



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Madeleine Sidenblom

# Tolkningsfrågor med anledning av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Maria Hilling

Internationell skatterätt

Vårterminen 2012

# 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 Problembakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	9
1.5 Terminologi	10
1.6 Disposition	11
<b>2 OECD:S MODELLAVTAL</b>	<b>13</b>
2.1 Skatterättsliga principer och dubbelbeskattning	13
2.2 Introduktion till OECD:s modellavtal	14
2.3 Artikel 15 i OECD:s modellavtal	15
2.4 Huvudregeln enligt artikel 15 (1)	16
2.4.1 Tolkningssvårigheter	16
2.4.1.1 Lön eller annan liknande ersättning	17
2.4.1.2 Arbetet utförs	17
2.5 Sammanfattning	17
<b>3 TOLKNING AV SKATTEAVTAL</b>	<b>19</b>
3.1 Wienkonventionen om traktaträtt	19
3.2 Kommentaren till OECD:s modellavtal	20
3.2.1 Kommentarens rättskällevärde	20
3.2.2 Kommentaren i förhållande till Wienkonventionen	21
3.2.3 Betydelsen av ändringar och tillägg i kommentaren	23
3.3 Artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal	24

<b>3.4</b>	<b>Tolkning av skatteavtal i svensk rättspraxis</b>	<b>26</b>
3.4.1	RÅ 1987 ref 162 Englandsfararmålet	27
3.4.2	RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet	28
<b>3.5</b>	<b>Slutsatser</b>	<b>28</b>
<b>4</b>	<b>LÖN OCH ANNAN LIKANDE ERSÄTTNING</b>	<b>30</b>
<b>4.1</b>	<b>Artikel 15 och förhållande till de övriga artiklarna i OECD:s modellavtal</b>	<b>30</b>
4.1.1	Artikel 15 och dess förhållande till artiklarna 16, 18 och 19 i OECD:s modellavtal	31
4.1.2	Artikel 15 och dess förhållande till artikel 17 i OECD:s modellavtal	32
4.1.3	Artikel 15 och dess förhållande till artikel 21 i OECD:s modellavtal	32
<b>4.2</b>	<b>Tolkning av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”</b>	<b>33</b>
4.2.1	Tolkning enligt Wienkonventionen	34
4.2.2	Tolkning enligt kommentaren	35
4.2.3	Tolkning enligt artikel 3 (2)	36
<b>4.3</b>	<b>Ersättning som betalas ut av annan än arbetsgivaren</b>	<b>37</b>
<b>4.4</b>	<b>Klassificering av avgångsvederlag</b>	<b>39</b>
4.4.1	Avgångsvederlag i svensk rättspraxis	39
4.4.2	Avgångsvederlag i utländsk rättspraxis	41
<b>4.5</b>	<b>Slutsatser</b>	<b>42</b>
<b>5</b>	<b>ARBETET UTFÖRS I EN ANNAN STAT</b>	<b>45</b>
<b>5.1</b>	<b>Tolkning av begreppet ”arbetet utförs”</b>	<b>45</b>
5.1.1	Tolkning enligt Wienkonventionen	45
5.1.2	Tolkning enligt kommentaren	46
5.1.3	Tolkning enligt artikel 3 (2)	46
5.1.3.1	12 kap. 8 § IL	47
5.1.3.2	5 § SINK	47
5.1.4	Tolkning av begreppet i doktrin	48
<b>5.2</b>	<b>Tolkning av begreppet i utländsk rättspraxis</b>	<b>50</b>
5.2.1	Arbetstagare med mobila arbetsuppgifter	50
5.2.2	Ledande befattningshavare och chefer	51
<b>5.3</b>	<b>Tolkning av begreppet i svensk rättspraxis</b>	<b>52</b>
5.3.1	Mål nr 399–403-10	52
5.3.1.1	Länsrätten	52
5.3.1.2	En kommentar till länsrättens avgörande	53
5.3.1.3	Högsta förvaltningsdomstolen	53
5.3.1.4	En kommentar till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	54
<b>5.4</b>	<b>Ersättning vid inaktivitet</b>	<b>55</b>
5.4.1	Beskattning av inaktiviteter i svensk rätt	56
<b>5.5</b>	<b>Slutsatser</b>	<b>58</b>

<b>6</b>	<b>SAMMANFATTANDE SLUTSATSER</b>	<b>60</b>
6.1	<b>Vilka problem och svårigheter uppstår vid tolkning av artikel 15 (1) i Sverige?</b>	<b>60</b>
6.1.1	Otydliga tolkningsregler och oenhetlig rättspraxis	60
6.1.2	Dubbelbeskattning uppstår då stater tolkar samma bestämmelse på olika sätt	61
6.2	<b>Hur har artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal tolkats i svensk rätt?</b>	<b>62</b>
6.2.1	Vilka ersättningar omfattas av begreppet "lön eller annan liknande ersättning"?	62
6.2.1.1	Ett brett tillämpningsområde	62
6.2.1.2	Samband mellan ersättningen och anställningen	63
6.2.1.3	Tolkning med stöd i den interna rätten	64
6.2.1.4	Är klassificeringen av begreppet "lön eller annan liknande ersättning" ett problem i praktiken?	64
6.2.2	Krävs fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat?	65
6.2.2.1	Högsta förvaltningsdomstolens tolkning	65
6.2.2.2	Bör den fysiska närvaron vara avgörande för fördelningen av beskattningsrätten?	66
6.3	<b>Behöver artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal genomgå förändringar?</b>	<b>67</b>
	<b>BILAGA A - ARTIKEL 15 I OECD:S MODELLAVTAL</b>	<b>69</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>70</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>73</b>

# Summary

Cross-border work is increasing in our international society. Due to technical progress, work does not need to be performed in a certain place. Work assignments can be performed in various places and in several states. Often the question arises which country has the right to tax the remuneration. Sometimes two states claim to tax the same remuneration. In order to eliminate such taxation and to encourage cross-border movement, states enter into tax treaties. Most tax treaties are currently designed according to the OECD Model Convention.

The fundamental provisions regarding the taxation of cross-border movement of income from employment are stipulated in Article 15 of the OECD Model. Although Art. 15 of the OECD Model Convention, which is important for many taxpayers with cross-border activities, and which is undoubtedly applied thousands of times every day, still has proven to cause interpretative problems. This is because the wording of the article is vague and contains several terms that are not defined. Two key terms in Article 15 (1) of the OECD Model Convention are not defined: "salaries, wages and other similar remuneration" and "exercised."

To find a solution to the interpretation problem of Article 15 (1) guidance can be drawn from the international methods of tax treaty interpretation. These are the Vienna Convention on the Law of Treaties, the general rule of interpretation in Article 3(2) in the OECD Model and its Commentary. In addition, case law from different OECD member countries and the opinions expressed in the legal doctrine may be used to interpret the provision.

The term "salaries, wages and other similar remuneration" in Article 15 (1) determines the applicability of the article. Neither the article nor the Commentary to this provision defines the term. The expression "other similar remuneration" indicates that the term is intended to have a broad meaning. Whether a payment falls within the scope of the article depends on connection between the activities performed and the compensation received.

The term "exercised" in Article 15 (1) has led to difficulties in interpretation and practical problems. The exercise of the employment functions both as a threshold condition for the right to tax and as a criterion for allocating the remuneration. In Sweden it has been unclear whether the term "exercised" includes a requirement for a person to be physically present for work to be considered performed in that state. The Swedish Supreme Administrative Court confirmed in Case No. 399-403-10, that the employee's physical presence is essential for interpretation of the expression "exercised". The interpretation from the Swedish Supreme Administrative Courts is in line with the Commentary on the OECD model, which provides a simple explanation of the expression "exercised", which is the place where the employee is physically present when performing the activities for which he

is paid.

Even though there are several ways to interpret Article 15, it is difficult to find a correct solution. Various methods cause different interpretations and case law differ between states. This is partly because the article contains a number of vague terms but also because the principles governing the interpretation of tax treaties are ambiguous. Even though there are clear guidelines in Swedish internal law, how the term should be interpreted, the problem of double taxation, that can arise when states interpret the provision differently, still remains. If states that apply the same tax treaty use different definitions of the terms of Article 15 (1) it may result in undesirable double taxation or double non-taxation.

# Sammanfattning

Gränsöverskridande arbete ökar allt mer i dagens internationella samhälle. Den snabba tekniska utvecklingen innebär att arbete inte behöver utföras på en viss plats. Arbetsuppgifter kan utföras på flera olika platser och i flera olika stater. Därav uppkommer ofta frågan vilket land som har rätt att beskatta tjänsteinkomsten. Ofta gör två stater anspråk på att beskatta samma tjänsteinkomst. För att underlätta gränsöverskridande aktiviteter har stater ingått skatteavtal med varandra. Syftet med skatteavtal är således att undanröja eller lindra den dubbelbeskattning, som kan uppstå vid beskattningsanspråk från två skattesystem. De flesta skatteavtal är idag utformade i enlighet med OECD:s modellavtal.

De grundläggande reglerna avseende beskattning av gränsöverskridande inkomster från enskild tjänst finns i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Trots att OECD:s modellavtal inte har någon tvingande betydelse för dess medlemmar följer Sverige, liksom flertalet andra stater, även utanför OECD kretsen, i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal. OECD:s modellavtal har följaktligen en stor betydelse för hur svenska domstolar tolkar och tillämpar skatteavtal.

Trots att artikel 15 i OECD:s modellavtal aktualiseras tusentals gånger dagligen ger den ändå upphov till en rad olika tolkningssvårigheter då den innehåller flera otydliga begrepp och uttryck. Två centrala begrepp i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal som har stor betydelse för artikelns tillämplighet är ”lön eller annan liknande ersättning” och ”arbetet utförs i den andra avtalslutande staten”. Hur dessa begrepp tolkas får en avgörande betydelse för artikelns tillämplighet och för fördelningen av beskattningsrätten.

För att finna en lösning på problematiken kring artikel 15 (1) kan vägledning hittas i de internationella tolkningsmetoderna. De metoder som aktualiseras vid tolkning av skatteavtal är Wienkonventionen om traktaträtt, kommentaren till OECD:s modellavtal samt den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal. Vidare kan även domstolsavgörande från de olika medlemsländerna i OECD samt juridisk doktrin på området utgöra god vägledning vid tolkning av skatteavtal i de situationer där rättsläget är osäkert.

Begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” bestämmer artikelns tillämplighetsområde. Varken i artikeln eller i kommentaren till bestämmelsen, har artikeln definierats. Begreppet har således lämnats öppet för tolkning och fått ett vidsträckt tillämpningsområde. För att artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal ska vara tillämplig krävs det att ersättningen är att anses som ”lön eller annan liknande ersättning”. Huruvida en ersättning faller inom artikelns tillämpningsområde beror på sambandet mellan det arbete som utförts och den ersättning som betalats ut.

För fördelning av beskattningsrätten är det istället avgörande hur begreppet "arbetet utförs" tolkas. Begreppet "arbetet utförs" i artikel 15 (1) är det begrepp i artikeln som medfört störst tolkningssvårigheter och praktiska problem vid fördelning av beskattningsrätten. I svensk rätt har det länge varit oklart huruvida begreppet innebär ett krav på fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat. I mål nr 399-403-10 konstaterade HFD att det är arbetstagarens fysiska närvaro, som avgör vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten. HFD slog således fast att om ett skatteavtal har en bestämmelse som grundar sig på och är utformad enligt artikel 15 i OECD:s modellavtal, är det den stat som arbetstagaren är fysiskt närvarande i, när han fullgör sina arbetsuppgifter, som har rätt att beskatta ersättningen.

Det finns ett antal tolkningsmetoder att utgå ifrån vid tolkning av artikel 15 (1), men trots det är det svårt att finna en lösning. De olika tolkningsmetoderna ger upphov till olika tolkningar och rättspraxis på området är inkonsekvent. Detta beror dels på att artikeln innehåller ett flertal otydliga begrepp och termer men även på grund av att principer som gäller vid tolkning av skatteavtal inte är helt tydliga. Även om det enligt svensk intern rätt finns tydliga riktlinjer hur ett begrepp ska tolkas, kvarstår dock problemet med den dubbelbeskattning som kan uppkomma då stater tolkar bestämmelsen på olika sätt. Om länder som tillämpar samma skatteavtal använder sig av olika definitioner av begreppen i artikel 15 (1) kan det nämligen leda till dubbelbeskattning eller till och med dubbelskattfrihet.



# Förord

Med denna uppsats avslutar jag mina juridikstudier i Lund. Först och främst vill jag rikta ett stort tack till min handledare under uppsatstiden, Maria Hilling. Tack för att du har hjälpt mig hitta ett så intressant och givande uppsatsämne och för allt stöd jag fått under arbetets gång.

Ett stort tack riktas även till min familj och pojkvän för ovärderligt stöd under hela min studietid. Tack särskilt till mamma och pappa för all tid ni lagt ner på korrekturläsning och för era givande kommentarer. Utan er hade det aldrig blivit någon uppsats!

Halmstad i maj 2012

*Madeleine Sidenblom*

# Förkortningar

BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
dnr.	diarienummer
EU	Europeiska Unionen
f.	följande sida
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
kap.	kapitel
not.	notismål från Högsta förvaltningsdomstolen
nr.	nummer
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p.	punkt(er) i kommentaren till OECD:s modellavtal
prop.	proposition
red.	redaktion
ref.	referatmål från Högsta förvaltningsdomstolen
RÅ	Referatmål från Högsta förvaltningsdomstolen
s.	sida
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
uppl.	upplaga

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

I dagens internationella samhälle förflyttar sig allt fler människor över landsgränserna för att arbeta. Arbetsmarknaden har förändrats och detta har i sin tur även fått betydelse när arbetsinkomsterna ska beskattas. Vid gränsöverskridande arbete uppkommer ofta frågan om vilket land som har rätt att beskatta tjänsteinkomsten. Ofta gör två stater anspråk på att beskatta samma tjänsteinkomst. För att undvika sådan juridisk dubbelbeskattning och för att främja internationell rörlighet ingår länder bilaterala eller multilaterala skatteavtal med varandra. De flesta skatteavtal är idag utformade i enlighet med OECD:s modellavtal.

De grundläggande reglerna avseende beskattning av gränsöverskridande tjänsteinkomster från enskild tjänst finns i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Huvudregeln i artikel 15 (1) är att hemviststaten har rätt att beskatta arbetsinkomster såvida inte arbetet utförs i den andra staten. Huvudregeln är således att den stat där arbetet utförs ska beskatta inkomsten. Artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal har dock gett upphov till en rad olika tolkningssvårigheter då den innehåller flera otydliga begrepp och uttryck.<sup>1</sup> Två av dessa begrepp i artikel 15 som inte klargörs i artikeln är ”lön eller annan liknande ersättning” och ”arbetet utförs”.

För att artikel 15 i OECD:s modellavtal ska vara tillämplig krävs att inkomsten klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning”. Vad som faller inom begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” framgår dock inte i modellavtalet, vilket har gett upphov till en del svårigheter vid tillämpningen av artikeln. Ett annat begrepp som har gett upphov till tolkningssvårigheter är huruvida ”arbetet utförs i en annan stat” innebär ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den staten. I de fall en person arbetar i flera länder är frågan var arbetet ska anses utfört av stor vikt vid beskattning av inkomsten.

Hur dessa två begrepp i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal tolkas får en avgörande betydelse för fördelningen av beskattningsrätten mellan två stater. Sverige följer i stort sett alltid OECD:s modellavtal när nya avtal förhandlas fram.<sup>2</sup> Modellavtalet och dess tillhörande kommentar har således fått stor betydelse i svensk rättspraxis vid tolkning av uttryck och begrepp. Denna uppsats undersöker dessa två begrepp, ”lön eller annan liknande ersättning” samt ”arbetet utförs” i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal i försök att klargöra begreppen och för att fastställa hur artikel 15 i OECD:s modellavtal torde tillämpas av svenska domstolar.

---

<sup>1</sup> Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on ”Income from Employment” and its undefined terms (2004), s. 76-77.

<sup>2</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 156.

## 1.2 Syfte

Uppsatsen syftar till att fastställa gällande rätt i Sverige avseende tolkning och tillämpning avseende skatteavtalsbestämmelser som är utformade i enlighet med artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Framförallt gäller analysen begreppen ”lön eller annan liknande ersättning” samt ”arbetet utförs”.

Med ledning av syftet ska således de tolkningssvårigheter som uppstår vid en tillämpning av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal och som får betydande konsekvenser vid beskattning av gränsöverskridande arbete, undersökas.

Med ledning av syftet har följande frågeställningar aktualiserats:

- Vilka problem och svårigheter uppstår vid tolkningen av artikel 15 (1) i Sverige?
- Hur har artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal tolkats i svensk rätt?
  - a. Vilka ersättningar omfattas av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”?
  - b. Krävs fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat?
- Behöver artikel 15 i OECD:s modellavtal genomgå förändringar för att på så sätt lösa tolkningsproblematiken?

Då inte bara Sverige, utan även flertalet andra stater, även utanför OECD kretsen, i stor utsträckning följer OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal, finns det intresse att se hur dessa stater har tolkat artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Uppsatsen har således även till syfte att tillhandahålla en mindre internationell jämförelse på området. Den internationella jämförelsen syftar dock enbart till att visa på skillnader och likheter vid tolkning av ovan nämnda begrepp.

## 1.3 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar enbart artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Resterande delar ur artikel 15 i OECD:s modellavtal kommenteras därav inte, inom ramen för denna uppsats. Uppsatsen har även begränsat sig till att enbart behandla två centrala begrepp i artikel 15 (1), nämligen ”lön eller annan liknande ersättning” och ”arbetet utförs”.

Uppsatsen syftar till att fastställa gällande rätt i Sverige avseende tolkning och tillämpning av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal och är därför begränsad till svensk rättspraxis. Hänvisningar till utländsk rättspraxis görs därför enbart för att påvisa likheter och skillnader som uppstår vid tolkningen av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal, samt för att belysa

problematiken som kan uppstå då stater använder sig av olika tolkningar av samma begrepp.

Uppsatsen behandlar inte i någon större utsträckning de aspekter avseende socialförsäkring som kan få betydelse vid gränsöverskridande arbete. Inte heller kommer uppsatsen att behandla de Europarättsliga aspekterna samt den praxis från EU-domstolen, som spelar en allt större roll vid tillämpning av skatteavtal.

## 1.4 Metod och material

För att besvara uppsatsens syfte tillämpas en rättsdogmatisk metod. Detta innebär att lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin ska studeras och analyseras för att kunna utreda och dra slutsatser om rättsläget på området.

Utgångspunkten för denna uppsats är artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Viktigt att påpeka är att OECD:s modellavtal aldrig är direkt tillämpligt utan enbart är en modell, som syftar till att utgöra ett stöd när stater ska sluta och utforma skatteavtal. Sverige, liksom flertalet andra stater följer dock, i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal.<sup>3</sup> OECD:s modellavtal har följaktligen stor betydelse för hur svenska domstolar tolkar och tillämpar skatteavtal.<sup>4</sup>

För att tolka begrepp och uttryck i artikel 15 i OECD:s modellavtal används de internationellt accepterade principerna för skatteavtalstolkning. De metoder som aktualiseras vid tolkning av skatteavtal är således Wienkonventionen om traktaträtt<sup>5</sup>, kommentaren till OECD:s modellavtal samt den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal. Dessutom framförs intressanta argument i doktrin för att berika diskussionen. Även om den mening som uttrycks i doktrinen inte på något vis är bindande kan den dock utgöra god vägledning vid tolkning av skatteavtal i de situationer där rättsläget är osäkert.<sup>6</sup>

Då bristen på svenskt material, som berör artikel 15 i OECD:s modellavtal och tolkningsproblemen som uppstår vid tillämpning av artikeln är stor, har utländsk doktrin fått en betydelsefull roll i denna uppsats. En källa som bör nämnas speciellt är Frank Pötgens bok "Income from International Employment – an Analysis of Article 15 of the OECD Model".<sup>7</sup> Pötgens har på ett förtjänstfullt sätt skrivit en omfattande studie om artikel 15 i OECD:s modellavtal där han redogör för de problem som uppstår vid tolkningen av artikeln och även hur andra stater löst tolkningsfrågan i rättspraxis. Pötgens bok har således varit till stor hjälp vid författandet av denna uppsats.

<sup>3</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (2000), s.83.

<sup>4</sup> Se t.ex. RÅ 1987 ref 158, RÅ 1995 not 68 och RÅ 1996 ref 84.

<sup>5</sup> The Vienna Convention on the Law of Treaty.

<sup>6</sup> Att doktrin även kan vara en betydelsefull källa vid skatteavtalstolkning fastslags i bl.a. Luxemburgmålet, RÅ 1996 ref 84.

<sup>7</sup> IBFD Publications BV, Volume 12 Doctoral Series, Amsterdam 2006.

Då uppsatsen syftar till att fastställa gällande rätt i Sverige är uppsatsen främst begränsad till svensk rättspraxis där bestämmelser, som har sitt ursprung i artikel 15 i OECD:s modellavtal, aktualiseras. Svensk rättspraxis där artikel 15 i OECD:s modellavtal aktualiseras är dock mycket sparsam, därav har även utländsk rättspraxis fått viss betydelse i denna uppsats. Utländsk rättspraxis redogörs dock främst för att belysa problematiken, som uppstår då stater tolkar bestämmelser i artikel 15 på olika sätt. Då det på det skatterättsliga området råder stor brist på kunskap om hur andra länder dömer i fall som har sin grund i artikel 15 i OECD:s modellavtal, har Pötgens studie fått ligga till grund för den rättspraxis som använts i denna uppsats. Pötgens har i sin studie redogjort för hur vissa länder tolkat begrepp och uttryck i artikel 15. Den utländska rättspraxis som valts ut är således huvudsakligen från Tyskland, Nederländerna och Belgien.

I viss mån har även ställningstagande och handledningar från Skatteverket använts vid författandet av denna uppsats. Det bör framhållas att Skatteverkets ställningstaganden och handledningar inte har en status av rättskälla och alltså inte kan användas för att fastställa gällande rätt. Skatteverkets ställningstagande och handledningar verkar dock som riktlinjer för hur Skatteverket ska behandla vissa frågor. Således får dessa handlingar ofta en stor betydelse för tillämpningen av skatterättsliga frågor i Sverige.<sup>8</sup>

## 1.5 Terminologi

I den följande framställningen används det i doktrin kända begreppet skatteavtal istället för dubbelbeskattningsavtal. Båda termerna är vanligt förekommande i såväl rättspraxis som i doktrin

På skatterättsens område finns ett flertal modellavtal. Då begreppet modellavtal används i uppsatsen åsyftas dock OECD:s modellavtal avseende inkomst och förmögenhet daterat juli år 2010. Även om modellavtalet aldrig är direkt tillämpligt utan enbart är en modell, som syftar till att utgöra ett stöd när stater ska sluta och utforma skatteavtal, kommer modellavtalet att diskuteras som tillämpligt, främst av språkliga skäl.<sup>9</sup> Alla hänvisningar till artiklar är således de i OECD:s modellavtal, om inte annat anges. Om inget annat framgår, syftar benämningen artikel 15 (1) alltid till artikel 15 i OECD:s modellavtal. Vidare då begreppet kommentaren används avses således kommentaren till modellavtalet.

När begreppet dubbelbeskattning används avses internationell juridisk dubbelbeskattning som är att skilja från ekonomisk dubbelbeskattning.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Se Pahlsson, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006 s. 401-418.

<sup>9</sup> Cejic, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 79.

<sup>10</sup> Juridisk dubbelbeskattning uppstår då samma person blir beskattad i två eller flera stater för samma inkomst. Ekonomisk dubbelbeskattning tar istället fasta på att

Dubbelbeskattning och internationell juridisk dubbelbeskattning används således synonymt.

Hemviststat är ett begrepp som används genomgående i uppsatsen. Med hemviststat menas den stat där den skatteskyldige har sin hemvist, vilket vanligtvis är den stat där den skatteskyldige är bosatt. För enkelhetens skull, benämns fortsättningsvis, den andra avtalsslutande staten, där arbetstagaren utför arbete men inte har sin hemvist, som arbetsstaten.

Slutligen definieras övriga terminologiska begrepp som används, i de enskilda avsnitten.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en kort presentation om de grundläggande skatterättsliga principerna som gäller vid internationell beskattning. Därefter presenteras OECD:s modellavtal och den centrala bestämmelsen, artikel 15, som reglerar inkomst från tjänst. Begreppen ”lön och liknande ersättning” och ”arbetet utförs” introduceras samt tolkningsproblemet som uppstår vid tillämpningen av dessa två begrepp.

I kapitel tre behandlas de internationella tolkningsmetoderna som gäller vid skatteavtalstolkning. I kapitlet redogörs för de metoder och principer samt rättskällor som är av betydelse vid tolkning av skatteavtal. Därefter följer en kort redogörelse över svensk rättspraxis där Högsta förvaltningsdomstolen fastställt de grundläggande principerna som gäller vid tolkning av skatteavtal.

Kapitel fyra redogör för begreppet ”lön och annan liknande ersättning”. Kapitlet behandlar först artikel 15 och dess förhållande till de övriga artiklarna i modellavtalet som reglerar olika typer av inkomst från arbete. Därefter tolkas begreppet ”lön och liknande ersättning” med stöd i de internationella tolkningsmetoderna, som redovisades i kapitel tre. Slutligen behandlas förhållandet mellan artikel 15 och artikel 18 som reglerar pensionsinkomst.

I kapitel fem behandlas begreppet ”arbetet utförs”. Begreppet tolkas med stöd i de internationella tolkningsmetoderna. I kapitlet undersöks särskilt huruvida begreppet även innebär krav på fysisk närvaro, för att arbete ska anses utfört i en viss stat. Både svensk och utländsk rättspraxis analyseras för att försöka utreda begreppets innebörd. I kapitlet görs en internationell jämförelse, där det utreds hur andra stater har tolkat begreppet ”arbetet utförs”. Slutligen redogörs kort för ersättning som utgår vid inaktivitet.

---

beskattningsunderlaget är föremål för upprepad beskattning, dock hos olika skattesubjekt. Typsituationen är ett aktiebolag som först beskattas för vinst på bolagsnivå och därefter beskattas hos ägarna för mottagen utdelning. Bolagsvinsten har således blivit föremål för dubbel beskattning. Se Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 24-25.

I kapitel sex avslutas uppsatsen med några sammanfattande slutsatser. Egen analys och kommentarer förs löpande genom uppsatsen men sammanfattas i kapitel sex. Här besvaras de frågeställningar som ligger till grund för uppsatsen. Slutligen framförs ett antal förslag på förändringar i artikel 15 i OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentar.



## 2 OECD:s modellavtal

Skillnader i staters skattesystem kan innebära hinder för personer att söka arbete utomlands. För att underlätta gränsöverskridande aktiviteter har stater därför ingått skatteavtal, för att undanröja eller lindra den dubbelbeskattning, som kan uppstå när beskattningsanspråk från två skattesystem överlappar.

OECD:s modellavtal har varit ett viktigt bidrag till utvecklingen inom den internationella skatterätten genom att uppmuntra till gränsöverskridande aktiviteter, minska dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Trots att OECD:s modellavtal inte har någon tvingande betydelse för dess medlemmar följer Sverige, liksom flertalet andra stater, även utanför OECD kretsen, i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal.<sup>11</sup> OECD:s modellavtal är följaktligen en viktig och auktoritär källa såväl vid utformning som vid tolkning av skatteavtal.

Följande kapitel redogör kort för OECD:s modellavtal. Därefter följer en redogörelse över artikel 15 i OECD:s modellavtal där inkomst av enskild tjänst regleras.

### 2.1 Skatterättsliga principer och dubbelbeskattning

Staters suveräna ställning gör att varje stat själv kan avgöra hur den vill utforma sitt skatteanspråk. Stater grundar sitt skatteanspråk huvudsakligen utifrån två grundläggande principer, nämligen hemvistprincipen och källstatsprincipen. Henvistprincipen innebär att den stat där den skatteskyldige har sin hemvist beskattar all inkomst, oavsett var inkomsten uppstår. En konkurrerande princip i internationella sammanhang är källstatsprincipen, som utgår ifrån att den stat där inkomsten uppkommit har rätt att beskatta inkomsten, oberoende var inkomsttagaren befinner sig. Ofta använder sig en stat av båda dessa principer för att grunda beskattningsanspråk.<sup>12</sup>

Vid beskattning av inkomst från gränsöverskridande arbete överlappar ofta dessa två principer, vilket kan leda till att samma person blir beskattad i två eller flera stater för samma inkomst.<sup>13</sup> I syfte att undanröja sådan juridisk dubbelbeskattning har Sverige ingått ett flertal folkrättsligt bindande skatteavtal med andra stater för att begränsa sitt beskattningsanspråk. Syftet

---

<sup>11</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (2000), s.83.

<sup>12</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Inkomstskatt – en löro- och handbok i skatterätt, del 2 (2007), s. 584 och Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 23-24.

<sup>13</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Inkomstskatt – en löro- och handbok i skatterätt, del 2 (2007), s. 583 f.

med skatteavtal är alltså att undvika internationell dubbelbeskattning och förhindra internationell skatteflykt.<sup>14</sup> Skatteavtalet fördelar därför rätten att beskatta ett visst beskattningsunderlag mellan de avtalsslutande staterna genom att tillämpningen av den interna rätten begränsas i det konkreta fallet och dubbelbeskattningen undanröjs.<sup>15</sup> Skatteavtal kan således endast begränsa, aldrig utvidga, den beskattningsrätt som tillkommer en stat enligt dess interna internationella bestämmelser.<sup>16</sup>

## 2.2 Introduktion till OECD:s modellavtal

I syfte att uppnå en mer enhetlig internationell skatterätt har den internationella organisationen OECD:s Committee on Fiscal Affairs skapat ett modellavtal för inkomst- och förmögenhetsskatter.<sup>17</sup> År 1963 antog OECD det första modellavtalet och därefter har modellavtalet uppdaterats och modifierats ett flertal gånger. Det nuvarande modellavtalet består av tre delar, ett introduktionsavsnitt, en avtalsdel och en förtydligande kommentar.<sup>18</sup> OECD:s modellavtal utges numera i lösbladssystem för att löpande kunna uppdateras.<sup>19</sup>

Medlemsstaterna kan göra reservationer till artiklarna i modellavtalet och anmärkningar till kommentarutlåtandena. På så sätt kan en medlemsstat visa att de inte instämmer med tolkningen av artikeln. Reservationer och anmärkningar har ingen juridisk betydelse men vittnar om en stats uppfattning i en viss fråga och kan således få betydelse vid tolkning av ett skatteavtal.<sup>20</sup>

Trots att OECD:s modellavtal inte har någon tvingande betydelse för dess medlemmar följer Sverige, liksom flertalet andra stater, även utanför OECD kretsen, i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal.<sup>21</sup> Sverige följer i stort sett alltid OECD:s modellavtal när nya avtal förhandlas fram.<sup>22</sup> Modellavtalet och dess tillhörande kommentar har således fått stor betydelse i svensk rättspraxis vid tolkning av uttryck och begrepp.

---

<sup>14</sup> Skatteverkets handledning, Internationell beskattning 2011, s. 511

<sup>15</sup> Skatteverkets handledning, Internationell beskattning 2011, s. 511.

<sup>16</sup> Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2 (2007) s. 585.

<sup>17</sup> OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010.

<sup>18</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 155.

<sup>19</sup> Se introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 11.

<sup>20</sup> Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv (2011), s. 91.

<sup>21</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag (2000), s.83.

<sup>22</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 156.

## 2.3 Artikel 15 i OECD:s modellavtal

De grundläggande reglerna avseende beskattning av gränsöverskridande tjänsteinkomst finns i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Artikelns har en komplex struktur, men förenklat sett är den indelad i tre olika delar, en allmän huvudregel med ett undantag samt ett undantag från undantaget. Därutöver finns det en specialreglering i artikelns sista del, 15 (3) som reglerar ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg.<sup>23</sup>

Huvudregeln enligt artikel 15 är att hemviststaten har en exklusiv beskattningsrätt till att beskatta inkomst från enskild tjänst. Enligt 15 (1) har således hemviststaten ensam rätt att beskatta tjänsteinkomster. Denna regel aktualiseras om arbetet utförs i hemviststaten eller i en tredje stat.<sup>24</sup> I andra delen av första meningen i artikel 15 (1) stadgas dock ett undantag från denna huvudregel. Om arbetet utförs i en annan avtalsslutande stat, får även denna stat beskatta tjänsteinkomsten. Denna bestämmelse reglerar således de fall då den skatteskyldige är bosatt i en stat men arbetet utförs i en annan stat.<sup>25</sup> Hemviststaten måste då undanröja dubbelbeskattningen antingen genom att undanta inkomsten från beskattning eller genom att avräkna den utländska skatten från den inhemska skatten.<sup>26</sup>

I artikel 15 (2) regleras ytterligare ett undantag från undantaget i 15 (1), den så kallade montörregeln. I vissa fall ska nämligen ersättning beskattas endast i hemviststaten även om arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. För att detta undantag ska vara tillämpligt krävs att tre rekvisit är uppfyllda. För det första ska arbetstagaren vistas i den andra staten under en tidsperiod som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod. För det andra ska ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten. För det tredje ska ersättningen inte belasta ett fast driftställe som arbetsgivaren har i den andra staten.<sup>27</sup>

I artikel 15 (3) finns en specialreglering som enbart gäller ersättning för arbete som utförs ombord på skepp eller luftfartyg i internationell trafik eller på båt som går i trafik på inre farvatten. Enligt denna bestämmelse ska beskattning enbart ske i den avtalsslutande stat där företaget har sin verkliga ledning.

---

<sup>23</sup> Hinnekens, The salary split and the 183-day exception (1988), Intertax 1988/8-9 s. 231-232.

<sup>24</sup> Pötgens, Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1 (2009), IBFD, October 2009, s. 429.

<sup>25</sup> Pötgens, Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1 (2009), IBFD, October 2009, s. 428.

<sup>26</sup> Se Art. 23A och 23B i OECD:s modellavtal.

<sup>27</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 184 f.

## 2.4 Huvudregeln enligt artikel 15 (1)

I artikel 15 (1) stadgas bestämmelsen huvudregel. Artikel 15 (1) lyder:

*“Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.”*

Huvudregeln enligt artikel 15 (1) är att hemviststaten har rätten att beskatta arbetsinkomster såvida inte arbetet utförs i den andra staten. Huvudregeln är således att det är den stat, där arbetet utförs, som ska beskatta inkomsten.<sup>28</sup>

För att undantaget i artikel 15 (1) ska vara tillämpligt krävs att den skatteskyldige har skatterättslig hemvist i en annan stat än arbetsstaten. Den skatteskyldige måste alltså vara bosatt i en annan stat än arbetsstaten, annars är det huvudregeln i 15 (1) som är tillämplig.<sup>29</sup> Därutöver krävs det att arbetet har utförts i den andra avtalsslutande staten. Har arbetet inte utförts i denna stat har således hemviststaten rätt att beskatta inkomsten. Utgångspunkten för beskattning är således var arbete ska anses utfört.

Upphovet till regleringen i artikel 15 (1) är att det har ansetts att arbetsstaten har ett intresse av att beskatta tjänsteinkomst som är relaterad till arbetet som utförs i den staten. Bestämmelsen bygger på att det finns en tydlig ekonomisk relation mellan arbetsstaten och det arbete som utförs av arbetstagaren. Bestämmelsen är dock begränsad till arbete som utförs inom denna stats territorium, vilket framgår av artikel 15 (1) sista mening.<sup>30</sup>

### 2.4.1 Tolkningssvårigheter

Trots att artikel 15 i OECD:s modellavtal är en av de mest centrala och viktigaste bestämmelserna i modellavtalet och som aktualiseras tusentals gånger varje dag ger artikel 15 i OECD:s modellavtal fortfarande upphov till en rad olika tolkningssvårigheter då den innehåller flera otydliga begrepp och uttryck.<sup>31</sup> Två centrala begrepp i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal som har stor betydelse för artikelns tillämplighet är ”lön eller annan liknande ersättning” och ”arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten”.

---

<sup>28</sup> Waldburger, Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention) (2008), ur Source versus Residence – Problems arising from the Allocation of Taxing Rights in Alternatives (red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch Josef and Staringer, Klaus), Wolters Kluwer Law and Business, Alphen aan den Rijn, s. 190.

<sup>29</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 301.

<sup>30</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 301-302.

<sup>31</sup> Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on ”Income from Employment” and its undefined terms (2004) European taxation, February/March 2004, s. 76-77.

Hur dessa begrepp tolkas får nämligen en avgörande betydelse för artikelns tillämplighet och även för fördelningen av beskattningsrätten.

#### **2.4.1.1 Lön eller annan liknande ersättning**

För att artikel 15 ska vara tillämplig krävs att ersättningen är att anse som "lön eller annan liknande ersättning". Vilka ersättningar som faller in under detta begrepp framgår dock inte, varken ur artikelns lydelse eller i kommentaren till bestämmelsen. Detta har således gett upphov till en del svårigheter vid tillämpningen av artikeln. Då det inte finns någon bestämd definition av begreppet "lön eller annan liknande ersättning" kan det leda till att stater tolkar samma bestämmelser på olika sätt, vilket i sin tur kan leda till att dubbelbeskattning uppstår. Hur begreppet "lön eller annan liknande ersättning" tolkas har således en avgörande betydelse för huruvida artikel 15 ska tillämpas eller inte vilket i sin tur även påverkar fördelningen av beskattningsrätten.

#### **2.4.1.2 Arbetet utförs**

Kan det konstateras att ersättningen faller in under begreppet "lön eller annan liknande ersättning" är således artikel 15 tillämplig. Nästa fråga som då uppstår är vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten.

Som framgått ovan är huvudregeln att hemviststaten har en exklusiv rätt att beskatta tjänsteinkomster, med undantag för arbete som utförts i den andra avtalslutande staten. Utgångspunkten för fördelning av beskattningen är således var arbetet anses utfört. Vad som avses med att "arbetet utförs" är dock inte närmare definierat i varken artikeln eller kommentaren till bestämmelsen.

Arbete utförs ofta inte på en och samma plats utan arbetsuppgifter kan ofta utföras på flera olika platser. En arbetstagare kan vara fysiskt närvarande i flera olika stater då han fullgör sina arbetsuppgifter. Var arbete ska anses utfört kan ofta vara svårt att avgöra. Huruvida det är den fysiska närvaron som är avgörande för att arbete ska anses utfört i en viss stat går dock inte heller att utläsa ur bestämmelsens ordalydelse. Begreppets innebörd kommer, med hjälp av andra källor, att analyseras i senare kapitel.

## **2.5 Sammanfattning**

OECD:s modellavtal har stor betydelse vid utformning av skatteavtal, både i Sverige och i andra stater. De grundläggande bestämmelserna avseende beskattning av gränsöverskridande tjänsteinkomst finns i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Emellertid är ordalydelsen i artikeln otydlig vilket har skapat tolkningsproblem. Hur begreppen "lön och annan liknande ersättning" och "arbetet utförs" tolkas är av stor vikt då tolkningen får en avgörande betydelse för fördelningen av beskattningsrätten mellan de avtalslutande staterna.

Då de flesta svenska skatteavtal har en bestämmelse, som i stort sett motsvarar artikel 15 i OECD:s modellavtal, får modellavtalet och dess tillhörande kommentar stor betydelse vid tolkning av skatteavtal även i Sverige. Skatteavtal är folkrättsligt ingångna avtal mellan två stater, därav måste, vid tolkning av skatteavtal, andra principer iaktas än vid vanlig avtalstolkning. De metoder som aktualiseras för att tolka skatteavtal redovisas i kapitel tre och är även den tolkningsmodell som fortsättningsvis kommer att användas då begrepp i artikel 15 i OECD:s modellavtal ska tolkas.

## 3 Tolkning av skatteavtal

En viktig målsättning vid avtalstolkning är att avtalet tolkas uniformt i de båda avtalsslutande staterna. Detta för att avtalet ska få ett effektivt resultat. Av denna anledning krävs det att det finns internationellt accepterade principer för skatteavtalstolkning.<sup>32</sup> De metoder som aktualiseras vid tolkning av skatteavtal är Wienkonventionen om traktaträtt, kommentaren till OECD:s modellavtal samt den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal. Följande kapitel redogör för dessa tolkningsmedel.

### 3.1 Wienkonventionen om traktaträtt

I Wienkonventionen finns det regler om hur internationella traktater, som till exempel skatteavtal, ska tolkas. Tolkningsreglerna finns i artiklarna 31-33 i Wienkonventionen. Wienkonventionens tolkningsregler torde även vara tillämpliga om en stat inte ratificerat konventionen då de anses vara kodifiering av folkrättslig sedvanerätt.<sup>33</sup>

Huvudregeln i artikel 31 anger att ett traktat ska tolkas i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedd i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Grunden för tolkningen är avtalets ordalydelse. Att tolkningen ska ske i överensstämmelse med den gängse meningen torde innebära att språkbruket inom vissa rättsområden, i detta fall skatterätten, kan beaktas.<sup>34</sup> Vad som utgör sammanhanget vid tolkning av traktatet framgår av artikel 31 (2). I sammanhanget ingår traktattexten, preambeln, bilagor och överenskommelsen rörande traktaten som träffats mellan parterna i samband med traktatens ingående. Även efterföljande praxis samt övriga relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga mellan parterna kan beaktas vid tolkningen. Enligt artikel 31 (3) ska även hänsyn tas till efterföljande överenskommelser mellan parterna. Slutligen anges i artikel 31 (4) att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening om det fastställs att det var parternas avsikt.<sup>35</sup>

Om en tolkning enligt artikel 31 inte är möjlig eller leder till ett uppenbart orimligt resultat kan även supplementära tolkningsmedel användas enligt artikel 32. Med supplementära tolkningsmedel avses bland annat förarbeten till avtalet och omständigheter vid dess ingående. Supplementära tolkningsmedel får dock enbart åberopas i två situationer, antingen för att bekräfta den mening som framkommer vid tolkning enligt artikel 31 (1) eller för att fastställa meningen när en tolkning enligt artikel 31 inte undanröjer oklarheten eller leder till ett resultat som är uppenbart orimligt.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar* (2010), s. 87.

<sup>33</sup> Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag* (2000), s. 66-67.

<sup>34</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar* (2010), s. 87-88.

<sup>35</sup> Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar* (2010), s. 88-89.

<sup>36</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning* (2005), s. 153-155,

Tolkning av traktater som är bestyrkta på två eller flera språk behandlas i artikel 33. Huvudregeln är att om ett avtal bestyrkts på flera språk har varje version lika vitsord, om det inte har avtalats att en språkversion ska ha företräde.<sup>37</sup>

Viktigt att påpeka är att tolkningsreglerna i Wienkonventionen inte har tillkommit speciellt för att tjäna ledning vid tolkning av skatteavtal utan är ett instrument för att avgöra tolkningstvister rörande folkrättsliga åtaganden i allmänhet.<sup>38</sup> Ibland uppstår det således svårigheter att enbart med stöd i Wienkonventionen tolka skatteavtal. Förhandlingar mellan de avtalsslutande staterna dokumenteras inte på samma sätt som vid vanlig lagberedning. Förarbeten till skatteavtalet som till exempel utredningsbetänkanden och departementspromemorior saknas och den proposition som ligger till grund för lagen om skatteavtalet brukar endast övergripande beröra tolkningsfrågor.<sup>39</sup> Således saknas det ofta vägledande förarbeten till skatteavtal. Wienkonventionens tolkningsregler anger enbart den yttre ramen för tolkning av skatteavtal, det behövs därför ofta ytterligare rättskällor och tolkningsdata för att tolka bestämmelser i skatteavtal.

## 3.2 Kommentaren till OECD:s modellavtal

Alla Sveriges skatteavtal bygger till stor del på OECD:s modellavtal. OECD:s modellavtal innehåller 30 artiklar och till varje artikel i modellavtalet finns en kommentar. Syftet med denna kommentar är att förklara eller tolka bestämmelserna i avtalet och således underlätta tillämpningen av avtalet.<sup>40</sup> Medlemsstaterna kan göra reservationer till artiklar i modellavtalet och anmärkningar till kommentarutlåtanden. På så sätt kan en medlemsstat visa att den inte instämmer med tolkningen av en artikel. Reservationer och anmärkningar har ingen juridisk betydelse men vittnar om en stats uppfattning i en viss fråga och kan således få betydelse vid tolkning av ett skatteavtal.<sup>41</sup>

### 3.2.1 Kommentarens rättskällevärde

Betydelsen av kommentaren understryks redan i introduktionskapitlet till OECD:s modellavtal.<sup>42</sup> Vidare finns det även i bilagan till OECD:s modellavtal en rekommendation från Rådet adresserat till medlemsstaternas regeringar, där Rådet rekommenderar medlemsländerna att följa kommentarerna vid tolkning av artiklar som har sitt ursprung i

<sup>37</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 154-155.

<sup>38</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt (1994), s. 79-80.

<sup>39</sup> Skatteverkets handledning, Internationell beskattning 2011, s. 516.

<sup>40</sup> Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), Nordstedts juridik, Stockholm, 2003, s. 137-143.

<sup>41</sup> Pelin, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv (2011), s. 91.

<sup>42</sup> Se introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 3 och p. 29.



modellavtalet.<sup>43</sup> OECD rekommenderar alltså medlemsländerna att rätta sig efter modellavtalet och dess kommentarer.<sup>44</sup> Även om detta enbart är en rekommendation, anser Vogel att det finns en ”soft obligation” för medlemsstaterna att följa den.<sup>45</sup> Vogel motiverar detta med att det finns en möjlighet för medlemsstaterna att avge reservationer och anmärkningar mot både artiklar och kommentarutlåtanden. Skulle det inte finnas någon skyldighet att följa modellavtalet och dess kommentar skulle det inte heller vara nödvändigt att avge reservationer och anmärkningar.<sup>46</sup> Dahlberg håller delvis med Vogel, men som motargument påpekas att medlemsstaterna enbart rekommenderas att följa modellavtalet och dess kommentar, någon skyldighet finns således inte.<sup>47</sup>

Inom doktrinen råder det således viss meningsskiljaktighet avseende kommentarens ställning som rättskälla. Den mest företrädda uppfattningen tycks dock vara att kommentaren inte är rättsligt bindande.<sup>48</sup> Trots detta anses kommentaren ofta som ett allmänt accepterat tolkningsmedel vid tolkning av skatteavtal. Kommentaren har således fått stor betydelse i svensk rättspraxis vid avtalstolkning.<sup>49</sup> Har ett skatteavtal utformats enligt modellavtalet är det mycket troligt att kommentaren kommer att få en stor betydelse vid avtalstolkningen i svenska domstolar. En tillämpning av kommentaren motiveras med att kommentaren är känd av parterna och det kan därmed antas att avtalsparterna som använt sig av en artikel i modellavtalet också önskat ansluta sig till kommentaren.<sup>50</sup>

### 3.2.2 Kommentaren i förhållande till Wienkonventionen

Som ovan konstaterats är det Wienkonventionen om traktaträtt som ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal. De svenska skatteavtalen är i stor utsträckning utformade efter OECD:s modellavtal därav har även kommentaren ansetts vara betydelsefull vid tolkning. Omstritt är dock vilken ställning kommentaren har i förhållande till Wienkonventionens tolkningsregler. Varken modellavtalet eller dess kommentar anges som rättskälla i Wienkonventionen. Skälet härtill är dock sannolikt att modellavtalet saknar motsvarighet på andra rättsområden.<sup>51</sup>

---

<sup>43</sup> Se bilagan till OECD:s modellavtal, p.1.

<sup>44</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag (2000), s. 91.

<sup>45</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 80.

<sup>46</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 80.

<sup>47</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag (2000), s. 91.

<sup>48</sup> Se Dahlberg, Svenskt skatteavtalspolitik och utländska bolag (2000), s. 91, Ward, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process (2006), IBFD, March 2006, s. 99 och Ceije, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 93.

<sup>49</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref 84 där HFD uttalade att ”inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmäts OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen”.

<sup>50</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt (1994), s. 82.

<sup>51</sup> Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt (1994), s. 82.

Inom doktrinen tycks det dock råda viss enighet om att kommentaren rymms under Wienkonventionen. Det råder dock delade meningar avseende vilken artikel alternativt vilken punkt som kommentaren faller in under. Vogel anser att i de fall OECD:s medlemsstater utformar avtal i enlighet med modellavtalet, ska det förutsättas att de vill att avtalet skall ha den innebörd kommentaren stadgar om inget annat anges. Modellavtalet och kommentaren är enligt Vogel således den gängse meningen enligt artikel 31 (1).<sup>52</sup> Lindencrona är dock av en annan uppfattning och anser istället att kommentaren är ett dokument sammanhörande med avtalet enligt artikel 31(2). Lindencrona anser således att kommentaren i sig har en viss folkrättslig legitimitet.<sup>53</sup> Dahlberg däremot är motståndare till denna uppfattning. Enligt Dahlberg är kommentaren varken ett dokument som upprättats av någon av avtalsparterna eller ett dokument som upprättats vid avtalets ingående. Dahlberg anser istället att kommentaren möjligtvis skulle kunna vara hänförlig till artikel 31 (3), som hänvisar till internationella rättsregler som är tillämpliga mellan parterna. Problemet med denna tolkning är att kommentaren inte är en rättsregel. Det finns ingen rättslig plikt för OECD:s medlemsländer att följa denna.<sup>54</sup>

Dahlberg anser att olika delar av kommentaren kan ha olika rättskällevärde. Avgörande för kommentarens rättskällevärde är hur lång tid samma betydelse har funnits med i kommentaren.<sup>55</sup> Denna uppfattning tycks även ha stöd i doktrinen.<sup>56</sup> Enligt Dahlberg finns det ett visst stöd för att delar av kommentaren kan anses som den gängse meningen enligt artikel 31 i Wienkonventionen. Dahlberg menar att de kommentarutlåtanden, som funnits med sedan första versionen av OECD:s modellavtal nämligen kan ha ansetts fått sådan spridning och genomslag att de faktiskt utgör den gängse meningen.<sup>57</sup> Huruvida senare kommentarutlåtanden faller in under Wienkonventionens tolkningsregler är oklart. Åsikterna inom doktrinen går i sär. Dahlberg anser således att senare kommentarutlåtanden inte kan anses som den gängse meningen enligt artikel 31 (1). Dahlberg menar istället att senare kommentarutlåtanden skulle kunna vara hänförliga till artikel 31 (4), där det stadgas att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening, om det fastställs att det var parternas avsikt.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> Vogel, *on Double taxation Conventions* (1997), s. 43-45.

<sup>53</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* (1994), s. 82.

<sup>54</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* (2003) Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), s 153.

<sup>54</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* (2003) Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), s. 150-154.

<sup>55</sup> Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* (2003) Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), s 155.

<sup>56</sup> Se Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar* (2010), s 93 och Vogel, *The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation* (2000), BIFD Vol 54, s. 612.

<sup>57</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag* (2000), s. 92-94.

<sup>58</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag* (2000), s. 92-94.

Pötgens, anser att kommentaren inte behöver falla in under Wienkonventionen för att få betydelse vid skatteavtalstolkning. Enligt Pötgens är kommentaren ett viktigt och betydelsefull hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal. Huruvida var och om kommentaren faller in under Wienkonventionens tolkningsregler är, enligt Pötgens, därför av mindre betydelse.<sup>59</sup> Av liknande uppfattning är Ward som hävdar att kommentaren spelar en viktig roll i tolkningsprocessen oavsett dess förhållande till Wienkonventionen. Denna slutsats motiveras med att tolkningsreglerna i Wienkonventionen inte är avsedda att uttömmade ange de principer och medel som kan användas vid tolkning av traktat.<sup>60</sup>

Slutligen är det således svårt att säkert ange hur kommentaren förhåller sig till Wienkonventionens tolkningsregler. Meningarna om var kommentaren faller in under Wienkonventionen går, som framgått, i sär inom doktrinen. När det gäller skatteavtal mellan medlemsstater är det dock klart att kommentaren har fått stor betydelse då avtalet utformats enligt modellavtalet.

### **3.2.3 Betydelsen av ändringar och tillägg i kommentaren**

OECD:s modellavtal och kommentar ändras och omarbetas ständigt. Frågan som då uppstår är huruvida avtal, som ingåtts enligt ett äldre modellavtal med kommentar, ska tolkas enligt det avtal som gällde vid upprättandet eller vid tolkningstillfället. I introduktionen till avtalet anges att modellavtalet och kommentaren bör tolkas ambulatorisk.<sup>61</sup> Skatteavtal ska enligt rådet tolkas i andan av nya tillkomna kommentarutlåtanden. Alternativet till detta är att istället tillämpa en statisk tolkning, vilket innebär att den version av kommentaren som gällde vid tiden för ingåendet av det tillämpliga skatteavtalet ska användas vid tolkning och tillämpning av densamma.

Utgångspunkten enligt OECD:s rekommendationer är som ovan nämnts att kommentaren ska tolkas ambulatoriskt. I introduktionen till modellavtalet tas förhållandet mellan tidigare ingångna avtal och nyare kommentarutlåtanden upp.<sup>62</sup> Först stadgas att ändringar i artiklar i modellavtalet och sådana justeringar av kommentaren, som följer dessa ändringar saknar betydelse för tolkning eller tillämpning av tidigare ingångna avtal, i de fall då bestämmelserna i tidigare ingångna avtal avviker i sak från de artiklar som har ändrats. OECD rekommenderar således en statisk tolkningsmetod i detta avseende. Materiella ändringar som sker efter avtalet trätt i kraft kan inte anses ingå i den partsavsikt som fanns när avtalet

---

<sup>59</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 78.

<sup>60</sup> Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process* (2006), IBFD, March 2006, s. 98.

<sup>61</sup> Se introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 3.

<sup>62</sup> Se introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 3 och 33-36.

ingicks.<sup>63</sup> Då enbart kommentaren har ändrats förespråkas däremot en ambulatorisk tolkning. Då justeringar eller ändringar gjorts i kommentaren bör även dessa gälla för avtal som ingåtts innan ändringar eller tillägg gjorts. Detta motiveras med att ändringar och tillägg måste anses avspegla samstämmighet mellan OECD:s medlemsländer i fråga om den rätta tolkning av gällande bestämmelser.<sup>64</sup>

Huruvida senare ändringar i kommentaren kan användas vid tolkning av redan ingångna avtal är en fråga som diskuterats ingående i doktrinen. Vogel anser att endast de kommentarutlåtanden som gällde vid tiden för avtalets ingående ska vara bindande mellan parterna. Dock kan senare kommentarutlåtanden som endast klargör och inte tillägger något till avtalet i viss mån användas som tolkningsdatum. Senare tillkomna kommentarutlåtandes ställning som rättskälla måste enligt Vogel vid tolkning av skatteavtal bedömas i varje enskilt fall.<sup>65</sup> Cejje, som anser att kommentaren saknar juridisk bindande verkan, är således motståndare till denna uppfattning. Den version av modellavtalet jämte kommentar som var i kraft vid tiden för skatteavtalets ingående bör enligt Cejje bör vara utgångspunkt vid tolkning.<sup>66</sup> Enligt Cejje bör senare kommentarutlåtanden tjäna som vägledning vid tolkning av skatteavtal i egenskap av doktrin när dessa är väl underbyggda.<sup>67</sup>

Dahlberg gör däremot en skillnad mellan ändringar som utgör förtydligande och ändringar som utgör tillägg. Enligt Dahlberg kan ändringar, som utgör förtydligande, ligga till grund för tolkning av äldre skatteavtal men inte tillägg. Detta då förtydligande, till skillnad från tillägg, kan anses ingå i den partsavsikt som fanns då avtalet ingicks.<sup>68</sup>

Sammanfattningsvis kan det konstateras att senare kommentarutlåtande kommer att få betydelse även vid tolkning av tidigare ingångna skatteavtal. Hur stor betydelse senare kommentarutlåtanden får, eller bör få, vid avtalstolkning är dock svårt att fastställa.

### 3.3 Artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal

I OECD:s modellavtal finns en allmän tolkningsregel i artikel 3(2), den lyder enligt följande:

*“Any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the*

---

<sup>63</sup> Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 94-95.

<sup>64</sup> Se introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal p. 35.

<sup>65</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 46.

<sup>66</sup> Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 93.

<sup>67</sup> Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 96.

<sup>68</sup> Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? (2003) Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), s. 145.

*purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”*

Artikel 3 (2) utgör en allmän tolkningsregel att tillgå då det inte finns någon definition av ett visst uttryck i avtalet. Först bör det uppmärksammas att artikel 3 (2) gäller tolkning av uttryck till skillnad från Wienkonventionens tolkningsregler som avser tolkning av avtalet.<sup>69</sup> Artikel 3 (2) utgör alltså en hänvisning till intern rätt vid tolkning av uttryck som inte är definierade i skatteavtalet. Såvida inte sammanhanget föranleder annat ska uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har i en avtalsslutande stats interna lagstiftning.

Uttrycket ”såvida sammanhanget inte föranleder annat” innebär en klar begränsning av utrymmet att tillämpa den internrättsliga tolkningen.<sup>70</sup> Med sammanhanget menas parternas avsikt när avtalet undertecknades och den betydelse som uttrycket ges i den andra avtalsslutande stats lagstiftning.<sup>71</sup> Syftet med detta uttryck är således att parterna i efterhand inte ska kunna ändra avtalets omfattning.<sup>72</sup>

Varken ur artikelns lydelse eller kommentaren till artikel 3 (2) går det att fastställa vilken stats interna lagstiftning som artikeln hänvisar till. Det finns två alternativ, antingen tillämpar respektive stat sin interna lagstiftning (lex fori) eller så tillämpas den interna lagstiftningen i källstaten. Den allmänna uppfattningen tycks vara att varje stat tillämpar sin internrättsliga lagstiftning (lex fori).<sup>73</sup> Detta tycks även vara den uppfattning som råder i de svenska domstolarna.<sup>74</sup> Vilken definition i nationell rätt som ska tillmätas betydelse ger artikeln inte heller någon vägledning om. Ofta aktualiseras ett flertal bestämmelser, vilken som bör tillämpas ger kommentaren till artikeln viss vägledning om.<sup>75</sup> Den betydelse i den nationella lagstiftningen som ger upphov till den beskattning som medför att skatteavtalet tillämpas är den som ska gälla vid tolkning enligt artikel 3 (2).<sup>76</sup>

När artikel 3 (2) ska tillämpas råder det viss tveksamhet om. Den allmänna uppfattningen tycks vara att intern rätt endast ska komma till användning när alla andra möjligheter är uttömda. Först då det konstaterats att partsavsikten inte kan fastställas enligt den folkrättsliga metoden bör den interna lagstiftningen tillämpas.<sup>77</sup> Det verkar dock som om flera nationella

---

<sup>69</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag (2000), s. 85.

<sup>70</sup> Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 83.

<sup>71</sup> Se kommentaren till artikel 3 p. 12.

<sup>72</sup> Se kommentaren till artikel 3 p. 13 och Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 83.

<sup>73</sup> Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag (2000), s. 86.

<sup>74</sup> Se till exempel Högsta förvaltningsdomstolens dom den 26 mars 2012, mål nr. 1335-11.

<sup>75</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 158.

<sup>76</sup> Se kommentaren till artikel 3 (2) p. 13.

<sup>77</sup> Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar (2010), s. 84 samt RÅ 1987 ref. 162 där HD uttalade att partsavsikten enligt den folkrättsliga metoden först måste utrönas. Först

domstolar och skattemyndigheter har tolkat artikel 3 (2) som en uppmaning att tillämpa nationell rätt på ett nästan exklusivt sätt, med endast extrema situationer som möjliga undantag. En sådan tillämpning kan dock starkt ifrågasättas, då det inte stämmer överens med skatteavtalets syfte och istället kan leda till dubbelbeskattning istället för ett undanröjande av densamma.<sup>78</sup>

Englandsfararmålet som redovisas för mer ingående nedan, tog särskilt upp frågan angående tolkning av artikel 3 (2) i skatteavtalet mellan Sverige och England. Domstolen fastslog att interna beskattningsregler ska tillämpas endast om sammanhanget inte kräver annat. Detta innebär att först när alla andra tolkningsmedel är uttömda kan interna beskattningsregler tillämpas. Avgörande för avtalets tolkning är sålunda främst vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet, när dessa tillkom.<sup>79</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett senare mål, från den 26 mars 2012, tolkat motsvarande bestämmelse av artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal i skatteavtalet mellan Sverige och Peru.<sup>80</sup> Tolkningsfrågan gällde huruvida kapitalvinst, som uppkommit med anledning av likvidation av ett peruanskt bolag, skulle klassificeras som utdelning eller som vinst vid försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång. HFD konstaterar att tolkning i första hand ska ske med ledning av avtalets terminologi, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden. Detta för att försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalslutande parternas avsikt. Enligt HFD var det dock inte möjligt att på detta sätt bestämma under vilken avtalsartikel utskiftningslikviden skulle hänföras till. Ledning ska därför sökas i den interna rätten. HFD löste således tolkningsproblematiken enbart genom att tolka de svenska interna reglerna. Intern rätt kan således få stor betydelse vid skatteavtalstolkning, när andra tolkningsmedel inte ger något resultat i tolkningsfrågan.

### **3.4 Tolkning av skatteavtal i svensk rättspraxis**

Sverige följer i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformning av skatteavtal. Tolkningar av bestämmelser i ett skatteavtal, som bygger på modellavtalet, får därför stor betydelse även för hur en liknande bestämmelse ska tolkas i ett annat skatteavtal. Svensk rättspraxis kan således utgöra en viktig rättskälla vid tolkning av skatteavtal.<sup>81</sup>

---

om en sådan undersökning inte ger något resultat ska ledning sökas i interna beskattningsregler.

<sup>78</sup> van Brunschot, *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries* (2005) BIFD, Volume 59, s. 8.

<sup>79</sup> Se RÅ 1987 ref 162.

<sup>80</sup> Högsta förvaltningsdomstolens dom den 26 mars 2012, mål nr. 1335-11.

<sup>81</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt* (1994), s. 83.

Nedan redogörs för två viktiga rättsfall som fastställer principerna för tolkning av skatteavtal. Redogörelsen för omständigheterna i rättsfallen är mycket kort då fokus är att fastställa de grundläggande principerna som enligt Högsta förvaltningsdomstolen gäller vid tolkning av skatteavtal.

### **3.4.1 RÅ 1987 ref 162 Englandsfararmålet**

Målet gällde en fysisk person, tidigare bosatt i Sverige, numera bosatt i Storbritannien, som ägde aktier i ett svenskt bolag. Då aktierna såldes, skulle kapitalvinsten, enligt skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, beskattas i hemviststaten, alltså Storbritannien. Enligt brittisk intern skattelagstiftning krävdes dock att kapitalvinsten remitterades till Storbritannien för att beskattning skulle kunna ske. Någon sådan överföring hade dock inte skett. Skatteavtalet gav således upphov till dubbel skattefrihet då varken Sverige eller Storbritannien hade rätt att beskatta kapitalvinsten. I syfte att motverka uppkomsten av dubbel skattefrihet innehöll skatteavtalet en remitteringsartikel. Frågan var om beskattning kunde ske i Sverige för icke remitterad kapitalvinst i enlighet med remitteringsartikeln.

För att tolka bestämmelsen i skatteavtalet sökte Högsta förvaltningsdomstolen ledning i den allmänna tolkningsregeln i artikel 3 (2) som hänvisar till en tolkning enligt internrättslig lagstiftning. Domstolen konstaterade dock att internrättsliga regler enbart ska tillämpas såvida inte sammanhanget kräver annat. I första hand måste således tolkningsproblem lösas genom att försöka fastställa vad de avtalslutande parterna avsett med bestämmelsen i skatteavtalet. Detta ska göras med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik och den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang. Alla ansträngningar måste således göras för att härleda betydelsen av ett avtalsuttryck, i dess sammanhang i avtalet, innan internrättslig lagstiftning används vid tolkning.

Domstolen fastslog således i RÅ 1987 ref. 162 att avgörande vid avtalstolkningen är parternas gemensamma avsikt med avtalet vid dess tillkomst. Den interna lagstiftningen ska enbart tillämpas då alla andra tolkningsmedel är uttömda.

Domstolen fann att parterna vid tillkomsten av remitteringsregeln inte haft som gemensam avsikt att låta kapitalvinster omfattas av uttrycket inkomst i remitteringsartikeln. Således hade Sverige inte rätt att beskatta kapitalvinsten.

### 3.4.2 RÅ 1996 ref. 84 Luxemburgmålet

Tolkningsfrågan i målet var huruvida ett antal fondbolag belägna i Luxemburg skulle anses ha sin skatterättsliga hemvist där enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg. Om fondbolagen ansågs ha hemvist i Luxemburg skulle dubbel skattefrihet uppstå. Bolagen var nämligen enligt intern rätt i Luxemburg befriade från skatt. Samtidigt skulle Sverige vara förhindrad att såväl delägarbeskatta som att beskatta utdelning om bolagen ansågs ha hemvist i Luxemburg.

Med ledning ur RÅ 1987 ref. 162 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att utgångspunkten vid tolkning av skatteavtal är att fastställa avtalsparternas gemensamma avsikt. För att utreda parternas avsikt ska Wienkonventionens tolkningsregler artiklar 31-33 användas. Utöver dessa allmänna riktlinjer konstaterade domstolen att särskild betydelse ska tillerkännas OECD:s modellavtal med kommentar. Har ett skatteavtal utformats efter modellavtalet, bör det normalt anses att avtalsparterna avsett att uppnå samma resultat som OECD rekommenderat.

Domstolen såg först till avtalets lydelse men konstaterade att varken den eller avtalstexten i övrigt ger ledning i tolkningsfrågan. Inte heller kommentaren gav ledning i frågan. Därefter såg domstolen till avtalets syfte och konstaterade att syftet med avtalet är att undvika dubbelbeskattning, förhindra skatteflykt och att åstadkomma en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Domstolen tog hänsyn till ett flertal tolkningsmedel vid tolkning av bestämmelsen i skatteavtalet. Domstolen fastslog slutligen att bolagen skulle anses ha sin hemvist i Luxemburg och Sverige hade varken rätt att delägarbeskatta eller beskatta utdelning.

Likt i RÅ 1987 ref. 162 bekräftar domstolen i detta fall att tolkning av skatteavtal i första hand ska ske med beaktande av Wienkonventionens tolkningsregler och med utgångspunkt i parternas gemensamma avsikt med avtalet. Utöver detta anger även domstolen att särskild betydelse ska tillmätas OECD:s modellavtal och dess kommentar. Rättsfallet bekräftar således att modellavtalet och dess tillhörande kommentar ska ha stor betydelse vid tolkning av skatteavtal.

### 3.5 Slutsatser

Vid tolkning av skatteavtal är det Wienkonventionens tolkningsregler som anger den yttre ramen för tolkning. Utgångspunkten är avtalets ordalydelse. Även OECD:s modellavtal och dess kommentar får dock stor betydelse vid tolkning av skatteavtal. Det är som ovan framgått svårt att ange hur kommentaren, vare sig det rör sig om utlåtanden som funnits med sedan avtalets ingående eller tillkommit senare, förhåller sig till Wienkonventionens tolkningsregler. Meningarna om var kommentaren faller in under Wienkonventionen går som framgått i sär inom doktrinen. I



svensk rättspraxis har dock kommentaren fått en stor betydelse vid skatteavtalstolkning.

Den generella tolkningsregeln i artikel 3 (2) intar en speciell ställning vid tolkning av skatteavtal. Artikel 3 möjliggör för stater att tillämpa sin interna lagstiftning vid avtalstolkning. Dock konstaterades i både RÅ 1987 ref. 162 och i RÅ 1996 ref. 84 att internrättsliga regler intar en sekundär ställning i förhållande till de folkrättsliga reglerna. Innan internrättsliga regler kan tillämpas vid skatteavtalstolkning måste alla andra tolkningsmedel vara uttömda.

Artikel 15 i OECD:s modellavtal, som denna uppsats behandlar, innehåller ett flertal odefinierade uttryck och begrepp. Tolkningsmodellen som redovisats ovan kommer att användas fortsättningsvis då begrepp i artikel 15 ska tolkas nedan.

## 4 Lön och annan likande ersättning

För att artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal ska bli tillämplig krävs att ersättningen som ska beskattas faller in under artikelns tillämpningsområde. Det krävs således att ersättningen klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning” från anställning eller enskild tjänst, för att artikel 15 (1) ska bli tillämplig. Vad som faller inom begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” framgår dock inte i modellavtalet vilket har gett upphov till en del svårigheter vid tillämpningen av artikeln.

Detta kapitel har till syfte att undersöka begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” samt att utreda hur artikel 15 förhåller sig till de övriga artiklarna i OECD:s modellavtal. Kapitlet tar särskilt upp förhållandet mellan artikel 15 och artikel 18, som behandlar pensioner. Gränsdragningen mellan dessa två artiklar har nämligen visat sig skapa flest problem i praktiken. Problematiken belyses genom att klassificeringen av avgångsvederlag, i svensk och utländsk rättspraxis, kommenteras.

### 4.1 Artikel 15 och förhållande till de övriga artiklarna i OECD:s modellavtal

Det är inte bara artikel 15 i modellavtalet som reglerar beskattning av inkomst från arbete. Artiklarna 16, 17, 18, och 19 behandlar nämligen alla olika typer av specifika ersättningar som uppkommit i samband med utfört arbete. Artikel 15 intar dock en särställning i förhållande till de övriga artiklarna i modellavtalet. Artikel 15 kan nämligen ses som en sekundär bestämmelse att falla tillbaka på<sup>82</sup>, då ingen av de mer specifika artiklarna i modellavtalet, som reglerar olika typer av inkomst från arbete, är tillämpliga.<sup>83</sup> Innan artikel 15 tillämpas är det således nödvändigt att se över artikeln och dess förhållande till de övriga artiklarna i modellavtalet. Vilken artikel i modellavtalet som anses tillämplig får nämligen stor betydelse för vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten.

Följande kapitel behandlar enbart artikel 15 och dess förhållande till de artiklarna som reglerar olika typer av inkomst från arbete, således är artikel 20 (som reglerar inkomst till student) utesluten ur detta kapitel. Vidare diskuteras inte heller de övriga artiklarnas förhållande till varandra, utan enbart dess förhållande till artikel 15.

---

<sup>82</sup> Min översättning av Vogles term ”fall-back rule”.

<sup>83</sup> Vogel, on Double taxation Convention (1997), s. 886.

### 4.1.1 Artikel 15 och dess förhållande till artiklarna 16, 18 och 19 i OECD:s modellavtal

Första meningen i artikel 15 (1) stadgar att om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18 och 19 föranleder annat, beskattas lön eller liknande ersättning i hemviststaten om inte arbetet utförs i en annan stat. Av detta framgår alltså att artiklarna 16 (styrelsearvoden), artikel 18 (pensioner) och artikel 19 (statliga tjänster) ska ha företräde framför artikel 15. Detta innebär således att artikel 15 i princip inte är tillämplig på styrelsearvoden, pension och ersättning som härrör från statliga tjänster.<sup>84</sup> Faller ersättningen in under någon av dessa artiklar ska artikel 15 inte tillämpas. Artikel 15 är således subsidiär i förhållande till artikel 16, 18 och 19.

Artiklarna 16, 18 och 19 har dock olika förhållande till artikel 15, vilket kan utläsas i kommentaren till artikel 15. I kommentaren till artikel 15 stadgas:

*”The general rule is subject to exception only in the case of pensions (Article 18) and of remuneration and pensions in respect of government services (Article 19). Non-employment remuneration of members of board of directors of companies is the subject of Article 16.”<sup>85</sup>*

Enligt kommentaren ska således artiklarna 18 och 19 ses som undantag från den allmänna regeln i artikel 15. Artikel 16 däremot benämns inte som ett undantag. Det faktum att artikel 16 inte ingår i de uppräknade undantagen tyder på att artikeln bör ses som en ”särskild bestämmelse” i förhållande till artikel 15.<sup>86</sup>

Artiklarna 18 och 19 benämns som undantag till artikel 15. Detta innebär således att då någon av dessa bestämmelser är tillämpliga utesluts artikel 15 i sin helhet. Artikel 16 benämns dock inte som ett undantag till artikel 15. Då artikel 16 är tillämplig kan artikel 15 således få viss betydelse. Omfattas ersättning av artikel 16 ska nämligen artikel 15 inte uteslutas i sin helhet. Stöd för denna uppfattning finns även i texten till artikel 16 som anger att artikeln endast omfattar styrelsearvoden och liknande ersättningar som förvärvats av en person i egenskap av styrelseledamot. Inkomst måste således delas upp mellan artikel 15 och artikel 16. Ersättning som anses som styrelsearvode beskattas enligt artikel 16 och ersättning som utgår på grund av anställning omfattas av artikel 15.<sup>87</sup> Artikel 16 utesluter således inte en tillämpning av artikel 15 på samma sätt som artikel 18 och 19.

---

<sup>84</sup> Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 252.

<sup>85</sup> Se kommentaren till artikel 15 p. 2.

<sup>86</sup> Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 252-254.

<sup>87</sup> Prokisch, Double Tax conventions on taxation of workers (2010), Ur Taxation of Workers in Europe, (red. Moessner, Joerg Manfred) s. 59 och Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 253.

Sammanfattningsvis kan det således konstateras att artiklarna 16, 18 och 19 har företräde framför artikel 15. En tillämpning enligt dessa artiklar utesluter artikel 15, i vissa fall i sin helhet (artiklarna 18 och 19) och i andra fall delvis (artikel 16).

#### **4.1.2 Artikel 15 och dess förhållande till artikel 17 i OECD:s modellavtal**

Artikel 17 är en specialregel som gäller för artister och sportutövare. Artikel 17 har dock inte inkluderats i de uppräknade undantagen som stadgas i första meningen i artikel 15 (1). Hur artikel 17 förhåller sig till artikel 15 går således inte att utläsa enbart med hänsyn till artikel 15.

I första meningen i artikel 17 stadgas dock att, utan hinder av artikel 7 och artikel 15, ska inkomst som artist eller sportsman erhåller, beskattas i den stat där aktiviteten har utförts. Avtalstexten i artikel 17 tycks således tyda på att även artikel 17 ska ha företräde framför artikel 15. Kommentaren har dock gett upphov till viss tveksamhet på området. I kommentaren till artikeln stadgas nämligen att artikel 17 ska ses som ett undantag från reglerna i artikel 7 och artikel 15 (2).<sup>88</sup> Kommentaren hänvisar således endast till artikel 15 (2) och inte till artikel 15 i sin helhet. En tolkning enligt kommentaren kan därför ge upphov till slutsatsen att artikel 17 endast ska ses som ett undantag från artikel 15 (2) och inte till artikel 15 (1).<sup>89</sup>

Likt artikel 15, innehåller artikel 17 en allmän regel som tilldelar beskattningsrätten den stat där aktiviteten utförts. Pötgens menar att anledningen till att kommentaren enbart hänvisar till artikel 15 (2) är för att säkerställa att beskattningsrätten, vid denna typ av ersättning, alltid tillkommer källstaten. Pötgens menar vidare att avtalstexten måste ha företräde framför uttalanden i kommentaren.<sup>90</sup> Enligt denna mening bör även artikel 17 ha företräde framför artikel 15 och inte enbart artikel 15 (2). Detta innebär således att även då artikel 17 är tillämplig utesluts artikel 15 i sin helhet.

#### **4.1.3 Artikel 15 och dess förhållande till artikel 21 i OECD:s modellavtal**

Som framgått ovan har artikel 15 ett subsidiärt förhållande till de övriga bestämmelserna i modellavtalet som reglerar inkomst från arbete. Artikel 15 har dock företräde framför den mer allmänna bestämmelsen i artikel 21.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Se kommentaren till artikel 17 p. 1 och 2.

<sup>89</sup> Pötgens, The "Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 254.

<sup>90</sup> Pötgens, The "Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 254.

<sup>91</sup> Pötgens, The "Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 255.

I artikel 21 behandlas övriga inkomster som inte kan hänföras till någon av de andra artiklarna i modellavtalet. Artikel 21 blir således endast tillämplig om en inkomst inte kan klassificeras inom ramen för en mer specifik bestämmelse i modellavtalet.<sup>92</sup> Om inkomsten kan klassificeras som ersättning för utfört arbete ska således artikel 15 tillämpas och inte artikel 21.<sup>93</sup>

Artikel 21 kan bli tillämplig på inkomst från arbete, dock enbart i ytterst få fall. För att artikel 21 ska bli tillämplig på inkomst från arbete krävs det nämligen att inkomsten inte kan klassificeras inom någon av de mer specifika artiklarna (16,17, 18 och 19) och att inkomsten därutöver inte kan klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning” enligt artikel 15. Först då blir artikel 21 tillämplig på ersättning för utfört arbete.<sup>94</sup>

Det faktum att artikel 15 inte gör någon begränsning avseende tid och rum minskar även artikel 21:s tillämplighet i fråga om ersättning för utfört arbete. Enligt artikel 15 har det ingen betydelse när, vilken tidpunkt, inkomsten betalats ut.<sup>95</sup> Det har inte heller någon betydelse var, geografiskt, arbetet har utförts. Artikel 15 skiljer sig på så sätt från de övriga reglerna i modellavtalet då artikeln även kan appliceras på inkomst från en tredje stat.<sup>96</sup>

Artikel 21 är således en bestämmelse att falla tillbaka på då ingen av de mer specifika artiklarna som reglerar olika typer av inkomst från arbete är tillämplig. Är ingen av de mer specifika reglerna i modellavtalet tillämplig är det i första hand artikel 15 som ska tillämpas. Enbart i sällsynta fall torde således artikel 21 bli tillämplig på ersättning för utfört arbete.

## 4.2 Tolkning av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”

För att artikel 15 (1) ska vara tillämplig, och inte någon av de andra artiklarna i modellavtalet ska ha företräde, krävs således att inkomsten klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning” från enskild tjänst. Begreppet ”lön eller liknande ersättning” definieras dock inte i modellavtalet. För att tolka bestämmelsen faller man därav tillbaka på de internationella tolkningsmetoderna, som redovisades i kapitel tre.

---

<sup>92</sup> Se kommentaren till artikel 21 p. 1.

<sup>93</sup> Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 256.

<sup>94</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 141 och Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 256.

<sup>95</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s.

<sup>96</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 137-142.

## 4.2.1 Tolkning enligt Wienkonventionen

Enligt artikel 31 i Wienkonventionen ska ett traktat tolkas i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedd i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Grunden för tolkningen är alltså avtalets ordalydelse.<sup>97</sup> Skatteavtal utformats ofta på två eller flera språk. Den autentiska versionen är den som bestyrks av båda staterna, vilket vanligtvis är en engelsk version.<sup>98</sup> Även modellavtalet är skrivet på engelska och ibland stämmer således inte den svenska översättningen överens med den engelska avtalstexten. För att tolka begreppet ”lön och annan liknande ersättning” kan det således bli nödvändigt att även se till begreppets engelska lydelse, så som det stadgas i originalversionen av modellavtalet, ”salary, wages and other similar remuneration”.

För att tolka begreppet ska således den gängse meningen utredas. Tolkningsmedlet som ska användas vid tolkning av ett skatteavtal är konventionellt språkbruk.<sup>99</sup> Med begreppet ”salary” menas regelbundna utbetalningar för tjänster utförda för en arbetsgivare. Ersättningen betalas oftast ut månadsvis och av samma arbetsgivare. Begreppet ”wages” däremot förklaras som ersättning för en service eller ersättning för ett visst utfört arbete. Skillnaden mellan dessa begrepp är att den förstnämnda intjänas av tjänstemän för utförda tjänster emedan den senare termen intjänas av arbetare som kompensation för arbetskraft, ofta innefattar det någon form av fysisk arbete.<sup>100</sup>

Begreppet ”remuneration” skiljer sig dock från de två ovanstående termerna. ”Remuneration” är en mer generell term som omfattar även andra typer av kompensation för arbete till exempel bonusar och engångsbetalningar.<sup>101</sup> Genom att även inkludera begreppet ”other similar remuneration”, eller som stadgas i den svenska versionen ”liknande ersättning”, har begreppet således till viss del lämnats öppet för tolkning av medlemsstaterna. Syftet med att även inkludera detta begrepp måste således ha varit att ge artikel ett så brett tillämpningsområde som möjligt.<sup>102</sup>

Enligt Vogel bör begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” bestämmas genom en grammatisk och systematisk tolkning.<sup>103</sup> All inkomst som kan härledas från en utförd arbetstjänst ska falla in under artikel 15. Vogel är således av den uppfattningen att artikel 15 ska ha ett brett tillämpningsområde, detta för att säkerställa att alla typer av inkomster, som enligt intern nationell lagstiftning klassificeras som ersättning för utfört

---

<sup>97</sup> Dahlberg, *Internationell beskattning* (2005), s. 153.

<sup>98</sup> Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag* (2000), s. 71-72.

<sup>99</sup> Linderfalk, *Om tolkning av traktater* (2001), s. 66.

<sup>100</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 156-158 och Vogel, *on Double taxation Conventions* (1997), s. 889.

<sup>101</sup> Vogel, *on Double taxation Conventions* (1997), s. 889.

<sup>102</sup> Vogel, *on Double taxation Conventions* (1997), s. 889.

<sup>103</sup> Vogel, *on Double taxation Conventions* (1997), s. 889.

arbete, även ska falla in under artikel 15. För att avgöra huruvida en ersättning ska klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning” anser Vogel att man ska se på sambandet mellan inkomsten och arbetet som har utförts, ”the reason for payment”. Huruvida det existerar ett sådant samband beror på anledningen till att ersättningen har betalats. Vogel menar vidare att det måste finnas en arbetsrelation mellan parterna, med det menas att det finns ett affärsmässigt intresse och inte bara ett personligt intresse i det arbete som utförts.<sup>104</sup>

Även Pötgens är av den uppfattningen att artikel 15 ska ha ett brett tillämpningsområde, detta då uttrycket ”liknande ersättning” har inkluderats i uttrycket.<sup>105</sup> Enligt Pötgens är artikel 15 en bestämmelse att falla tillbaka på då ingen av de mer specifika bestämmelserna som reglerar inkomst från arbete är tillämpliga. Likt Vogel anser Pötgens att man måste se på sambandet mellan inkomsten och det arbete som utförs. Anledningen till att ersättning utgår måste således ha sin grund i en affärsrelation och inte i en personlig relation. Artikel 15 ska tillämpas på alla prestationer som kan värderas i pengar och som har sitt ursprung i en anställning.<sup>106</sup>

Med stöd enbart i ordalydelsen är det svårt att fastställa exakt vilka ersättningar som bör omfattas av begreppet ”lön och annan liknande ersättning”. Enligt Wienkonventionen ska vid tolkning även hänsyn tas till syftet med bestämmelsens ordalydelse. Syftet med begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” tycks således indikera att artikel ska ha ett så brett tillämpningsområde som möjligt. Exakt vilka ersättningar som ska falla inom artikel 15 går dock ej att fastställa enbart med stöd i Wienkonventionens tolkningsregler.

## 4.2.2 Tolkning enligt kommentaren

Kommentaren till artikel 15 ger inte heller någon vidare vägledning om hur begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” ska tolkas. I kommentaren till artikel 15 anges enbart ett antal typiska inkomster som bör falla inom artikel 15. Uppräkningen gör ingen antydning om att vara uttömmande utan utgör enbart exempel på ersättningar som faller inom artikel 15 och således är att anses som ersättning för utfört arbete. De ersättningar som stadgas i kommentaren är ett antal anställningsförmåner såsom, tjänstebil, sjukvårdsförsäkringar och delaktighet i vinst- och bonussystem.<sup>107</sup>

Anledningen till att begreppet inte definieras i kommentaren kan vara att det har ansetts önskvärt att artikeln får ett så brett tillämpningsområde som möjligt. Det kan således finnas ett syfte med att inte definiera begreppet i kommentaren, detta för att säkerställa att all typ av inkomst, som enligt

---

<sup>104</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 889.

<sup>105</sup> Pötgens, Income from International Employment (2006), s. 162.

<sup>106</sup> Pötgens, Income from International Employment (2006), s. 180-181.

<sup>107</sup> Se kommentaren till artikel 15 p. 2.1.

intern nationell lagstiftning klassificeras som ersättning för utfört arbete, även ska falla in under artikel 15.<sup>108</sup>

### 4.2.3 Tolkning enligt artikel 3 (2)

Enligt artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal ska begrepp som inte definieras i skatteavtalet ha den innebörd som begreppet har enligt den interna lagstiftning, som den stat har, som tolkar skatteavtalet. Detta såvida inte sammanhanget kräver en annan tolkning. Begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” återfinns oftast inte i dess exakta ordalydelse i staters interna lagstiftning. Det har dock inte ansetts nödvändigt att exakt samma begrepp återfinns för att kunna göra en tolkning.<sup>109</sup>

Hur svensk rätt klassificerat inkomster ska inte ha någon betydelse för hur inkomster ska klassificeras enligt skatteavtalet.<sup>110</sup> Med ledning av 3 (2) i OECD:s modellavtal kan dock intern rätt få visst inflytande vid tolkning av skatteavtal. Det är därav intressant att se hur svensk intern rätt tolkar begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”.

I svensk intern rätt finns ingen direkt motsvarighet till begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. I svensk skattelagstiftning beskattas inkomst istället enligt tre olika inkomstslag, nämligen tjänst, näringsverksamhet och kapital. I 10 kap. 1 § Inkomstskattelagen<sup>111</sup> regleras inkomst av tjänst. Till inkomst av tjänst hör alla typer av ersättning som kan uppstå i samband med arbete.<sup>112</sup> Till inkomstslaget tjänst tillhör även alla andra former av inkomster som inte kan klassificeras som inkomst från kapital eller näringsverksamhet. Anses inkomsten inte tillhöra inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet ska inkomsten således beskattas i inkomstslaget tjänst.<sup>113</sup> I 10 kap 1 § stadgas att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Till inkomstslaget tjänst hör löner, arvoden, kostnadsersättningar, pensioner, förmåner och alla andra inkomster som erhålls på grund av tjänst.<sup>114</sup>

Svensk intern rätt delar således inte in inkomst av tjänst på samma sätt som modellavtalet gör. All inkomst som har sitt ursprung i utfört arbete beskattas nämligen enligt 10 kap. 1 § IL. Detta kan anses självklart då modellavtalet är till för att reglera vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten. Enligt svensk intern rätt finns ingen anledning att göra en liknande uppdelning då alla inkomster som erhålls från arbete beskattas på samma sätt.

---

<sup>108</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 889.

<sup>109</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 14

<sup>110</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 889

<sup>111</sup> Inkomstskattelag (1999:1229), härefter IL.

<sup>112</sup> Se 10 kap 1 § IL.

<sup>113</sup> Hilling, Sweden (2010), Ur Taxation of Workers in Europe ( red. Moessner, Joerg Manfred), 212-213.

<sup>114</sup> Se 11 kap. 1 § IL.



Någon vidare definition av vad som är inkomst från arbete finns inte i svensk intern rätt. Det kan dock konstateras att det svenska tjänsteinkomstbegreppet, enligt 10 kap 1 § IL, är ett mer vidsträckt begrepp än modellavtalets begrepp "lön och annan liknande ersättning".

### 4.3 Ersättning som betalas ut av annan än arbetsgivaren

Som ovan konstaterats krävs det, för att artikel 15 i OECD:s modellavtal ska vara tillämplig, att det finns ett samband mellan det arbete som utförts och den ersättning som betalats ut. Lön som betalas ut regelbundet av en arbetsgivare faller inom denna definition.<sup>115</sup> Det finns dock vissa ersättningar som betalas ut av annan än arbetsgivaren, detta gäller till exempel sjukpenning och föräldrapenning. I Sverige är det Försäkringskassan som står för dessa ersättningar. Frågan som uppkommer är om dessa ersättningar fortfarande kan anses ha samband med en anställning i enlighet med artikel 15 i OECD:s modellavtal?

Enligt svensk rätt ska allt som en arbetstagare får från sin arbetsgivare tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst. Detta gäller även om ersättningen har samband med tjänsten men betalas ut av någon annan.<sup>116</sup> Inkomstslaget tjänst är således en uppsamlingspost där alla former av inkomster, som varken kan klassificeras som inkomst från kapital eller näringsverksamhet, ska beskattas.<sup>117</sup> Varken föräldrapenning eller sjukpenning är att anses som inkomst från kapital eller inkomst från näringsverksamhet och ska därför beskattas i inkomstslaget tjänst. Föräldrapenning och sjukpenning anses, enligt svensk rätt, ha sin grund i en anställning och beskattas därav på samma sätt som lön. Att ersättningen betalas ut av annan än arbetsgivaren har ingen betydelse för beskattningen av inkomsten. Inkomsten beskattas i inkomstslaget tjänst i enlighet med 10 kap 1 § IL.

Huruvida dessa olika ersättningar omfattas av artikel 15 i OECD:s modellavtal framgår varken av modellavtalets lydelse eller i kommentaren till artikeln. Det finns dock inget uttryckligt krav på att ersättningen ska betalas ut av arbetsgivaren för att artikeln ska vara tillämplig. För att en ersättning ska omfattas av artikel 15 i OECD:s modellavtal krävs det, som ovan nämnts, att det föreligger ett samband mellan arbetet som utförs och den ersättning som betalas ut. Prestationen som ersättningen utgår för, måste ha sitt ursprung i en anställning. Frågan som således uppstår är huruvida ersättningen som betalas ut från Försäkringskassan, enligt modellavtalet, kan anses ha sitt ursprung i en anställning.

---

<sup>115</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 889.

<sup>116</sup> Se 11 kap. 1 § IL.

<sup>117</sup> Hilling, Sweden (2010), Ur Taxation of Workers in Europe, ( red. Moessner, Joerg Manfred), 212-213.

Ersättning som utgår vid tillfällig sjukdom kan anses som hänförlig till anställningen och bör därför falla inom artikel 15. Fram till och med sjukdag 14 är det, enligt svensk rätt, arbetsgivaren som betalar ut sjuklönen och därav finns det således fortfarande ett samband mellan ersättningen och anställningen.<sup>118</sup> Vid längre sjukdomsfall torde det dock brista i sambandet mellan arbetet och den ersättningen som betalas ut. Dessa ersättningar torde således inte omfattas av artikel 15, utan kan eventuellt anses falla in under artikel 21 som ”annan inkomst”.<sup>119</sup> Även föräldrapenning är en ersättning som betalas ut av Försäkringskassan. Vid föräldraledighet rör det sig om en längre ledighet där ersättning enbart erhålls från Försäkringskassan. Denna typ av ersättning kan troligtvis inte heller anses ha ett samband med en anställning och därför bör även denna typ av ersättning falla inom artikel 21 i OECD:s modellavtal.

Både föräldrapenning och sjukpenning kan även betalas ut till de som är arbetslösa. I dessa fall kan absolut inte ersättningen anses ha ett samband med en anställning. Det finns ju ingen anställning som ersättningen kan hänföras till. Ersättningen bör i dessa fall enbart beskattas enligt artikel 21 i modellavtalet.

Artikel 21 tilldelar hemviststaten den exklusiva beskattningsrätten. Oftast är det den stat som den skatteskyldige har hemvist i som betalar ut sociala förmåner. För att ha rätt till en förmån i en viss stat, krävs oftast hemvist i den staten. Att placera in föräldrapenning och sjukpenning inom artikel 21 skulle således innebära att dessa ersättningar alltid beskattas i den skatteskyldiges hemviststat. Detta skulle således även stämma väl överens med syftet med skatteavtalet, att på ett så rättvist sätt som möjligt fördela beskattningsrätten mellan två stater, detta då den stat som betalar ut förmånen även har rätt att beskatta den. Om föräldrapenning och sjukpenning istället ansågs falla in inom artikel 15 skulle fördelningen av beskattningen inte tillförsäkras hemviststaten. Utgångspunkten för beskattning enligt artikel 15 är istället var arbetet ska anses utfört, en fråga som diskuteras närmare i kapitel fem.

Det är oklart huruvida ersättningar som betalas ut av annan än arbetsgivaren faller inom begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. Varken i artikeln eller enligt kommentaren till bestämmelsen finns ett uttryckligt krav på att ersättningen ska utgå från en arbetsgivare, för att artikel 15 ska vara tillämplig. Ofta torde det dock, när det gäller dessa typer av ersättningar, brista i sambandet mellan ersättningen som betalas ut och anställningen. Den svenska sjukpenningen, föräldrapenningen och andra ersättningar som utgår ifrån ett socialförsäkringsinstitut torde således falla utanför artikel 15:s tillämpningsområde och istället beskattas enligt artikel 21 i OECD:s modellavtal.

I ett fåtal avtal som Sverige har ingått behandlas socialförsäkringsersättningar särskilt i skatteavtalet. Ett exempel på detta

---

<sup>118</sup>Se lag (1991:1047) om sjuklön.

<sup>119</sup>Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 236.

finns i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland, där en särskild reglering avseende utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftning införts i skatteavtalet.<sup>120</sup> Genom att en särskild bestämmelse införts i avtalet uppstår således inte de tolkningsproblem som annars kan uppkomma vid klassificering av socialförsäkringsersättningar.

## 4.4 Klassificering av avgångsvederlag

Rättspraxis på området visar att då det gäller klassificeringen av lön som betalas ut regelbundet, uppstår få problem.<sup>121</sup> Stater är överens om att denna typ av ersättning faller inom tillämpningsområdet för artikel 15. Ofta uppstår tolkningsproblem i de fall ersättning betalas ut men inget arbete faktiskt har utförts av den som tar emot inkomsten. Problem har till exempel uppstått vid klassificering av särskilda ersättningar som avgångsvederlag, ersättning för konkurrensklausuler och sjukpenning. Artikel 15 kräver, som stadgats ovan, att det finns ett samband mellan arbetet och den ersättning som betalas ut. Vid dessa typer av ersättning brister det således i sambandet mellan ersättningen och arbetet, eftersom inget arbete faktiskt har utförts.<sup>122</sup> För att belysa problematiken som kan uppstå då det inte finns någon bestämd definition av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” ska kort redogöras för rättspraxis där klassificeringen av avgångsvederlag har varit uppe till prövning. Det har nämligen visat sig att denna typ av ersättning har klassificerats på olika sätt av staterna.<sup>123</sup>

Avgångsvederlag är en ersättning som betalas ut till en arbetstagar vid uppsägning. Avgångsvederlag kan till exempel betalas ut som en kompensation på grund av uppsägning utan saklig grund eller då ett företag vill säga upp personal utan att följa gällande turordningsregler.<sup>124</sup> Vid klassificering av avgångsvederlag har det visat sig svårt att dra en tydlig gräns mellan artikel 15 och artikel 18 som behandlar pensioner.

### 4.4.1 Avgångsvederlag i svensk rättspraxis

Gränsdragningen mellan artiklarna 15 (lön eller annan liknande ersättning) och 18 (pension) har skapat flest problem i praktiken, så även i Sverige. Enligt svensk skatterätt utgör allt som en person erhåller från sin arbetsgivare skattepliktig intäkt av tjänst.<sup>125</sup> Enligt svensk intern skatterätt

---

<sup>120</sup> Se lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland, artikel 18.

<sup>121</sup> Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on ”Income from Employment” and its undefined terms (2004), European Taxation, February/March 2004, s. 72.

<sup>122</sup> Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on ”Income from Employment” and its undefined terms (2004), European Taxation, February/March 2004, s. 72 och Prokisch, Double Tax conventions on taxation of workers (2010), *Ur Taxation of Workers in Europe*, (red. Moessner, Joerg Manfred) s. 60.

<sup>123</sup> Pötgens, The ”Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), *European taxation*, July/August 2001, s. 259.

<sup>124</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 185.

<sup>125</sup> Se 10 kap. 1 § IL.

beskattas såväl lön som ersättningar på grund av förutvarande anställning, under inkomst av tjänst varför distinktionen däremellan är av underordnad betydelse. I OECD:s modellavtal görs däremot skillnad mellan vad som är lön och vad som är övriga inkomster, som utgått på grund av tjänsten men som inte är direkt relaterat till arbete som utförts. Klassificeringen av avgångsvederlag har varit uppe till prövning i Högsta förvaltningsdomstolen.

RÅ 2001 not. 88 gällde en skatteskyldig som efter avslutad anställning i Sverige flyttat till Tyskland. Efter flytten erhöles ett avgångsvederlag från det svenska företaget. Frågan som var uppe till prövning var huruvida avgångsvederlaget, enligt skatteavtalet, skulle beskattas i Sverige eller Tyskland. Avgörande för vilken stat som skulle ha rätt att beskatta inkomsten var således vilken artikel i skatteavtalet som ansågs vara tillämplig och således hur avgångsvederlaget klassificerades.

Domstolen konstaterade att avgångsvederlaget hade sin grund i det arbete som tidigare utförts i det svenska företaget. Enligt anställningsavtalet beräknades avgångsvederlaget genom att månadslönen multiplicerades med 24 och betalades därefter ut månadsvis. Enligt avtalet var det även möjligt för arbetstagaren att välja att ersättningen istället skulle betalas ut månadsvis fram tills arbetstagaren fyllt 65 år.

Domstolen ansåg att det periodiskt utgående avgångsvederlaget skulle anses utgöra ersättning som hade samband med förutvarande anställning. Avgångsvederlag skulle därför klassificeras som pension och beskattas i hemviststaten Tyskland. Sverige hade således inte rätt att beskatta inkomsten.

Dessvärre redogör inte domstolen för hur den argumenterat när den klassificerat avgångsvederlaget. Huruvida avgångsvederlag alltid ska klassificeras som pension enligt rättsfallet kan inte heller med säkerhet fastställas. Lindencrona har framfört att det verkar som att domstolen lagt stor vikt vid ordalydelsen i anställningsavtalet och inte det faktum att avgångsvederlag är en form av uppskjuten inkomst från en arbetsanställning.<sup>126</sup> Det är således svårt att finna några vägledande principer ur RÅ 2001 not. 88 om hur avgångsvederlag ska klassificeras.

Enligt min uppfattning, tycks åldern vid mottagandet av avgångsvederlaget ha fått en stor betydelse. HFD ansåg att avgångsvederlaget betalades ut i slutet av arbetstagarens karriär och för att täcka ett finansiellt behov fram till pensionen. Åldern vid mottagandet påverkar således hur man ser på sambandet mellan ersättningen och anställningen. Även hur ersättningen har klassificerats enligt anställningsavtalet är något som HFD lagt stor vikt vid. Hur ersättningen klassificerats enligt anställningsavtalet ska dock inte ha någon betydelse. Klassificering av ersättningen ska alltid ske med utgångspunkt i skatteavtalet.

---

<sup>126</sup> Lindencrona, Internationell skatterätt, Skattenytt nr 6/2002.

## 4.4.2 Avgångsvederlag i utländsk rättspraxis

I de flesta stater faller avgångsvederlag in under begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. Både den holländska högsta domstolen och den tyska federala skattedomstolen har konstaterat att avgångsvederlag faller inom artikel 15.<sup>127</sup> Enligt den tyska domstolen ska ett avgångsvederlag som under en övergångsperiod betalas ut, till dess den anställde hittat ny sysselsättning, anses som lön och således omfattas av artikel 15. Detta har bekräftats i ett flertal tyska domar.<sup>128</sup>

Enligt högsta domstolen i Nederländerna ska dock avgångsvederlag inte alltid klassificeras som ”lön eller annan liknande ersättning”. Domstolen konstaterade att avgångsvederlag generellt sett faller in under artikel 15 men om det rör sig om ersättning som betalas ut i slutet av arbetstagarens karriär och som har till syfte att täcka ett finansiellt behov fram till pensionen, ska ersättningen istället falla in under artikel 18. Domen gällde ett engångsbelopp som betalats ut två år innan den anställde gick i pension. Enligt domstolen hade ersättningen till syfte att täcka arbetstagarens behov fram till pensioneringen och därav skulle ersättningen anses som pension och falla inom artikel 18.<sup>129</sup> Ålder vid mottagandet av avgångsvederlaget fick således stor betydelse för klassificeringen av ersättningen.

Andra stater som Schweiz, Österrike och Danmark har däremot klassificerat avgångsvederlag som ”annan inkomst” som faller under artikel 21.<sup>130</sup> Argumenten för en sådan tolkning är att inget arbete faktiskt har utförts och därav kan artikel 15 inte vara tillämplig.

Klassificeringen av avgångsvederlag belyser problematiken som kan uppstå då staterna tolkar samma bestämmelse på olika sätt. Liknande tolkningssvårigheter uppstår vid tolkning av andra ersättningar. Rättspraxis där begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” har prövats, är som ovan framgått, ofta inkonsekvent vilket försvårar tillämpningen. Stater klassificerar begreppet ”lön och annan liknande ersättning” på olika sätt

---

<sup>127</sup> Se The Netherlands Supreme Court, 10 February 1999, BNB 1999/153 och German Tax Federal Court, 10 July 1996, BStBl. 1997, II, pp. 431, sekundärkälla hämtad ur Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model(2001), European taxation, July/August 2001, s.257 ff.

<sup>128</sup> Se Bundesfinanzhof, beslut, 18 July 1973, IR 52/69, BStBl II 1973, p. 757, 24 February 1988, IR 143/84, BStBl II 1988, p. 819 och 10 July 1996, IR 83/95, BStBl II 1997, p. 341, sekundärkälla hämtad ur Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 262.

<sup>129</sup> Se The Netherlands Supreme Court, 6 November 1985, BNB 1985/35, sekundärkälla hämtad ur Pötgens, The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 261.

<sup>130</sup> Se Swiss tax authorities, Circular of 18/19 September 1974, och Danish Administrative Tax Court (Landsskatteretten) 10 June 1998, TfS 1998, p. 652, sekundärkälla hämtad ur Pötgens The “Closed System” of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model (2001), European taxation, July/August 2001, s. 259.

vilket gör att det är svårt att härleda några vägledande principer ur rättspraxis på området. Rättspraxis där begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” diskuteras är även sparsam och bristen på kunskap om hur andra länder dömt i frågan är ofta stor.<sup>131</sup>

## 4.5 Slutsatser

Hur en inkomst klassificeras enligt modellavtalet får stor betydelse för hur beskattningsrätten fördelas. Vilka inkomster som faller inom tillämpningsområdet för artikel 15 är därför av stor betydelse.

För att fastställa om en viss inkomst faller in under artikel 15 måste tre punkter uppfyllas:

1. Inkomsten är ersättning för utfört arbete från enskild tjänst.
2. Ingen av de mer specifika artiklarna 16,17,18 eller 19 är tillämpliga (lex specialis).
3. Inkomsten faller in under begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”.

För att inkomsten ska falla in under artikel 15 måste inkomsten härledas till ett utfört arbete. Det måste således finnas ett samband mellan arbetet som har utförts och ersättningen som betalats ut. Huruvida det existerar ett sådant samband beror på anledningen till att ersättningen har betalats.

Har det konstaterats att det rör sig om inkomst från arbete måste därefter de övriga artiklarna, som reglerar inkomst från arbete, granskas. Faller inkomsten in under någon av de mer specifika bestämmelserna i modellavtalet har de företrädare framför artikel 15. Artikel 15 intar således en speciell ställning i förhållande till de övriga artiklarna i modellavtalet. Artikel 15 är nämligen en sekundär bestämmelse att falla tillbaka på, då ingen av de mer specifika artiklarna i modellavtalet, som reglerar olika typer av inkomst från arbete, är tillämpliga. Är inkomsten således att anses som styrelsearvode, ersättning till artist- och sportutövare, pension eller ersättning för statlig tjänst är artikel 15 inte tillämplig.

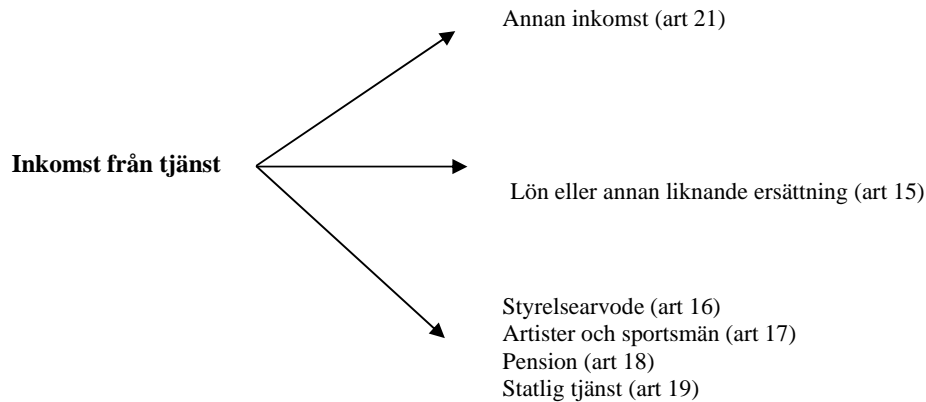
Anses ingen av de mer specifika bestämmelserna i modellavtalet vara tillämplig ska artikel 15 tillämpas om inkomsten faller in under begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. Faller ersättningen inte in under detta begrepp blir istället artikel 21 ”annan inkomst” tillämplig.<sup>132</sup> Artikel 15 och dess relation till de övriga artiklarna i modellavtalet illustreras på ett bra sätt genom bilden nedan.<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> Peeters, Article 15 of the OECD Model Convention on ”Income from Employment” and its undefined terms (2004), European Taxation, February/March 2004, s. 72.

<sup>132</sup> Pötgens, Income from International Employment (2006), s. 168.

<sup>133</sup> Bild tagen ur: Pötgens, Income from International Employment (2006), s. 168.



För att artikel 15 ska vara tillämplig krävs det således att inkomsten klassificeras som "lön eller annan liknande ersättning". Ett av de grundläggande problemen vid tillämpningen av artikel 15 är avsaknaden av en definition av begreppet "lön eller annan liknande ersättning". Varken modellavtalet eller kommentaren ger någon ledning på området. Med stöd i Wienkonventionen går det att fastställa att inkomster som utgör regelbundna utbetalningar, för tjänster utförda för en arbetsgivare, faller inom definitionen av begreppet. Syftet med att begreppet "liknande ersättningar" har använts tyder även på att artikeln ska ha ett vidsträckt tillämpningsområde. Enbart med stöd i Wienkonventionens tolkningsregler är det dock svårt att fastställa hur begreppet "lön eller annan liknande ersättning" bör tolkas. Ofta uppstår tolkningssvårigheter då det saknas ett samband mellan inkomsten och arbetet, till exempel i de fall ersättning utgår trots att inget faktiskt arbete har utförts. Varken med stöd i artikeln, Wienkonventionen eller kommentaren till modellavtalet går det att fastställa huruvida artikel 15 bör tillämpas på dessa ersättningar eller inte.

Konsekvensen av att varken modellavtalet eller kommentaren definierat begreppet "lön eller annan liknande ersättning" är att det ofta blir upp till staterna själva att tolka bestämmelsen. Med ledning ur artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal kan således en stats interna lagstiftning få en stor betydelse vid tolkning. Att låta internrättsliga regler få stor betydelse vid skatteavtalstolkning kan dock vara problematiskt. En användning av internrättsliga regler kan nämligen leda till en ökning av dubbelbeskattning istället för ett undanröjande av densamma. Då det inte finns någon bestämd definition av begreppet "lön eller annan liknande ersättning" kan det leda till att stater tolkar samma bestämmelser på olika sätt. En stat tolkar en viss inkomst som "lön eller annan liknande ersättning" emedan en annan stat anser att inkomsten faller utanför artikel 15:s tillämpningsområde. Avgångsvederlag är ett exempel på en sådan inkomst där stater inte alltid är överens om huruvida inkomsten faller in under artikel 15 eller inte. Trots att nästan alla skatteavtal i Europa är utformade enligt artikel 15 i OECD:s

modellavtal skiljer sig således tolkningen av begreppet ”lön och annan liknande ersättning” mycket åt mellan staterna.

Om uttrycket ”lön eller annan liknande ersättning” hade definierats i kommentaren hade tolkningsproblemen inte uppstått eftersom staterna då skulle tolkat begreppet på samma sätt. Så som kommentaren och doktrin på området stagar kan det dock finnas ett syfte med att lämna begreppet öppet för tillämpning. Genom att inte definiera begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”, i varken artikeln eller kommentaren, får artikeln således ett brett tillämpningsområde. På så sätt säkerställs att all typ av inkomst som enligt intern nationell lagstiftning klassificeras som ersättning för utfört arbete, även faller in under artikel 15. Således finns det både fördelar och nackdelar med att begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” inte har en bestämd innebörd.



## 5 Arbetet utförs i en annan stat

I dag rör sig allt fler människor över landsgränserna för att arbeta. En arbetstagare kan således vara fysiskt närvarande i flera olika stater när han fullgör sina arbetsuppgifter. Hur begreppet ”arbetet utförs” i artikel 15 i OECD:s modellavtal tolkas, får således avgörande beskattningskonsekvenser för arbetstagare som arbetar i flera stater.

Detta kapitel har till syfte att undersöka begreppet ”arbetet utförs” i artikel 15 i OECD:s modellavtal samt att utreda huruvida begreppet även omfattar ett krav på fysisk närvaro, för att arbetet ska anses utfört i viss stat. Både svensk och utländsk rättspraxis analyseras för att utreda begreppets innebörd. Därutöver ska även en diskussion föras över ersättning som utgår vid inaktivitet.

### 5.1 Tolkning av begreppet ”arbetet utförs”

I de fall en person arbetar i flera länder är dock frågan var arbetet ska anses utfört av stor vikt vid beskattning av inkomsten. Hur begreppet ”arbetet utförs” tolkas får nämligen stora konsekvenser för fördelningen av beskattningen mellan de avtalsslutande staterna.

Vad som avses med att ”arbetet utförs” är inte närmare definierat i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Ur artikelns ordalydelse framgår således inte vad begreppet ”arbetet utförs” innebär. Huruvida det är den fysiska närvaron som är avgörande för att arbetet ska anses utfört i en viss stat går dock inte att utläsa ur bestämmelsen. Då det inte går att fastställa om det enligt artikel 15 (1) finns ett krav på fysisk närvaro måste ledning sökas i de internationella tolkningsmetoderna.

#### 5.1.1 Tolkning enligt Wienkonventionen

Enligt Wienkonventionen är det ordalydelsen som är utgångspunkten för tolkningen av skatteavtalet. Sett endast till ordalydelsen ”arbetet utförs i annan avtalsslutande stat” tyder det på att bestämmelsen bör tolkas så att fysisk närvaro krävs. För att arbete ska anses utfört i en viss stat torde det krävas att arbetsuppgifterna faktiskt även utförs där. Sett enbart till ordalydelsen torde begreppet ”arbetet utförs” kräva fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i viss stat.<sup>134</sup>

Sett enbart till uttrycket ”arbetet utförs” torde det även krävas viss kontinuitet eller iallafall någon form av upprepning. Med utgångspunkt i denna innebörd skulle således inte enstaka och tillfälliga vistelser i en stat

---

<sup>134</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 336-337.

föranleda beskattningsanspråk.<sup>135</sup> Denna tolkning stämmer således inte överens med utgångspunkten att fysisk närvaro alltid är ett krav för att arbetet ska anses utfört i en viss stat.

För att motverka dubbelbeskattning enligt Wienkonventionen ska även hänsyn tas till bestämmelsens ändamål och syfte. Om fysisk närvaro är ett krav enligt artikel 15 (1) skulle detta leda till att även kortvariga och tillfälliga arbeten utomlands kan skapa beskattningsanspråk i dessa stater. För en person som arbetar i en annan stat än hemviststaten och som dessutom utför arbete i en tredje stat kan således beskattningsanspråk uppkomma i ett flertal länder. Detta skulle troligtvis innebära att flera stater gör anspråk på att beskatta samma inkomst, vilket i sin tur kan leda till dubbelbeskattning. Att alltid kräva fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat skulle således kunna stå i strid mot skatteavtalets syfte.

Med enbart stöd i Wienkonventionens tolkningsregler är det således svårt att avgöra huruvida det finns ett krav på fysisk närvaro enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. En strikt tolkning av avtalets lydelse kan skapa oönskade effekter och således även anses motverka skatteavtalets syfte.

## 5.1.2 Tolkning enligt kommentaren

Kommentaren till artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal stadgar enbart:

*”Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid.”<sup>136</sup>*

I kommentaren till artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal stadgas att arbetet anses utfört på den plats där den anställde är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken ersättningen erhålls. Enligt kommentaren är det alltså avgörande var den skatteskyldige befinner sig då han utför arbetsuppgifterna. Kommentaren tar således endast sikte på den skatteskyldiges fysiska närvaro, den plats där arbetet faktiskt utförs. Den plats där arbetet får effekt har ingen betydelse enligt kommentaren till artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal.

## 5.1.3 Tolkning enligt artikel 3 (2)

Som redovisats ovan kan interna bestämmelser, med ledning av artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal, få betydelse vid tolkning av skatteavtal. Ofta finns det flera definitioner inom intern rätt som kan vara betydelsefulla.<sup>137</sup> Vid tolkning av ”arbetet utförs” enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal är det två bestämmelser i svensk intern rätt som bör uppmärksammas särskilt,

<sup>135</sup> Hinnekens, The salary split and the 183 day exception (1988), Intertax 1988/8-9, s. 234.

<sup>136</sup> Se kommentaren till artikel 15 p. 1.

<sup>137</sup> Dahlberg, Internationell beskattning (2005), s. 163.

nämligen 12 kap. 8 § IL och 5 § SINK.<sup>138</sup>

### 5.1.3.1 12 kap. 8 § IL

I 12 kap. 8 § IL definieras begreppet tjänsteställe. Bestämmelsen stadgar att tjänstestället är den plats där den skatteskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Enligt bestämmelsens andra stycke framgår även att om arbetet utförs under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel att tjänstestället är den plats, där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter.

Huvudregeln enligt 12 kap. 8 § tar således sikte på arbetstagarens fysiska närvaro för att bestämma arbetstagarens tjänsteställe. Bestämmelsens andra stycke, anger dock att då arbetstagaren utför arbetet på flera olika arbetsplatser ska tjänstestället vara den plats där arbetsgivaren normalt sett anses bedriva sin verksamhet eller har sitt säte. Andra stycket hänvisar således inte till den plats där arbetet faktiskt utförs utan till arbetsgivarens huvudsakliga plats för ledning. Enligt andra stycket i 12 kap 8 § IL är det således inte arbetstagarens faktiska närvaro som avgör tjänstestället.

### 5.1.3.2 5 § SINK

I SINK finns ytterligare bestämmelser som kan få betydelse vid tolkning av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. I SINK finns nämligen regler som gäller personer som arbetar i Sverige men är bosatta utomlands. I 5 § 2 st. SINK stadgas att arbete inom en svensk verksamhet eller vid ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige ska anses utövad i Sverige även om den skatteskyldige inom ramen för verksamheten gör tjänsteresor utomlands. Även arbete som utförs utomlands anses utförda i Sverige under förutsättning att tiden för arbetet uppgår till högst hälften av den skatteskyldiges totala arbetstid i verksamheten under en tre månadersperiod. Enligt SINK kan tjänstesor utomlands således anses utövade i Sverige trots att arbetstagaren fysiskt befinner sig i en annan stat. För att Sverige enligt SINK ska ha beskattningsrätt krävs således inte att arbetstagaren fysiskt har befunnits sig i Sverige. Beskattningsrätten har istället sin utgångspunkt i att arbetet kan härledas till verksamheten i Sverige, eftersom det är i Sverige som arbetet utomlands får effekt och ger resultat.

Bestämmelsen tillkom då det visade sig att det uppstod problem vid tillämpningen av det nordiska skatteavtalet beträffande personer som pendlar mellan Sverige och Danmark. Bestämmelsen tillkom för att säkerställa att det enligt svensk intern lagstiftning fanns grund för att beskatta personer med hemvist i Danmark som huvudsakligen utför arbete i Sverige för en svensk arbetsgivare, även i de fall då personen delvis utför arbetet antingen i sin bostad eller vid tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur i Danmark eller i en tredje stat.<sup>139</sup>

Alternativet var att föra in en bestämmelse direkt i skatteavtalet mellan

---

<sup>138</sup> Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

<sup>139</sup> Prop. 2003/04:149 s. 18.

Sverige och Danmark.<sup>140</sup> Ett införande i SINK motiverades dock med att alla utomlands bosatta personer skulle då omfattas av bestämmelsen och inte bara de personer som omfattades av skatteavtalet mellan Danmark och Sverige. Det påpekas dock vidare i propositionen att införandet av bestämmelsen i SINK, trots dess generella ordalydelse, i praktiken ändå endast kommer att få betydelse för personer med hemvist i Danmark, detta på grund av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater.<sup>141</sup>

Frågan är dock om bestämmelsen ändå kan ha viss påverkan vid tolkning av skatteavtal med andra stater, detta med ledning ur artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal. Således skulle bestämmelsen inte enbart påverka skatteavtalet mellan Sverige och Danmark utan även få effekt på skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater. Denna effekt hade kunnat undvikas genom att bestämmelsen införts särskilt i avtalet mellan Sverige och Danmark.

Om utgångspunkt enbart tas ur den svenska lagstiftningen vid tolkning av ”arbetet utförts” i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal torde det inte finnas ett bestämt krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i en viss stat. Både 12 kap. 8 IL och 5 § SINK hänvisar istället till arbetsgivarens säte eller den plats där arbete får effekt.

#### 5.1.4 Tolkning av begreppet i doktrin

Kan inte lösning på tolkningsfrågan finnas i de ovanstående tolkningsmedlen kan även doktrin få en betydelsefull roll för att tolka bestämmelser i skatteavtal. Trots att den mening som uttrycks i doktrinen inte på något vis är bindande kan dock doktrin få en stor betydelse då annan hjälp vid tolkningen inte går att finna.<sup>142</sup> Även inom doktrinen går dock åsikterna isär om huruvida det finns ett fysiskt krav enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal.

De flesta anser att om arbetet endast kan utföras på en bestämd plats, är det denna plats som ska anses vara den plats där arbetet utförs. I de fall där arbetet inte kan lokaliseras till en speciell plats blir frågeställningen lite mer komplicerad. Enligt Vogel bör arbetet anses utfört på den plats där arbetet får effekt istället för platsen där arbetet utförs. Den plats där arbetstagaren huvudsakligen utför sina arbetsuppgifter är således den plats där han utför sitt arbete, även om arbetstagaren inte fysiskt är närvarande på denna plats hela tiden. Detta innebär att tjänsteresor som arbetstagare gör utanför arbetslandet ska anses utförda i arbetslandet. Vogel menar även att ledigheter och sjukavbrott som spenderas i hemviststaten ska anses som arbete som ”utförts” i den andra staten med följd av att beskattning inte ska ske i hemviststaten.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> Prop. 2003/04:149 s. 18.

<sup>141</sup> Prop. 2003/04:149 s. 19.

<sup>142</sup> Att doktrin kan vara en betydelsefull källa vid skatteavtalstolkning har fastslagits i bl.a. Luxemburgmålet, RÅ 1996 ref 84.

<sup>143</sup> Vogel, on Double taxation Convention (1997), s. 892-893.

Pötgens är dock av en annan uppfattning och anser istället att arbete ska anses utfört enbart där arbetstagaren är fysiskt närvarande.<sup>144</sup> Enligt Pötgens finns det inte rum för någon annan tolkning enligt Wienkonventionen. Den gängse meningen enligt artikel 31 i Wienkonventionen kan endast tolkas så att det krävs att arbetstagaren faktiskt är närvarande för att fysiskt kunna utföra sina arbetsuppgifter. En annan tolkning skulle enligt Pötgens inte heller stämma överens med de andra bestämmelserna i artikel 15 i OECD:s modellavtal. Om det inte finns ett fysiskt krav på närvaro enligt artikel 15 (1) skulle det till exempel inte varit nödvändigt att införa undantagsregeln i artikel 15 (3). Pötgens menar vidare att om arbetsstaten ensam har rätt att beskatta all tjänsteinkomst skulle detta i sin tur kunna leda till dubbel skattefrihet. Enligt Pötgens finns det nämligen en risk att arbetsstaten inte beskattar inkomst från arbete som utförs i en annan stat. Samtidigt undviks beskattning i hemviststaten.<sup>145</sup>

Kemmeren är dock kritisk mot att endast korta och tillfälliga aktiviteter inom en stat kan orsaka beskattningsanspråk.<sup>146</sup> Kemmeren anser istället att det bör krävas mer än fysisk närvaro i en stat för att denna stat ska ha rätt att beskatta arbetstagarens inkomster. Kemmeren menar att det bör krävas en betydande relation mellan aktiviteten som ger upphov till inkomst och staten som gör anspråk på att beskatta denna inkomst. Detta krav på en betydande relation är inte uppfyllt om arbetstagare enbart utför tillfälliga uppdrag inom denna stat, även om det innebär att det uppstår en viss ekonomisk relation mellan staten och arbetstagaren.<sup>147</sup> Pötgens är dock motståndare till denna uppfattning även om han dock håller med om att det i vissa fall skulle vara praktiskt att enbart låta arbetslandet beskatta inkomsten. Pötgens menar dock att ett användande av detta begrepp, betydande relation, endast skulle skapa nya tolkningssvårigheter.<sup>148</sup>

Likt Kemmeren anser Hinnikens att enstaka och tillfälliga arbeten i en stat inte borde skapa beskattningsanspråk i den staten. Hinnikens anser att begreppet ”arbetet utförs” kräver någon form av kontinuitet eller upprepningar.<sup>149</sup> Hinnikens tar upp ett exempel med en VD som arbetar på ett företags huvudkontor men som regelbundet besöker dotterbolag i tio andra stater för tillsyn av verksamheten. Enligt Hinnikens torde VD:n inte anses utföra arbete i alla dessa stater utan enbart i den stat där huvudkontoret är beläget.<sup>150</sup> Enligt Hinnikens är således inte den fysiska närvaron endast avgörande. Motståndare till denna uppfattning är van Raad. Till skillnad från Hinnikens anser van Raad att det inte krävs någon form av

---

<sup>144</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 336.

<sup>145</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 333-339.

<sup>146</sup> KKemmeren, *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach* (2006), IBFD, November 2006, s. 436.

<sup>147</sup> Kemmeren, *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach* (2006), IBFD, November 2006, s. 436.

<sup>148</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 339.

<sup>149</sup> Hinnikens, *The salary split and the 183 day exception* (1988), *Intertax* 1988/8-9, s. 234.

<sup>150</sup> Det bör dock påpekas att Hinnikens skrev artikeln innan år 1997, således innan kommentaren till artikeln uttalade sig i frågan.

kontinuitet eller upprepningar för att arbetet ska anses utfört i en viss stat. Van Raad drar denna slutsats då artikel 15 inte uttrycker något krav på vistelsens längd för att beskattningsanspråk ska uppstå.<sup>151</sup>

## 5.2 Tolkning av begreppet i utländsk rättspraxis

Eftersom de flesta skatteavtal i Europa bygger på OECD:s modellavtal finns det därför ett intresse att undersöka hur andra länder har tolkat bestämmelsen i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal.

Huruvida det är den fysiska närvaron som är avgörande vid tillämpningen av artikel 15 (1) har i rättspraxis främst lett till svårigheter för arbetstagare med mobila arbetsuppgifter samt ledande befattningshavare. Nedan redogörs därför för ett antal avgöranden från belgisk, tysk och nederländsk domstol där frågan om fysisk närvaro har varit upp till prövning.

### 5.2.1 Arbetstagare med mobila arbetsuppgifter

Vid tillämpningen av artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal, för arbetstagare med arbetsuppgifter som kräver en stor mängd resor, uppstår ofta en del svårigheter, vilket även har visat sig i rättspraxis. Ett mål där frågan om fysisk närvaro i artikel 15 (1) prövats är ett fall från Högsta domstolen i Belgien.<sup>152</sup> Fallet gällde en lastbilschaufför som genomförde transporter i ett flertal länder i Europa. Frågan som uppkom var, om lastbilschauffören skulle beskattas i varje stat som han fysiskt befann sig i, vid utförandet av arbetsuppgifterna eller om artikel 15 (1) skulle tolkas så att lastbilschauffören utförde sina arbetsuppgifter i den stat där arbetsgivaren befann sig. Enligt den belgiska Högsta domstolen kräver artikel 15 (1) inte att arbetstagaren fysiskt befinner sig inom arbetsstatens territorium för att arbetsuppgifterna ska anses vara utförda i den staten. Enligt den belgiska domstolen ska internationella lastbilschaufförer anses utföra sina arbetsuppgifter i den stat där arbetsgivaren har sin verkliga ledning. Det bör således vara den plats där lastbilschauffören hämtar sina instruktioner och lämnar sin lastbil efter utförda transporter. Det spelade ingen roll att lastbilschauffören enbart tillbringade en kort tid på denna plats. Den belgiska domstolen tog i sin bedömning utgångspunkt i artikel 15 (3) som stadgar att ersättning för arbete som utförs ombord på skepp, luftfartyg eller på båt ska beskattas i den avtalslutande stat där företaget har sin verkliga ledning. Detta trots att lastbilschaufförer inte nämns i artikel 15 (3).

---

<sup>151</sup> van Raad, Enige fiscale aspecten van een grensoverschrijdende uitoefening van een dienstbetrekking, s. 183-184, sekundärkälla hämtat ur Hinnikens, The salary split and the 183 day exception (1988), Intertax 1988/8-9, s. 234-234.

<sup>152</sup> The Belgian Supreme Court, 6 november 2000, FJF 2000/76, sekundärhälla hämtat ur Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 319-320.

Ett annat fall som även gäller lastbilschaufförer men där domstolen kom fram till motsatt resultat är ett mål från Högsta domstolen i Nederländerna.<sup>153</sup> Den nederländska domstolen konstaterade att enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal utför en internationell lastbilschaufför sitt arbete i den stat han fysiskt befinner sig i. Den nederländska domstolen nekade lastbilschaufförens yrkande om en analogisk tolkning av artikel 15 (3) då lastbilschaufförer inte ansågs omfattas av regelns tillämpningsområde. Beslutet resulterade i att lastbilschauffören beskattades i sin hemviststat i enlighet med artikel 15 (2).

## 5.2.2 Ledande befattningshavare och chefer

Kravet på fysisk närvaro enligt 15 (1) har även ansetts leda till svårigheter och orimliga konsekvenser för ledande befattningshavare och chefer. Detta eftersom en ledande befattningshavares arbete ofta innebär arbetsresor utomlands. Hur dessa personer ska beskattas har varit upp till prövning i tysk rätt. Ett mål gällde en vice VD som var fysiskt närvarande i Tyskland men hans arbetsuppgifter var hänförliga till arbete utanför Tyskland. Domstolen ansåg att vice VD:ns arbetsuppgifter bestod i att ge instruktioner till andra arbetstagare och att dessa fick effekt på den plats som instruktionerna mottogs, observerades och utfördes. Effekten av vice VD:ns arbete var utanför Tysklands gränser och således ansågs Tyskland inte ha rätt att beskatta vice VD:n enligt 15 (1).<sup>154</sup>

Denna uppfattning tycks dock inte längre bestå enligt tysk rätt. Ett senare mål visar nämligen på en annan uppfattning där den tyska domstolen ansåg att arbetet utfördes i den stat som vice VD:n fysiskt befann sig i oavsett var arbetet fick effekt.<sup>155</sup> En liknande uppfattning råder inom nederländsk rätt. Högsta domstolen i Nederländerna tog ställning till huruvida en tysk medborgare som arbetade som VD för ett nederländskt företag delvis i Tyskland och delvis i Nederländerna.<sup>156</sup> Arbetet i Tyskland bestod i att representera det nederländska bolaget vid möten och överläggningar. Den nederländska domstolen beslutade att VD:n utförde sina arbetsuppgifter i både Nederländerna och Tyskland. Enligt domstolen kunde VD:n inte endast anses utföra sina arbetsuppgifter i Nederländerna då han faktiskt befann sig i Tyskland.

---

<sup>153</sup> The Hauge Court of Appeal, 26 april 2002, V-N 2002/52.9, sekundärkälla hämtat Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 323-324.

<sup>154</sup> BHF, 21 maj 1986, BStBl.II 1986,p, 739, sekundärkälla hämtat ur Pötgens, *Income form International Private Employment* (2006), s. 315.

<sup>155</sup> BHF 5 oktober 1994, BStBl. II 1995, p.95, sekundärkälla hämtat ur Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 315.

<sup>156</sup> The Dutch Supreme Court den 22 juli 1981, BNB 1981/262, sekundärkälla hämtat ur Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 317.

## 5.3 Tolkning av begreppet i svensk rättspraxis

Trots att artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal aktualiseras tusentals gånger varje dag, då allt fler arbetstagare utför gränsöverskridande arbete, har länge vägledande praxis på området saknats.<sup>157</sup> I mars 2012 beslutade dock Högsta förvaltningsdomstolen i frågan huruvida i vilken mån uttrycket "arbetet utförs i annan avtalsslutande stat" i artikel 15 (1) i det nordiska skatteavtalet innebär ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den andra staten.<sup>158</sup> Detta kapitel redogör för mål nr 399-403-10 där domstolen tagit ställning till huruvida det finns ett fysiskt krav på närvaro enligt artikel 15 i OECD:s modellavtal.

### 5.3.1 Mål nr 399–403-10<sup>159</sup>

Målet gällde en man som arbetade som koncernchef för en global finsk koncern. Mannen var bosatt och arbetade enbart i Finland. Enligt det nordiska skatteavtalet hade han dock skatterättslig hemvist i Sverige. Under året befann sig mannen 112 dagar i Finland, 112 dagar på tjänsteresa i andra länder än Finland och Sverige, 35 dagar på rekreation i andra länder än Finland och Sverige samt 106 dagar på ledighet i Sverige. Ersättning för arbetet utgick från arbetsgivare med säte i Finland. Frågan som uppkom var om lön från mannens finska arbetsgivare skulle beskattas i Sverige till den del han inte fysiskt befunnit sig i Finland. Krävdes det att personen var fysiskt närvarande i Finland för att arbetet ska anses utför där?

#### 5.3.1.1 Länsrätten

Länsrätten konstaterade att avgörande för målet var huruvida uttrycket "utfört" i artikel 15 (1) i det nordiska skatteavtalet ska tolkas. Länsrätten konstaterar att tolkningen ska ske med utgångspunkt i avtalets ordalydelse och syfte. Särskild betydelse får även OECD:s modellavtal och dess kommentar.

Länsrätten delar upp avgörandet och behandlar först frånvaro från arbetsstaten på grund av sjukdom och därefter frånvaro från arbetslandet på grund av tjänsteresor. När det gäller frånvaro på grund av sjukdom konstaterar länsrätten att det stämmer bäst överens med avtalets ordalydelse, utformning och syfte att behandla ledigheter och sjukavbrott under vistelse i hemstaten som om vederbörande även under denna tid "utfört" arbete i verksamhetsstaten, med följd att beskattning inte ska ske i hemviststaten.

<sup>157</sup> Ett antal kammarrättsavgörande har dock tagit ställning i frågan, se beslut från kammarrätten i Göteborg den 31 mars 2010, mål nr. 468-472-09 och kammarrätten i Göteborg den 2 september 2009, mål nr. 4711-08.

<sup>158</sup> Se beslut från Högsta domstolen den 29 mars 2011, mål nr. 399-403-10.

<sup>159</sup> Mål nr 399-403-10, dom meddelad av HFD den 15 mars 2012.



Länsrätten motiverar denna slutsats med stöd i uttalande av Klas Vogel (i 3:e upplagan av "on Double taxation Conventions"). Därefter går länsrätten över till att behandla frånavaro på grund av tjänsteresor. Länsrätten framför att mannen är anställd vid huvudkontoret i Finland och tjänstresorna ska därför antas föranledda av bolagets behov av uppföljning av verksamheten i dotterbolag och inte till följd av att han utfört arbete hänförligt till dotterbolagen. Även denna slutsats motiveras med stöd i uttalanden av Klas Vogel (i 3:e upplagan av "on Double taxation Conventions"). Länsrätten ansåg därför att mannens arbete under tjänstresorna ska anses utfört i Finland och den lön han erhållit under tjänstresorna ska därför inte beskattas i Sverige. Kammarrätten fastslog länsrättens dom.<sup>160</sup>

### 5.3.1.2 En kommentar till länsrättens avgörande

Domstolen framför att särskild betydelse bör tilläggas OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentar men lägger ingen vikt vid uttalandet i kommentaren. I kommentaren stadgas klart och tydligt att arbete ska anses utför där arbetstagaren är fysiskt närvarande då han fullgör sina arbetsuppgifter. Det kan därför anses förvånande att så stor vikt har lagts vid utlåtanden i doktrin. Utlåtanden i doktrin är inte juridiskt bindande men kan få en stor betydelse vid skatteavtalstolkning, då annan hjälp vid tolkningen inte går att finna. I detta fall finns tydlig vägledning att finna i kommentaren och det kan därför tyckas mycket märkligt att domstolen inte tagit hänsyn till detta. KommentaruTLåtanden torde nämligen gå före utlåtanden i doktrin.

Domstolen har således i sitt avgörande bortsett från de principer som gäller vid skatteavtalstolkning, och som domstolen i RÅ 1987 ref. 162 RÅ 1996 ref. 84 fastslagit ska gälla. Är ett skatteavtal utformat enligt OECD:s modellavtal och båda parterna är medlemmar i OECD bör kommentaren få en stor betydelse vid skatteavtalstolkning. Så har inte skett i detta fall. Domstolen tycks istället göra sin egen tolkning och bortser således från de principer som Högsta förvaltningsdomstolen fastslagit ska gälla vid tolkning av skatteavtal.

### 5.3.1.3 Högsta förvaltningsdomstolen

Likt länsrätten konstaterar HFD att frågan i målen är om arbetet ska anses vara utfört i Finland även i fråga om de dagar han inte fysiskt vistats där på grund av tjänsteresor, vistelse i Sverige eller semesterresor till tredje land.

Högsta förvaltningsdomstolen framhåller först att avtalet inte innehåller någon uttrycklig definition av vad som menas med att arbetet utförs i den andra staten. Vidare konstaterar HFD att vid tolkning av bestämmelser i ett skatteavtal, ska begrepp i första hand tilläggas den innebörd som kan antas

---

<sup>160</sup> Kammarrätten i Stockholm den 18 november 2009, mål nr. 8358-07.

svara mot vad de avtalsslutande parterna avsett. HFD hänvisar därmed till RÅ 1996 ref. 84, där allmänna riktlinjer för att fastställa vad parterna avsett med en viss bestämmelse i ett avtal, har redovisats. HFD konstaterar vidare att om ett skatteavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal har utformats i överensstämmelse med modellavtalet, finns det normalt fog för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat. HFD hänvisar i detta avseende till RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68.

HFD konstaterar att enligt förarbeten har skatteavtalet utformats utifrån modellavtalet och att artikel 15 (1) är en direkt översättning av motsvarande artikel i modellavtalet.<sup>161</sup> Med stöd av detta ser HFD till kommentaren till OECD:s modellavtal. HFD konstaterar att kommentaren utgår från att det krävs fysisk närvaro för att en anställning ska anses utövad i en annan stat än hemviststaten. HFD framhåller därmed att den tolkning som görs i kommentaren dessutom står i god överensstämmelse med artikelns ordalydelse. HFD finner således att i fråga om de inkomster som den skatteskyldige uppburit från sin arbetsgivare i Finland, ska från beskattning i Sverige, undantas det belopp som hänför sig till det arbete han utfört när han fysiskt befunnit sig i Finland. HFD upphäver således underinstansernas avgöranden och förklarar att inkomsten ska beskattas i Sverige för inkomsterna från arbetsgivaren i Finland med undantag för de belopp som hänför sig till arbete som han utfört vid fysisk närvaro där.<sup>162</sup>

#### **5.3.1.4 En kommentar till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Både i doktrin<sup>163</sup> och enligt avgörandet från länsrätten, har det hävdats att arbetslandet kan ha beskattningsrätt till inkomst intjänad under kortare resor till andra länder, som t.ex. vid tjänsteresor. Detta om de har ett samband med arbetet i anställningslandet. I detta fall rörde det sig om tjänsteresor som hade ett samband med arbetet vid huvudkontoret i Helsingfors. Tjänsteresorna var även många till antalet och korta.

HFD konstaterar att då ett skatteavtal har utformats enligt OECD:s modellavtal får det antas att avtalsparterna önskat uppnå det resultat som OECD rekommenderat. Kommentaren till modellavtalet utgår från att det krävs fysisk närvaro för att en anställning ska anses utövad i en annan stat än hemviststaten. Det stämmer enligt HFD också överens med artikelns ordalydelse, särskilt eftersom det är fråga om undantag från hemviststatens rätt till beskattning. Enligt HFD spelar det således ingen roll om

---

<sup>161</sup> HFD hänvisar till prop. 1996/97:44 Dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

<sup>162</sup> Mål nr 399-403-10, dom meddelad av HFD den 15 mars 2012.

<sup>163</sup> Se till exempel Vogel, on Double taxation Convention (1997), s. 892-893, Kemmeren, Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach (2006), IBFD, November 2006, s. 436 och Hinnikens, The salary split and the 183 day exception (1988), Intertax 1988/8-9, s. 234.

tjänsteresorna har ett samband med anställningen i Finland. HFD bortser således i sitt avgörande från utlåtanden i doktrin och utgår enbart från kommentarutlåtanden.

HFD bekräftar att OECD:s modellavtal samt dess kommentar intar en särställning vid skatteavtalstolkning. HFD fastställer att kommentarutlåtanden går före utlåtanden i doktrin. Huruvida det föreligger ett samband mellan arbetet som utförs och ersättningen som utgår har alltså ingen avgörande betydelse enligt HFD. Avgörandet stämmer väl överens med tidigare praxis angående skatteavtalstolkning.<sup>164</sup>

Med utgångspunkt i kommentaren till OECD:s modellavtal fastslår HFD att det är den fysiska närvaron som är avgörande för fördelningen av beskattningsrätten. Enligt HFD kräver artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat. Det är således den fysiska närvaron som är avgörande för fördelningen av beskattningsrätten. Eftersom detta följer av OECD:s kommentar till modellavtalet, bör detta synsätt gälla alla Sveriges skatteavtal och inte enbart det nordiska skatteavtalet som prövades i detta fall.

## 5.4 Ersättning vid inaktivitet

Som framgått ovan uppstår ofta problem att fastställa var arbete ska anses utfört, detta då en arbetstagare kan vara fysiskt närvarande i flera olika stater när han fullgör sina arbetsuppgifter. Ännu större svårigheter uppstår dock då inget arbete har utförts över huvudtaget. Exempel på ersättning som utgår vid inaktivitet är ersättning vid sjukdom, ersättning för uteblivet arbete, ersättning vid konkurrensklausuler och avgångsvederlag.

Som redovisats i kapitel fyra krävs det först och främst att ersättningen faller in under begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. Som framgick i kapitel fyra uppstår dock ofta tolkningsproblem i de fall ersättning betalas ut, men inget arbete faktiskt har utförts av den som tar emot ersättningen. I detta fall råder det en brist i sambandet mellan arbetet som har utförts och ersättningen som betalats ut. Problematiken har belysts i kapitel fyra och den fortsatta framställningen utgår därför ifrån att ersättning faller in under artikel 15.

Efter att ha konstaterat att inkomsten faller in under artikel 15 blir nästa uppgift att fastställa huruvida inaktiviteten kan anses som utövande av en anställning. För att artikel 15 ska vara tillämplig krävs att någon form av aktivitet har utförts. Enbart passivitet torde inte aktualisera en tillämpning av artikel 15.<sup>165</sup> För att artikel 15 ska vara tillämplig krävs att inaktiviteten

---

<sup>164</sup> Att OECD:s modellavtal och dess kommentar får dock stor betydelse vid tolkning av skatteavtal har konstaterats i bland annat RÅ 1987 ref 162 och RÅ 1996 ref. 84.

<sup>165</sup> Pötgens, *Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1* (2009), IBFD, October 2009, s. 431.

kan betraktas som utövande av en anställning. Kan inaktiviteten inte hänföras till en anställning ska, enligt Pötgens, första meningen i artikel 15 tillämpas. Detta innebär således att hemviststaten ska beskatta inkomsten.<sup>166</sup>

Är inaktiviteten att anses som utövande av en anställning blir nästa fråga var inaktiviteten ska anses utförd. Utgångspunkten är att den stat där arbetet utförts har rätt att beskatta inkomsten. Problemet då inget arbete faktiskt har utförts blir att avgöra vilken stat som ska ha rätt att beskatta inkomsten. Enligt Pötgens finns det tre olika alternativ för att bestämma var inaktiviteten ska anses utförd. Det första alternativet är att inaktiviteten ska anses utförd i den stat där arbetstagaren fysiskt befinner sig under inaktiviteten. Ett annat alternativ är att inaktiviteten ska anses utförd i den stat som arbetet skulle utförts i, om arbetstagaren till exempel inte blivit sjuk eller arbetet inte hade ställts in. Det sista alternativet är att arbetet anses utfört i den stat där arbetet tidigare har utförts.<sup>167</sup>

I linje med kommentaren till artikel 15 kan det hävdas att arbetet ska anses utfört i den stat där arbetstagaren var fysiskt närvarande under inaktiviteten. Detta under förutsättningen att passiviteten eller inaktiviteten är att anse som utövandet av anställningen. En sådan strikt tolkning skulle dock enligt Pötgens kunna leda till missbruk då individer kan flytta sin skatterättsliga hemvist till lågbeskattade stater.<sup>168</sup> Stater har således även använt sig av de andra två tillvägagångssätten vid fördelning av beskattningsrätten av ersättning vid inaktivitet. Vid sjukersättning och ersättning vid uteblivet arbete har ofta inaktiviteten ansetts utförd i den stat som arbetet skulle ha utförts i. Då det gäller avgångsvederlag och ersättning vid konkurrensklausuler har istället det sista alternativet tillämpas, att inaktiviteten ansetts utförd i den stat där arbete tidigare har utförts.<sup>169</sup>

### 5.4.1 Beskattning av inaktiviteter i svensk rätt

Enligt svensk intern rätt beskattas all inkomst från tjänst enligt 10 kap 1 § IL. Till inkomstslaget tjänst hör alla typer av ersättning som kan uppstå i samband med arbete. Arbetsinkomster omfattar således lön, arvoden och andra ersättningar i pengar eller andra förmåner till en anställd. Enligt svensk rätt avses också sjuklön som lön. Lön särskiljs således inte från sjuklön som arbetsgivaren betalar.<sup>170</sup> Som arbetsinkomster anses även sådana ersättningar som inte kan betecknas som lön men som har sin grund i

---

<sup>166</sup> Pötgens, Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1 (2009), IBFD, October 2009, s. 431.

<sup>167</sup> Pötgens, Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1 (2009), IBFD, October 2009, s. 431.

<sup>168</sup> Pötgens, Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1 (2009), IBFD, October 2009, s. 432.

<sup>169</sup> Pötgens, Income from International Private Employment (2006), s. 416-417.

<sup>170</sup> Prop. 2007/08:22 s. 26.

ett anställningsförhållande, såsom till exempel avgångsvederlag, inkomstgarantier, arbetsrättsliga skadestånd och avtalsersättningar.<sup>171</sup>

Till skillnad från artikel 15 i OECD:s modellavtal krävs det således inte, enligt svensk intern rätt att det har utförts någon prestation för att inkomsten ska beskattas. Enligt svensk rätt krävs alltså inte att någon aktivitet har utförts av arbetstagaren. Enligt svensk intern rätt uppstår inget hinder vid beskattning av ersättning som utgår vid inaktivitet. Frågan som kvarstår är då om skatteavtal begränsar den svenska beskattningsrätten.

Beskattning vid inaktivitet var uppe till prövning i förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1986:14. Frågan som aktualiserades i målet var huruvida Sverige hade rätt att beskatta ersättning, som utgått under tjänstledighet från anställning i ett svenskt bolag, under tiden den skatteskyldige, hade sin hemvist i Spanien. Ersättningen, som utbetalades månadsvis, skulle utgå under tjänstledigheten fram till dess att den skatteskyldige vid 60 års ålder skulle pensioneras. Enligt överenskommelsen förpliktigade sig även den skatteskyldige, att under den tid som ersättningen skulle utgå, inte åta sig avlönat arbete för annans räkning, utan att först samråda med bolagets VD.

Nämnden tog i sitt beslut utgångspunkt i att den skatteskyldige enbart hade arbetat i Sverige innan tjänstledigheten och att överenskommelsen inte innebar att anställningen upphörde utan endast att den skatteskyldige fick tjänstledighet med en principiell skyldighet att inte ta anställning hos någon annan. Nämnden ansåg att den ersättning, som utgick enligt överenskommelsen under nu angivna förhållanden måste anses förvärvat genom verksamhet i Sverige och att den dessutom skall anses utgå för ett i Sverige utfört arbete enligt dubbelbeskattningsavtalets mening. Högsta förvaltningsrätten ändrade inte förhandsbeskedet.<sup>172</sup>

Av ovanstående förhandsbesked, som fastställdes av HFD, framgår att ersättning som utgått från en svensk arbetsgivare, trots att inget arbete utförts under utbetalningstiden, har ansetts baserad på tidigare verksamhet i Sverige och därmed betraktats som skattepliktig i Sverige enligt intern rätt och aktuellt skatteavtal även om utbetalning skett under tid personen haft hemvist i en annan stat.<sup>173</sup> Av förhandsbeskedet framgår således att lön som utgått trots att något faktiskt arbete inte behövt utföras under tiden för mottagandet, ändå kan ses som ersättning, som utgått för en tidigare utförd arbetsprestation och således beskattas i Sverige. Att den skatteskyldige inte fysiskt befann sig i Sverige då ersättningen betalades ut påverkade inte Sveriges rätt att beskatta inkomsten.

Motsatt situation, då ersättning utgår från en utländsk arbetsgivare med anledning av arbete i en utländsk stat men som utgår under en tid då mottagaren är bosatt och har hemvist i Sverige enligt aktuellt skatteavtal,

---

<sup>171</sup> Prop. 2007/08:22 s. 27.

<sup>172</sup> RSV/FB Dt 1986:14, sekundärkälla hämtat ur Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10 dnr. 131 529671-08/111.

<sup>173</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10 dnr. 131 529671-08/111.

anses Sverige ändå ha rätt att beskatta inkomsten. Beskattningsrätten grundar sig då i huvudsak på 10 kap. 8 § IL som stadgar att en inkomst ska tas upp till beskattning det år då den blir tillgänglig för lyftning. Blir inkomsten tillgänglig för lyftning då den skatteskyldige har sin skatterättsliga hemvist i Sverige har således Sverige rätt att beskatta inkomsten.

Den svenska uppfattningen tycks således vara att ersättning, som erhålls utan att den skatteskyldige behövt utföra några arbetsuppgifter, varken i Sverige eller i annat land under en viss tid, hindrar inte att ersättningen är skattepliktig i Sverige enligt intern rätt och ska tas upp i inkomstslaget tjänst. Enligt denna tolkning hindrar inte skatteavtalet svensk beskattning och eventuell dubbelbeskattning undviks i Sverige genom avräkning av utländsk skatt på ersättningen.<sup>174</sup>

Följaktligen kan det konstateras att vid beskattning av inaktivitet grundar Sverige sitt beskattningsanspråk på alla tre, av Pötgens redovisade, principerna. Enligt den svenska uppfattningen kan således inaktiviteten anses utförd i den stat där arbetstagaren fysiskt befinner sig under inaktiviteten, i den stat som arbetet skulle utförts i om arbetsuppgifterna utförts eller i den stat där arbetet tidigare har utförts.

## 5.5 Slutsatser

Som framgått ovan finns det ett antal tolkningsmetoder att utgå ifrån vid tolkning av begreppet ”arbetet utförs”. Trots detta är det svårt att hitta en lösning på hur begreppet ”arbetet utförs” bör tolkas. De olika tolkningsmetoderna ger upphov till olika tolkningar och rättspraxis på området är inkonsekvent. Sett enbart till textens ordalydelse och kommentaren till OECD:s modellavtal bör artikeln tolkas så att endast fysisk närvaro kan ge upphov till beskattning. Sett till bestämmelsens syfte och doktrin på området är det inte enbart arbetstagarens fysiska närvaro som kan orsaka beskattningsanspråk. Arbetet kan enligt denna uppfattning även anses utfört på den plats där arbetet får effekt istället för platsen där arbetet fysiskt utförs.

Som framgått ovan har även domstolarna runt om i Europa inte heller visat ett enhälligt resonemang vid tolkning av ”arbetet utförs” i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Eftersom det inte finns någon internationell domstol som kan ge ledning i tolkning av skatteavtalen är det upp till de nationella domstolarna att tolka skatteavtalen. Detta resulterar ofta i att domstolarna använder sig av sina nationella verktyg vid tolkningen. Då två stater tolkar samma bestämmelse på två olika sätt kan detta i sin tur även leda till dubbelbeskattning.

---

<sup>174</sup> Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10 dnr. 131 529671-08/111.

Med utgångspunkt från länsrättens domsslut, som kammarrätten fastslog, i mål nr 399-403-10 torde det inte finnas ett definitivt fysiskt krav för att arbete ska anses utfört i en viss stat enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal. Enligt länsrätten finns det stöd för att tjänsteresor utomlands ska anses utförda i Sverige trots att arbetstagaren inte fysiskt befunnit sig i landet. Länsrätten grundar istället sin inställning på den plats där arbetet får effekt, var verksamheten har sin huvudsakliga ledning och var arbetstagaren utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter. Stöd för denna uppfattning har domstolen funnit i utländsk doktrin. Enligt denna slutsats är det således inte enbart den fysiska närvaron som är avgörande för beskattningsrätten. Huruvida denna tolkning stämmer överens med den tolkning som OECD:s modellavtal och tillhörande kommentar rekommenderar är dock högst tveksamt.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade dock att det är den fysiska närvaron som är avgörande för fördelningen av beskattningsrätten. Enligt HFD kräver således artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat. HFD konstaterade åter igen att OECD:s modellavtal och dess kommentar bör ha stor betydelse vid tolkning av skatteavtal.

Trots att Högsta förvaltningsdomstolen har lämnat besked i frågan huruvida begreppet ”arbetet utförs” innebär ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den andra staten, kvarstår dock problemet med den dubbelbeskattning som kan uppkomma då stater tolkar bestämmelsen på olika sätt. Om länder som tillämpar samma skatteavtal använder sig av olika definitioner av ”arbetet utfört” i artikel 15 (1) skulle detta således kunna leda till dubbelbeskattning eller till och med dubbel skattefrihet. Önskvärt vore därför att begreppet klargjordes i kommentaren till OECD:s modellavtal på ett tydligare sätt. Detta skulle troligtvis skapa en mer enhetlig tolkning av begreppet. Ett annat alternativ skulle vara att egna definitionsregler infördes i de enskilda skatteavtalen, där artikel 15 (1) specificerades. Detta skulle dock vara oerhört mer omfattande och tidskrävande.

## 6 Sammanfattande slutsatser

I uppsatsen har reflektioner och analys förts fram löpande i texten. Detta kapitel har till syfte att sammanfatta uppsatsen samt att på bästa sätt besvara de frågeställningar som ställdes upp i avsnitt 1.2. Kapitlet ska således ge en sammanfattande bild av gällande rätt i Sverige avseende tolkning och tillämpning av artikel 15 i OECD:s modellavtal. Frågeställningarna som presenteras i det inledande avsnittet var:

- Vilka problem och svårigheter uppstår vid tolkningen av artikel 15 (1) i Sverige?
- Hur har artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal tolkats i svensk rätt?
  - a. Vilka ersättningar omfattas av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”?
  - b. Krävs fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat?
- Behöver artikel 15 i OECD:s modellavtal genomgå förändringar för att på så sätt lösa tolkningsproblematiken?

### 6.1 Vilka problem och svårigheter uppstår vid tolkning av artikel 15 (1) i Sverige?

Som konstaterats ovan följer Sverige i stor utsträckning OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal. OECD:s modellavtal har följaktligen en stor betydelse för hur svenska domstolar tolkar och tillämpar skatteavtal. Det är dock mycket svårt för den skattskyldige att i förväg kunna förutse de rättsliga och ekonomiska konsekvenserna som en tillämpning av artikel 15 i OECD:s modellavtal kan komma att få. Detta beror i huvudsak på att artikeln innehåller ett flertal otydliga begrepp och termer. Men även på grund av att principer som gäller vid tolkning av skatteavtal inte är helt tydliga.

#### 6.1.1 Otydliga tolkningsregler och oenhetlig rättspraxis

I kapitel tre redovisades de principer som gäller vid tolkning av skatteavtal. Exakt hur dessa principer ska tillämpas är dock svårt att fastställa. Framst är det kommentarens ställning som rättskälla som har skapat störst problem vid skatteavtalstolkningen. Kommentaren har som ovan stadgats inte rättslig juridisk betydelse. Det finns således inget direkt stöd varken i författning eller förarbeten för att vid tolkning av skatteavtal hämta ledning ur



kommentaren. Huruvida det är berättigat att använda sig av kommentaren enligt Wienkonventionen är inte heller helt klart. Som framgått i kapitel tre är det således väldigt svårt att placera in kommentaren i Wienkonventionens tolkningsartiklar.

Kommentarens tveksamma ställning har således orsakat problem vid skatteavtalstolkning, och även lett till att det uppstått olika tolkning i olika stater. I svensk rättspraxis finns det fall där domstolen använder sig av kommentaren för att lösa tolkningsfrågan, men det finns även fall där domstolen överhuvudtaget inte tillämpar kommentaren trots att båda parter är medlemmar i OECD och har utformat sitt avtal utefter modellavtalet.

HFD har bland annat RÅ 1996 ref. 84 fastslagit att särskild betydelse ska tillerkännas OECD:s modellavtal med kommentar. Domstolen tycks dock inte alltid följa dessa principer vid skatteavtalstolkning. Ett tydligt exempel där underrätten bortsett från dessa principer är länsrättens och kammarrättens avgörande i mål nr 399-403-10. Både länsrätten och kammarrätten tycks i detta fall göra sin egen tolkning och bortser således från de principer som Högsta förvaltningsdomstolen fastslagit ska gälla vid tolkning av skatteavtal. Att domstolen ibland använder sig av kommentaren vid skatteavtalstolkning och ibland inte, har således resulterat i en otydlig rättspraxis. Denna otydliga rättspraxis har lett till att det råder en del osäkerhet huruvida kommentaren ska eller inte ska tillämpas vid skatteavtalstolkning.

I stället för att fokusera på att utreda kommentarens ställning som rättskälla eller huruvida kommentaren faller in under Wienkonventionens tolkningsregler, bör istället kommentaren ses som ett viktigt hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal. Kommentaren bör ses som ett extra hjälpmedel att tillgå då tolkningsproblem uppstår. Är båda parterna medlemmar i OECD och har utformat sitt avtal utefter modellavtalet, bör kommentaren få en stor betydelse vid tolkningen av avtalet.

### **6.1.2 Dubbelbeskattning uppstår då stater tolkar samma bestämmelse på olika sätt**

Även om det enligt svensk intern rätt finns tydliga riklinjer hur ett begrepp ska tolkas kvarstår dock problemet med den dubbelbeskattning, som kan uppkomma då stater tolkar bestämmelsen på olika sätt. Om länder som tillämpar samma skatteavtal använder sig av olika definitioner av begreppen i artikel 15 (1) kan det nämligen leda till dubbelbeskattning eller till och med dubbel skattefrihet. En viktig målsättning vid avtalstolkning är att avtalet tolkas uniformt i de båda avtalsslutande staterna för att det ska bli effektivt. OECD:s modellavtal och dess kommentar är en viktig källa vid tolkning av skatteavtal, eftersom den ger upphov till en gemensam tolkning mellan medlemsländerna.

Eftersom det inte finns någon internationell domstol som kan ge ledning i tolkning av skatteavtalen är det upp till de nationella domstolarna att tolka skatteavtalen. Detta resulterar ofta i att domstolarna använder sig av sina nationella verktyg vid tolkningen, detta med ledning ur artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal. I uppsatsen har flera rättsfall från ett flertal stater redovisats för att belysa problematiken som kan uppstå då staterna tolkar samma bestämmelse på olika sätt. Trots att nästan alla skatteavtal i Europa är utformade enligt artikel 15 i OECD:s modellavtal skiljer sig således tolkningen av artikeln mycket åt mellan länderna. Då två stater tolkar samma bestämmelse på två olika sätt kan detta i sin tur även leda till dubbelbeskattning.

Ett sätt att motverka detta problem vore att lättare tillgängliggöra rättspraxis från andra stater. På så sätt skulle stater kunna få kunskap om hur andra stater dömt i samma fråga. Detta skulle troligtvis resultera i en mer gemensam tolkning även i en mer enhetlig rättspraxis mellan medlemsstaterna.

## **6.2 Hur har artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal tolkats i svensk rätt?**

Artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal har dock gett upphov till olika tolkningssvårigheter då den innehåller flera otydliga begrepp och uttryck. Uppsatsen har behandlat två centrala begrepp i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal som har stor betydelse för artikelns tillämplighet, ”lön eller annan liknande ersättning” och ”arbetet utförs i den andra avtalslutande staten”. Detta avsnitt sammanfattar hur dessa begrepp har tolkats i svensk rätt.

### **6.2.1 Vilka ersättningar omfattas av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”?**

För att artikeln ska vara tillämplig krävs att ersättningen faller in under begreppet ”lön eller annan likande ersättning”. Det är således detta begrepp som bestämmer artikelns tillämplighetsområde.

#### **6.2.1.1 Ett brett tillämpningsområde**

På grund av att uttrycket ”lön eller annan liknande ersättning” inte har definierats, varken i artikeln eller i kommentaren till bestämmelsen, har begreppet lämnats öppet för tolkning. Genom att inte definiera begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”, i varken artikeln eller kommentaren, har artikeln således fått ett brett tillämpningsområde. Även syftet med att

begreppet ”liknande ersättningar” har använts tyder på att artikeln ska ha ett vidsträckt tillämpningsområde. På så sätt säkerställs att all typ av inkomst som enligt intern nationell lagstiftning klassificeras som ersättning för utfört arbete, även faller in under artikel 15 (1). Det finns således ett syfte med att inte klargöra begreppet i varken artikeln eller kommentaren.

### **6.2.1.2 Samband mellan ersättningen och anställningen**

För att artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal ska vara tillämplig krävs det att ersättningen är att anses som ”lön eller annan liknande ersättning”. I detta avseende kan det konstateras att det inte spelar någon roll vilken typ av ersättning som betalas ut till arbetstagaren. Huruvida ersättningen utgår i form av pengar, föremål eller förmåner har således ingen betydelse. Detta eftersom alla olika typer av ersättningar omfattas av bestämmelsen. Ersättningen bör dock kunna värderas i pengar. Huruvida en ersättning faller inom artikelns tillämpningsområde beror istället på sambandet mellan det arbete som utförts och den ersättning som betalats ut.

Vad som krävs för att det ska finnas ett samband mellan ersättningen och anställningen är dock inte helt klart. Enligt Vogel bör man se till anledningen till att ersättningen betalas ut. Ersättningen ska ha sitt ursprung i en anställning eller arbetsprestation. Det ska vidare finnas ett affärsmässigt intresse och inte bara ett personligt intresse, i att arbetsprestationen utförs.<sup>175</sup> Vidare bör ersättningen betalas ut av en arbetsgivare, eller någon i dess ställe. Som konstaterades i kapitel fyra kan det dock vara svårt att avgöra huruvida det finns ett samband mellan en ersättning och en anställning. Tolkningsproblem har särskilt uppstått i de fall då det brister i sambandet mellan ersättningen och anställningen. Detta gäller främst i de fall då ersättningen betalas ut av någon annan än arbetsgivaren och dels i de fall då inget arbete faktiskt utförts. När det gäller dessa typer av ersättningar har tolkningssvårigheter inte bara uppstått vid klassificeringen av ersättningen, utan även då det ska avgöras var arbetet ska anses utfört. Huruvida dessa ersättningar ska omfattas av artikel 15 (1) eller inte, går inte med säkerhet att fastställa. Detta eftersom bristen på rättspraxis på området är stor.

Sammanfattningsvis kan det således konstateras att för att artikel 15 (1) ska vara tillämplig har det ingen avgörande betydelse vilken typ av ersättning det rör sig om, vem som betalar ut ersättningen, hur ersättningen betalas ut eller när ersättningen erhålls. Det viktiga är sambandet mellan ersättningen och anställningen. För att artikel 15 (1) ska vara tillämplig krävs det att det finns ett samband mellan arbetet som utförs och ersättningen som betalas ut.

---

<sup>175</sup> Vogel, on Double taxation Conventions (1997), s. 889.

### 6.2.1.3 Tolkning med stöd i den interna rätten

Att begreppet lön eller annan liknande ersättning” inte har klargjorts i varken modellavtalet eller kommentaren, resulterar ofta i att det blir upp till staterna själva att tolka bestämmelsen. Med ledning ur artikel 3 (2) i OECD:s modellavtal kan således en stats interna lagstiftning få en stor betydelse vid tolkning. Att låta internrättsliga regler få stor betydelse vid skatteavtalstolkning kan dock vara problematiskt, något som togs upp närmare i kapitel fyra. En användning av internrättsliga regler kan nämligen leda till en ökning av dubbelbeskattning istället för ett undanröjande av densamma.

Viktigt att poängtera är att skatteavtalets definition av begreppet ”lön eller liknande ersättning” ska skiljas från den svenska interna rättens definition av tjänsteinkomster. Svensk intern rätt har nämligen ett vidsträckt löntagarbegrepp, vilket innebär att all inkomst som har sitt ursprung i utfört arbete beskattas i inkomstslaget tjänst. Inkomst av tjänst, enligt svensk intern rätt, omfattar således flera olika typer av ersättningar än vad modellavtalet gör. Det kan således konstateras att det svenska tjänsteinkomstbegreppet är ett mer vidsträckt begrepp än artikel begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” i artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal.

Att begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” inte definierats i modellavtalet eller kommentaren kan således leda till att stater klassificerar samma ersättning på olika sätt. Hade begreppet klargjorts i kommentaren till bestämmelsen hade detta lett till att tolkningsproblem inte uppstått i samma utsträckning. Dock kan det, så som det framgått ovan, finnas en poäng med att lämna begreppet öppet för tolkning. Det finns således både fördelar och nackdelar med att begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” inte har en bestämd innebörd.

### 6.2.1.4 Är klassificeringen av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” ett problem i praktiken?

Bristen på rättspraxis i Sverige tyder på att klassificeringen av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” inte är ett särskilt stor problem i praktiken. Detta är troligtvis en konsekvens av att artikel 15 (1) har getts ett brett tillämpningsområde.

Vissa ersättningar är dock mer problematiska att klassificera än andra. I många fall löser man dessa problem genom att reglera detta särskilt i skatteavtalet. I skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland har till exempel en särskild reglering avseende utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftning införts i skatteavtalet.<sup>176</sup> I skatteavtalet mellan

---

<sup>176</sup> Se lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland, artikel 18.

Sverige och Nederländerna har det införts en särskild reglering i artikel 18 i skatteavtalet, som reglerar pension. I andra stycket stadgas nämligen att ett engångsbelopp som inte är av periodisk natur och som betalas med anledning av tidigare anställning som utövats i den andra avtalsslutande staten ska beskattas i den avtalsslutande stat från vilken ersättningen eller engångsbeloppet härrör.<sup>177</sup> I många fall kommer således avgångsvederlag att klassificeras som pension i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna.

Genom att definiera begreppet särskilt i det enskilda skatteavtalet blir tolkning av begreppet enhetligt i de båda avtalsslutande staterna. På så sätt undviks de tolkningsproblem som annars kan uppkomma vid tolkning av skatteavtalet.

## **6.2.2 Krävs fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat?**

För fördelning av beskattningsrätten är det istället avgörande hur begreppet ”arbetet utförs” tolkas. Hur begreppet ”arbetet utförs” bör tolkas är det dock svårt att fastställa. Som framgått i kapitel fem ger de olika tolkningsmetoderna upphov till olika tolkningar och rättspraxis på området är inkonsekvent.

### **6.2.2.1 Högsta förvaltningsdomstolens tolkning**

Begreppet ”arbetet utförs” i artikel 15 (1) är det begrepp i artikeln som lett till störst tolkningssvårigheter och praktiska problem vid fördelning av beskattningsrätten. I svensk rätt har det länge varit väldigt oklart huruvida begreppet innebär ett krav på fysisk närvaro för att arbete ska anses utfört i en viss stat.

Högsta förvaltningsdomstolen besvarade i mars 2012 frågan huruvida det är den fysiska närvaron som är avgörande enligt artikel 15 (1). I mål nr 399-403-10 konstaterade HFD att det är arbetstagarens fysiska närvaro som avgör vilken stat som har rätt att beskatta inkomsten. HFD slog således fast att om ett skatteavtal har en bestämmelse, som grundar sig på och är utformad enligt artikel 15 i OECD:s modellavtal, är det den stat, som arbetstagaren är fysiskt närvarande i, när han fullgör sina arbetsuppgifter som har rätt att beskatta ersättningen.

Denna tolkning har sin utgångspunkt i att om ett avtal har utformats enligt OECD:s modellavtal ska kommentaren till modellavtalet tillmätas stor betydelse vid skatteavtalstolkningen. Detta eftersom det får antas att parterna önskat uppnå det resultat som OECD:s modellavtal ger. Enligt kommentaren är det arbetstagarens fysiska närvaro som är avgörande.

---

<sup>177</sup> Se lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna, artikel 18.

Kommentaren tar således endast sikte på den skattskyldiges fysiska närvaro, den plats där arbetet faktiskt utförs.

Slutligen kan det således konstateras att enligt HFD innebär begreppet ”arbetet utförs i en annan stat” ett krav på fysisk närvaro för att arbetet ska anses utfört i den staten. Då alla Sveriges skatteavtal är utformade enligt modellavtalet bör detta synsätt således gälla alla Sveriges skatteavtal och inte enbart det nordiska skatteavtalet som prövades i detta fall.

### **6.2.2.2 Bör den fysiska närvaron vara avgörande för fördelningen av beskattningsrätten?**

Med utgångspunkt i avgörandet från HFD krävs det att arbetstagaren är fysiskt närvarande i en stat för att den staten ska ha rätt att beskatta inkomsten. Det är även denna tolkning som OECD:s modellavtal rekommenderar. Men är det en berättigad tolkning?

I viss mån kan kommentaren till artikel 15 (1), då det gäller begreppet ”arbetet utfört”, anses omodern. Arbetsmarknaden har förändrats och detta har således även inneburit att arbetsuppgifter kan utföras på flera olika platser och i fler olika stater. En arbetstagare kan således vara fysisk närvarande i flera olika stater då han fullgör sina arbetsuppgifter. I detta hänseende kan det således kritiseras att artikel 15 (1) enbart grundar beskattningsrätt på den fysiska närvaron. Det finns dock vissa fördelar med att ha en klar definition av begreppet ”arbetet utförs” i kommentaren.

Krävs det fysisk närvaro enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal för att arbete ska ansetts utfört i en viss stat skulle detta kunna leda till att en persons tjänsteinkomst blir beskattad i flera länder samtidigt. Kortvariga och tillfälliga arbeten inom en stat skulle således leda till att beskattningsanspråk uppstår i det landet. Samtidigt som hemviststaten enligt artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal har rätt att beskatta arbetsinkomst som utförts i en tredje stat. Det kan anses märkligt att den stat där tillfälligt och kortvarigt arbete utförts, ska ha rätt att beskatta tjänsteinkomsten. I den tredje stat där kortvarigt arbete utförs finns det inte något verkligt ekonomiskt samband som bör föranleda beskattningsanspråk. I många fall brister det i sambandet mellan tjänsteinkomsten och den tredje staten, detta då det inte finns någon ekonomisk anknytning som kan grunda rätten till beskattning av denna inkomst.

Alternativet är att ett land, arbetslandet, istället beskattar all tjänsteinkomst. Detta skulle säkerligen vara ett mer praktiskt alternativ då all beskattning av arbetsinkomster sker inom samma land. Att hänföra arbetet till den stat där arbetet faktiskt ger resultat skulle således underlätta för den skattskyldige men även för skattemyndigheten som beskattar inkomsten. Som Pötgens framfört kan det uppstå en del negativa konsekvenser med att enbart låta arbetsstaten beskatta inkomsten. Enligt Pötgens skulle detta nämligen kunna leda till att dubbel skattefrihet uppstår då det inte går att säkerställa om

arbetsstaten kommer att göra anspråk på att beskatta tjänsteinkomst för arbete som utförs i en tredje stat.<sup>178</sup>

Då arbete utförs i flera länder samtidigt kan det dock bli svårt att fastställa vilken stat som arbetet faktiskt är hänförligt till. I dessa fall kan det således bli svårt att se var arbetet faktiskt ger resultat. Ännu en fråga som skulle uppstå i detta fall är huruvida denna reglering skulle innebära att en arbetstagare aldrig behöver vara fysiskt närvarande i arbetslandet och ändå anses utföra sitt arbete där.

Ytterligare ett alternativ är att utvidga undantaget i artikel 15 (3) i OECD:s modellavtal och således även låta vissa arbetstagare med väldigt mobila arbetsuppgifter omfattas av bestämmelsen. Skulle rättspraxisen även appliceras på dessa arbetstagare skulle detta innebära att all inkomst beskattades i arbetsstaten. Inkomsten skulle beskattas där verksamheten har sitt huvudsakliga säte och normalt sett anses bedriva sin verksamhet. För arbetstagare med omfattande gränsöverskridande arbete skulle detta troligtvis underlätta beskattningen av tjänsteinkomsterna. Detta alternativ skulle dock troligtvis resultera i många praktiska problem, som till exempel att avgöra vilka arbetstagare som ska omfattas av undantaget.

Sammanfattningsvis kan det konstateras att ha ett krav på fysisk närvaro, för att arbete ska anses utfört i en viss stat, medför vissa praktiska fördelar. Finns det ett bestämt krav på fysisk närvaro uppstår troligtvis inte några större tolkningssvårigheter. Detta eftersom den stat som arbetstagaren fysiskt är närvarande i, när han utför sina arbetsuppgifter, är den stat som ska beskatta ersättningen. Kravet på fysisk närvaro kan dock kritiseras i vissa fall. Det gäller främst i de situationer då det inte finns något ekonomiskt samband eller anknytning mellan arbetet som utförs och staten som arbetet utförs i.

### **6.3 Behöver artikel 15 (1) i OECD:s modellavtal genomgå förändringar**

Hur begreppen i artikel 15 (1) ska tolkas är en politisk känslig fråga som kan medföra stora effekter för stater, som har obalans vid gränsöverskridande arbetstagare. Att göra ändringar i artikel 15 är således inte utan svårigheter.<sup>179</sup>

I mål nr 399-403-10 kritiserades kommentaren till artikel 15 (1), av den skattesskyldige, på grund av att artikeln måste anses förlegad med tanke på den snabba tekniska utvecklingen. Skatteverket, motparten i målet, anförde

---

<sup>178</sup> Pötgens, *Income from International Private Employment* (2006), s. 333-339.

<sup>179</sup> Waldburger, *Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention)* (2008), ur *Source versus Residence – Problems arising from the Allocation of Taxing Rights in Alternatives* (red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch Josef and Staringer, Klaus), Wolters Kluwer Law and Business, Alphen aan den Rijn, s. 193.

dock att ändringarna i OECD:s modellavtal sker kontinuerligt och framförallt kommentaren till avtalet har under senare år genomgått många förändringar. Detta gäller bl.a. artiklarna 5 och 15. Ofta är uppdateringarna föranledda av den tekniska utvecklingen som exempelvis kommentarerna till artikel 5 där definitionen av fast driftsställe finns. Skatteverket framförde att någon ändring avseende artikel 15 (1) i kommentaren inte är aviserad. Behovet av ändring har överhuvudtaget inte varit uppe till diskussion.<sup>180</sup> Som diskuterades i avsnitt 6.3.2.2 kan kravet på fysisk närvaro kritiseras, då det kan anses som ett föråldrat och omodernt synsätt. Arbetsmarknaden har förändrats oerhört och att enbart låta den fysiska närvaron vara avgörande för beskattningsrätten ger inte alltid det bästa resultatet

Som framhålls i denna uppsats uppstår många tolkningsproblem vid tillämpning av artikel 15 (1), detta då den innehåller en rad otydliga begrepp och uttryck. När det gäller begreppet ”arbetet utförs” framgår det dock tydligt i kommentaren att arbetet anses utfört på den plats där den anställde är fysiskt närvarande när han fullgör den aktivitet för vilken ersättningen erhålls. I kommentaren finns det således tydliga riktlinjer för hur begreppet ska tolkas. Det är när staterna väljer att inte följa kommentaren som det har uppstått svårigheter.

I kommentaren framgår dock inte lika tydligt vilka ersättningar som omfattas av artikelns tillämpningsområde och således av begreppet ”lön eller annan liknande ersättning”. Som framgått finns det dock ett syfte med att inte tydliggöra vilka ersättningar som faller in under begreppet. Att inte definiera begreppet i kommentaren kan dock leda till att stater tolkar begreppet ”lön eller annan liknande ersättning” på olika sätt. Istället för att ändra artikeln eller kommentaren till artikeln, skulle tillgängligheten av rättspraxis från andra stater, säkerligen skapa en mer gemensam tolkning. På så sätt skulle stater kunna få kunskap om hur andra stater dömt i samma fråga och dubbelbeskattning och dubbel skattefrihet skulle kunna undvikas.

Det bör således inte finnas något behov av att ändra i artikeln eller kommentaren. Det är när staterna inte väljer att följa kommentaren som det kan uppstå svårigheter. Om alla medlemsländerna följde kommentaren skulle dubbelbeskattning troligtvis inte uppstå i samma utsträckning. I vissa situationer kan det vara så att en stat inte vill vara bunden av en bestämmelse eller en tolkning enligt OECD:s modellavtal och dess kommentar. I dessa fall är det möjligt för staterna att införa egna definitionsregler i de enskilda skatteavtalen, där artikel 15 (1) specificerades.

---

<sup>180</sup> Se Högsta förvaltningsrättens dom den 15 mars 2012, mål nr 399-403-10 s. 2.



# Bilaga A - Artikel 15 i OECD:s modellavtal

## INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:

- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
- b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
- c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.

3. respect traffic, Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Prop. 2003/04: 149, *Avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor m.m.*

Prop. 2007/08:22, *Ett förstärkt jobbskatteavdrag.*

## Litteratur

Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU- rättsliga problem.* Uppsala universitet, Uppsala 2010.

Dahlberg, Mattias, *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.

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund 2007.

Hilling, Maria, *Sweden*, Ur *Taxation of Workers in Europe*, (red. Moessner, Joerg Manfred) s. 281-289, EATLP International Tax Series, Volume 6, 2010.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm, 1994.

Linderfalk, Ulf, *Om tolkning av traktater*, Studentlitteratur, Lund 2001.

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, Studentlitteratur, Lund 2007.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 5 uppl., Studentlitteratur, Lund 2011.

Prokish, Rainer, *Double tax conventions on taxations of workers*, Ur *Taxation of Workers in Europe*, s. 51-70 (red. Moessner, Joerg Manfred), EATLP International Tax Series, Volume 6, 2010.

Pötgens, Frank. *Income from Private Employment an analysis of Article 15 of the OECD Model* (2006) IBFD Publications BV, Volume 12 Doctoral Series, Amsterdam, 2006.

Vogel, Klaus, *on Double taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double*

*taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, 3 uppl., Kluwer Law International, London, 1997.

Waldeburger, Robert, *Income from Employment (Article 15 OECD Model Convention)* publicerad i *Source versus Residence – Problems arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, (red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef and Staringer, Klaus), Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn, 2008.

## **Artiklar**

van Brunschot, Frank. *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, s. 5-11, BIFD, Volume 59, January 2005.

Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* Ur Festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), s. 137-155, Nordstedts juridik, Stockholm, 2003.

Hinnekens, Luc, *The salary split and the 183-day exception in the OECD Model and Belgian tax treaties (Part 1)*, s. 229-241, Intertax 1988/8-9.

Kemmeren, Eric, *Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach*, s. 430-451, IBFD November 2006.

Lindencrona, Gustaf, *Internationell skatterätt*, Skattenytt nr. 6/2002.

Peeters, Bernard, *Article 15 of the OECD Model Convention on "Income from Employment" and its undefined terms* (2004), s. 72-82, European Taxation, Volume 44, February/March 2004.

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styrsignal – en ny blomma i regelrabatten*, (2006), s. 401-418, Skattenytt 2006.

Pötgens, Frank, *Income from Inactivity under Article 15 of the OECD Model Tax Convention – Part 1*, s. 428-440, IBFD, October 2009.

Pötgens, Frank, *The "Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model*, s. 252-263, European Taxation, July/August 2001.

Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, s. 612-616, BIFD Vol. 54, 2000.

Ward, David A. *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process* (2006), s. 97- 102, Bulletin for International Fiscal Documentation, Volume 60, 3rd issue, March 2006.

### **Övrigt**

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010.

Skatteverkets handledning, Internationell beskattning 2011.

Skatteverkets ställningstagande 2008-09-10, dnr. 131 529671-08/111.

### **Skatteavtal**

Lag (1992:1193) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Tyskland.

Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

# Rättsfallsförteckning

## **Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen**

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2001 not. 88

Högsta förvaltningsdomstolens dom den 15 mars 2012, mål nr 399-403-10.

Högsta förvaltningsdomstolens dom den 26 mars 2012, mål nr. 1335-11.

## **Rättsfall från Tyskland**

German Tax Federal Court, beslut den 10 juli 1996, BStBl. 1997, II, pp. 431.

Bundesfinanzhof, beslut den 18 juli 1973, IR 52/69, BStBl II 1973, p.757.

Bundesfinanzhof, beslut den 24 februari 1988, IR 143/84, BStBl II 1988, p. 819.

Bundesfinanzhof, beslut den 10 juli 1996, IR 83/95, BStBl II 1997, p. 341.

BHF, beslut den 21 maj 1986, BStBl.II 1986,p, 739.

BHF, beslut den 5 oktober 1994, BStBl. II 1995, p.95.

## **Rättsfall från Nederländerna**

The Dutch Supreme Court, beslut den 22 juli 1981, BNB 1981/262.

The Netherlands Supreme Court, beslut den 6 november 1985, BNB 1985/35.

The Netherlands Supreme Court, beslut den 10 februari 1999, BNB 1999/153.

The Hauge Court of Appeal, beslut den 26 april 2002, V-N 2002/52.9.

**Rättsfall från Belgien**

The Belgian Supreme Court, beslut den 6 november 2000, FJF 2000/76.

**Rättsfall från Schweiz**

Swiss tax authorities, Circular of 18/19 September 1974.

**Rättsfall från Danmark**

Danish Administrative Tax Court (Landsskatteretten), beslut den 10 Juni 1998, TfS 1998, p. 652.