290</sup> I till exempel Frankrike synes skatteavtal ges en högre rättslig dignitet än andra interna rättsregler, vilket torde vara en väsentlig orsak till att Frankrikes högsta skattedomstol, Conseil d’Etat, under 2002 i målet Schneider Electric ansåg att de franska interna CFC-reglerna inte kunde tillämpas gentemot en annan avtalsslutande stat, om inte avtalstexten uttryckligen medgav det. Motsvarande konstitutionell reglering finns även ibland annat Belgien, Nederländerna och Japan. Se vidare Holmdahl och Barenfeld, *Treaty-override på svenska*, SN 2009 s. 628 och Vogel, *On double taxation conventions*. 1997, s. 70f.

<sup>291</sup> Se t.ex. 2 § Lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

<sup>292</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24. Se även Lindencrona, *Skatter och kapitalflykt*, 1972, s. 140.

förelegat i Sverige.<sup>293</sup> Rent praktiskt innebär regeln att man först bör fastställa om beskattning ska ske enligt interna skatteregler. Föreligger ingen skattskyldighet enligt intern rätt så behöver avtalet inte beaktas. Om skattskyldighet däremot föreligger enligt intern rätt måste avtalet undersökas.<sup>294</sup>

Den gyllene regeln har av i doktrin beskrivits som en lagvalsregel. Skatteavtal som gällande svensk lag ska enligt den gyllene regeln ges företräde framför annan svensk lag, under förutsättning att skatteavtalet medför en inskränkning av det skatteanpråk som följer av den interna rätten.<sup>295</sup> Det har även uttryckts som att den gyllene regeln i sig ger uttryck för skatteavtalens överordnade ställning i förhållande till annan intern rätt.<sup>296</sup>

Andra menar dock att det svårligen går att ur den gyllene regeln härleda principen att skatteavtal går före svensk intern rätt eftersom regeln, sett till sin ordalydelse, inte säger något om de olika rättskällornas dignitet.<sup>297</sup> Högsta förvaltningsdomstolen synes i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet ha tolkat den gyllene regeln på motsvarande vis. Den gyllene regeln innebär enligt domstolen endast att Sverige aldrig kan grunda sitt beskattningsanspråk enbart på skatteavtal, utan stöd i svensk intern rätt.<sup>298</sup>

## 4.4 Principen om att skatteavtal endast begränsar, aldrig ändrar intern rätt

Frågan om skatteavtalens förhållande till svensk intern rätt var uppe för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen under 1990-talet, och den gången avseende den avtalsrättsliga hemvistens betydelse för tillämpningen av intern rätt. Ett skatteavtals tillämplighet förutsätter som framgått av tidigare avsnitt att personen i fråga har hemvist i någon av de avtalslutande

---

<sup>293</sup> Prop. 1981/82:107 s. 35. Se även Lagen (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Korea. Någon vidare förklaring än den nu angivna har återfinns inte heller i förarbetena till det senare svensk-franska skatteavtalet. Se prop. 1990/91:174 s. 57.

<sup>294</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

<sup>295</sup> Sundgren, *Skatteavtal och grundlag*, SvSkT 1993 s. 520. Se även Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 463.

<sup>296</sup> Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 559. Angående den gyllene regelns innebörd uttalar sig Bokström och Tyllström enligt följande "[t]he law, by which a convention is incorporated in the Swedish legislation, states – *inter alia* – that the convention is applicable only to the extent it will limit the liability to Swedish tax. A tax convention can thus only reduce tax claims existing under domestic law, but never create tax liability on the mere basis that the convention confers upon Sweden a right to tax. Consequently, tax conventions always have priority over domestic law." Uttalandet kan förstås som att den gyllene regeln i sig ger uttryck för skatteavtalens överordnade ställning i förhållande till annan intern rätt. Se vidare Fensby, *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, SvSkT 1995 s. 411 för motsvarande uppfattning.

<sup>297</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 75 och 77.

<sup>298</sup> Avsnitt 5.2.



staterna.<sup>299</sup> Hemvistartikeln hänvisar emellertid till den interna rätten i de avtalsslutande staterna, och anger att en person som har hemvist enligt interna regler i en av de avtalsslutande staterna även har hemvist enligt avtalet.<sup>300</sup> Hänvisningen till den interna rätten medför dock att en person kan anses ha hemvist i båda avtalsslutande stater. I dessa fall anges i hemvistartikeln vilken av dessa hemviststater ska ges företräde vid en tillämpning av avtalet. Avtalet anger emellertid inte tillämplig lag vid beskattning i fall av dubbel hemvist.

Frågan som kvarstår är således huruvida den stat som enligt avtalet ska ses som källstat vid beskattningen enligt avtalet ska tillämpa bestämmelserna om beskattning av begränsat respektive obegränsat skatteskyldiga personer. Annorlunda uttryckt, vilken betydelse den avtalsrättsliga hemvisten har för tillämpningen av intern rätt. Av förarbetsuttalanden följer att den avtalsrättsliga hemvisten endast gäller vid tillämpning av avtalet och därmed saknar betydelse för bedömningen av personens hemvist enligt intern rätt.<sup>301</sup> Frågan behandlades av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I) och RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II).<sup>302</sup>

#### **4.4.1 RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I)**

RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I) gällde som framgått ovan frågan om vilken effekt den avtalsrättsliga hemvisten har på tillämpningen av intern rätt. Målet berörde således förhållandet mellan svenska interna skatteregler och skatteavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen hade att ta ställning till frågan om huruvida en enligt svenska interna beskattningsregler i Sverige obegränsat skatteskyldig fysisk person kunde beskattas för utbetalning i form av ränta på inkomst av kapital från Sverige, utan hänsyn till att han vid tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och Kenya var att betrakta som bosatt i Kenya.<sup>303</sup> Av skatteavtalet följde att ränta skulle beskattas i Kenya som hemviststat. Sverige, som källstat, hade emellertid enligt avtalet en rätt att beskatta 15 % av bruttointkomsten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den skatteskyldige till följd av den avtalsrättsliga hemvisten i den andra avtalsslutande staten inte längre kunde anses vara bosatt och obegränsat skatteskyldig i Sverige. Beskattning i Sverige kunde följaktligen inte ske, oaktat att källstaten enligt skatteavtalet tillerkändes en rätt att beskatta 15 % av räntans bruttobelopp.

Högsta förvaltningsdomstolens dom innebar således att bestämmelserna om hemvist i skatteavtalet kunde få betydelse vid tillämpningen av svensk

---

<sup>299</sup> Artikel 1 i OECD:s modellavtal.

<sup>300</sup> Artikel 4 i OECD:s modellavtal.

<sup>301</sup> Prop. 1991/92:11 om skatteavtalet mellan Sverige och Barbados s. 37f.

<sup>302</sup> Förhållandet mellan hemvistbestämmelserna i skatteavtal och intern rätt diskuteras även av Skrunik, *Bestämmelser om hemvist i dubbelbeskattningsavtal och deras förhållande till den interna lagstiftningen*, SN 1977 s. 263-272.

<sup>303</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 199f.

intern rätt. Avgörandet skapade en stor osäkerhet avseende innebörden av Sveriges folkrättsliga förpliktelser i skatteavtalen och tillämpningen av den interna rätten. Avgörandet kunde ge upphov till såväl negativa som positiva effekter för fysiska personer, vars hemviststat enligt interna skatteregler anses vara Sverige samtidigt som tillämpligt skatteavtal erkänner den främmande staten som hemviststat.<sup>304</sup> Högsta förvaltningsdomstolens avgörande kritiserades i doktrinen och fick lagstiftaren att agera genom att stifta en särskild lag om tillämpning av skatteavtal.<sup>305</sup> Frågan om förhållandet mellan bestämmelser om hemvist i skatteavtal respektive intern rätt var emellertid, redan året efter domen i Kenya (I), återigen uppe till prövning i Högsta förvaltningsdomstolen som avgjorde frågan i plenum i RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II).

#### **4.4.2 RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II)**

Omständigheterna i målet RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II) var snarlika med de i målet Kenya (I). Den skatteskyldige var enligt svenska interna beskattningsregler att anse som bosatt i Sverige. Enligt såväl kenyanska interna beskattningsregler som tillämpligt skatteavtal var den skatteskyldige att anse som bosatt i Kenya. Frågorna i målet var dels huruvida den skatteskyldige skulle beskattas för ränta och utdelning från Sverige, dels om den skatteskyldiges makes avdrag för kapitalunderskott och förlustavdrag kunde utnyttjas. Detta kunde inte ske om den skatteskyldige ansågs vara begränsat skatteskyldig i Sverige. Målet avgjordes av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum, som ansåg att det fanns skäl att avvika från den tillämpning av det aktuella skatteavtalet mellan Sverige och Kenya och intern svensk skatterätt som kommit till uttryck i det tidigare RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I).

Högsta förvaltningsdomstolen fann att den omständigheten att den skatteskyldige vid tillämpning av skatteavtalet anses ha hemvist i Kenya inte bör hindra att denne, såvida hon enligt intern svensk rätt är bosatt och således obegränsat skattskyldig i Sverige, beskattas i Sverige för inkomster intill den nivå som är tillåten enligt skatteavtalet. Skatteavtalets bestämmelser om utdelning och ränta som uppbärs av en person i den bosättningsituation som nu var för handen kunde, enligt Högsta

---

<sup>304</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 201.

<sup>305</sup> Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal (numera upphävd), vars innehåll endast löd enligt följande "[e]tt dubbelbeskattningsavtals bestämmelser om hemvist, definitioner, uppdelning i olika typer av inkomster respektive förmögenhetstillgångar och övriga bestämmelser som rör beskattningsanspråk mot en fysisk eller juridisk person skall användas endast vid tillämpningen av avtalets regler om i vilken utsträckning var och en av de avtalsslutande staterna får beskatta inkomst respektive förmögenhetstillgångar, om hur internationell dubbelbeskattning skall undanröjas och om förbud mot diskriminering. Om bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal inte hindrar att en viss inkomst eller förmögenhetstillgång helt eller delvis beskattas i Sverige, skall beskattning i den delen ske enligt svensk lag med bortseende från avtalet." I samband med lagens införande upphävdes vidare regeln 72 § Kommunalskattelagen. Se härom bland annat Mutén, *Ovanligt inskränkt skattskyldighet*, SvSKT 1995 s. 778-780 och Pelin, *En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, SN 1996, s. 291-299.

förvaltningsdomstolen, inte ges någon annan innebörd än att inkomsten fick beskattas i sin helhet i Kenya, som hemviststat. Den dubbelbeskattningen som uppstod när de båda staterna utnyttjade sin beskattningsrätt eliminerades genom att den svenska skatten avräknades från den kenyanska skatten. Utdelningen och räntan fick således beskattning i Sverige, som källstat, men till högst 15 eller 25 procent av bruttobeloppet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg således att den skatteskyldige i princip var obegränsat skattskyldig i Sverige enligt svenska interna beskattningsregler, oaktat bestämmelserna om hemvist i skatteavtalet, och avdrag för makens utnyttjade förluster kunde därför medges.

Av plenidomen följer att Sverige genom skatteavtal endast åtar sig att begränsa beskattningsrätten, inte att ändra den interna skattelagstiftningen. Skatteavtal påverkar således endast de interna beskattningsreglerna i den utsträckningen att de ska tillämpas i den mån de medför inskränkningar i den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Det står därför Sverige fritt att, som källstat, tillämpa interna regler om bosättning och följande obegränsade skattskyldighet vid utnyttjandet av den beskattningsrätt som medges Sverige enligt skatteavtal.<sup>306</sup>

Den särskilda lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, som infördes av lagstiftaren för att komma till rätta med Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I), upphävdes i samband med införandet av IL. Lagstiftningen var efter domstolens plenumavgörande i Kenya (II)-målet inte längre nödvändig.<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 203f och Pelin, *Tillämpning och tolkning av skatteavtal*, FT 1997 s. 135.

<sup>307</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 697.

# 5 Regelkonkurrens mellan skatteavtal och annan lag om beskattning

## 5.1 Inledning

Regelkonkurrens föreligger när tillämpningsområdet för två eller flera lagregler sammanfaller men rättsföljderna sinsemellan är oförenliga. Det är alltså fråga om regelvalsproblem vid rättstillämpningen till följd av rättslig överreglering.<sup>308</sup> Frågan om vilken av de konkurrerande lagreglerna som ska ges företräde får besvaras utifrån en tillämpning av derogationsprinciperna *lex superior* och *lex specialis* samt *lex posterior*.<sup>309</sup> En lag av lägre dignitet får enligt principen *lex superior* lämna företräde åt en lag av högre dignitet.<sup>310</sup> Principen *lex specialis* innebär att en mer allmän regel får stå tillbaka framför en mer speciell regel.<sup>311</sup> Principen *lex posterior* innebär istället att en äldre regel får lämna företräde åt en nyare regel.<sup>312</sup>

Skatteavtalen ges genom införlivandet med svensk rätt internrättslig verkan, och ska således tillämpas och tolkas av de svenska domstolarna. Det innebär att en regelkonkurrens kan uppstå mellan bestämmelser i skatteavtal och annan intern rätt. Den allmänna uppfattningen i doktrinen var att skatteavtalen mot bakgrund av den gyllene regeln skulle ges företräde framför bestämmelser i intern rätt.<sup>313</sup> Frågan om skatteavtalens rättsliga ställning i förhållandet till den interna rätten vid regelkonkurrens var emellertid före Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet oprövad i praxis.

---

<sup>308</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 31 och 55ff samt Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 560.

<sup>309</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 194.

<sup>310</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 20 och Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 561.

<sup>311</sup> Några av de som uppmärksammat att principen *lex specialis* synes ha fått betydelse för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande är Hilling, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax 2008 s. 458, Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSKT 2011 nr. 2 s. 180 och Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 709 samt Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 248.

<sup>312</sup> Om derogationsprinciperna se Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 20 och Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 561. Följande synes ha tolkat Högsta förvaltningsdomstolens dom i OMX-målet som att principen *lex posterior* getts fullt genomslag; Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 485, Mutén, *Treaty Override i Regeringsrätten*, SvSKT 2008 s. 354 och Ebbesson, *Globalisering, gränsöverskridanden och internationell rätt i Regeringsrätten*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 95 samt Björkman och Edlepil, *Beskattning av kapitalvinster för begränsat skatteskyldiga*, SvSKT 2008 s. 541.

<sup>313</sup> Avsnitt 4.3.

## 5.2 RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet

### 5.2.1 Bakgrund

RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet avsåg förhållandet mellan svensk intern rätt och skatteavtal. Närmare bestämt, frågan om det svensk-schweiziska skatteavtalets förhållande till de svenska CFC-reglerna i 39a kap. IL.<sup>314</sup> Omständigheterna i målet var kortfattat de följande. Ett svenskt moderbolag ägde samtliga andelar i ett schweiziskt dotterbolag, vars verksamhet bestod av att återförsäkra risker inom den egna företagskoncernen. Frågan var huruvida bestämmelserna i skatteavtalet förhindrade Sverige från att beskatta det svenska moderbolaget i enlighet med CFC-reglerna.<sup>315</sup>

Skatterättsnämnden fann, efter en tolkning av skatteavtalet, att avtalet inte utgjorde ett hinder för beskattning av moderbolaget enligt CFC-reglerna. Förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden överklagades och prövades av Högsta förvaltningsdomstolen som fastslog nämndens beslut men på andra grunder. Nämndens avgörande är följaktligen av betydelse för den senare analysen av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Först lämnas en redogörelse för Skatterättsnämndens beslut i frågan i följande avsnitt, efter vilket en genomgång av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande görs.

### 5.2.2 Skatterättsnämndens beslut

Skatterättsnämnden konstaterade inledningsvis att frågan om vad som utgör inkomst och vem som ska beskattas för denna inkomst uteslutande ska besvaras utifrån en tillämpning av svensk intern rätt utan hänsyn till bestämmelser i skatteavtal. Det svenska moderbolaget skulle enligt de svenska CFC-reglerna i 39a kap. IL som ägare i det lågbeskattade dotterbolaget beskattas för dess överskott. Skatterättsnämnden förklarade vidare, med hänvisning till tidigare rättspraxis, att den inkomst som moderbolaget var skatteskyldig för i Sverige enligt de svenska CFC-reglerna inte var att betrakta som samma inkomst som dess dotterbolag var skatteskyldig för i Schweiz enligt schweizisk intern rätt.<sup>316</sup> Nämnden konstaterade följaktligen att Sverige vid en tillämpning av skatteavtalet på den inkomst som det svenska moderbolaget var skatteskyldig för i Sverige var att betrakta som hemviststat. Skatterättsnämndens ställningstagande innebar att någon internationell dubbelbeskattning, vilken normalt undanröjs

---

<sup>314</sup> Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Jmfr. RÅ 2008 not 61.

<sup>315</sup> I målet behandlades därutöver frågan om CFC-reglernas förenlighet med reglerna om fri rörlighet för kapital i artikel 56 EGF (numera artikel 63 FEUF), vilken faller utanför uppsatsen syfte.

<sup>316</sup> RÅ 2001 ref. 46 Alectafallet. Se även Skatterättsnämndens hänvisning till Lang, *CFC-regulations and double taxation treaties*, IBFD February 2003 s. 53 ff.

genom skatteavtal, aldrig uppstod eftersom samma skattesubjekt inte blev föremål för beskattning i fler än en stat.<sup>317</sup>

Nämnden prövade sedermera om de fördelningsartiklar i avtalet som kunde aktualiseras i förevarande fall kunde anses utgöra hinder mot en beskattning enligt CFC-reglerna. Artikel 10 om utdelning saknade enligt nämnden betydelse eftersom delägarbeskattning enligt CFC-reglerna inte kunde anses utgöra utdelning i den mening som avsåg i utdelningsartikeln. Inkomsten var därför att hänföra antingen till artikel 7 eller 23 om rörelse respektive annan inkomst. Till följd av att Sverige utgjorde hemviststat för den inkomst som beskattades hos moderbolaget enligt CFC-reglerna konstaterade nämnden att artikel 7 inte utgjorde något hinder mot en beskattning av inkomsten hos moderbolaget. Den omständigheten att inkomsten vore hänförlig till ett för moderbolaget fast driftställe i Schweiz hade enligt nämnden inte medfört någon förändring eftersom Sverige huvudsakligen tillämpar creditmetoden för undvikande av dubbelbeskattning. Någon närmare analys av CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalets bestämmelser om inkomst av rörelse var därmed överflödigt. Sveriges möjlighet att enligt CFC-reglerna beskatta inkomsten förändrades inte heller för det fallet att inkomsten skulle anses utgöra annan inkomst enligt artikel 23 eftersom beskattningsrätten i dessa fall likaledes tillerkändes hemviststaten. Skatterättsnämnden kom således fram till att skatteavtalet inte utgjorde något hinder mot en beskattning av moderbolaget i enlighet med de svenska CFC-reglerna.

### **5.2.3 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen fann likt majoriteten i Skatterättsnämnden att de svenska CFC-reglerna kunde tillämpas men grundade, till skillnad från nämnden, inte sitt avgörande på en tolkning av skatteavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen grundade istället sitt avgörande på en tillämpning av principerna vid regelkonkurrens. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att Sverige genom folkrättsliga skatteavtal åtar sig att avstå från skattespråk som följer av intern rätt och de folkrättsliga åtagandena ges internrättslig verkan genom att avtalet tas in i svensk lag. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde därefter följande uttalande:

”En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar. När det i 2 § i den aktuella lagen i lydelsen enligt SFS 1992:856 sägs att '[Avtalets]beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför en inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga' innebär detta endast att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag. Bestämmelsen hindrar alltså inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. Om två

---

<sup>317</sup> Burmeister, Tivéus och Ugglå, *De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m.*, SN 2005 s. 450f.

lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens.”

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade därefter att de aktuella CFC-reglerna hade tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedrev. Vid sådant förhållande stod det enligt domstolen klart att CFC-reglerna hade företräde och skulle tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kunde ge för resultat. Någon analys av avtalet behövde därför inte göras enligt Högsta förvaltningsdomstolen.

### 5.2.4 En kommentar

Till skillnad från Skatterättsnämnden som tolkade skatteavtalet för att avgöra om huruvida avtalet utgjorde något hinder mot en beskattning enligt CFC-reglerna valde Högsta förvaltningsdomstolen att avgöra frågan genom en tillämpning av principerna vid regelkonkurrens. Domstolens tolkning av den gyllene regeln innebär emellertid att en konflikt mellan en regel i svensk intern rätt som stadgar skattskyldighet och en bestämmelse i ett skatteavtal som enligt sin ordalydelse begränsar Sveriges beskattningsrätt inte ska betraktas som en konflikt mellan en svensk lagregel och ett folkrättsligt avtal utan som en konflikt mellan två likvärdiga svenska lagar.<sup>318</sup> Med oförenliga resultat torde avses att Sverige enligt den ena lagen (interna skattebestämmelser) kan beskatta inkomsten, medan Sverige enligt den andra lagen (skatteavtalet/införlivandelagen) inte kan beskatta inkomsten.<sup>319</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden är av sådan generell natur att domen kan förstås som att det föreligger en situation av regelkonkurrens så snart ett skatteavtal begränsar Sveriges beskattningsrätt. Följaktligen kan det inte längre ses som någon självklarhet att ett skatteavtal som enligt sin ordalydelse begränsar Sveriges beskattningsrätt verkligen får genomslag i rättstillämpning när bestämmelser i den interna rätten ändras efter avtalets ingående. Domstolen gick sålunda emot det under lång tid etablerade synsättet att skatteavtalen ska följas och tillämpas oberoende av innehållet i intern rätt. Domen inledde en över tiden utdragen och intensiv debatt, och har kommenterats flitigt i doktrinen.<sup>320</sup> I de efterföljande avsnitten

---

<sup>318</sup> Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 208.

<sup>319</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 99.

<sup>320</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtal*, SN 2008 s. 482-489, Mutén, *Treaty Override i Regeringsrätten*, SvSKT 2008 s. 553-357, Hilling, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax 2008 s. 455-461, Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708-714, Holmdahl och Barenfeld, *Treaty Override på svenska*, SN 2009 s. 627-634, Grundström, *Treaty Override - nu även i Skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 159-166, Sallander, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, SvSKT 2010 s. 177-204 och Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSKT

analyseras Högsta förvaltningsdomstolens metod för att lösa regelkonkurrensen mellan skatteavtal och annan intern rätt i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande gav även upphov till frågor av mer folkrättslig karaktär eftersom den av domstolen använda metoden för att lösa konflikten mellan skatteavtal och intern rätt innebar ett åsidosättande av Sveriges folkrättsliga förpliktelser. Följaktligen diskuteras även frågan om i vilken mån Högsta förvaltningsdomstolen ska alternativt bör beakta Sveriges folkrättsliga åtaganden enligt skatteavtal i ett senare avsnitt.<sup>321</sup>

### 5.3 Derogationsprinciperna

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade således i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet att en lag om skatteavtal, även om den härrör från en folkrättslig norm, inte har någon högre rättslig dignitet än annan svensk lag. Den regelkonkurrens som uppstår mellan skatteavtal och annan svensk lag kan således inte lösas med stöd av principen *lex superior*, enligt vilken en lag av hög dignitet ges företräde framför en lag av lägre dignitet.<sup>322</sup> Regelkonkurrens mellan skatteavtal och andra skattebestämmelser i intern rätt får istället ses som en konflikt mellan två likvärdiga svenska lagar. Högsta förvaltningsdomstolen hade således att pröva regelkonkurrensen utifrån principen *lex posterior*, enligt vilken en äldre regel får lämna företräde åt en nyare regel, och principen *lex specialis*, enligt vilken en mer allmän regel får stå tillbaka framför en mer speciell regel.<sup>323</sup>

Med hänsyn till derogationsprincipen *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, att en senare tillkommen generell lag inte slår ut en tidigare speciell regel, menar Aldén att principen *lex specialis* har en högre dignitet än principen *lex posterior*. Principen *lex specialis* bör således prövas först vid en situation av regelkonkurrens.<sup>324</sup> Principen *lex specialis* har emellertid ett starkt begränsat tillämpningsområde eftersom den endast kan tillämpas när det rör sig om inskränkningar. Så är fallet när en lagregels hela tillämpningsområde samtidigt utgör en mindre del av en annan lagregels tillämpningsområde, varför den förra utgör *lex specialis* i förhållande till den senare. För att lagregeln ska vinna företräde framför en annan med stöd av principen *lex specialis* måste den alltså ha ett snävare

---

2010 s. 520-534 samt Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 243-248.

<sup>321</sup> Avsnitt 6.

<sup>322</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 20 och Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 561.

<sup>323</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 20 och Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 561.

<sup>324</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 205 med vidare hänvisning.



tillämpningsområde än den andra.<sup>325</sup> Saknar principen *lex specialis* relevans bör en prövning av principen *lex posterior* ske.<sup>326</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen gav principen *lex posterior* fullt utslag och uttalade att de svenska CFC-reglerna hade tillkommit efter det att det svensk-schweiziska skatteavtalet införlivades i svensk rätt.<sup>327</sup> Även principen *lex specialis* synes ha tillmätts betydelse eftersom domstolen även uttalade att CFC-reglerna tog sikte på just den typ av verksamhet som det schweiziska dotterbolaget bedrev.<sup>328</sup> Högsta förvaltningsdomstolen fann följaktligen att CFC-reglerna skulle ges företräde och tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i skatteavtalet kunde ge för resultat. Någon tolkning av avtalet var därför inte nödvändig.

Att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet tillämpade principen *lex posterior* och därmed förordnade *tax treaty override* får därför anses vara en tillämpning av skatteavtal som svårligen kan förenas med de folkrättsliga förpliktelser som Sverige tagit på sig. Domstolens förfarande kan således starkt ifrågasättas enligt Cejje, som framhåller att det är en sak att skatteavtal inte intar en högre rättslig dignitet än övriga lagar men en helt annan att låta principen *lex posterior* få sådant genomslag att avtalsbrott begås. Skatteavtal medför folkrättsliga förpliktelser för Sverige, och avtalet fräntas inte sin folkrättsliga sida genom införlivandet med svensk rätt.<sup>329</sup>

Det kan i detta avseende nämnas att den omständigheten att derogationsprinciperna i regel bör tillämpas vid fall av verklig regelkonkurrens inte innebär att undantag från en sådan tillämpning inte kan vara befogad i vissa fall. Principerna kan enligt Aldén liknas vid riktlinjer, och bör inte ses som auktoritativa i den meningen att de måste tillämpas så snart de är tillämpliga. Domstolarna är istället fria att avstå från en

---

<sup>325</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 196f och 231f samt Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 563. Principen *lex specialis* är endast relevant vid regelkonkurrens av typen inskränkningar, varför det är viktigt att skilja inskränkningar från situationer där identitet föreligger mellan två lagregler (samma tillämpningsområde) och situationer där interferens (delvis överlappande tillämpningsområden) föreligger.

<sup>326</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 101.

<sup>327</sup> Följande synes ha tolkat Högsta förvaltningsdomstolens dom i OMX-målet som att principen *lex posterior* getts fullt genomslag; Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 485, Mutén, *Treaty Override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008 s. 354 och Ebbesson, *Globalisering, gränsöverskridanden och internationell rätt i Regeringsrätten*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 95 samt Björkman och Edlepil, *Beskattning av kapitalvinster för begränsat skatteskyldiga*, SvSkT 2008 s. 541.

<sup>328</sup> Några av de som uppmärksammat att principen *lex specialis* synes ha fått betydelse för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande är Hilling, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax 2008 s. 458, Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 180 och Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 709 samt Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 248.

<sup>329</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 111. Se även Bokström och Tyllström, IFA, *Interpretation of double taxation conventions*, Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 560.

tillämpning av derogationsprinciperna i de fall en tillämpning ger ett olämpligt resultat.<sup>330</sup> I de fall en tillämpning av derogationsprinciperna leder till ett olämpligt resultat är det upp till domstolen att bedöma hur regelkonkurrensen bäst kan lösas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>331</sup> En sådan kasuistisk bedömning bör enligt Aldén göras utifrån målsättningen att finna den ur materiell skatterättslig synvinkel lämpligaste lösningen på konkurrensproblemet. Ett sätt att uppnå denna målsättning är att ge den regel vars kärnområde innefattar den aktuella situationen företräde framför den regel vars ytterområde omfattar den aktuella situationen. Hänför sig den aktuella situationen till båda de konkurrerande reglernas kärnområden eller ytterområden kan istället den regel som framstår som mest ändamålsenlig tillämpas.<sup>332</sup> Som en sista utväg när varken den ena eller den andra regeln framstår som mer central eller ändamålsenlig kan den för den skatteskyldige lindrigaste regeln ges företräde.<sup>333</sup>

## 5.4 Regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt – verklig eller skenbar?

Högsta förvaltningsdomstolen fann som nämnt i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet att CFC-reglerna skulle tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtal. Någon analys av avtalet behövde följaktligen inte göras enligt domstolen. Kritik har riktats mot domstolens uttalande om att någon tolkning av skatteavtalet inte var nödvändig. Kritiken grundar sig på det faktum att derogationsprinciperna endast bör tillämpas när regelkonkurrensen är verklig.<sup>334</sup> Regelkonkurrens är verklig i de fall oförenligheten mellan de konkurrerande lagreglerna inte kan undanröjas genom tolkning.<sup>335</sup> Om en lagregel begränsar eller motsäger en annan lagregel men det vid en tolkning av lagtexten, lagens systematik, lagens

---

<sup>330</sup> Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 562.

<sup>331</sup> Prop.1993/94:117 s. 38 och Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 562 och 564.

<sup>332</sup> Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 564f.

<sup>333</sup> Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 565f.

<sup>334</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 277 och Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 163. Derogationsprinciperna har endast i ett fåtal fall tillämpats av Högsta förvaltningsdomstolen, se till exempel RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 27 avseende förhållandet mellan uttagsbeskattningsregeln och korrigeringsregeln.

<sup>335</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 41 med vidarehänvisningar. Se även prop. 1993/94:117 s. 37 om införlivandet av Europakonventionen i svensk rätt; "För det fall att en domstol eller en förvaltningsmyndighet, efter inkorporeringen av konventionen genom vanlig lag, ställs inför ett påstående om att en svensk lagregel som är tillämplig i målet står i strid med en konventionsbestämmelse, kan den göra följande överväganden. Först och främst har rättstillämparen givetvis att genom en analys av de båda lagrummen förvissa sig om att en motstridighet verkligen föreligger.[...] Visar det sig däremot att den svenska lagregeln måste uppfattas som så entydig att något tolkningsutrymme inte ges, föreligger en verklig lagkonflikt, och rättstillämparen måste välja vilket av de två hierarkiskt sidoordnade lagrummen han skall lägga till grund för sitt avgörande."

förarbete eller på andra sätt framgår att en av lagreglerna ska ges företräde framför den andra så är regelkonkurrens endast skenbar.<sup>336</sup>

Avgörandet om regelkonkurrens är verklig eller endast skenbar kan ibland vara förenat med viss svårighet. En grundsats i den rättsliga argumentationen är emellertid att rättsreglerna verkar i harmoni med varandra.<sup>337</sup> Vid bedömningen av om regelkonkurrensen är verklig eller skenbar bör rättstillämparen således utgå från antagandet att rättsordningen är logiskt uppbyggt och koherent. Regelkonkurrensen bör således som utgångspunkt antas vara skenbar och möjlig att lösa tolkningsvägen.<sup>338</sup> Följaktligen föreligger en verklig regelkonkurrens endast i de fall det inte är möjligt att genom tolkning avgöra vilken av de konkurrerande bestämmelserna som ska ha företräde framför den andra.

Det har hävdats att det i normalfallet inte föreligger någon verklig regelkonkurrens mellan bestämmelser i skatteavtal och intern rätt.<sup>339</sup> Skatteavtalens huvudsakliga syfte är som tidigare nämnt att undanröja dubbelbeskattning genom en fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Denna fördelning möjliggörs genom att staterna enligt skatteavtalen åtar sig att begränsa tillämpningen av den interna rätten i de situationer som täcks in av avtalet.<sup>340</sup> Att regelkonkurrensen endast är skenbar och att skatteavtalen äger företräde framför andra regler i intern rätt får således anses följa redan av skatteavtalens systematik och syfte att begränsa de avtalsslutande staternas interna beskattningsanspråk.<sup>341</sup> Det kan alltså med hänsyn till skatteavtalens syfte förutsättas att regeringen och lagstiftaren avsett att Sveriges folkrättsliga förpliktelser ska fullgöras genom att skatteavtalen ges genomslag i rättstillämpningen.<sup>342</sup> I annat fall skulle skatteavtalen snabbt förlora sin funktion.

Däremot om det i lagtexten eller förarbeten tydligt anges att bestämmelser i den interna rätten i egenskap av interna motverkansåtgärder mot skatteflykt ska tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtal får regelkonkurrensen anses vara verklig och lösas med tillämpning av derogationsprinciperna.<sup>343</sup>

---

<sup>336</sup> Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 163.

<sup>337</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010, s. 526.

<sup>338</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 41 och Aldén, *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, SN 1998 s. 561.

<sup>339</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 71f och Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 164. Se även Cejje för motsvarande uppfattning, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 100 och Cejje, *Skattenytt Internationell – direkt beskattning*, SN 2011 nr. 1-2 s. 50f.

<sup>340</sup> Avsnitt 2.1.

<sup>341</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 71f och Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s.164. samt Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 100 och Cejje, *Skattenytt Internationell – direkt beskattning*, SN 2011 nr. 1-2 s. 50f.

<sup>342</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 100.

<sup>343</sup> Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 100, 111 och 115. CFC-lagstiftningen skulle visserligen kunna utgöra en sådan intern motverkansåtgärd enligt Cejje

En förutsättning för att Högsta förvaltningsdomstolen ska kunna nå slutsatsen att en tillämpning av skatteavtalet leder till ett annat oförenligt resultat än en tillämpning av interna rättsregler och att regelkonkurrensen är verklig är sålunda att domstolen faktiskt tolkar och tillämpar avtalet.<sup>344</sup> Högsta förvaltningsdomstolen tycks i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet, som Cejje uttrycker det, företa ett cirkelargument.<sup>345</sup>

Även Regeringsrättsråden Jermsten och Sandström synes mena att skatteavtalet måste beaktas. Enligt Jermsten och Sandström föreligger en regelkonkurrens som får lösas med derogationsprinciperna *lex specialis* och *les posterior* om de konkurrerande lagarna inte går att förena genom en fördragskonform tolkning. En sådan tolkning saknar således betydelse i de fall en på ett folkrättsligt åtagande grundad lag inte går att förena med en annan intern lag. Innehållet i åtagandet är däremot av avgörande betydelse om den bedömningen har gjorts att införlivandelagen ska ha företräde framför den andra lagen. De förklarar emellertid att det inte var på det sättet i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet.<sup>346</sup> Cejje har tolkat det av Jermsten och Sandström använda uttrycket ”innehållet i åtagandet” som att skatteavtalet *de facto* måste beaktas. Om en bestämmelse i skatteavtalet även efter en fördragskonform tolkning framstår som oförenlig med en bestämmelse i den interna rätten får regelkonkurrens betraktas som verklig, varpå derogationsprinciperna ska tillämpas.<sup>347</sup>

Här kan kort inflikas att frågan om förhållandet mellan interna CFC-regler och skatteavtal inte på något vis är unik för Sverige, utan har dessförinnan behandlats även i andra stater. Frågan prövades av högsta domstolen i Finland i A Oyj Abp-målet.<sup>348</sup> Den finska högsta domstolen kom i likhet med Skatterättsnämnden i OMX-målet efter en tolkning av avtalet fram till att tillämpligt skatteavtal inte förhindrade en beskattning enligt de interna CFC-reglerna. Den finska högsta domstolen synes på motsvarande vis som nämnden ha ansett att den inkomst det finska moderbolaget blev beskattat för inte var samma inkomst som det belgiska dotterbolaget blev beskattat för i Belgien. Det rörde sig således snarare om ekonomisk dubbelbeskattning än sådan internationell juridisk dubbelbeskattning som i normalfallet undanröjs genom en tillämpning av skatteavtal. Motsvarande argument avfärdades emellertid av Frankrikes högsta skattedomstol Conseil d’Etat i Schneidermålet. Den inkomst som beskattas enligt CFC-reglerna hos moderbolaget i Frankrike hade i själva verket sin källa i dotterbolagets

---

men inte tioårsregeln. Se även Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 164.

<sup>344</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 103 och Hilling, *The swedish supreme administrative court totally disregards tax treaty – a critical analysis of a CFC judgment*, Intertax 2008 s. 458ff samt Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 181.

<sup>345</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 103.

<sup>346</sup> Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 248.

<sup>347</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 104.

<sup>348</sup> Korkein Hallinto-Oikeus KHO 596/2002 A Oyj Abp. För referat av målet med engelsk översättning se Tax Treaty Case Law, IBFD.

hemviststat, vilken enligt avtalet hade exklusiv beskattningsrätt. Domstolen fann att de interna CFC-reglerna inte kunde tillämpas gentemot en annan avtalsslutande stat, om inte avtalstexten uttryckligen medgav det. Den franska högsta skattedomstolen ansåg således att en bokstavstolkning av skatteavtalet går före en teleologisk tolkning när de dessa två metoder leder till oförenliga resultat. Skatteavtalen anses vidare ha en högre rättslig dignitet än annan intern rätt i Frankrike, vilket torde ha inverkat på domstolens avgörande.<sup>349</sup>

Till skillnad från nu nämnda avgöranden, valde Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet emellertid att inte pröva förenlighet mellan CFC-reglerna och tillämpligt skatteavtal. Hade domstolen genom en tolkning av avtalet fastställt att skatteavtalet förhindrade en beskattning enligt CFC-reglerna och som tidigare anförts att det av lagtexten eller förarbeten framgår att de interna bestämmelserna ska tillämpas oberoende av skatteavtal hade regelkonkurrensen varit verklig och derogationsprinciperna tillämpliga. Även om en sådan klart uttryckt vilja inte går att finna i förarbetena menar Grundström att det ändå är möjligt att argumentera för att det faktiskt förelåg en verklig regelkonkurrens mellan CFC-reglerna och tillämpligt skatteavtal.<sup>350</sup> I förarbetena till CFC-reglerna når regeringen slutsatsen att skatteavtalen inte kan anses inverka på Sveriges möjlighet att beskatta enligt reglerna.<sup>351</sup> Regeringen prövar följaktligen aldrig frågan om företrädesrätten vid regelkonkurrens mellan skatteavtal och annan intern rätt. Lagstiftarens vilja kan därmed anses vara oklar vad gäller frågan om företrädesrätt vid regelkonkurrens mellan CFC-reglerna och skatteavtal.<sup>352</sup> Regelkonkurrens kan följaktligen ses som verklig eftersom det avgörande för bedömningen om huruvida regelkonkurrensen är verklig som tidigare nämnt är att det via tolkningsvägen inte går att besvara frågan om vilken av de konkurrerande reglerna som ska ges företräde.

## 5.5 Tax treaty override

Högsta förvaltningsdomstolens tillämpning av principen *lex posterior* i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet är visserligen teoretiskt möjlig men medför många problem, vilka har uppmärksamats i doktrinen.<sup>353</sup> Bortsett från några få

---

<sup>349</sup> Le Conseil d'Etat, den 14 juni 2002, nr. 232276, SA Schneider Electric. Målet avgjordes i samband med Sveriges planerade skärpning av de dåvarande CFC-reglerna, vilka påminde om de franska reglerna. Målet har behandlats av Brokelind, År CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, SvSkT 2002:9 s. 657-669.

<sup>350</sup> Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 165.

<sup>351</sup> Prop. 2003/04:10 s. 100f.

<sup>352</sup> Grundström, *Treaty Override – nu även i skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 165.

<sup>353</sup> Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 234, Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 482-489, Mutén, *Treaty override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008 s. 353-357, Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708-714 och Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 105. samt Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 520-534.

undantag är de av Sverige ingångna skatteavtalen utformade efter OECD:s modellavtal.<sup>354</sup> Skatteavtalen består följaktligen i huvudsak av likalydande bestämmelser. Om en intern rättsregel konkurrerar med en bestämmelse i ett skatteavtal betyder det sannolikt att den interna rättsregeln även konkurrerar med motsvarande bestämmelse i resterande skatteavtal. En tillämpning av principen *lex posterior* innebär således att den interna rättsregeln ges företräde i egenskap av nyare lag i förhållande till vissa skatteavtal men inte andra.<sup>355</sup> Sverige skulle genom en sådan mekanisk lösning av regelkonkurrensen mellan bestämmelser i skatteavtal och annan intern rätt från en gång till en annan riskera att begå avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse och *tax treaty override* i strid med Wienkonventionens artikel 26 och 27.<sup>356</sup>

Begreppet *tax treaty override* definieras i punkten 2 i OECD:s rapport med samma namn från 1989 som ett uttryck som ”refers to a situation where the domestic legislation of a State overrides provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State.”.<sup>357</sup> *Tax treaty override* föreligger alltså när bestämmelser i intern rätt strider mot och ges företräde framför bestämmelserna i ett specifikt skatteavtal eller samtliga skatteavtal som staten i fråga har ingått. Ett exempel är att en stat inför en källskatt på räntor som ska tas ut oberoende av skatteavtal samtidigt som det i skatteavtal anges att sådana skatter inte får beskattas i källstaten. Det är inte själva införandet av rättsregeln som konstituerar *tax treaty override* utan det faktum att rättsregeln ska tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet.<sup>358</sup>

Att lagstiftaren oavsiktligt inför en bestämmelse som strider mot bestämmelser i skatteavtal utgör inte *tax treaty override*. Det följer av den något snävare definitionen i punkten 5 i OECD:s rapport; ”the type of treaty override primarily addressed in this note is the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.”.<sup>359</sup> *Tax treaty override* föreligger således när en intern lagstiftning är ägnad att och faktiskt medför en rättslig effekt i strid med åtaganden i skatteavtal. *Tax treaty override* kan emellertid endast föreligga när en stats icke fullföljande av avtalets förpliktelser riktas mot skatteskyldiga med hemvist i den andra avtalsslutande staten. Sverige begår således inte något avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse eller *tax treaty*

---

<sup>354</sup> Avsnitt 2.3.

<sup>355</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätt*, 1998, s. 234

<sup>356</sup> Avsnitt 4.2. Se vidare Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätt*, 1998, s. 234.

<sup>357</sup> Jmfr. Artikel 27 i Wienkonventionen.

<sup>358</sup> Punkterna 28-30 i OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989. Se vidare Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 462.

<sup>359</sup> Uttrycket ”in clear contradiction” innebär att definitionen endast omfattar regler i intern rätt i uppenbar motsättning till förpliktelserna i skatteavtalen. Detta bör dock enligt Dahlberg inte förstås som att OECD endast anser att sådana uppenbara fall kan utgöra *tax treaty override*. Se Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 314. Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 463.

override om att en person bosatt i Sverige enligt en bestämmelse i intern rätt inte är berättigad till den skattefrihet som följer av skatteavtal.<sup>360</sup>

Det är emellertid inte endast lagstiftaren som genom införandet av bestämmelser i strid med befintliga skatteavtal kan göra sig skyldig till tax treaty override, utan en domstol kan på motsvarande vis göra sig skyldig till tax treaty override. I punkten 2 i OECD:s rapport anges att "[l]egislation can also have the effect of overriding treaties, even where no reference is made in the legislation to treaty provisions as such, because the domestic interpretation of that legislation in relation to treaty provisions has the same effect in practice." Att en nationell domstol, likt Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet, ger regler i intern rätt företräde framför skatteavtal och därmed ger upphov till ett annat rättsligt resultat än en tillämpning av skatteavtalet har i doktrinen betecknats som tax treaty override eller judicial tax treaty override.<sup>361</sup> Den omständigheten att en domstol tolkar ett skatteavtal på ett sätt som avviker från en etablerad tolkning av skatteavtalet och som medför att Sverige bryter mot sina folkrättsliga åtaganden utgör visserligen ett tax treaty override men det finns likväl en möjlighet att motverka eller läka den skada som relationen mellan de avtalsslutande staterna åsamkas. Den enskilda staten kan genom lagstiftning återställa ordningen, alternativt kan de avtalsslutande staterna genom en ömsesidig överenskommelse ändra domstolens beslut och återställa ordningen.<sup>362</sup>

## 5.6 Skatteavtal som *lex specialis*

Högsta förvaltningsdomstolen gav i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet principen *lex posterior* fullt utslag och uttalade att de svenska CFC-reglerna hade tillkommit efter det att det svensk-schweiziska skatteavtalet införlivades i svensk rätt.<sup>363</sup> Även principen *lex specialis* synes ha tillmätts betydelse

<sup>360</sup> Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 463.

<sup>361</sup> Roxan, *Judicial overrides of the double tax conventions: The case of a permanent establishment*, Intertax 1997 s. 367 och Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 487f. med vidare hänvisning till Guglielmo, *Judicial errors under tax treaties and their remedies*, IBFD 2007 s. 363-379 samt Wiman, *Tax treaty override-swedish developments*, 2010, s. 249. Se även IBDF, *International tax glossary*, 2005, s. 425f.

<sup>362</sup> Punkten 4 i OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989. Se vidare Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 488 och Fensby, *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, SvSKT 1995 s. 420 samt Sundgren, *Efterlevnad av traktat*, SN 1995 s. 462f. Sundgren tycks emellertid se det som att domstolens avgörande visserligen utgör ett brott mot efterlevnaden av skatteavtalet men att det likväl inte kan anses utgöra ett tax treaty override i folkrättslig mening eftersom den mellanstatliga relationen inte tagit någon skada i de fall en särskild överenskommelse nås mellan staterna. Även Fensby tycks se det som att domstolens avgörande i sig inte utgör något brott mot avtalet. Beträffande den ömsesidiga överenskommelsen se artikel 25 i OECD:s modellavtal samt Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 2004, s. 89ff. om rättsmedlets innebörd och tillämpning.

<sup>363</sup> Följande synes ha tolkat Högsta förvaltningsdomstolens dom i OMX-målet som att principen *lex posterior* getts fullt genomslag; Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 485, Mutén, *Treaty Override i Regeringsrätten*,

eftersom Högsta förvaltningsdomstolen även uttalade att CFC-reglerna tog sikte på just den typ av verksamhet som det schweiziska dotterbolaget bedrev.<sup>364</sup>

I doktrinen har det emellertid argumenterats för det motsatta, det vill säga att skatteavtalen borde ges företräde framför annan intern rätt enligt principen *lex specialis*.<sup>365</sup> Företrädet för en lag om skatteavtal torde enligt Kleist kunna motiveras med att skatteavtalet specifikt tar sikte på transaktioner med anknytning till den andra avtalsslutande staten.<sup>366</sup> Det får vidare enligt Lindencrona anses följa av avtalsartiklarnas utformning, enligt vilka en bestämd stat i ett enskilt fall tillerkänns beskattningsrätten, att skatteavtalen ska ges företräde. Om Sverige inte tillerkänns någon rätt till beskattning enligt avtalet samtidigt som en sådan beskattningsrätt framgår enligt interna skattebestämmelser får det således anses följa redan vid en normal systematisk tolkning vid en jämförelse mellan de båda svenska lagreglerna att den interna bestämmelsen som stadgar skattskyldighet inskränkts.<sup>367</sup>

Det är mot bakgrund av Sveriges dualistiska synsätt enligt Aldén möjligt att argumentera för skatteavtalen som *lex specialis* i förhållande till intern rätt. Sveriges dualistiska förhållningssätt till folkrätten innebär att folkrätten och intern rätt utgör två från varandra separata rättssystem. De folkrättsliga förpliktelserna införlivas därför i svensk rätt genom en lag om skatteavtal. När de svenska domstolarna tillämpar avtalet tillämpar de således den svenska rättsregeln med motsvarande innebörd som det folkrättsliga avtalet.

---

SvSkT 2008 s. 354 och Ebbesson, *Globalisering, gränsöverskridanden och internationell rätt i Regeringsrätten*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 95 samt Björkman och Edlepil, *Beskattning av kapitalvinster för begränsat skatteskyldiga*, SvSkT 2008 s. 541.

<sup>364</sup> Några av de som uppmärksammat att principen *lex specialis* synes ha fått betydelse för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande är Hilling, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax 2008 s. 458, Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 180 och Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 709 samt Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 248.

<sup>365</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 531f. och Wiman, *Tax treaty override- swedish developments*, 2010, s. 256 samt Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 71. Se Dahlberg med särskilt yttrande i förhandsbesked dnr 73-08/D Thailandsmålet hos Skatterättsnämnden samt skiljaktig mening i förhandsbesked dnr 131-08/D Schweizmålet hos Skatterättsnämnden. Enligt Cejje är det även möjligt att argumentera för avtalsbestämmelsens företräde framför en intern rättsregel enligt principen *lex specialis* med hänsyn till skatteavtalets folkrättsliga dimension. Cejje synes emellertid först och främst förespråka att man tolkningsvägen fastställer att regelkonkurrensen endast är skenbar och att det med hänsyn till Sveriges folkrättsliga förpliktelser är skatteavtalet som bör företräde med de begränsningar som det kan få för den interna rätten. Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 101, 107 och 111. Avseende förekomsten av andra staters syn på skatteavtal som *lex specialis* i förhållande till annan intern rätt se Vogel, *On double taxation conventions*, 1997, s. 71 med vidare hänvisningar.

<sup>366</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 712.

<sup>367</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 26 med vidare hänvisningar till annan utländsk doktrin.



Enligt Aldén är det möjligt att se en bestämmelse i skatteavtal som en inskränkning av en rättsregel i intern rätt och följaktligen ge avtalsbestämmelsen företräde enligt principen *lex specialis*, under förutsättningen att man utgår rättsregelns ”lokala” svenska tillämpningsområde. Med uttrycket ”lokala” svenska tillämpningsområde avser Aldén avtalsbestämmelsens betydelse för svensk del som en svensk rättsregel. Därmed beaktas inte det tillämpningsområde avtalsbestämmelsen har enligt den andra avtalslutande statens rättsordning.<sup>368</sup>

Tillämpningen av principen *lex specialis* till skatteavtalens förmån kan enligt Hultqvist ses som ett indirekt stöd för en folkrättsbaserad tillämpning och leder huvudsakligen till samma slutresultat.<sup>369</sup> Till skillnad från den folkrättsliga metoden överensstämmer dock ett sådant lagval med såväl Sveriges konstitutionella system som dualistiska förhållningssätt till folkrätten.<sup>370</sup> Inte heller i det fallet att de senare tillkomna interna bestämmelserna skulle vara mer speciella än avtalsbestämmelserna kan de interna reglerna åsidosätta avtalet. De interna bestämmelserna gäller generellt och uttrycker möjligen bäst precision till det aktuella förfarandet men skatteavtalen gäller specifikt i förhållande till de stater som utgör avtalsparter till avtalet.<sup>371</sup> Skatteavtalen bör således ses som *lex specialis* i förhållande till annan intern rätt, i vart fall tills det finns ett klart uttalat motiv till tax treaty override.<sup>372</sup>

## 5.7 RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet

### 5.7.1 Bakgrund

Efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet uppstod en stor osäkerhet rörande tillämpningen av skatteavtal. Domskälens kan nämligen tolkas som att Högsta förvaltningsdomstolen menade att regelkonkurrens föreligger så snart Sveriges beskattningsrätt enligt intern rätt begränsas av ett skatteavtal, och att denna konkurrens ska lösas med tillämpning av derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis*.<sup>373</sup> Skatterättsnämnden fick därför ta emot ansökningar om förhandsbesked i frågor som tidigare hade varit relativt oproblematiska. Tre av dessa förhandsbesked avsåg frågan om förhållandet mellan den så kallade tioårsregeln i 3:19 § IL, enligt vilken Sverige har rätt att beskatta kapitalvinster på såväl inhemska som utländska aktier under tio år efter

<sup>368</sup> Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 232f.

<sup>369</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 530.

<sup>370</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 532.

<sup>371</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 530.

<sup>372</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 532.

<sup>373</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 68.

utflyttning, och bestämmelser i skatteavtal som tillskriver den andra staten i egenskap av hemviststat exklusiv beskattningsrätt.<sup>374</sup> Skatterättsnämnden fann i två av dessa förhandsbesked att intern rätt skulle ges företräde framför skatteavtalet.<sup>375</sup> I ett av dessa förhandsbeskedet ansåg emellertid Skatterättsnämnden att skatteavtalet skulle tillämpas, och att beskattning av kapitalvinsten inte skulle ske i Sverige.<sup>376</sup>

Samtliga förhandsbesked överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen, och avgjordes av domstolen under en och samma dag.<sup>377</sup> Domstolen konstaterade till mångas lättnad i samtliga mål att skatteavtal skulle tillämpas före tioårsregeln, och att Sverige följaktligen var förhindrad att beskatta kapitalvinsten. I följande avsnitt redogörs emellertid endast för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i det första så kallade Greklandsmålet RÅ 2010 ref. 112 avseende det svensk-grekiska skatteavtalet eftersom domen ligger till grund för domstolens beslut i de två efterföljande målen. Målen avgjordes emellertid inte av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum, vilket är en förutsättning för en ändring av praxis som tidigare slagits fast av domstolen.<sup>378</sup> Domstolen försökte istället bringa domarna i förenlighet med varandra. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet har således till viss del betydelse än idag. Detta får enligt Grundström anses vara problematiskt eftersom domarna i viss mån får anses vara sinsemellan oförenliga.<sup>379</sup>

## **5.7.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Omständigheterna i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet var i korthet de följande. En fysisk person ägde, indirekt genom ett cypriotiskt bolag, aktier i ett svenskt aktiebolag. Den fysiska ägaren hade för avsikt att avyttra alternativt likvidera det svenska aktiebolaget genom det cypriotiska bolaget i samband med utflyttning till Grekland. Förutsättningarna för beskattning enligt tioårsregeln i 3:19 § IL var uppfyllda. Frågan i målet var om beskattning kunde ske, trots att Grekland som hemviststat enligt skatteavtalet tillerkändes beskattningsrätten. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis följande:

---

<sup>374</sup> Tioårsregeln i 3:19 § IL utvidgades 2007 och omfattar numera även kapitalvinster på delägarätter utgivna av utländska bolag under förutsättning att delägarätterna förvärvats under tiden som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

<sup>375</sup> RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet (mål nr. 283-10 respektive dnr. 43-09D) och mål nr. 216-10 Schweizmålet (dnr. 131-08D).

<sup>376</sup> Mål nr. 2662-09 Thailandmålet (dnr. 73-08D).

<sup>377</sup> Högsta förvaltningsdomstolens domar den 14 december 2010 i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet (mål nr. 283-10), mål nr. 216-10 och mål nr. 2662-09.

<sup>378</sup> Avseende frågan om när ett mål ska prövas av en fullsuttet domstol i plenum se 5 § AFDL.

<sup>379</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 68.

”En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt. Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser.”

Högsta förvaltningsdomstolen slog alltså fast att den under lång tid erkända principen att skatteavtal ska få genomslag i rättstillämpningen alljämt gäller. Derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis* ska således som huvudregel inte tillämpas på förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt, oaktat att dess rättsföljder sinsemellan är oförenliga.

RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet avgjordes emellertid inte av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum, och domstolen kunde därför inte helt frångå de tidigare uttalandena i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utan var sålunda tvungen att förklara på vilket sätt domarna förhöll sig till varandra.<sup>380</sup> Domstolen fortsatte följaktligen med att behandla frågan om hur domstolens avgörande i målet skulle ses i förhållande till det tidigare avgörandet i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och uttalade sig sedermera enligt följande:

”Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal. Frågan om en situation av det slaget förelåg uppkom i rättsfallen RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Högsta förvaltningsdomstolen ställdes då inför en tolkningsfråga som inte kunde lösas med hjälp av den ovan angivna huvudregeln. Omständigheterna var dock särpräglade. Inte minst de olika meningarna i Skatterättsnämnden i detta mål visar att Regeringsrättens [Högsta förvaltningsdomstolens] resonemang i 2008 års fall har gett utrymme för vitt skilda slutsatser. Det finns därför skäl att framhålla att enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om

---

<sup>380</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 68 och 71f.

lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar därefter att det varken av lagtexten eller av förarbetsuttalanden framgår att tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL är avsedd att tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skatteavtal. Den begränsning av beskattningsrätten som följer av det svensk-grekiska skatteavtalet ska därför beaktas, och kapitalvinst vid avyttringen av andelarna ska följaktligen inte beskattas i Sverige.

### **5.7.3 Den skiljaktiges mening**

Regeringsrådet Ståhl delade majoritetens uppfattning att domstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inte ska förstås så att en förändring har skett i det grundläggande synsättet mellan lagar om skatteavtal och andra interna lagar men ansåg att Högsta förvaltningsdomstolen genom ett plenumavgörande borde ha tagit klart avstånd från den syn på förhållandet mellan skatteavtal och annan intern svensk rätt som kommit till uttryck i RÅ 2008 ref. 24 OMX-domen.

Ståhl instämde med majoriteten att det sedan lång tid tillbaka är en väletablerad princip att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av skatteavtal ska få genomslag vid rättstillämpningen. Avsteg från denna princip kan enligt Ståhl endast ske när det har kommit till klart uttryck att en skattebestämmelse i intern rätt ska tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtal. I en sådan situation kan enligt Ståhl inte heller bestämmelser i senare införlivade skatteavtal eller avtalsbestämmelser som kan uppfattas som mer specifika i förhållande till den aktuella transaktionen eller verksamheten, begränsa tillämpningen av den interna skattebestämmelsen. Ståhl ansåg således att det saknades skäl att, ens i så speciella situationer som den i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet, låta rättstillämpningen när det gäller frågan om förhållandet mellan införlivade skatteavtal och annan intern rätt styras av derogationsprinciperna eftersom de syftar till att lösa helt andra typer av rättstillämpningsproblem än de som är aktuella vid tillämpning av skatteavtal.

Ståhl ansåg likt majoriteten det saknades skäl för att låta bestämmelsen i 3 kap. 19 § IL tillämpas oberoende av skatteavtalets innehåll eftersom det i den aktuella bestämmelsen inte fanns något angivet om att den skulle tillämpas utan hänsyn till innehållet i skatteavtal. Den begränsning av beskattningsrätten som följde av skatteavtalet skulle därför beaktas och den aktuella kapitalvinsten skulle inte beskattas i Sverige.

### **5.7.4 En kommentar**

Den osäkerhet avseende tillämpningen av skatteavtal som kom som en reaktion på Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24

OMX-målet har orsakat problem för såväl rådgivare som de skatteskyldiga eftersom man inte vågat sätta sin tillit till skatteavtalen. Det får sålunda ses som positivt att den sedan lång tid erkända principen att skatteavtal ska få genomslag i rättstillämpning, oberoende av om den interna rätten tillkommit senare eller är av speciell karaktär, nu kommit till uttryck i en dom från Högsta förvaltningsdomstolen. Därmed är det dock inte sagt att ordningen är helt återställd. Högsta förvaltningsdomstolens principiella uttalande, om att det tidigare RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utgjorde en sådan tolkningssituation där avsteg från huvudregeln om att skatteavtal ska tillämpas oberoende av intern rätt är motiverat, innebär att uttalandena i OMX-målet till viss del alltså gäller. I efterföljande avsnitt analyseras och kommenteras följaktligen innebörden av den av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet formulerade huvudregel avseende skatteavtalens generella företräde samt den därpå följande undantagsregeln.

## 5.8 Skatteavtalens företräde som huvudregel

Högsta förvaltningsdomstolen slog i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet fast att den princip, enligt vilken de begränsningar av Sveriges beskattningsrätt som följer av ett skatteavtal som införlivas i svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen, alltså gäller. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade således att det tidigare avgörandet i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inte inneburit någon förändring avseende det grundläggande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Som huvudregel ska sålunda bestämmelser i skatteavtal som begränsar Sveriges beskattningsrätt ges företräde framför interna lagregler som föreskriver skattskyldighet, oavsett om den interna regeln tillkommit senare eller är mer specifik. Varken principen *lex posterior* eller *lex specialis* ska således tillmätas någon betydelse i dessa sammanhang. En senare tillkommen eller mer speciell intern rättsregel får följaktligen ge vika i den mån en tillämpning av skatteavtalet innebär något annat.

I normalfallet förutsätts således ingen bedömning av vilken av de två bestämmelserna som ska ges företräde. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade emellertid aldrig på vilken grund denna huvudregel om skatteavtalens företräde vilar. Domstolen synes antyda att derogationsprinciperna endast tillämpas i de undantagssituationer som lagstiftaren klart uttryckt att en intern regel ska tillämpas oberoende av skatteavtalens innehåll, vilket Grundström anser talar för att Högsta förvaltningsdomstolen i normalfallet inte anser det föreligger någon verklig regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt.<sup>381</sup>

---

<sup>381</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 71f. Se även Cejje för motsvarande uppfattning, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 100 och Cejje, *Skattenytt Internationell – direkt beskattning*, SN 2011 nr. 1-2 s. 50f.

## 5.9 Intern rätts företräde som undantag

I RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen att huvudregeln om skatteavtalens företräde inte gäller ovillkorligt, utan att avsteg från denna huvudregel i vissa situationer kan anses vara motiverat. En sådan undantagssituation föreligger enligt domskälen när lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten är att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtal.<sup>382</sup> I sådana fall ska den interna rättsregeln få genomslag i rättstillämpningen, utan hänsyn till de begränsningar som följer av skatteavtal. Presumtionen om att lagstiftaren avsett att fullfölja de folkrättsliga åtaganden som följer av skatteavtalen får sålunda anses vara bruten i dessa fall.<sup>383</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens uttalande synes syfta till domstolens tidigare uttalanden i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet om att den gyllene regeln i införlivandelagen endast innebär att skatteavtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag. Bestämmelsen hindrar alltså inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. Det står således den svenska lagstiftaren fritt att genom införandet av senare skattebestämmelser utvidga Sveriges beskattningsanspråk. Att lagstiftarens beslut om det leder till ett åsidosättande av de folkrättsliga åtagandena i skatteavtalen innebär att Sverige gör sig skyldig till tax treaty override och avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse är en annan sak. Den gyllene regeln utgör endast en ensidig internrättslig begränsning, och kan inte ses som någon del av det folkrättsliga skatteavtalet. Andra stater som i motsats till Sverige saknar motsvarande bestämmelse kan således välja att utnyttja de skatteanspråk som medges enligt skatteavtal.<sup>384</sup>

Den första frågan som uppkommer är vad som krävs för att den av Högsta förvaltningsdomstolen i Greklandmålet formulerade undantagsregeln ska vara tillämplig. Något förtydligande avseende frågan om vad som förutsätts för att lagstiftaren ska anses ha gett ”klart uttryck” för en avsikt att en skatteregel ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal och en undantagssituation följaktligen föreligga gjordes aldrig av domstolen. I vart fall inte mer än uttalandet att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utgjorde en

---

<sup>382</sup> Kleist uppmärksammar att det finns alternativa sätt att läsa Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i denna del men menar att det enda korrekta torde vara att förstå uttalandet som att den klart uttryckta avsikten ska avse att en lagregel i den interna skatterätten ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal eftersom det inte kan ses meningsfullt att tala om en klart uttryckt uppfattning att en viss inkomst ska beskattas Sverige när det är ett grundläggande krav för beskattning att skattskyldigheten framgår av lagtexten. Se Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 210.

<sup>383</sup> Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 210.

<sup>384</sup> Sundgren har i en artikel diskuterat den gyllene regelns existens i de svenska införlivandelagarna. Se Sundgren, *Montesquieu och den svenska inkomstbeskattningen – förhållandet mellan intern skatterätt och våra skatteavtal*, IUR-information 2007 nr. 10, s. 4-6.

sådan tolkningssituation som inte kunde lösas med hjälp av huvudregeln. Grundström menar att uttalandet rimligen måste förstås som att den situation som förelåg i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet i domstolens mening utgör en sådan undantagssituation. Hade domarna i Högsta förvaltningsdomstolens mening varit oförenliga borde det senare RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet målet ha avgjorts i plenum.<sup>385</sup>

Någon klart uttryckt avsikt om företräde för CFC-reglerna framför skatteavtal går inte att finna direkt i lagtexten. En naturlig utgångspunkt blir sålunda att söka vägledning avseende innebörden av denna undantagsregel i regeringens behandling av frågan avseende CFC-reglernas förenlighet med skatteavtal i samband med antagandet av ändringarna av CFC-reglerna.<sup>386</sup>

Regeringen tog sig an frågan med utgångspunkt i kommentaren till OECD:s modellavtal, enligt vilken bestämmelser i skatteavtal inte påverkar de avtalsslutande staternas möjligheter att tillämpa nationella regler som syftar till att förhindra missbruk av skatteavtalen.<sup>387</sup> Enligt regeringen fick det anses följa av modellavtalets allmänna uppbyggnad och OECD:s kommentarer att modellavtalet aldrig varit avsedd att förhindra en stats möjlighet att beskatta en delägare hemmahörande i den egna staten enligt CFC-reglerna.<sup>388</sup> Regeringen ansåg inte ens att det framstod som uteslutet att i de fall där Sverige ingått ett skatteavtal med en stat, som tillhör den lilla minoritet inom OECD som anser att CFC-beskattnings generellt står i strid med skatteavtal som är baserade på modellavtalet, komma till slutsatsen att parternas gemensamma avsikt skulle ha varit att tolka artikel 7 i modellavtalet på sätt att CFC-beskattnings inte kan ske.<sup>389</sup> Regeringen ansåg följaktligen att de svenska CFC-reglerna var förenliga med de skatteavtal Sverige har ingått med andra stater.<sup>390</sup>

Att regeringen fann att de svenska CFC-reglerna var förenliga med redan befintliga skatteavtal är emellertid inte detsamma som att reglerna vid en normkonflikt ska ges företräde framför avtal. Regeringen behandlade aldrig frågan om vilket regelverk som ska ges företräde vid en konflikt mellan skatteavtal och CFC-reglerna, och har därmed aldrig angett att CFC-reglerna ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.<sup>391</sup>

---

<sup>385</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 71f. Se även Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 211.

<sup>386</sup> Prop. 2003/04:10 s. 98-101. Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 211f. och Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 72f.

<sup>387</sup> Se bl.a. punkt 23 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal.

<sup>388</sup> Prop. 2003/04:10 s. 101.

<sup>389</sup> Prop. 2003/04:10 s. 101.

<sup>390</sup> Prop. 2003/04:10 s. 97.

<sup>391</sup> Det synes vara en allmän uppfattning i doktrinen. Se Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 73 och Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 211f. Se även Wiman, *Tax treaty override- swedish developments*, 2010, s. 250 om regeringens behandling av de ändrade CFC-reglernas förenlighet med redan ingångna skatteavtal; "It was clear that the legislator was aware of the potential conflict to the tax

Holmdahl och Barenfeld menar dock att det genom en tolkning av förarbetsuttalandena är tydligt att regeringen avsett att CFC-reglerna ska ges företräde framför skatteavtal.<sup>392</sup> Den omständigheten att lagstiftaren trots det befintliga svensk-schweiziska skatteavtalet antagit en skattebestämmelse som träffar lågbeskattad inkomst från försäkringsverksamhet bedriven i Schweiz kan förvisso förstås som att lagstiftaren haft för avsikt att skatteregeln ska tillämpas oberoende av innehållet i avtalet. Regeln får i annat fall ett väldigt begränsat tillämpningsområde. Sådana spekulationer skulle emellertid snabbt leda till att uttrycket ”gett klart uttryck för en avsikt” blev som Kleist beskriver det tämligen urvattnat.<sup>393</sup>

Även om en sådan tolkning som Holmdahl och Barenfeld förespråkar är möjlig kan det enligt Kleist i vart fall inte ses som någon klart uttryckt avsikt från lagstiftarens sida.<sup>394</sup> För att lagstiftaren klart ska anses ha uttryckt att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtalet bör det enligt Grundström framgå av lagtext eller uttryckligen anges i förarbetsuttalanden.<sup>395</sup> Det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet faller in under undantagsregeln tyder dock enligt Grundström på att denna regel kan ha ett större tillämpningsområde än så.<sup>396</sup> Kleist anser det emellertid vara tveksamt att ett förarbetsuttalande skulle vara tillräckligt för att presumptionen om att lagstiftaren önskar att uppfylla sina folkrättsliga åtaganden ska brytas. Förarbetsuttalanden kan endast ge en klar indikation på att regeringen inte tar hänsyn till de folkrättsliga åtagandena men de säger ingenting om riksdagens avsikt i det avseendet.<sup>397</sup> Även Wiman ställer sig tveksam till att lägga ett förarbetsuttalande till grund för ett tax treaty override men menar samtidigt att majoritetens skrivning i Greklandmålet sedd i ljuset av Ståhls skiljaktiga mening måste förstås som att majoriteten anser att det kan räcka med ett uttalande i förarbetena.<sup>398</sup>

Om en sådan undantagssituation i vilken lagstiftaren får anses ha gett klart uttryck för en avsikt att låta en intern bestämmelse tillämpas oberoende av skatteavtal föreligger uppkommer emellertid frågan om vilken betydelse den

---

treaties. However, it seems as if it was considered that CFC rules conform to the tax treaties. A relatively lengthy discussion on this point can be found in the preparatory work.”

<sup>392</sup> Holmdahl och Barenfeld, *Treaty Override på svenska*, SN 2009 s. 631.

<sup>393</sup> Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 211.

<sup>394</sup> Kleist, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 212.

<sup>395</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 73.

<sup>396</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 75.

<sup>397</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 713.

<sup>398</sup> Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 184.



ordning i vilken reglerna antagits har. Enligt regeringsrådet Ståhls skiljaktiga mening kan inte heller bestämmelser i senare införlivade avtal eller avtalsbestämmelser som kan uppfattas som mer specifika i förhållande till den aktuella transaktionen eller verksamheten begränsa tillämpningen av den interna bestämmelsen i de fall lagstiftaren intentioner är klara om att den interna bestämmelsen företräde framför skatteavtal. Enligt Ståhl syftar derogationsprinciperna istället till att lösa helt andra typer av rättstillämpningsproblem än de som är aktuella vid tillämpning av skatteavtal. En uppfattning som får stöd i doktrinen.<sup>399</sup> Om det inte kan anses föreligga något konstitutionellt hinder mot tax treaty override bör det även sakna betydelse i vilken ordning reglerna antas.

Vad majoriteten i Högsta förvaltningsdomstolen ansett i frågan är dock inte helt säkert eftersom det endast nämns att det enligt principen om skatteavtalens genomslag i rättstillämpning saknat betydelse om en intern skattebestämmelse tillkommit senare eller avsett inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden om att ”ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan” och att OMX-målet utgjorde en sådan tolkningssituation som inte kunde lösas med hjälp av huvudregeln om skatteavtalets företräde kan dock mot bakgrund av regeringsrådets Ståhl skiljaktiga mening tolkas som att domstolen alltjämt anser att derogationsprinciperna ska användas i de fall lagstiftarens intentioner varit att en ny intern regel ska tillämpas oberoende av skatteavtal. Även Grundström menar att det är möjligt att tolka domskälen som att derogationsprinciperna alltjämt ska tillämpas i de fall lagstiftarens intentioner varit att en ny intern regel ska tillämpas oberoende av skatteavtal.<sup>400</sup>

---

<sup>399</sup> Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 183.

<sup>400</sup> Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2, s. 72.

## 6 Högsta förvaltningsdomstolen och Sveriges folkrättsliga förpliktelser

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet väckte bland annat frågan om i vilken mån de svenska domstolarna har en skyldighet att värna om Sveriges folkrättsliga förpliktelser. Högsta förvaltningsdomstolen fäste inget avseende vid Sveriges folkrättsliga åtaganden och prövade aldrig de interna rättsreglernas förenlighet med skatteavtalet. Domstolen hade, i likhet med Skatterättsnämnden och regeringen i förarbetena till CFC-lagstiftningen, kunnat lösa den konflikt som förelåg mellan skatteavtal och intern rätt genom att fastställa reglernas förenlighet med hjälp av en folkrättslig tolkning av avtalet. Domstolen hade på så vis enligt Wiman kunnat slå fast att någon beskattning enligt intern rätt inte heller får ske vid en internrättslig tillämpning av skatteavtal när det vid en tolkning av skatteavtal enligt en folkrättslig metod står i direkt strid med avtalet.<sup>401</sup> Högsta förvaltningsdomstolen förlitade sig emellertid istället på en tillämpning av principerna vid regelkonkurrens.

Dahlberg är en av många som riktat skarp kritik mot Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Domstolens sätt att hantera situationen i OMX-målet utgör enligt Dahlberg ett avsteg från den i tidigare praxis fastslagna principen att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt.<sup>402</sup> Dahlberg medger visserligen att skatteavtal vid införlivandet med svensk rätt erhåller samma rättsliga dignitet som annan svensk lag men menar likväl att Högsta förvaltningsdomstolen har en skyldighet att använda en folkrättslig tolkning såsom den följer av Wienkonventionen artiklarna 31-33. Sverige i ett folkrättsligt sammanhang utgörs inte bara av riksdag och regeringen, utan också av svenska domstolar och myndigheter. När Sverige är bundet av ett skatteavtal och det har införlivats med svensk rätt åvilar följaktligen det folkrättsliga åtagandet också svenska domstolar och myndigheter.<sup>403</sup> Införlivandet innebär inte att

---

<sup>401</sup> Wiman, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, SvSkT 2011 nr. 2 s. 181. Det är oklart om Wiman själv anser att en sådan tolkningsprocess skulle ge resultatet att CFC-reglerna är förenliga med skatteavtalet.

<sup>402</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 482 och 485. Dahlberg anför visserligen att principen *lex posterior* även återfinns i den allmänna folkrätten men att den endast gäller under förutsättning att även den nyare bestämmelsen är folkrättsligt förankrad. Se avsnitt 3 avseende tillämpningen av en folkrättslig tolkningsmetod vid tolkning av skatteavtal.

<sup>403</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 486. För motsvarande syn se Mutén, *Treaty override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008 s. 355. Se även Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 461 om skatteavtalets normadressat; ”En stat, som anslutit sig till en traktat är således förpliktad att tillse att dess organ – exekutiva, judiciella, legislativa, administrativa – har möjlighet att ge tillämplighet åt traktatens bestämmelser och även gör så. Ingen stat kan åberopa sig på en konstitution eller inre lagstiftning gentemot staten riktade klagomål på grund av underlåtet fullgörande av

skatteavtalen förlorar sin folkrättsliga sida, utan det är fortfarande ett och samma avtal.<sup>404</sup> Högsta förvaltningsdomstolen varken bör eller kan därför döma annorlunda än vad Sverige som avtalspart är förpliktigad att göra eftersom det allvarligt skulle skada förtroendet för Sverige som avtalspart. Följaktligen ska domstolen tolka införlivandelagen enligt folkrättsliga principer. Bestämmelser i den interna rätten kan sålunda inte åberopas för att rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra de åtaganden som följer av skatteavtal.<sup>405</sup> Högsta förvaltningsdomstolen har sålunda i Dahlbergs mening en på folkrätten grundad skyldighet att se till att Sveriges folkrättsliga åtaganden får genomslag i rättstillämpningen.

Frågan om Högsta förvaltningsdomstolens skyldighet att värna om Sveriges folkrättsliga förpliktelser måste emellertid som Jermsten och Sandström anför besvaras utifrån konstitutionella utgångspunkter, av vilka följer att domstolarnas ansvar i detta hänseende begränsas av lagstiftaren.<sup>406</sup> Sverige har som avtalspart en folkrättslig skyldighet att uppfylla sina förpliktelser. Lagstiftaren bör således som utgångspunkt se till att Sveriges folkrättsliga förpliktelser respekteras men det saknas likväl tvingande regler därom i RF. Såväl riksdagen som regeringen och andra myndigheter är därtill enligt 11:2 § RF förhindrade att bestämma hur en domstol ska döma i ett enskilt fall. De folkrättsliga skatteavtalen binder uteslutande stater och behöver endast beaktas av domstolen i den mån intern rätt så bestämmer.<sup>407</sup> Skatteavtal får visserligen genom införlivandet med svensk rätt internrättslig verkan och binder således även Högsta förvaltningsdomstolen i dess rättstillämpning men samtidigt saknas bestämmelser i svensk rätt som anger hur domstolen ska agera vid såväl tolkning som tillämpning av skatteavtal. Dahlbergs synpunkter om att domstolen varken bör och kan döma annorlunda än vad Sverige som avtalspart är förpliktigad att göra med hänsyn till förtroendet för Sverige som avtalspart måste mot bakgrund av Sveriges konstitutionella system och dualistiska syn på folkrätten som Hultqvist beskriver det ses som ”böra-synpunkter” snarare än bindande rättsnormer.<sup>408</sup>

Den allmänna uppfattningen av innebörden av ett dualistiskt synsätt på folkrätten kan enligt Kleist beskrivas som att det ”när det i nationell lag anges att ett folkrättsligt avtal ska tillämpas, inte är det folkrättsliga avtalet i sig som blir tillämpligt (det folkrättsliga avtalet avser ju enbart förhållandet staterna emellan), utan att det är avtalstexten i dess egenskap av nationell lag som blir gällande. En domstol tillämpar med detta synsätt inte det

---

förpliktelser enligt avtalet. Skyldigheten att följa konventionen gäller ju staten som sådan inbegripet alla de skilda myndigheter som bär upp statsmakten, och inte bara någon speciellt utvald myndighet som riksdagen.”

<sup>404</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 484.

<sup>405</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 486.

<sup>406</sup> Jermsten och Sandström, *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 243.

<sup>407</sup> Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2008, s. 43.

<sup>408</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSKT 2010 s. 525.

folkrättsliga avtalet utan den nationella lag som hänvisar till avtalet.”<sup>409</sup> Att detta även gäller för Sveriges del är tydligt sett till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 1983 1:87. Domstolen fann i målet att en kungörelse om tillämpning av ett skatteavtal mellan Sverige och Tyska riket från 1928 fortfarande var tillämplig på inkomst förvärvad i Östtyskland, trots att det folkrättsligt bindande skatteavtal som Sverige år 1928 hade ingått med Tyska riket inte ansågs vara giltigt i förhållande till Östtyskland. Mot bakgrund av nu nämnda fall menar Kleist att det inte finns något som talar för att det folkrättsliga avtalet blir direkt tillämpligt i förhållande till domstolar, myndigheter och enskilda.<sup>410</sup> Följaktligen om det folkrättsliga avtalet aldrig blir tillämpligt, så kan domstolen inte heller sägas vara direkt bunden av de folkrättsliga åtaganden som följer av avtalet.

De stater som ansluter sig till den dualistiska teorin avseende folkrättens giltighetsgrund tillämpar dock sällan teorin fullt ut. Folkrätten ges istället ett visst inflytande över den interna rätten genom att den interna rätten tolkas fördragskonformt av domstolar och myndigheter.<sup>411</sup> En sådan fördragskonform tolkning, även kallad intentionsbaserad metod, är nära ansluten till den folkrättsliga tolkningsmetoden. Den interna rätten ska enligt denna tolkningsmetod förstås i ljuset av statens folkrättsliga åtaganden.<sup>412</sup> Konkret innebär metoden att utgångspunkten vid tolkningen är presumtionen att lagstiftaren inte vill bryta de folkrättsliga förpliktelserna som följer av det folkrättsliga avtalet i fråga.<sup>413</sup> I tolkningshänseende innebär det att en tolkning som överensstämmer med det folkrättsliga avtalet bör ges företräde framför tolkningar som står i strid med avtalet. Det innebär mer konkret att en lag om skatteavtal, genom vilken det folkrättsliga avtalet införlivas i svensk rätt, bör tolkas med hänsyn till de principer som gäller vid tolkning av det folkrättsliga avtalet.<sup>414</sup> En sådan tolkning kan enligt Kleist med hänsyn till att skatteavtalen kräver lagstiftarens godkännande även anses vara berättigad i Sverige. Det finnas följaktligen en berättigad förväntan att lagstiftaren har för avsikt att agera efter de folkrättsliga

---

<sup>409</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708 och 710f med hänvisning till Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford Press 2003, s. 31f. Jmfr. Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford Press 2008, s. 31f.

<sup>410</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 710f. Se även Fensby, *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, SvSkT 1995 s. 420 och Nelson, *Tax treaty interpretation in Sweden*, 2001, s. 323.

<sup>411</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 711f. och Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 379.

<sup>412</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 86, Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 711f. och Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 529.

<sup>413</sup> Melander och Samuelsson, *Tolkning och tillämpning*, 2002, s. 155 och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 86 samt Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 711.

<sup>414</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 711 med hänvisning till Brownlie, *Principles of public international law*, Oxford University Press 2003, s. 45 och Shaw, *International law*, Cambridge University Press 2003, s. 138.

förpliktelseerna enligt skatteavtalen.<sup>415</sup> Vid en situation av regelkonkurrens mellan två interna rättsregler bör, med hänsyn till presumtionen att lagstiftaren inte vill bryta de folkrättsliga förpliktelseerna, den lagregel som bäst överensstämmer med de folkrättsliga åtagandena som lagstiftaren godkänt ges företräde. Följaktligen bör en lag om skatteavtal som undantar skattskyldigheten ges företräde framför en annan svensk lag som stadgar skattskyldighet. Det torde enligt Kleist kunna motiveras med stöd av principen *lex specialis* till förmån för skatteavtalet. I annat fall riskerar den interna rätten att komma i konflikt med Sveriges folkrättsliga åtaganden och det kan antas att detta inte varit lagstiftarens avsikt.<sup>416</sup>

En fördragskonform tolkning innebär således ett erkännande av folkrätten som rättskälla för domstolar och myndigheter, och indirekt att interna rättsregler som härrör från folkrätten äger företräde framför annan intern rätt.<sup>417</sup> Lagstiftaren kan emellertid enligt Kleist som en följd av Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten genom ny lagstiftning åsidosätta Sveriges folkrättsliga åtaganden. Lagstiftaren gör sig i sådana fall skyldig till tax treaty override och presumtionen att lagstiftaren avsett att respektera de folkrättsliga förpliktelseerna får anses vara bruten. Det krävs dock en klart uttryckt avsikt att den senare tillkomna lagstiftningen ska tillämpas på ett sådant sätt att Sveriges folkrättsliga åtaganden åsidosätts.<sup>418</sup>

Uppfattningen om att det skulle finnas en lagstiftarens avsikt eller vilja är dock omtvistad. Uppfattningen om lagstiftarens avsikt har i den rättsteoretiska doktrinen inte setts som någonting mer än ett skenargument och en fiktion. Endast enskilda individer som de departementstjänstemän som ingår i lagberedningen, inte lagstiftaren, kan ha en sådan vilja.<sup>419</sup> En intentionsbaserad metod kan enligt Hultqvist leda till spekulationer om vad lagstiftaren eller annan i lagberedningen kan ha avsett eller inte avsett. Metoden kan dock enligt Hultqvist ses som ett argument mot en tillämpning av principen *lex posterior* och ett argument för en tillämpning av principen *lex specialis* till förmån för skatteavtalet i skatteavtalsssammanhang.<sup>420</sup>

---

<sup>415</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt*, SN 2008 s. 711 och Bring och Mahmoudi, *Sverige och folkrätten*, 2007, s. 45.

<sup>416</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 712 med vidare hänvisningar.

<sup>417</sup> Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 379.

<sup>418</sup> Kleist, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 712 med vidare hänvisningar.

<sup>419</sup> Hellner, *Skenargument i rättsvetenskapen*, i *Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen*, 1985, s. 57.

<sup>420</sup> Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSKT 2010 s. 529f.

# 7 Analys och slutsats

## 7.1 Syfte och rekapitulering

Högsta förvaltningsdomstolen har i sin tidigare praxis tolkat skatteavtal i egenskap av svensk lag enligt samma principer som gäller vid tolkning av folkrättsliga avtal. Skatteavtalens folkrättsliga sida har på det sättet haft inflytande vid den interna tolkningen och tillämpningen av skatteavtal.

I RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet slog Högsta förvaltningsdomstolen emellertid fast att en lag om skatteavtal inte intar någon särställning förhållande till övriga lagar. Om en senare tillkommen skattebestämmelse är oförenlig med ett redan befintligt skatteavtal ska denna normkonflikt enligt domstolen lösas med hjälp av sedvanliga principer vid regelkonkurrensen. Domstolen fann att de interna skattebestämmelserna skulle tillämpas oberoende av innehållet i skatteavtalet. Den av domstolen använda metoden för att lösa normkonflikten mellan skatteavtal och intern rätt innebar ett åsidosättande av Sveriges folkrättsliga förpliktelser och tax treaty override.

En osäkerhet avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal uppstod, och frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt var inom ett par år åter uppe till prövning i Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet. Domstolen inskränkte förvisso betydelsen av det tidigare OMX-målet men frågan avgjordes aldrig i plenum, vilket är en förutsättning för en ändring av praxis som tidigare slagits fast av domstolen. Domstolen försökte istället bringa de skilda domarna i förenlighet med varandra.

Uppsatsen syftar till att systematisera gällande rätt avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal mot bakgrund av den senaste tidens rättsutveckling. Även om jag redan genom uppsatsens disposition har eftersträvat att ge en överskådlig bild av skatteavtalsrättens olika delar och dess centrala frågeställningar kommer jag i det följande försöka knyta ihop uppsatsen och ge en sammanfattande bild av rättsläget.<sup>421</sup>

Följande frågeställningar besvaras:

- Kan Högsta förvaltningsdomstolen anses vara bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden i sin tillämpning och tolkning av skatteavtal? Alternativt, om domstolen de facto bör beakta de folkrättsliga åtagandena i sin rättstillämpning?
- Hur förhåller sig Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet till domstolens tidigare praxis?
- Vilken betydelse har RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet för framtida tolkning och tillämpning av skatteavtal?

---

<sup>421</sup> Se bilaga B för en sammanställning av gällande rätt avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal så som den kommer till uttryck i Högsta förvaltningsdomstolens praxis.

## 7.2 Kan Högsta förvaltningsdomstolen anses vara bunden av Sveriges folkrättsliga åtaganden?

Det har hävdats att Högsta förvaltningsdomstolen har en på folkrätten grundad skyldighet att se till att Sveriges folkrättsliga förpliktelser får genomslag i den allmänna rättstillämpningen.<sup>422</sup> Sverige som avtalspart i ett folkrättsligt sammanhang utgörs enligt detta synsätt inte bara av riksdag och regeringen, utan också av svenska domstolar och myndigheter. När Sverige är bundet av ett skatteavtal och det har införlivats med svensk rätt åvilar följaktligen det folkrättsliga åtagandet också svenska domstolar och myndigheter. Den för skatteavtalen centrala folkrättsliga förpliktelsen är att de avtalslutande staterna åtagit sig att begränsa sin beskattningsrätt när så följer av skatteavtalet i syfte att undanröja dubbelbeskattning.<sup>423</sup>

Frågan om Högsta förvaltningsdomstolens ansvar att värna om Sveriges folkrättsliga förpliktelser måste emellertid i första hand besvaras utifrån konstitutionella utgångspunkter. Sveriges riksdag har enligt 1:4 och 8:3 §§ RF en exklusiv lagstiftningsmakt på skatteområdet. Motsvarande gäller även för skatteregler i internationella överenskommelser med undantag för EU-samarbetet enligt 10:2 och 10:5 §§ RF. EU-rätten är numera överordnad svensk rätt på så vis att svensk intern rätt inte får strida mot EU-rätten. Även Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna kan sägas inta en särställning enligt 2:23 § RF. Motsvarande särställning saknas emellertid vad gäller skatteavtalen. På skatteavtalsrättens område gäller sålunda att Sveriges riksdag har en exklusiv lagstiftningsmakt, och skatteavtalen måste införlivas med svensk rätt.<sup>424</sup>

Sveriges dualistiska synsätt på folkrätten innebär att skatteavtal i egenskap av folkrättsliga avtal och svensk intern rätt ses som två från varandra separata rättsordningar med skilda rättskällor som vänder sig mot olika rättssubjekt.<sup>425</sup> Folkrätten verkar på en mellanstatlig nivå och binder endast stater, medan den interna rätten verkar i relationen mellan det allmänna och de enskilda. Om det i skatteavtalet föreskrivs att den andra avtalslutande staten endast ska beskatta en viss inkomst är Sverige folkrättsligt förhindrad att beskatta denna inkomst. De folkrättsliga åtagandena enligt skatteavtalet åvilar Sverige som avtalspart, inte de skatteskyldiga eller myndigheter och domstolar. En underlåtenhet att fullgöra de åtaganden som följer av skatteavtal från Sveriges sida kan likväl inte rättfärdigas genom åberopande av bestämmelser i den interna rätten enligt artikel 27 i Wienkonventionen. Sverige är istället skyldig att sörja för skatteavtalens efterlevnad enligt

---

<sup>422</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 482-489. Se även avsnitt 6.

<sup>423</sup> Avsnitt 2.1 och 4.2.

<sup>424</sup> Avsnitt 2.2 och 4.1.

<sup>425</sup> Avsnitt 4.2.

principen pacta sunt servanda som även finns kodifierade i artikel 26 i Wienkonventionen.

En grundläggande förutsättning för att Sverige ska kunna fullgöra sina folkrättsliga åtaganden är att skatteavtalen ges en internrättslig verkan. För att bestämmelser i skatteavtal ska bli direkt tillämpliga och bindande för enskilda, myndigheter och domstolar i Sverige krävs att avtalet blir en del av den interna rätten. Skatteavtalen ges en internrättslig verkan genom riksdagens godkännande av avtalet och antagande av en lag om skatteavtal eller införlivandelag till vilken den autentiska avtalstexten in extenso bifogas som en bilaga. Skatteavtalet så som det följer av införlivandelagen blir därmed bindande på samma sätt som övriga lagar och ska tolkas och tillämpas av svenska myndigheter och domstolar.

Det kan likväl inte tas för givet att skatteavtalet efter införlivandet med svensk rätt gäller på samma sätt för domstolar och myndigheter som det gäller mellan de avtalslutande staterna. När en domstol i en stat med ett dualistiskt synsätt på folkrätten enligt den interna rätten ska tillämpa ett folkrättsligt avtal, så är det inte det folkrättsliga avtalet i sig som blir tillämpligt. Det är i själva verket avtalstexten i egenskap av en intern lag som tillämpas. Följaktligen tillämpar en domstol inte det folkrättsliga avtalet, utan den lag i den interna rätten som hänvisar till avtalet. Att detta även gäller för Sveriges del framgår av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 1983 1:87.<sup>426</sup> När Högsta förvaltningsdomstolen tillämpar ett skatteavtal, så är det inte det folkrättsliga skatteavtalet i sig som tillämpas, utan avtalstexten som svensk lag. Följaktligen om det folkrättsliga avtalet aldrig blir tillämpligt, så kan domstolar inte heller sägas vara direkt bundna av de folkrättsliga åtaganden som följer av avtalet. Såväl riksdagen som regeringen och andra myndigheter är förhindrade från att bestämma hur en domstol ska döma i ett enskilt fall. De svenska domstolarna intar enligt 11:2 § RF en självständig ställning. De folkrättsliga skatteavtalen binder utslutande stater och behöver endast beaktas av de svenska domstolarna i den mån intern rätt så bestämmer.<sup>427</sup> Samtidigt saknas bestämmelser i svensk rätt som anger hur domstolen ska agera vid såväl tolkning som tillämpning av skatteavtal.

Synsättet att Högsta förvaltningsdomstolen varken bör eller kan döma annorlunda än vad Sverige som avtalspart är förpliktad till måste mot bakgrund av Sveriges konstitutionella system och dualistiska förhållningssätt till folkrätten, enligt min mening, snarare ses som en fråga om vad domstolen *bör* göra än en fråga om vad domstolen *ska* göra.<sup>428</sup>

---

<sup>426</sup> Avsnitt 6.

<sup>427</sup> Avsnitt 4.2.

<sup>428</sup> Avsnitt 6.



## 7.3 Hur förhåller sig OMX-målet till Högsta förvaltningsdomstolens tidigare praxis?

Högsta förvaltningsdomstolen kan, som tidigare konstaterat, inte sägas ha någon på folkrätten grundad skyldighet att beakta Sveriges folkrättsliga åtaganden.<sup>429</sup> Domstolen har likväl under en lång tid tolkat skatteavtal folkrättsligt. Principen om att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt slogs fast av domstolen i det stora tolkningsmålet RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet. Domstolen förklarade att den i skatteavtalet angivna tolkningsregeln skulle förstås som att en tolkningsfråga primärt ska besvaras genom tillämpning av en folkrättslig tolkningsmetod, och sekundärt genom en internrättslig tolkningsmetod.<sup>430</sup>

Syftet med tolkningsprocessen är sålunda att fastställa vad de avtalslutande parterna avsett med bestämmelserna i skatteavtalet vid dess tillkomst. Högsta förvaltningsdomstolen förklarade att alla ansträngningar ska göras för att härleda betydelsen av ett avtalsuttryck från dess sammanhang i skatteavtalet, och att den interna rättens definition av ett avtalsuttryck enbart ska användas när allt annat har misslyckats. Domstolen tolkade alltså tolkningsartikeln i skatteavtalet, vilken motsvarade den allmänna tolkningsregel som finns i OECD:s modellavtal. Svenska skatteavtal följer med få undantag utformningen av OECD:s modellavtal, varför domstolens avgörande i Englandsfararmålet fått en stor praktisk betydelse.<sup>431</sup>

I det senare RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet upprätthöll Högsta förvaltningsdomstolen principen om att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt.<sup>432</sup> Domstolen slog även fast att Wienkonventionens tolkningsregler i artiklarna 31-33 normalt bör ligga till grund även för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den skatteskyldige och staten.<sup>433</sup> Det innebär att tolkningen primärt ska grunda sig på själva avtalstexten och göras i överensstämmelse med uttrycket gängse mening enligt artikel 31(1). Uttrycket ska därtill ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets syfte och ändamål.<sup>434</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen beaktade inte bara det bakomliggande folkrättsliga avtalet, utan konstaterade även att OECD:s modellavtal jämte kommentar fick anses vara en allmänt accepterad rättskälla vid tolkning av skatteavtal. Om ett skatteavtal eller en bestämmelse däri har utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal, bör det enligt domstolen normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad som sägs i kommentaren till

---

<sup>429</sup> Avsnitt 7.2.

<sup>430</sup> Avsnitt 3.2.3.

<sup>431</sup> Avsnitt 2.3.

<sup>432</sup> Avsnitt 3.3.1.

<sup>433</sup> Avsnitt 3.3.1.3.

<sup>434</sup> Avsnitt 3.4.

modellavtalet.<sup>435</sup> Kommentaren bör dock enligt doktrinen inte ses som en enhet, utan den betydelse som ges åt ett uttryck i kommentaren till modellavtalet får anses ha ett högre rättskällevärde ju längre tid som samma betydelse funnits med i kommentaren. Kommentaren kan emellertid aldrig ensam vara avgörande vid tolkningen av skatteavtal.<sup>436</sup>

Med hänsyn till den sedan lång tid tillbaka etablerade principen att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt och att de begränsningar av Sveriges beskattningsrätt som följer av skatteavtal ska ges genomslag vid tillämpningen av i intern rätt togs Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet emot med stor förvåning.<sup>437</sup> Frågan var om Sverige enligt tillämpligt skatteavtal var förhindrad att tillämpa de svenska CFC-reglerna i 39a kap. IL, enligt vilka svenska delägare i utländska företag i vissa fall beskattas löpande för sin andel av det utländska företagets inkomster. Till skillnad från Skatterättsnämnden som genom en tolkning av skatteavtalet nådde slutsatsen att CFC-reglerna var förenliga med avtalet, tolkade domstolen aldrig skatteavtalet. Domstolen avgjorde istället frågan genom en tillämpning av principerna vid regelkonkurrens.

Regelkonkurrens föreligger när tillämpningsområdet för två eller flera lagregler sammanfaller men rättsföljderna sinsemellan är oförenliga.<sup>438</sup> Det finns som Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i såväl RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet som Greklandmålet inga konstitutionella hinder mot att lagstiftaren inför en bestämmelse i den interna rätten som står i strid med en lag om skatteavtal. Den gyllene regeln i de svenska införlivandelagarna säger enligt Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inget annat än att Sverige inte kan grunda sitt beskattningsanspråk på skatteavtal, utan stöd i svensk intern rätt.<sup>439</sup> Regeln är en ensidig bestämmelse, och utgör inte en del av det folkrättsliga avtalet. Regeln hindrar således inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få. En normkonflikt kan således uppstå mellan bestämmelser i intern rätt som utvidgar Sveriges beskattningsrätt utåt och bestämmelser i lag om skatteavtal som inskränker Sveriges beskattningsrätt. Skatteavtalen ges genom införlivandet med svensk rätt en status som svensk lag. En konflikt mellan bestämmelser i intern rätt och bestämmelser i skatteavtal ska följaktligen inte betraktas som en konflikt mellan en svensk lagregel och ett folkrättsligt avtal, utan som en konflikt mellan två svenska lagar. Skatteavtalens genomslag i förhållande till annan intern rätt är följaktligen beroende av avtalens ställning i den svenska rättsordningen.

Det finns ingen allmän folkrättslig reglering som anger det sätt varpå staterna ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser enligt ett skatteavtal, såvida avtalet inte säger annat. Artikel 27 i Wienkonventionen ger förvisso

---

<sup>435</sup> Avsnitt 3.3.1.2 och 3.5.

<sup>436</sup> Avsnitt 3.5.2.

<sup>437</sup> Avsnitt 5.2.

<sup>438</sup> Avsnitt 5.1.

<sup>439</sup> Avsnitt 4.3.

uttryck för folkrättens särställning i förhållande till intern rätt på ett mellanstatligt plan. Artikel 26 säger emellertid ingenting om den rättsliga ställning folkrätten bör inta i den enskilda statens rättsordning. Folkrätten intar en högre rättslig dignitet i förhållande till den interna rätten men den binder som nämnt endast stater. Någon uttrycklig bestämmelse för att motverka staters medvetna eller omedvetna *tax treaty override* genom interna rättsreglers företräde finns generellt inte i skatteavtal. Det är sålunda upp till den enskilda staten att ange det norminstrument som härvid ska tillämpas för att skatteavtalen ska ges genomslagskraft gentemot annan intern rätt.<sup>440</sup> Stater kan antingen ge skatteavtalen en i jämförelse med intern rätt högre rättslig ställning i enlighet med principen *lex superior* eller jämställa avtalen med annan intern rätt. I det sistnämnda fallet krävs emellertid att skatteavtalen ses som *lex specialis* i förhållande till annan intern rätt för att avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse vid en normkonflikt dem emellan ska undgås.<sup>441</sup> Det väsentliga är att staterna uppfyller sina folkrättsliga förpliktelser enligt artikel 26 och 27 i Wienkonventionen.

Någon reglering i den svenska rättsordningen finns dock varken avseende skatteavtalens eller den allmänna folkrättens ställning i förhållande till annan intern rätt. Ur förarbetsuttalande till införlivandet av Europakonventionen kan dock utläsas att en lag inte kan ses ha en högre rättslig ställning än annan intern rätt enbart på basis av dess internationella ursprung.<sup>442</sup> Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade på motsvarande vis i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet att en lag om skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till annan intern rätt.

Den gyllene regeln som numera återfinns i samtliga införlivandelagar har i doktrin beskrivits som en lagvalsregel, som ger uttryck för skatteavtalens överordnade ställning i förhållande till annan svensk intern rätt. Skatteavtalen som svensk lag ska sålunda enligt den gyllene regeln ges företräde framför andra interna svenska lagregler, under förutsättning att skatteavtalet medför en inskränkning av det skatteanspråk som följer av den interna rätten. Andra menar att det svårigen ur den gyllene regeln går att härleda principen att skatteavtal går före svensk intern rätt eftersom regeln, sett till sin ordalydelse, inte säger något om de olika rättskällornas dignitet.<sup>443</sup> Motsvarande tolkning av den gyllene regeln slogs fast av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Den gyllene regeln i införlivandelagarna innebär enligt domstolen endast att Sverige aldrig kan grunda sitt beskattningsanspråk enbart på skatteavtal utan stöd i svensk intern rätt. En konflikt mellan en regel i svensk intern rätt som stadgar skattskyldighet och en bestämmelse i skatteavtal som enligt sin ordalydelse begränsar Sveriges beskattningsrätt ska betraktas som en konflikt mellan två svenska likvärdiga lagar. Någon tillämpning av principen *lex superior* är följaktligen inte möjlig vid regelkonkurrens mellan skatteavtal och annan intern rätt.

---

<sup>440</sup> Avsnitt 4.2.

<sup>441</sup> OECD:s rapport *Tax treaty override* från 1989 punkten 14.

<sup>442</sup> Avsnitt 4.3.

<sup>443</sup> Avsnitt 4.3.

Högsta förvaltningsdomstolen fann istället att de senare ändringarna i CFC-reglerna skulle tillämpas oberoende av innehållet i det tidigare införlivade skatteavtalet enligt principen *lex posterior*. Domstolen förklarade även att CFC-reglerna tar sikte på just det slag av verksamhet som det aktuella bolaget bedrev i den andra avtalslutande staten, vilket kan tolkas som att domstolen även ansåg att principen *lex specialis* talade för de interna skattereglernas företräde.<sup>444</sup> Högsta förvaltningsdomstolen åberopade således en bestämmelse i intern rätt som grund för att inte fullgöra de begränsningar som följer av det folkrättsliga skatteavtalet och gjorde sig därmed skyldig till *tax treaty override* genom ett åsidosättande av skatteavtalet i strid med artikel 26 och 27 i Wienkonventionen.<sup>445</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens metod för att lösa regelkonkurrensen mellan skatteavtal och annan intern rätt har av vissa uppfattats som ett avsteg från principen om att skatteavtal ska tolkas enligt en folkrättslig tolkningsmetod.<sup>446</sup> Till skillnad från domstolens tidigare praxis där den folkrättsliga förpliktelsen påverkat den internrättsliga tolkningen av avtalet genom att avtalet i dess egenskap av svensk lag tolkats konformt med det bakomliggande folkrättsliga avtalet, bortser Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet helt från de folkrättsliga åtagandena. Skatteavtalet behandlas som vilken annan svensk lag som helst. Domstolen tillämpar förvisso inte någon folkrättslig tolkning för att fastställa huruvida CFC-reglerna är förenliga med skatteavtalet men likväl behandlar domarna enligt min mening skilda frågor. Om man ser till RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet så avsåg målet frågan om den avtalsrättsliga hemvisten vid en tolkning av avtalet förutsatte formell eller faktisk beskattning, medan RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet behandlade frågan om företrädesrätten vid regelkonkurrens mellan skatteavtal och annan skattebestämmelse i intern rätt. Högsta förvaltningsdomstolen varken tillämpade eller tolkade skatteavtalet i det senare RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Domstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet har således inte inneburit någon förändring avseende prejudikatvärdet av tidigare praxis om en folkrättslig tolkning. Det kan istället förstås som att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet befäste sitt dualistiska förhållningssätt till folkrätten genom upprätthållandet av en skarp skiljelinje mellan den internationella rätten och den interna rätten.

---

<sup>444</sup> Avsnitt 5.3.

<sup>445</sup> Avsnitt 5.5.

<sup>446</sup> Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, SN 2008 s. 482-489. Se även avsnitt 6.

## 7.4 Bör Högsta förvaltningsdomstolen ta ansvar för Sveriges folkrättsliga förpliktelser?

Högsta förvaltningsdomstolen befäste genom RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet sitt dualistiska förhållningssätt till folkrätten genom upprätthållandet av en skarp skiljelinje mellan den internationella rätten och den interna rätten.<sup>447</sup> Frågan är om detta kan anses vara en önskvärd rättsutveckling eller om Högsta förvaltningsdomstolen de facto bör beakta de folkrättsliga åtagandena vid sin tillämpning och tolkning av skatteavtal.

Sveriges riksdag har visserligen, som tidigare nämnt, en exklusiv lagstiftningsmakt på såväl skatteavtalsrättens som skatterättens område men det rör sig likväl inte om någon konstitutionell dualism.<sup>448</sup> Varken i grundlagarna eller någon annan författning finns någon bestämmelse avseende folkrättens ställning i svensk rätt eller anslutningen till en dualistisk teori. Denna skiljelinje mellan å ena sidan intern rätt och å andra sidan internationell rätt har istället vuxit fram i rättspraxis, och fastlades genom en serie av domar på 1970-talet.<sup>449</sup> Den omständigheten att generella regler om förhållandet mellan folkrätten och svensk intern rätt saknas kan förstås som att man önskat lämna frågan öppen för rättstillämparen att besluta om. Rättstillämparen kan välja att antingen behålla en huvudsakligen dualistisk praxis eller bereda utrymme för förändringar i rättsutvecklingen.<sup>450</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen har som nu beskrivit konsekvent genom sin praxis valt att ge skatteavtalens folkrättsliga sida en stor betydelse även vid den internrättsliga tolkningen av skatteavtalet. Det kan även beskrivas som att domstolen vid tolkning av skatteavtal så som det följer av den interna införlivandelagen tolkar avtalet i konformitet med det bakomliggande folkrättsliga skatteavtalet. Utgångspunkten vid tolkningen är presumptionen att lagstiftaren inte vill bryta de folkrättsliga förpliktelserna som följer av det folkrättsliga avtalet i fråga. En sådan tolkning får enligt min mening anses vara berättigad i Sverige med hänsyn till att skatteavtalen vid införlivandet med svensk intern rätt kräver riksdagens godkännande.<sup>451</sup> En tolkning som överensstämmer med det folkrättsliga avtalet bör följaktligen ges företräde framför tolkningar som står i strid med avtalet. Det innebär att en lag om skatteavtal, genom vilken det folkrättsliga avtalet införlivas med svensk rätt, bör tolkas med hänsyn till de principer som gäller vid tolkning av det folkrättsliga avtalet.<sup>452</sup>

---

<sup>447</sup> Avsnitt 7.3.

<sup>448</sup> Avsnitt 4.1.

<sup>449</sup> Avsnitt 2.2 och 4.2.

<sup>450</sup> Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 391.

<sup>451</sup> Avsnitt 2.2 och 4.1.

<sup>452</sup> Avsnitt 6.

Sverige är inte unikt i detta hänseende. Det är ingen ovanlighet att stater som ansluter sig till den dualistiska teorin avseende folkrättens giltighetsgrund väljer att inte tillämpa teorin fullt ut.<sup>453</sup> Den dualistiska teorin utgår visserligen ifrån att folkrätten och den interna rätten utgör två från varandra separata rättsordningar men folkrätten ställer likväl krav på den interna rätten. Sverige är enligt artikel 26 i Wienkonventionen som avtalspart skyldig att se till skatteavtalens efterlevnad och en underlåtenhet att fullgöra denna skyldighet kan enligt konventionens artikel 27 inte rättfärdigas genom åberopande av bestämmelser i intern rätt. Genom att den interna rätten av domstolar tolkas konformt med folkrätten ges folkrätten ett visst inflytande över den interna rätten.

En sådan flexibel dualism får enligt mig närmast ses som en nödvändighet i dagens samhälle där mellanstatliga avtal i allt större utsträckning reglerar människors vardag.<sup>454</sup> Globaliseringen med öppnare ekonomier och en ökad skattekonkurrens har tillsammans med nya teknologiska framsteg inneburit en försvagning av det nationella skattesystemet.<sup>455</sup> Dagens globala samhälle medför således ett ökat ömsesidigt beroende mellan staterna, vilket förutsätter att staterna som avtalsparterna kan lita på att den andre fullgör sina folkrättsliga förpliktelser. Skatteavtalens betydelse har följaktligen ökat. Skatteavtalen möjliggör konkurrenskraftiga villkor och är särskilt viktiga för Sverige som ett litet, exportberoende land som i nuläget ingått avtal med ungefär 90 stater.<sup>456</sup> Det dualistiska förhållningssättet har vidare utmanats genom Sveriges medlemskap i EU och införlivandet av Europakonventionen.<sup>457</sup>

Högsta förvaltningsdomstolens valda lösning avseende regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt är således enligt min mening problematisk eftersom den medför en stor osäkerhet för såväl Sveriges skatteskyldiga på ett nationellt plan som för Sveriges avtalsparter på ett mellanstatligt plan. Bortsett från några få undantag är de av Sverige ingångna skatteavtalen i huvudsak utformade efter OECD:s modellavtal.<sup>458</sup> Skatteavtalen består följaktligen i huvudsak av likalydande bestämmelser. Om en intern rättsregel konkurrerar med en bestämmelse i ett skatteavtal betyder det sannolikt att den interna rättsregeln även konkurrerar med motsvarande bestämmelse i resterande skatteavtal. En tillämpning av principen *lex posterior* innebär således att den interna rättsregeln ges företräde i egenskap av nyare lag i förhållande till vissa skatteavtal men inte andra. Sverige skulle således genom en sådan mekanisk lösning av regelkonkurrensen mellan en lag om skatteavtal och annan svensk lag från en gång till en annan riskera att begå avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse och *tax treaty override* i strid med Wienkonventionens artikel 26 och 27.

---

<sup>453</sup> Avsnitt 6.

<sup>454</sup> Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 390.

<sup>455</sup> Akselsson, *Frågeställningar gällande skatteavtal*, IUR-information nr 2-3 2007, s. 4.

<sup>456</sup> Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011, s. 511f och Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 468f.

<sup>457</sup> Avsnitt 4.1. Lysén, *Folkrättsligt ansvar*, 2002, s. 380f.

<sup>458</sup> Avsnitt 2.3.

Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden är dessutom av sådan generell natur att domen kan förstås som att det föreligger en situation av regelkonkurrens så snart ett skatteavtal begränsar Sveriges beskattningsrätt. Detta är självfallet bekymmersamt eftersom det får anses ligga i skatteavtalens natur att de begränsar Sveriges beskattningsanspråk i det enskilda fallet. Metoden för tillämpning av skatteavtal har tidigare sammanfattats enligt följande tillämpningsordning: (1) den skatteskyldiges situation enligt svensk intern rätt utreds, och (2) skatteavtalet tillämpas och den skatteskyldiges situation enligt avtalet utreds, och slutligen (3) intern rätt tillämpas med de begränsningar som följer av skatteavtalet.<sup>459</sup> Den för skatteavtalen centrala folkrättsliga förpliktelsen är att de avtalslutande staterna åtagit sig att begränsa sin beskattningsrätt enligt intern rätt när så följer av en tillämpning av skatteavtal i syfte att undanröja dubbelbeskattning.<sup>460</sup>

Det kan emellertid efter Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inte längre ses som någon självklarhet att ett skatteavtal som enligt sin ordalydelse begränsar Sveriges beskattningsrätt verkligen får genomslag i rättstillämpning när bestämmelser i den interna rätten ändras efter avtalets ingående. Detta får enligt min mening mot bakgrund av skatteavtalens växande betydelse i dagens globala samhälle ses som en ohållbar eller i vart fall icke önskvärd rättsutveckling. Förtroendet för Sverige som avtalspart tar stor skada och kan leda till att de svenska skatteavtalen i värsta fall sägs upp. Så länge lagstiftning avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal i syfte att undgå tax treaty override saknas är det likväl upp till Högsta förvaltningsdomstolen att ange den riktning som bör tas i den fortsatta rättsutvecklingen. Det står således Högsta förvaltningsdomstolen fritt att välja att antingen behålla en huvudsakligen strikt dualistisk praxis eller öppna upp för en mer flexibel dualism.

## **7.5 Vilken betydelse har OMX- och Greklandmålet för framtida tolkning och tillämpning av skatteavtal?**

Mot bakgrund av föregående avsnitt är det enligt min mening positivt att betydelsen av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet kom att inskränkas i det senare RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet.<sup>461</sup>

I Greklandmålet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen att det tidigare avgörandet i OMX-målet inte inneburit någon förändring avseende det grundläggande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Domstolen slog följaktligen fast att den sedan lång tid erkända principen att skatteavtal

---

<sup>459</sup> Avsnitt 2.4.

<sup>460</sup> Avsnitt 2.1 och 4.2.

<sup>461</sup> Avsnitt 7.4 och 5.7.

ska få genomslag i rättstillämpning, oberoende av om den interna rätten tillkommit senare eller är av speciell karaktär, alltså gäller. Som huvudregel ska sålunda bestämmelser i skatteavtal som begränsar Sveriges beskattningsrätt ges företräde framför interna lagregler som föreskriver skattskyldighet, oavsett om den interna regeln tillkommit senare eller är mer specifik. Domstolen slog således fast att derogationsprinciperna generellt inte ska tillämpas på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt.

Därmed är det dock inte sagt att ordningen är helt återställd. Det är förvisso med hänsyn till skatteavtalens ökade betydelse för Sverige glädjande att principen om skatteavtalens genomslag i den interna rätten nu fått stöd i en dom från Högsta förvaltningsdomstolen. Frågan avgjordes emellertid aldrig av Högsta förvaltningsdomstolen i plenum, vilket är en förutsättning för en ändring av praxis som tidigare slagits fast av domstolen. Domstolen försökte istället bringa RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet och RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet i förenlighet med varandra.

Högsta förvaltningsdomstolen fortsatte följligen med att behandla frågan om hur domstolens avgörande i målet skulle ses i förhållande till det tidigare avgörandet i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Domstolen framhöll att det varken finns något formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför bestämmelser i intern rätt som strider mot ett redan införlivat skatteavtal. Om lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Frågan om en situation av det slaget förelåg enligt domstolen i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet. Högsta förvaltningsdomstolen ställdes då inför en tolkningsfråga som inte kunde lösas med hjälp av den ovan angivna huvudregeln. Domstolen betonade dock att omständigheterna var särpräglade, och avslutade med följande uttalanden: "[o]m lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen."

Vid en regelkonkurrens mellan bestämmelser i skatteavtal och andra skattebestämmelser i intern rätt ska således den begränsning av Sveriges beskattningsrätt som följer av skatteavtalen som huvudregel få genomslag i rättstillämpningen. Högsta förvaltningsdomstolen förtydligade emellertid aldrig på vilken grund denna huvudregel om skatteavtalets företräde vilade. Domstolen synes dock utgå från en, enligt min mening, berättigad presumtionen att lagstiftaren genom godkännandet av skatteavtal och införlivandet av densamma i svensk intern rätt även haft för avsikt att följa de folkrättsliga åtagandena enligt avtalet. Domstolen tycks således anse att det i normalfallet inte föreligger någon verklig regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt.<sup>462</sup> Regelkonkurrensen mellan lag om skatteavtal och annan svensk lag ska följligen som utgångspunkt antas vara skenbar och möjlig att lösa tolkningsvägen. Skatteavtalens huvudsakliga syfte är att undanröja dubbelbeskattning genom en fördelning av beskattningsrätten

---

<sup>462</sup> Avsnitt 5.4 och 6.



mellan de avtalslutande staterna.<sup>463</sup> Denna fördelning möjliggörs genom att staterna enligt skatteavtalen åtar sig att begränsa tillämpningen av interna rätt i de av skatteavtalet reglerade situationerna. Att regelkonkurrensen endast är skenbar och att skatteavtalen äger företräde framför annan intern rätt får således anses följa redan av avtalens systematik och syfte. I annat fall skulle skatteavtalen snabbt bli förlegade och förlora sin funktion.

Om lagstiftaren däremot har gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så får regelkonkurrensen anses vara verklig. Frågan är dock vad som krävs för att presumptionen om att lagstiftaren önskar att uppfylla sina folkrättsliga åtaganden enligt skatteavtal ska brytas och den interna rätten tillämpas på ett sådant sätt att Sveriges folkrättsliga åtaganden åsidosätts genom tax treaty override. Eller annorlunda uttryckt frågan om när regelkonkurrensen ska anses vara verklig.

Något förtydligande avseende frågan om vad som förutsätts för att lagstiftaren ska anses ha gett ”klart uttryck” för en avsikt att en skatteregel ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal och en undantagssituation följaktligen föreligga gjordes aldrig av Högsta förvaltningsdomstolen. Domstolen konstaterade endast att ”varken av lagtext eller förarbetsuttalanden framgår att bestämmelsen [...] är avsedd att tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skatteavtal”. Uttalandet kan, mot bakgrund av det skiljaktiga regeringsrådet Ståhls uttalande om att det inte finns någonting angivet i förevarande bestämmelsen, tolkas som att det är tillräckligt med ett förarbetsuttalande.

Domstolens antydning om att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utgjorde en sådan situation, varpå ett åsidosättande av skatteavtalet är möjligt, medför dock att den av domstolen utformade undantagsregeln kan ha ett ännu större tillämpningsområde. Någon klart uttryckt avsikt om företräde för CFC-reglerna framför skatteavtal går inte att finna direkt i lagtexten. Inte heller går det att finna någon sådan klart uttryckt avsikt i förarbetena till CFC-reglerna. Regeringen konstaterade endast att de svenska CFC-reglerna var förenliga med redan befintliga skatteavtal. Regeringen behandlade aldrig frågan om vilket regelverk som ska ges företräde vid en konflikt mellan skatteavtal och CFC-reglerna, och har därmed aldrig angett att CFC-reglerna ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.<sup>464</sup> Domstolens antydning om att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet faller inom den av domstolen formulerade undantagsregeln kan således förstås som att lagstiftarens klart uttryckta avsikt kan intolkas genom att lagstiftaren väljer att införa en bestämmelse i intern rätt samtidigt som det är osäkert om huruvida bestämmelsen strider mot redan befintliga skatteavtal.<sup>465</sup> Domstolen uttalade emellertid att i de fall lagstiftarens intentioner inte är helt tydliga får det antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen. Uttalande synes peka på att en sådan tolkning är alltför långtgående. Det kan

---

<sup>463</sup> Avsnitt 2.1.

<sup>464</sup> Avsnitt 5.9.

<sup>465</sup> Avsnitt 5.9.

emellertid antas att regeringen framöver kommer att vara särskilt tydliga med att i förarbetena ange hur förändringar i den interna rätten förhåller sig till befintliga skatteavtal. Detta måste dock ske konsekvent eftersom ett oavsiktligt utelämnande av en sådan avsiktsförklaring kan komma att tolkas motsatsvis.

Om en sådan undantagssituation, i vilken lagstiftaren får anses ha gett klart uttryck för en avsikt att låta en intern bestämmelse tillämpas oberoende av skatteavtal, föreligger uppkommer frågan om vilken betydelse den ordning i vilken reglerna antagits har. Med andra ord, om derogationsprinciperna ska tillämpas även i dessa fall. Enligt det skiljaktiga regeringsrådet Ståhl syftar derogationsprinciperna till att lösa helt andra typer av rättstillämpningsproblem än de som är aktuella vid tillämpning av skatteavtal. Enligt Ståhl kan följaktligen inte heller bestämmelser i senare införlivade skatteavtal eller avtalsbestämmelser som kan uppfattas som mer specifika i förhållande till den aktuella transaktionen eller verksamheten begränsa tillämpningen av den interna bestämmelsen om lagstiftarens intentioner om att den interna bestämmelsen företräde framför skatteavtal är klara. En uppfattning som får stöd i doktrinen.<sup>466</sup> Om det inte kan anses föreligga något konstitutionellt hinder mot tax treaty override bör det även sakna betydelse i vilken ordning reglerna antas.

Vad majoriteten i Högsta förvaltningsdomstolen ansett i frågan är dock inte helt säkert eftersom det endast nämns att det enligt principen om skatteavtalens genomslag i rättstillämpning saknat betydelse om en intern skattebestämmelse tillkommit senare eller är avsett inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Domstolens uttalanden om att RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet utgjorde en sådan tolkningssituation som inte kunde lösas med hjälp av huvudregeln om skatteavtalets företräde kan dock mot bakgrund av regeringsrådets Ståhl skiljaktiga mening tolkas som att domstolen alltså anser att derogationsprinciperna ska användas i de fall lagstiftarens intentioner varit att en ny intern regel ska tillämpas oberoende av skatteavtal.<sup>467</sup> Högsta förvaltningsdomstolen säger emellertid samtidigt att om lagstiftaren "[...] gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde." Det går emellertid att argumentera för att regelkonkurrens i dessa fall får antas vara verklig och en tillämpning av derogationsprinciperna påkallad eftersom det inte med säkerhet går att avgöra vilken av de två oförenliga bestämmelserna som ska ges företräde.<sup>468</sup>

Det går härvid inte att på förhand avgöra vilken av de två konkurrerande lagreglerna som ska ges företräde. Det har emellertid i doktrinen argumenterats för att skatteavtalen borde ges företräde framför annan intern rätt enligt principen *lex specialis* med hänsyn till att skatteavtalet specifikt tar sikte på transaktioner med anknytning till den andra avtalslutande

---

<sup>466</sup> Avsnitt 5.7.3.

<sup>467</sup> Avsnitt 5.9.

<sup>468</sup> Avsnitt 5.4.

staten. De interna bestämmelserna gäller generellt och uttrycker möjligen bäst precision till det aktuella förfarandet men skatteavtalen gäller specifikt i förhållande till de stater som utgör avtalsparter till avtalet.<sup>469</sup>

Det kan i detta avseende nämnas att den omständigheten att derogationsprinciperna i regel bör tillämpas vid fall av verklig regelkonkurrens inte innebär att undantag från en sådan tillämpning inte kan vara befogad i vissa fall. Principerna kan som tidigare nämnt liknas vid riktlinjer, och bör inte ses som auktoritativa i den meningen att de måste tillämpas så snart de är tillämpliga. I de fall en tillämpning av derogationsprinciperna leder till ett olämpligt resultat är det upp till domstolen att bedöma hur regelkonkurrensen bäst kan lösas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. En sådan kasuistisk bedömning bör göras utifrån målsättningen att finna den ur materiell skatterättslig synvinkel lämpligaste lösningen på konkurrensproblemet.<sup>470</sup> Det kan härvid på motsvarande vis som vid lex specialis-bedömningen argumenteras för skatteavtalens företräde på basis av deras folkrättsliga natur. Som en sista utväg när varken den ena eller den andra regeln framstår som mer central eller ändamålsenlig kan den för den skatteskyldige lindrigaste regeln ges företräde.<sup>471</sup> Detta talar för skatteavtalens företräde med hänsyn till att skatteavtalen enligt den gyllene regeln endast ska tillämpas i den mån de inskränker den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

## 7.6 En avslutande kommentar

Sammanfattningsvis kan sägas att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet inte inneburit någon förändring avseende principen om att skatteavtal ska tolkas folkrättsligt. Målet behandlade lagvalsfrågan vid regelkonkurrens mellan bestämmelse i lag om skatteavtal och annan svensk lag, inte tolkning av lag om skatteavtal. Högsta förvaltningsdomstolen befäste emellertid sitt dualistiska förhållningssätt till folkrätten genom att regelkonkurrensen mellan en lag om skatteavtal och annan svensk lag betraktades som en konflikt mellan två svenska likvärdiga lagar. Domskalet är vidare så pass generellt hållna att det kan förstås som att det föreligger en regelkonkurrens så snart ett skatteavtal begränsar Sveriges beskattningsrätt. Detta är bekymmersamt eftersom det får anses ligga i skatteavtalens natur att de begränsar Sveriges beskattningsanspråk i det enskilda fallet. En senare tillkommen skattebestämmelse kan således ges företräde framför redan befintliga skatteavtal.

Sverige skulle genom en sådan lösning av regelkonkurrensen från en gång till en annan riskera att begå avtalsbrott i folkrättslig bemärkelse och tax treaty override i strid med Wienkonventionens artikel 26 och 27. Förtroendet för Sverige som avtalspart tar skada, vilket kan leda till att de svenska skatteavtalen i värsta fall sägs upp. Det får med hänsyn till

---

<sup>469</sup> Avsnitt 5.7.

<sup>470</sup> Avsnitt 5.3.

<sup>471</sup> Avsnitt 5.3.

skatteavtalens växande betydelse i dagens globala samhälle ses som en ohållbar eller i vart fall icke önskvärd rättsutveckling. De folkrättsliga skatteavtalen binder likväl uteslutande stater och behöver endast beaktas av domstolen i den mån intern rätt så bestämmer. Så länge bestämmelser i syfte att motverka treaty override saknas i svensk rätt är det likväl upp till Högsta förvaltningsdomstolen att antingen behålla en strikt dualistisk praxis eller öppna upp för en mer flexibel dualism.

Högsta förvaltningsdomstolen inskränkte visserligen betydelsen av RÅ 2008 ref. 24 OMX-domen i det senare RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet. Domstolen konstaterade att skatteavtalen som huvudregel ska ha företräde framför intern rätt. Regelkonkurrensen mellan en lag om skatteavtal och annan intern rätt ska som utgångspunkt ses som skenbar. Det får anses vara lagstiftarens avsikt att låta skatteavtalen tillämpas oberoende av innehållet i intern rätt med hänsyn till skatteavtalens syfte att undanröja dubbelbeskattning. Detta utesluter emellertid inte att lagstiftaren inför bestämmelser som ska tillämpas oberoende av befintliga skatteavtal. Innebörden och räckvidden av undantagsregel som domstolen har formulerat gör dock att rättsläget till viss del ännu får anses vara oklart. Det är sannolikt inte sista gången Högsta förvaltningsdomstolen måste ta ställning i frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt.

# Bilaga A Tolkningsreglerna i Wienkonventionen<sup>472</sup>

## **Artikel 31. Allmän regel om tolkning**

1. En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.
2. I sammanhanget ingår vid tolkningen av en traktat, förutom texten inklusive dess preambel och bilagor,
  - a) överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående;
  - b) dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten.
3. Utöver sammanhanget skall hänsyn tagas till
  - a) efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning eller tillämpningen av dess bestämmelser;
  - b) efterföljande praxis vid traktatens tillämpning, som ådagalägger enighet mellan parterna om traktatens tolkning;
  - c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna.
4. Ett uttryck skall tilläggas en speciell mening, om det fastställts att detta var parternas avsikt.

## **Artikel 32. Supplementära tolkningsmedel**

- Supplementära tolkningsmedel, inbegripet förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående, kan anlitas för att få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 eller för att fastställa meningen, när en tolkning enligt artikel 31
- a) icke undanröjer dess tvetydig eller oklar; eller
  - b) leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt.

## **Artikel 33. Tolkning av traktater som bestyrkts på två eller flera språk**

1. När en traktat har bestyrkts på två eller flera språk, äger texten lika vitsord på vart och ett av dessa språk, såvida icke traktaten föreskriver eller parterna är överens om att en bestämd text skall ha företräde i händelse av skiljaktigheter.
2. En version av traktaten på annat språk än det eller dem på vilka texten bestyrkts skall betraktas som en bestyrkt text endast om traktaten föreskriver det eller parterna är överens därom.
3. Traktatens uttryck förutsätts ha samma mening i varje bestyrkt text.
4. När en jämförelse av de bestyrkta texterna uppenbarar en skillnad i meningen som ej bortfaller vid tillämpningen av artiklarna 31 och 32, skall

---

<sup>472</sup> Detta är en redogörelse för den officiella, svenska översättningen av Wienkonventionen om traktaträtten (SÖ 1975:1).

den mening antagas, som med beaktande av traktatens ändamål och syfte bäst sammanjämkar texterna, utom när en bestämd text har företräde enligt mom. 1.

# Bilaga B Sammanställning av gällande rätt avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal

Problemformulering	Högsta förvaltningsdomstolen och Sveriges folkrättsliga åtaganden	Tolkning av uttryck och begrepp i skatteavtal	Samspelet mellan den avtalsrättsliga hemvisten och interna skatteregler	Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt mot bakgrund av den gyllene regeln	Tillämplig lag vid regelkonkurrens mellan lag om skatteavtal och annan svensk lag
<b>Gällande rätt</b>	<p>Sveriges dualistiska förhållningssätt till folkrätten (NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974 ref. 61)</p> <p>De folkrättsliga skatteavtalen binder Sverige som avtalspart (Artikal 26-27 i Wienkonventionen)</p> <p>Högsta förvaltningsdomstolen tillämpar skatteavtalen i egenskap av svensk lag (RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet)</p> <p>1:12 § RF Högsta förvaltningsdomstolens autonoma ställning</p>	<p>Folkrättslig tolkningsmetod (RÅ 1987 ref. 162 Englandsfararmålet) så som den följer av Wienkonventionen om traktaträtten men även OECD:s modellavtal jämte kommentar bör tillerkännas visst rättskällevärde (RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet)</p>	<p>Den avtalsrättsliga hemvisten gäller endast vid tillämpning av skatteavtal (RÅ 1996 ref 38 Kenya II)</p> <p>Principen om att skatteavtal endast kan begränsa Sveriges beskattningsanspråk, aldrig ändra intern rätt. (RÅ 1996 ref 38 Kenya II)</p>	<p>Den gyllene regeln säger inget mer än att Sverige inte kan beskatta enligt skatteavtal, utan stöd i lag (RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet)</p> <p>En lag av skatteavtal är inte av högre rättslig dignitet än annan svensk intern lag – ingen tillämpning av lex superior (RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet)</p>	<p>Skatteavtalens företräde framför intern rätt som huvudregel – skenbar regelkonkurrens (RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet)</p> <p>Undantag för de fall lagstiftaren givit klart uttryck en avsikt om företräde för intern rätt - verklig regelkonkurrens (RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet)</p>

# Käll- och litteraturförteckning

## Statens offentliga utredningar

SOU 1972:15 *Ny regeringsform. Ny riksdagsordning.*

SOU 1974:100 *Internationella överenskommelser med svensk rätt.*

## Propositioner

Proposition 1974:158 *Om beslut om ratifikation av Wienkonventionen om traktaträtten 20 december 1974.*

Proposition 1981/82:107 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea.*

Proposition 1983/84:18 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.*

Proposition 1989/90:33 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.*

Proposition 1990/91:131 *Om vissa frågor om internationellt samarbete brottmål m.m.*

Proposition 1990/91:174 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike.*

Proposition 1991/92:11 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Barbados.*

Proposition 1992/93:177 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland.*

Proposition 1992/93:45 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Mexiko.*

Proposition 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor.*

Proposition 1996/97:43 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.*

Proposition 1999/2000:2 *Inkomstskattelag.*



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

Proposition 2005/06:125 *Beskattning av visst hushållsavfall som förbränns, m.m.*

## Övrigt

Sveriges överenskommelser med främmande makter (SÖ 1975:1) Nr. 1  
Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969.

OECD:s rapport *Tax treaty override* antogs av rådet den 24 november 1989.

OECD:s *Model tax convention on income and capital*, condensed version,  
22 July 2010.

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010.

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2011.

## Litteratur

- Aldén, Stefan *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*,  
Nerenius & Santérus, Göteborg 1998.
- Akselsson, Anna *Frågeställningar gällande skatteavtal*, IUR-  
Information nr. 2-3 2007, s. 4-7.
- Andersson, Edward,  
Mattson, Nils,  
Aage, Michelsen,  
Frederik, Zimmer, *Det nordiska skatteavtalet med kommentar*, 2  
uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 1991.
- Ault, Hugh *The role of the OECD commentaries in the  
interpretation of tax treaties*, I: Essays on  
international taxation to Sidney I. Roberts,  
Alpert, Hebert (ed.) and van Raad Kees (ed.),  
Series on International taxation No. 15, Kluwer,  
Deventer/Boston 1993, s. 61-68. Sekundärkälla  
hämtad från Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik  
och utländska basbolag, 2000, s. 93 och Vogel,  
On double taxation conventions, 1997, s. 44.
- Barenfeld, Jesper *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-  
Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid  
Situations*, Parajett AB, 2005.

- Bokström, Kerstin  
Tyllström, Rolf *IFA, Interpretation of double taxation conventions*, I: Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 559-572.
- Bring, Ove  
Mahmoudi, Said *Sverige och folkrätten*, Norstedts Juridik, Stockholm 2007.
- Brownlie, Ian *Principles of public international law*, Oxford University Press 2008.
- Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie av internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Jure, Stockholm 2010.
- Dahlberg, Mattias *Internationell beskattning*, Studentlitteratur, Lund 2009.
- Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, I: Festskrift till Lindencrona, red. Arvidsson, Richard och Melz, Peter samt Silfverberg, Christer, Nordstedts Juridik, Stockholm 2003.
- Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus, Uppsala 2000.
- Ebbesson, Jonas *Globalisering, gränsöverskridanden och internationell rätt i Regeringsrätten*, I: Festskrift till Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag, Uppsala 2009, s. 87-95.
- Franck, Jan  
Skurnik, Hillel *Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Iustus Förlag, Uppsala 1995.
- Guglielmo, Maisto *Judicial errors under tax treaties and their remedies*, *IBFD* 2007 s. 363-379. Sekundärkälla hämtad från Dahlberg, Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, *SN* 2008 s. 482-489.
- Hellner, Jan *Skenargument i rättsvetenskapen*, I: Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen, Peczenik, Aleksander (red), Juristförlaget, Stockholm, 1985.

- van Houtte, Jean *Principal of interpretation in internal and international tax law*, Developments in taxation since world war 1, 2, Amsterdam 1968.
- IBFD *International Tax Glossary*, Larking, Barry (ed.), 5:e uppl., IBFD, Amsterdam 2005.
- Jermsten, Henrik  
Sandström, Gustaf *Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*, I: Festskrift till Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag, Uppsala 2009, s. 243-248.
- Kellgren, Jan *Mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Iustus Förlag, Uppsala 1997.
- Källqvist, Jan  
Köhlmark, Anders *Internationella skattehandboken*, 6:e uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm 2007.
- Lang, Michael *The Application of the OECD model tax convention to partnerships – a critical analysis of the report prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs*, Linde Verlag and Kluwer Law International, The Hague 2000.
- Lindencrona, Gustaf *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm 1994.
- Skatter och kapitalflykt*, Jurist- och samhällsvetarförbundet, Stockholm 1972.
- Linderfalk, Ulf *Om tolkning av traktater*, Studentlitteratur, Lund 2001.
- Lysén, Göran *Folkrättsligt ansvar – en studie EG/EU och dess medlemsstater*, Iustus förlag, Uppsala 2002.
- Mattson, Nils *Skrifter i internationell skatterätt*, Iustus förlag, Uppsala 2002.
- Melander, Jan  
Samuelsson, Joel *Tolkning och tillämpning*, Iustus förlag, Uppsala 2002.
- Miller, Angharad  
Oats, Lynn *Principles of international taxation*, 2 ed., Tottel Publishing, Haywards Heath, 2009.
- Moëll, Christina *Harmoniserade tulltaxor*, Juristförlaget, Lund 1996.

- Nelson, Maria *Tax treaty interpretation in Sweden, I: Tax treaty interpretation, Lang, Mikael (ed.), Kluwer, The Hauge, 2001, s. 317-356.*
- Pelin, Lars *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, Prose Design & Grafik, Lund 2006.*
- Prokisch, Rainer *Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 4 SWI 52 1994. Sekundärkälla hämtad från Vogel, On double taxation conventions, 1997, s. 45.*
- Sandström, K. Gustaf A. *Svenska dubbelbeskattningsavtal – i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet, Nordstedts Juridik, Stockholm 1949.*
- Shaw, Malcolm *International law, 5<sup>th</sup> ed., Cambridge University Press, 2003.*
- Sinclair, Ian *The Vienna Convention on Law of Treaties, 2nd ed., Manchester University Press, Manchester 1984.*
- Ståhl, Kristina  
Österman, Persson Roger *EG-skatterätt, 2:a uppl., Iustus förlag, Uppsala 2006.*
- Tiveus, Ulf *Internationella Skattehandboken, 2:a uppl., Norstedts Juridik, Stockholm 1994.*
- Villinger, Mark Eugen *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the law of treaties, Leiden, Martinus Nijhoff Publishers, 2009.*
- Vogel, Hans-Heinrich *Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt, I: Festskrift till Håkan Strömberg, 1992, s. 343-365.*
- Vogel, Klaus  
Prokisch, Rainer *IFA, Interpretation of double taxation conventions, I: Cahiers de Droit Fiscal International, 1993, Volume LXXVIIIa, s. 55-85.*
- Vogel, Klaus *On double taxation conventions a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German treaty practice, 3th ed., Kluwer Law International, London 1997.*

Wiman, Bertil *Tax treaty override- swedish developments, I: Tax Polymath – a life in international taxation, Essays in honour of John F. Avery Jones, IBFD, Amsterdam 2010, s. 249-256.*

### **Tidskriftsartiklar**

Aldén, Stefan *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, SN 1998 s. 560-566.*

Akselsson, Anna *Frågeställningar gällande skatteavtal, IUR-information nr 2-3 2007, s. 4-7.*

Björkman, Bernt  
Edlepil, Richard *Beskattning av kapitalvinster för begränsat skatteskyldiga, SvSkT 2008 s. 536- 542.*

Brokelind, Cécile *Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, SvSkT 2002:9 s. 657-669.*

Burmeister, Jari  
Tivéus, Ulf  
Uggla, Carl-Magnus *De svenska CFC-reglernas förenlighet med ingångna skatteavtal och EG-rätten m.m., SN 2005 s. 448-461.*

Cejie, Katia *Skattenytt Internationell – direkt beskattning, SN 2011 nr. 1-2 s. 45-51.*

Dahlberg, Mattias *Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av Greklandsfallet, SN nr. 3 2010 s. 126-130.*

*Något om 1996 års mål om luxemburgska fondbolag – RÅ 1996 ref. 84, SN 1997 nr. 5 s. 219-233.*

*Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtal, SN 2008 s. 482-489.*

Ellis, Maarten *The role of the OECD Model in the tax treaty interpretation process – response to David Ward, BFIT March 2006, s. 103-104.*

Engelen, Franck *Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD model, BFIT March 2006, s. 109.*

- Erasmus-Koen, Monica  
Douma, Sjoerd *Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law*, BFIT August 2007, s. 339-352.
- Ersson, Stefan *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-information 2007 nr. 2-3 s. 8-15.
- Fensby, Torsten *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, SvSkT 1995 s. 411-421.
- Bolagsskattebefriade subjekt och dubbelbeskattningsavtal – kommentar till RÅ 1996 ref. 84*, SvSkT 1998 s. 89-108.
- Grundström, Karl-Johan *Treaty Override - nu även i Skatterättsnämnden*, SN 2010 s. 159-166.
- Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, SN 2011 nr. 1-2 s. 68-72.
- Hilling, Maria *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax 2008 s. 455-461.
- Holmdahl, Sven Erik  
Barenfeld, Maria *Treaty Override på svenska*, SN 2009 s. 627-634.
- Hultqvist, Anders *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkT 2010 s. 520-534.
- Kleist, David *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SN 2008 s. 708-714.
- Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN 2011 nr. 4 s. 208-213.
- Lang, Michael *Taxes covered – What is a "tax" according to article 2 of the OECD Model?*, BIFD June 2005 s. 216-223.
- CFC-regulations and double taxation treaties*, IBFD February 2003 s. 51-58.

- Mutén, Leif *Ovanligt inskränkt skattskyldighet*, SvSkT 1995 s. 778-780.
- Treaty Override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008 s. 353-357.
- Pelin, Lars *Tillämpning och tolkning av skatteavtal*, FT 1997 s. 125-154.
- En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal*, SN 1996 s. 291-299.
- Pijl, Hans *The OECD Commentary as a source of international law and the role of the judiciary*, ET 2006, s. 216-224.
- Roxan, Ian *Judicial overrides of the double tax conventions: The case of a permanent establishment*, Intertax 1997 s. 367-378.
- Sallander, Ann-Sophie *Något om tillämpningen av Wienkonventionen i skatteavtalssituationer*, SvSkT 2009 s. 859-866.
- I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSkT 2010 s. 177-204.
- Skurnik, Hillel *Bestämmelser om hemvist i dubbelbeskattningsavtal och deras förhållande till den interna lagstiftningen*, SN 1977 s. 263-272.
- Sinclair, Ian *Interpretation of Tax Treaties*, BFID 1986.  
Sekundärkälla hämtad från Ward, *The role of the commentaries on the OECD Model in the tax treaty interpretation process*, BFIT 2006, s. 98.
- Sundgren, Peter *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN 1990 s. 3-19.
- Skatteavtal och grundlag*, SvSkT 1993 s. 518-522.
- Det nya skatteavtalet med Frankrike*, IUR-information 1993 nr. 5 s. 3-4.
- Efterlevnad av traktater*, SN 1995 s. 461-469.
- Efterlevnad av traktater*, SN 1996 s. 111-120.

- Montesquieu och den svenska inkomstbeskattningen – förhållandet mellan intern skatterätt och våra skatteavtal, IUR-information 2007 nr. 10, s. 4-6.*
- Vogel, Hans-Heinrich *Skatteavtal och grundlag – några kommentarer, SvSkT 1994 s. 252-258.*
- Vogel, Klaus *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation, BIFD December 2000, s. 614-616.*
- Ward, David *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, BFIT March 2006, s. 97-102.*
- Wiman, Bertil *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen, SvSkT 2011 nr. 2 s. 174-186.*



# Rättsfallsförteckning

## Svensk rättspraxis

### *Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 1974 ref. 61

RÅ 1983 1:87

RÅ85 1:6

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162 *Englandsfararmålet*

RÅ 1991 ref. 107

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1993 not. 677

RÅ 1995 ref. 69 *Kenya I*

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1996 ref. 38 *Kenya II*

RÅ 1996 ref. 84 *Luxemburgmålet*

RÅ 1997 ref. 35

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 2001 ref. 46 *Alectafallet*

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2004 not. 59 *Perumålet*

RÅ 2006 ref. 27

RÅ 2008 ref. 24 *OMX-målet*

RÅ 2010 ref. 112 *Greklandmålet*

Mål nr. 216-10 *Schweizmålet*

Mål nr. 2662-09 *Thailandsmålet*

### *Högsta domstolen*

NJA 1973 s. 423

## **Utländsk rättspraxis**

*Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen i Frankrike*

Le Conseil d'Etat, den 14 juni 2002 nr. 232276 SA Schneider Electric.

*Avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen i Finland*

Korkein Hallinto-Oikeus KHO 596/2002 A Oyj Abp.

## **Praxis från EU-domstolen**

Mål C-298/05 *Columbus Container Services BVBA & Co mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*, REG 2007, s. I-10451.