



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Daniel Jessen Winbo

Skatteavtal och skatteflykt, i ljuset
av HFD 2012 ref.20

Examensarbete
30 högskolepoäng

Handledare
Maria Hilling

Internationell skatterätt

Höstterminen 2012

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Terminologi	8
1.6 Disposition	9
2 ALLMÄNT OM SKATTEAVTAL	10
2.1 Vad är ett skatteavtal och varför ingår stater skatteavtal?	10
2.2 Tillämpning av skatteavtal	12
2.3 Införlivande av skatteavtal och dess folkrättsliga karaktär	13
2.3.1 Konstitutionell utgångspunkt	13
2.3.2 Folkrättslig utgångspunkt	14
2.3.3 Den svenska synen på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt	15
2.3.3.1 OMX- domen och den efterföljande kritiken	15
2.3.3.2 Greklandsfallet	16
2.4 Tolkning av skatteavtal	17
2.4.1 Folkrättslig respektive internrättslig tolkning av skatteavtal	17
2.4.2 Wienkonventionen, ett instrument för att fastställa den gemensamma partsavsikten	19
2.4.2.1 Allmänt	19
2.4.2.2 Wienkonventionens tolkningsprinciper	19
3 OECD:S MODELLAVTAL SAMT KOMMENTAR	21
3.1 Tillkomst, syfte och spridning	21
3.2 Kommentaren om möjligheterna att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser	22

3.3	Modellavtalet och kommentarens status som rättskälla	25
3.3.1	OECD:s syn och synen i doktrinen	25
3.3.2	HFD:s inställning	27
3.4	Modellavtalet och kommentaren i förhållande till den gemensamma partsavsikten	27
3.4.1	Betydelsen av att en stat ej är medlem i OECD eller då en avtalsbestämmelse ej utformats efter modellavtalet	28
3.4.2	Betydelsen av reservationer och anmärkningar	28
3.4.2.1	Oenigheten kring hur reservationer och anmärkningar ska behandlas	29
3.4.2.2	Hur behandlas reservationer och anmärkningar av HFD?	30
3.4.3	Statisk eller ambulatorisk tolkning av kommentaren	31
3.4.3.1	OECD:s rekommendation och synen i doktrinen, för- och nackdelar	31
3.4.3.2	Tillämpningsproblematiken	32
3.5	Kommentaren och Wienkonventionen	33
4	SKATTEFLYKT OCH SKATTEAVTAL	35
4.1	Skatteflyktslagens uppbyggnad och kriterier	35
4.2	Skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtal	36
5	2012 ÅRS PERU-DOMAR OCH FRÅGAN OM SKATTEFLYKTSLAGENS TILLÄMPNING	37
5.1	Bakgrund	37
5.1.1	RÅ 2004 not.59 – det ”första” Peru-målet	38
5.1.2	RÅ 2004 not 59:s betydelse för 2012 års Peru-mål och skillnader målen emellan	39
5.2	Skatteverkets linje samt ovissheten i landets förvaltnings- och kammarrätter	39
5.3	HFD:s avgörande	40
5.3.1	Sakomständigheter	40
5.3.2	Rättsfråga och parternas inställning	41
5.3.3	HFD:s bedömning	41
6	VAR STÅR VI EFTER HFD 2012 REF.20?	44
6.1	Fall rörande skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal efter Perudomen	45
6.1.1	Ytterligare fall gällande Peru-upplägg	45
6.1.2	Särskilt om de så kallade ”Österrike-uppläggen” i ljuset av Peru-domarna	47
6.2	Förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtal	47
6.3	Skatteflyktslagen och den gemensamma partsavsikten	48
6.3.1	Möjligheterna att tillämpa skatteflyktslagen med stöd i kommentaren	50
6.3.2	En kommentar av HFD:s stadgande i Peru-domen	52

7	SLUTSATSER	55
7.1	Varför uppkommer frågan om skatteflyktslagen principiellt är tillämpning på skatteavtal	55
7.2	Skatteflyktslagens förhållande till skatteavtal	56
7.3	HFD 2012 ref.20 och fastställandet av den gemensamma partsavsikten	56
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	58
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	63

Summary

The question regarding the application of internal general anti-abuse rules (GAAR) on tax treaties has been subject to debate both in Sweden and internationally. Due to the decision by the Swedish Supreme Administrative Court in *HFD 2012 ref.20* a rule can be derived regarding the application of the Swedish GAAR on tax treaties. *HFD 2012 ref.20* stipulates that the Swedish GAAR is applicable on tax treaties if it cannot be found that the common intention behind the tax treaty prohibits such application.

The aim of this thesis is to analyse the statements made by the court in this particular case and to highlight the questions that have aroused regarding the application of the GAAR on tax treaties due to the statements made by the court. The thesis analyse the examination of the common intention behind a tax treaty and circumstances that can imply that the Swedish GAAR is not applicable on a tax treaty.

In order to analyse the statements made in *HFD 2012 ref.20* tax treaty fundamentals is studied. The thesis describes the basics regarding the aim of tax treaties, application and interpretation of treaties and the treaties status in Swedish internal law.

Due to the importance of the OECD model tax treaty on Swedish tax treaty negotiations and due to the importance given to the commentaries on the model tax treaty by the Swedish courts these instruments are dealt with in depth. In particular is the revised commentary from 2003 and the statements regarding the possibility use internal GARR:s on tax treaties analysed. Attention is paid to the circumstances that might affect the status of the commentary's expression for the common intention of the treaty given by the contracting parties.

Except analysing the examination of the common intention behind a tax treaty the relationship between the Swedish GAAR and internal law is examined. The relationship between *HFD 2012 ref.20* and earlier court praxis regarding the relationship between tax treaties and internal law is for that purpose analysed.

Sammanfattning

Frågan om nationella skatteflyktsbestämmelsers tillämplighet på förfaranden som företagits i enlighet med ett skatteavtal har varit omdebatterat både i Sverige och internationellt. Genom HFD:s avgörande i *HFD 2012 ref.20* har vi fått ett uttalande som kan tillmätas statusen av gällande rätt i frågan om skatteflyktslagens principiella tillämplighet på skatteavtal. Av *HFD 2012 ref.20* följer att skatteflyktslagen kan tillämpas om inte den gemensamma partsavsikten bakom det relevanta skatteavtalet utesluter en sådan tillämpning.

Förevarande examensarbete syftar till att behandla HFD:s uttalande i *HFD 2012 ref.20* och till att analysera vilka tillämpningsfrågor som uppkommer till följd av uttalandena. Examensarbetet är inriktat på att belysa hur den gemensamma partsavsikten fastställs och vilka faktorer som kan tillmätas betydelse för bedömningen huruvida avsikten varit att inte skatteflyktslagen är tillämplig på ett skatteavtal.

För att möjliggöra en analys av uttalandena i *HFD 2012 ref.20* behandlas även grunderna i skatteavtalsrätt. För analysen krävs det förståelse för både skatteavtalens syfte, tillämpning och tolkning av skatteavtalen samt om avtalens ställning i svensk intern rätt.

Med anledningen av betydelsen som Sverige tillmätt OECD:s modellavtal vid ingående av skatteavtal och den betydelse kommentaren haft för domstolarnas tolkning av skatteavtal läggs stort fokus även på dessa instrument. Framförallt behandlas de uttalanden som tillkom kommentaren år 2003 om möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser. Vidare analyseras faktorer som kan påverka kommentarens rättskällevärde som grund för den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal.

Förutom att analysera fastställandet av den gemensamma partsavsikten analyseras även skatteflyktslagens förhållande till intern rätt och hur *HFD 2012 ref.20* förhåller sig till tidigare praxis gällande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt.

Förord

Så var det då dags att skriva de sista raderna och sätta punkt för en onekligen händelserik period i mitt liv. Tiden då jag skrivit examensarbetet har på något sätt varit en juristutbildning i mini version. En resa som började med stor spänning och osäkerhet. En resa som fortsatte med händelserikt innehåll av både glädje och motgångar. En resa som nu slutligen avslutas av en stolt och lycklig 24-åring.

Jag hade dock inte varit här idag om det inte varit för ett flertal fantastiska personer.

Först och främst så vill jag tacka min handledare Maria Hilling. Examensarbetet hade inte blivit detsamma utan din vägledning.

Jag vill också tacka mina vänner. Även fast er direkta inverkan på studieresultaten kanske inte alltid är den bästa så bidrar ni till stor livsglädje. Utan denna glädje hade jag inte varit där jag är idag.

Slutligen vill jag ge ett innerligt tack till min familj. Att ni alltid finns där och villkorslöst stöttar betyder oerhört mycket för mig. Utan er hade jag definitivt varken varit där jag är idag eller varit den jag är idag.

Malmö den 6 januari 2013

Daniel Jessen Winbo

Förkortningar

Art.	Artikel
CFC	Controlled foreign Corporation
Dnr	Diarienummer
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
EU	Europeiska Unionen
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
FN	Förenta Nationerna
FR	Förvaltningsrätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen fr.o.m. 2011, dessförinnan Regeringsrätten
Ibid	på samma ställe
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	kapitel
Kommentaren	Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention
KR	Kammarrätt
Not.	Notisfall
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s modellavtal (modellavtalet)	OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen 1974:152
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SRN	Skatterättsnämnden
Wienkonventionen	The Vienna Convention on the Law of Treaties
Uppl.	upplaga

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Den 26 mars 2012 avgjorde HFD den så kallade Peru-domen¹. Domen förde med sig stor medial uppmärksamhet och tillsammans med debatten kring fenomenet räntesnurror har domen på allvar lyft fram debatten till de allmänna medierna kring gränsen mellan skatteeffektiviserande förfarande² och skatteflykt^{3,4}.

Inför HFD:s behandling av Peru-uppläggen⁵ var frågetecknen många. Uppläggen som i korthet gick ut på att flytta kapital i företrädesvis fåmansaktiebolag till Peru för lägre beskattning hade företagits i stor utsträckning och Skatteverket drev, och driver än idag, många processer rörande Peru-upplägg. Ovissheten om huruvida Peru-uppläggen var lagstridiga eller inte visade sig tydlig, bland annat genom att likande mål i kammarrätterna i Stockholm respektive Jönköping fick olika utgång.⁶ Det oenigheten gällde var huruvida skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarandena vilket i ett mer generellt ordalag innebar huruvida skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfarande som omfattades av ett skatteavtal.⁷

HFD dömde dock inte i frågan om skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtalet med Peru. Dock förklarade domstolen att det inte fanns något som talade för ”[a]tt den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt.”⁸

Av HFD:s domskäl framgår det att skatteflyktslagen kan tillämpas på rättshandlingar som omfattas av avtalet då det inte finns någonting som talar för att den gemensamma partsavsikten utesluter en sådan tillämpning. Frågan blir dock i vilken utsträckning detta uttalande får betydelse och i vilka situ-

¹ Mål nr 1335-11 referat HFD 2012 ref.20. Samma dag avgjordes 1336-11 där den skattskyldige var son till den skattskyldige i mål 1135-11. 1336-11 var baserat på samma omständigheter och med samma utgång. Jag kommer fortsättningsvis referera till HFD 2012 ref.20 eller till HFD:s Peru-dom.

² Med skatteeffektiviserande förfarande menas här transaktioner som företas för att minimera skattekostnaden utan att för den delen företa en transaktion som är lagstridig.

³ Med ett skatteflyktsförfarande menas här ett förfarande som strider mot skatteflyktslagen,

⁴ Se bland annat <http://www.di.se/artiklar/2011/5/14/peru-upplagg-under-skatteluppen/>,

<http://www.dn.se/ekonomi/fler-advokater-utreds-for-peru-upplagg>,

<http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article3437293.ece>,

<http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/rantesnurror-trollar-bort-miljarder-7113497.svd>, <http://www.dn.se/ekonomi/borgs-forslag-mot-rantesnurror>.

⁵ Se avsnitt 5.3.1 för genomgång av ett Peru-upplägg.

⁶ I t ex Mål nr 3348-3349-10 respektive I t ex Mål nr. 3855-3858-09,3863-09.

⁷ Se avsnitt 1.5 för vad som menas med att tillämpa skatteflyktslagen på ett skatteavtal.

⁸ HFD 2012 ref.20

ationer det kan bli så att den gemensamma partsavsikten ger uttryck för att skatteflyktslagen *inte* kan tillämpas på ett skatteavtal.

1.2 Syfte och frågeställningar

Förevarande examensarbete tar sin utgångspunkt i HFD:s Peru-dom och syftar till att behandla hur skatteflyktslagen förhåller sig till skatteavtal. Målet är att analysera HFD:s uttalande i Peru-domen och vilka faktorer som har betydelse för svenska domstolars möjligheter att tillämpa vår nationella skatteflyktslag på förfarande som omfattas av ett skatteavtal som Sverige har ingått.

I denna analys ska följande frågeställningar besvaras:

- Vad skiljer ett skatteavtal från övrig intern svensk rätt och varför uppkommer frågan om det är principiellt möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på ett skatteavtal?
- Hur förhåller sig skatteflyktslagen till Sveriges skatteavtal?
- Vad innebär HFD:s uttalande i *HFD 2012 ref.20* avseende skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal och vilka tillämpningsfrågor ger HFD:s uttalanden upphov till?
- Hur fastställs den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal och vilka faktorer kan tala emot att den gemensamma partsavsikten har varit att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på ett skatteavtal?

1.3 Avgränsningar

I syfte att besvara ovanstående frågeställningar har avgränsningar varit nödvändiga. Många uppkomna spörsmål skulle i sig kunna vara till grund för en uppsats av samma storlek. Vad som dock är positivt inom förevarande ämne, skatteavtal och skatteflykt, är att det finns en omfattande doktrin på området. Därmed har jag, i de deskriptiva områden som jag ansett bör omnämnas men inte utvecklas i det här arbetet, hänvisat till doktrin som behandlar respektive ämne och frågeställningar.

Av de viktiga avgränsningar som gjorts vill jag klargöra att arbetet i sig inte avser att heltäckande behandla skatteavtal och alla de frågeställningar som är relaterade till skatteavtal. Inte heller belyser jag några EU-rättsliga aspekter. Jag har heller inte haft för avsikt att göra en djupare behandling av skatteflyktslagen i sig och alla de frågeställningar som finns gällande skatteflyktslagens tillämpning. Jag vill poängtera att mitt syfte är att behandla frågan om huruvida skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på skatteavtal och inte huruvida skatteflyktslagens rekvisit är uppfyllda i det enskilda fallet. Skatteflyktslagen och dess rekvisit behandlas därmed endast mycket kortfattat. Jag vill även poängtera den uppdelning OECD gör mellan gene-

rella och speciella nationella skatteflyktsbestämmelser. För förevarande arbete är det den svenska skatteflyktslagen som står i fokus och då den utgör en generell nationell skatteflyktsbestämmelse behandlas endast debatten kring tillämpligheten av generella skatteflyktsbestämmelser. Det finns ett flertal exempel på specifika nationella skatteflyktsbestämmelser, t ex CFC-regler, exit-beskattningsregler och tunnkapitaliseringsregler mm. Dessa regler och dess principiella tillämplighet på skatteavtal behandlas inte i förevarande uppsats.

Arbetet rör skatteavtal och dess förhållande till intern rätt, företrädesvis skatteflyktslagen. Under senare år har det varit en omfattande debatt gällande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt i samband med HFD:s avgörande i *RA 2008 ref.24* och *RA 2010 ref.112*. Jag kommer beröra frågan om förhållandet mellan skatteavtal och skatteflyktslagen men jag har ändå behövt avgränsa mig i frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt generellt och hela den debatten som uppkommit kring detta ämne.

En avgränsning har även gjorts i att jag primärt utgått från ett svenskt perspektiv. Hur skatteavtal förhåller sig till nationella skatteflyktsbestämmelser är i allra högsta grad en internationellt omdebatterad fråga. Dock har valet gjorts att, istället för en renodlad komparativ jämförelse, fokusera på Sveriges tillämpning av den svenska skatteflyktslagen på de skatteavtal som Sverige ingått. En internationell utblick har gjorts för vissa uppkomna frågeställningar där viss utländsk doktrin behandlats. Detta har syftat till att placera den svenska debatten i en internationell kontext vilket på grund av ämnets internationella karaktär ger en vidare förståelse för problematiken.

1.4 Metod och material

Förevarande examensarbete är skrivet med en rättsdogmatisk metod. Vad som därmed menas är att jag med hjälp av lag, förarbete, praxis och doktrin fastställer vad som är gällande rätt. I förevarande fall behandlas vad som är gällande rätt vad gäller möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på förfarande som omfattas av skatteavtal.

Till grund för min analys har jag haft som målsättning att behandla ett så brett och gediget material som möjligt. Urvalet har givetvis fått göras mot bakgrund av de avgränsningar som gjorts. Central betydelse i framställningen har HFD:s praxis och då främst *HFD 2012 ref.20*. Detta eftersom min frågeställning till stor del är uppbyggd kring målet. Jag har dock valt att även behandla praxis från kammarrätterna eftersom jag anser att kammarrättspraxis belyser uppfattningen om gällande rätt i rättstillämpningen. Även om inte kammarrättspraxis har den auktoritära ställning som HFD:s avgörande har ska dess betydelse inte förringas med tanke på att KR i många fall är sista instans. Vad gäller användning av doktrin har jag behandlat både svensk och utländsk. Som tidigare nämnts syftar arbetet inte primärt till att ge en komparativ studie. Jag har dock använt mig av utländsk doktrin i syfte att placera de svenska frågeställningarna i en internationell kontext. Den

utländska doktrin som behandlats är endast ett axplock och jag har i detta hänseende inte för avsikt att vara uttömmande. Dock ska man inte förringa det faktum att den utländska doktrinen, på grund av ämnets internationella dimension, utgör en otroligt värdefull källa till kunskap om problematiken. Likväl ger utländsk doktrin även inspiration till analys av de tillämpningsfrågor som uppkommit i Sverige.

1.5 Terminologi

Då terminologin är av största vikt för denna typ av arbete är några ord nödvändiga för att underlätta för läsaren. Först och främst är ”skatteflyktslagens användning på ett skatteavtal” egentligen inte en rätt beskrivning av vad som egentligen görs. Det man gör är att pröva skatteflyktslagen på ett förfarande som omfattas av ett skatteavtal. Huruvida ett förfarande omfattas av ett skatteavtal har att göra med den tillämpningsmetod som tillämpas för skatteavtal och som beskrivs i avsnitt 2.2. Med att ett förfarande omfattas av ett skatteavtal menas således att skatteavtalet begränsar det skatteanspråk som finns enligt intern rätt, dvs. steg 2. Det är med andra ord inte skatteavtalet i sig som prövas mot skatteflyktslagen utan de begränsningar i skatteanspråk som skatteavtalet ger upphov till. I uppsatsen skriver jag dock både om skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtal samt på förfarande som omfattas av skatteavtal. Med dessa olika formuleringar menas samma sak förutom då annat anges.

Jag har valt att använda termen skatteavtal och inte dubbelbeskattningsavtal. De inkorporerade avtalen heter visserligen dubbelbeskattningsavtal, t ex Lag (1991:606) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien. Även i litteraturen förekommer termen dubbelbeskattningsavtal. Dock är även termen skatteavtal vanligt förekommande i litteraturen.⁹ Jag anser att ett liknande resonemang som OECD fört kring modellavtalet kan appliceras.¹⁰ OECD menar att modellavtalet numera syftar till att motverka skatteflykt och diskriminering och inte bara att undvika dubbelbeskattning. Termen skatteavtal (tax convention) är därmed mer lämplig än ursprungsrubriken dubbelbeskattningsavtal (double tax convention).¹¹ Dock lär användningen av termen skatteavtal respektive dubbelbeskattningsavtal spela mindre roll så länge läsaren är informerad och endera används konsekvent.

Slutligen används begreppet ”OECD:s modellavtal” och ”modellavtalet” synonymt. Det som avses är OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010. För det fall det refereras till ett tidigare modellavtal används termen modellavtal med det årtal avtalet trädde ikraft. Med termerna ”kommentaren till modellavtalet” och ”kommentaren” avses den senaste kommentaren till modellavtalet, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, om inte annat anges.

⁹ Se t ex Hilling 2012.

¹⁰ Inledningen till modellavtalet p.16.

¹¹ Ibid.

1.6 Disposition

För att besvara frågeställningen har många delmoment behövt behandlas. En utmaning har därmed blivit att göra det enkelt för läsaren att följa en röd tråd i uppsatsen. Många av avsnitten är till sin natur deskriptiva och allmänna. Jag har dock haft för avsikt att knyta an till min frågeställning under hela vägen för att på sätt underlätta för läsaren.

Uppsatsen är disponerad så att det i arbetets andra kapital ges grundläggande kunskap om skatteavtalsrätt. Där behandlas först anledningen till att skatteavtal ingås och då även syftet bakom att skatteavtal ingås. Vidare berörs den särskilda tillämpningsmetod som gäller för tillämpningen av skatteavtal och frågorna kring skatteavtalens införlivande i svensk rätt samt dess ställning i intern rätt. Därefter behandlas skatteavtalens folkrättsliga sida och den praxis som finns gällande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Därefter avslutas det grundläggande kapitlet kring skatteavtal med en redogörelse för tolkning av skatteavtal. Fokus ligger härvid på folkrättslig tolkning enligt Wienkonventionens tolkningsprinciper och avsnittet är av stor vikt för senare analys gällande fastställandet av den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal.

I examensarbetets tredje kapital behandlas OECD och den betydelse modellavtalet och kommentaren har haft för skatteavtalsrättens utveckling. I detta avsnitt behandlas särskilt kommentaruttalande gällande möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser som infördes år 2003. Vidare ligger stort fokus på kommentarens rättskällevärde och faktorer som kan påverka kommentarens rättskällevärde.

I det fjärde kapitlet ges en kort beskrivning av skatteflyktslagen och dess rekvisit. Efter dessa deskriptiva avsnitt är det min förhoppning att läsaren har fått goda kunskaper och god överblick över skatteavtalsrätten så att läsaren kan förstå de frågor som aktualiseras i femte kapitel där *HFD 2012 ref.20* behandlas.

Efter behandlingen av HFD:s avgörande ställs den retoriska frågan var vi nu står efter *HFD 2012 ref.20*. I arbetets sjätte kapitel behandlas därmed det uttalande i *HFD 2012 ref.20* som tillmätts statusen av gällande rätt. Detta uttalande analyseras ur tre aspekter. Först behandlas vilken betydelse det haft för de efterföljande prövningarna av skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal. Vidare behandlas uttalandet mot bakgrund av det grundläggande kapitlet gällande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, dvs. hur skatteflyktslagen förhåller sig till skatteavtal. Slutligen behandlas uttalandet och hur den gemensamma partsavsikten fastställs.

Slutligen knyts säcken ihop och de frågor som identifierats inledningsvis och som förhoppningsvis genomsyrat de ovan beskrivna avsnitten besvaras.

2 Allmänt om skatteavtal¹²

I detta kapitel ges först en kort introduktion till vad ett skatteavtal är för något och varför stater ingår skatteavtal. Vidare behandlas det som skiljer skatteavtal ifrån övrig intern rätt avseende tillkomst, tillämpning och tolkning. Avsnittet syftar till att ge läsaren grundläggande förståelse för instrumentet skatteavtal.

2.1 Vad är ett skatteavtal och varför ingår stater skatteavtal?

I 2 kap. 35 § IL återfinns den svenska definitionen om vad som utgör ett skatteavtal:

”[M]ed skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.”

Av ovan framgår att ett skatteavtal är ett avtal mellan stater¹³ som ingåtts för att undvika juridisk dubbelbeskattning. Att undvika juridisk dubbelbeskattning var även den ursprungliga anledningen till att stater började ingå skatteavtal. Med juridisk dubbelbeskattning avses situationen då ett subjekt beskattas för samma inkomst i två olika stater.¹⁴ För att undgå/lindra juridisk dubbelbeskattning hos de skattskyldiga ingår stater skatteavtal för att på så sätt fördela beskattningsrätten mellan sig. Det staterna gör är att de avsäger sig en del av det skatteanspråk de annars har enligt intern nationell rätt.¹⁵

Juridisk dubbelbeskattning kan uppkomma på grund av staters suveränitet att utöva beskattning på sitt territorium och närmare bestämt på grund av de beskattningsgrundande principer som staterna baserar sina beskattningssystem på.¹⁶ Dessa principer bygger på att det finns någon form av koppling mellan den skattskyldige och staten.¹⁷ Det finns två huvudsakliga principer som de flesta stater har utvecklat sina beskattningssystem utefter. Dessa är hemvistprincipen (domicilprincipen) samt källstatsprincipen.¹⁸ Hemvistprincipen fokuserar på skattesubjektet, antingen en fysisk eller en juridisk person och tar sikte på subjektets anknytning till staten. Källstatsprincipen å

¹² För ytterligare fördjupning rekommenderas Lindencrona 1994 s.11-38, 77-78, Ceije s.69-115 samt Dahlberg 2012 s.230-317.

¹³ Skatteavtal kan ingås mellan två stater och är då ett bilateralt avtal. Skatteavtal kan även ingås mellan flera stater och det är då multilateralt (t ex det nordiska avtalet).

¹⁴ Inledningen till modellavtalet p.1.

¹⁵ Lindencrona s.11.

¹⁶ Lindencrona s.29.

¹⁷ Lang s.23.

¹⁸ Dahlberg 2012, s.27f.

andra sidan tar sikte på skatteobjektets anknytning till en viss stat. Detta får till följd att även om skattesubjektet inte har en särskilt stark anknytning till en viss stat kan ett skatteobjekt hos den skattskyldige konstitueras anknytning så att skattskyldighet uppkommer.¹⁹ Det finns även stater, däribland USA, som tillämpar nationalitetsprincipen som grund för beskattning. Beskattning grundas då på amerikanskt medborgarskap.²⁰ Det är på grund av att stater tillämpar en kombination av ovanstående principer samt olika grunder/grader för/av kvalifikation för beskattning som leder till att det kan uppkomma skatteanspråk från mer än en stat på samma inkomst.²¹ Generellt kan sägas att hemvist resulterar i en obegränsad skattskyldighet (universell). Skattskyldigheten avser i de fallen inkomster både från hemviststaten och utlandet. Källanknytning däremot resulterar i en begränsad skattskyldighet, av inkomster hänförliga till källstaten (skatteobjektet).²²

Att avstå beskattningsrätt och därmed undvika juridisk dubbelbeskattning är skatteavtalens ursprungliga syfte. Med tiden har detta syftet kvarstått men ytterligare syfte i form av att motverka skatteflykt och diskriminering har tillkommit.²³ Motverkandet av skatteflykt och det arbete som företagits inom OECD kommer beskrivas närmare i avsnitt 3.

Att ett skatteavtal endast begränsar och inte utvidgar en stats beskattningsanspråk kallas inom skatteavtalsrätten för den gyllene regeln.²⁴ Den gyllene regeln kommer vanligtvis till uttryck i 2 § av inkorporeringslagen till de av Sverige ingångna skatteavtalen.²⁵ Skatteavtalen utgör inte lagvalsregler på det sätt som internationella privaträttsliga regler gör i intern rätt. Med detta sagt menas att skatteavtalen begränsar intern rätt i den specifika situationen utan att för den delen vara lagvalsregler som bestämmer vilken av de avtalslutande staternas lag som är tillämplig.²⁶ Istället är det alltid fråga om att den tillämpande staten tillämpar sin lag med de begränsningar som avtalet möjligtvis ger upphov till.

Som nämnts begränsar ett skatteavtal det skatteanspråk som Sverige annars skulle ha enligt de interna reglerna. I nästa avsnitt behandlas den speciella tillämpningsmetod som används för skatteavtal och hur en sådan begränsning går till i praktiken.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Lindencrona s.29.

²¹ Ibid f.

²² Lang, s.23f.

²³ Inledningen till modellavtalet p.3 samt p.16.

²⁴ Lindencrona s.24.

²⁵ Se t ex Lag (1991:606) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien.

²⁶ Lindencrona s.27.

2.2 Tillämpning av skatteavtal

Metoden som används vid tillämpning av skatteavtal skiljer sig från metoden som används vid tillämpningen av övrig intern rätt. Förenklat används en ”tre-stegsmetod”.²⁷

I *steg ett* utreds den skattskyldiges situation enligt intern rätt. Det som utreds är huruvida den skattskyldige är obegränsat- eller begränsat skattskyldig. Det gäller att fastställa ifall det överhuvudtaget finns ett internt beskattningsanspråk som leder till att ett dubbelt skatteanspråk kan uppkomma. Finns det inte ett dubbelt skatteanspråk behöver man inte gå vidare till *steg två* eftersom det då inte uppkommer juridisk dubbelbeskattning. Finns det ett dubbelt beskattningsanspråk går man i *steg två* vidare och tillämpar skatteavtalet. Man ser ifall avtalet är tillämpligt vilket kräver hemvist för skattesubjektet i någon av de avtalsslutande staterna (artikel 1²⁸), att skatten omfattas av avtalet (artikel 2) samt i vilken stat subjektet har hemvist enligt avtalet (artikel 4). Därefter avgörs vilken fördelningsartikel i artikel 6-22 som är relevant i det aktuella fallet. I fördelningsartiklarna anges antingen att det föreligger en exklusiv rätt för hemviststaten att beskatta alternativt att båda kontrakterande staterna har rätt att beskatta.²⁹ Om fördelningsartiklarna berättigar båda staterna till att beskatta används metodartikeln (23). Denna artikel stadgar att det ankommer på hemviststaten att undanröja det dubbla beskattningsanspråket antingen genom exempt-metoden (23 A) eller credit-metoden (23 B).³⁰ Kortfattat innebär exempt-metoden att hemviststaten inte beskattar en viss inkomst som beskattats i källstaten (undantas beskattning).³¹ Credit-metoden innebär att hemviststaten har rätt att beskatta inkomsten dock medges skattesubjektet avräkning för redan erlagd skatt i källstaten, dvs. hemviststaten sänker sitt skatteanspråk.³²

För det fall det föreligger ett dubbelt skatteanspråk samt att skatteavtalet är tillämpligt på förfarandet och begränsar en stats skatteanspråk så utgörs *steg tre* av att intern rätt tillämpas med de begränsningar som skatteavtalet medför.

Tillämpningsmetoden bygger på skatteavtalens folkrättsliga bakgrund och det faktum att skatteavtalen endast kan begränsa det skatteanspråk som finns i intern rätt. I syfte att förstå vilka verkningar skatteavtalens folkrättsliga bakgrund får skall skatteavtalens införlivande behandlas nedan, både ur ett konstitutionellt och folkrättsligt perspektiv.

²⁷ Se Lang s.35 f. International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.1556, Sallander s.186-187. Se även Dahlberg 2012 s.231 ff. Dahlberg förespråkar en metod som innefattar fler steg. Dahlbergs metod påminner dock om tre-stegsmetoden med skillnaden att han delar upp de tre stegen mer utförligt.

²⁸ Jag följer artikelnumreringen i OECD:s modellavtal.

²⁹ Inledningen till modellavtalet p.19.

³⁰ Ibid.

³¹ Lindencrona s.31 f.

³² Ibid.

2.3 Införlivande av skatteavtal och dess folkrättsliga karaktär

2.3.1 Konstitutionell utgångspunkt

I Sverige är det, enligt 1 kap. 4 § och 8 kap. 2 och 3 §§ RF, riksdagen som är ensam lagstiftare på beskattningsområdet.³³ För att ett skatteavtal som Sverige ingått skall bli giltigt gentemot enskilda i Sverige krävs därmed att skatteavtalet införlivas med svensk rätt.³⁴ Enbart undertecknande och ratificering av avtalet leder endast till folkrättslig bundenhet och inte till en giltig rättsakt i Sverige som är bindande för myndigheter, domstolar och enskilda.³⁵ Den svenska synen, att en folkrättslig förpliktelse och nationell rätt är två separata rättssystem, kallas dualistisk.³⁶ Med ett sådant synsätt reglerar folkrätten förhållandet mellan de kontrakterande staterna medan den interna rätten, på skatterättens område, reglerar förhållandet mellan staten och den enskilde.³⁷ I en stat som tillämpar en monistisk teori blir skatteavtal tillämpliga gentemot den enskilde i samband med att avtalet träder ikraft.³⁸ Avtalet har då samma hierarkiska ställning som övrig intern rätt.³⁹

Det är enligt 10 kap. 1 § RF regeringen med godkännande av riksdagen enligt 10 kap. 3 § RF som ingår skatteavtal för Sveriges räkning. Skatteavtalet blir en giltig rättsakt i Sverige då riksdagen antar regeringens proposition om införlivande av skatteavtalet.⁴⁰ Införlivandet sker genom att skatteavtalet inkorporeras genom en införlivandelag till vilken skatteavtalet bifogas som bilaga.⁴¹ Således beslutas lag om inkorporerat skatteavtal på samma sätt som annan intern lag även om dess tillkomst skiljer sig. Jernsten och Sandström uttrycker det så att ett skatteavtal inte blir ”finare” än annan lag bara för att de uppfyller en folkrättslig förpliktelse.⁴² Skatteavtal har heller inte som grundlag⁴³, EU-rätt⁴⁴ och EKMR⁴⁵ tillmätts högre hierarkisk position, *lex superior*⁴⁶, än övrig intern rätt.⁴⁷

³³ Hultqvist 2010, s.523 f. Det s k obligatoriska området med undantag i 8 kap 9 § för trängselskatt samt 10 kap 6 § RF för EU-samarbetet.

³⁴ Aldén s.229, Dahlberg 2000, s.61. samt Dahlberg, 2009 s.164 f.

³⁵ Se t ex RÅ 1974 ref.61 samt Aldén s.221, 229., Vogel 2000 s.613.

³⁶ Dahlberg 2000 s.61, Hultqvist 2010 s.521., International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.155. Kleist 2012 s.49 ff.

³⁷ Aldén s.227 f., Kleist 2012 s.49 ff.

³⁸ Dahlberg 2000 s.61 f., Engelen s.105, International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.155.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Lindencrona s.13 f., Hultqvist 2010 s.525.

⁴¹ Ceije s.80 samt Dahlberg 2003, s.139.

⁴² Jernsten och Sandström s.247.

⁴³ 11 kap 14 § RF.

⁴⁴ mål 6/64 *Costa mot Enel*.

⁴⁵ 2 kap. 19 § RF

⁴⁶ Lex superior derogat legi inferiori, dvs regel av högre rang går före regel med lägre hierarkisk ställning.

⁴⁷ Hultqvist 2010, s.524.

2.3.2 Folkrättslig utgångspunkt

Skatteavtal är traktat och därmed är Wienkonventionens bestämmelser tillämpliga på skatteavtalen.⁴⁸

Genom att en stat ingår ett skatteavtal förpliktar sig staten att uppfylla de åtaganden som avtalet stadgar.⁴⁹ En stats folkrättsliga skyldighet följer av rättsprincipen *pacta sunt servanda*, kodifierad i artikel 26 Wienkonventionen.⁵⁰ Av artikeln följer att skatteavtal är bindande för de kontrakterande staterna och att avtalen ärligt ska fullföljas. Vidare följer av Wienkonventionens artikel 27 att de avtalslutande staterna inte kan åberopa en internrättslig regel för att undgå den folkrättsliga förpliktelsen som följer av avtalet. Därmed föreligger en folkrättslig plikt att beskatta utefter de begränsningar avtalet må ge upphov till. Det finns dock inga folk- eller internrättsliga regler, om ej skatteavtalet uttrycker det, som reglerar hur Sverige ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser.⁵¹ Det finns heller inte någon bestämmelse som reglerar vilken ställning skatteavtal har i svensk intern rätt.⁵²

Dock medför skatteavtal, trots att de inte har någon konstitutionell särställning, en folkrättslig förpliktelse.⁵³ I vilken mån den folkrättsliga förpliktelsen inte endast gäller för staten utan även myndigheter och domstolar finns det delade åsikter om. Dahlberg anser att de folkrättsliga förpliktelserna även bör gälla för myndigheter och domstolar.⁵⁴ Hultqvist, Kleist, Jernsten och Sandström anser dock att myndigheterna och domstolarna endast är bundna av den inkorporerade lagen och inte det folkrättsliga åtagandet.⁵⁵

För det fall en stat inte följer sina folkrättsliga förpliktelser, t ex genom att åsidosätta ett skatteavtal genom att tillämpa en intern regel, bryter staten mot skatteavtalet enligt Wienkonventionen artikel 26 och artikel 27.⁵⁶ Staten gör sig då skyldig till folkrättsbrott, så kallat treaty override.⁵⁷ Följden av ett treaty override är i normala fall omförhandling eller uppsägning. Den kontrakterande staten kan även kräva skadestånd enligt artikel 60 Wienkonventionen.

⁴⁸ Linderfalk s.65 ff. I avsnitt 2.4 kommer Wienkonventionens tolkningsprinciper behandlas.

⁴⁹ Rå 2010 ref.112, Hultqvist 2010 s.525, Ersson s.8.

⁵⁰ Dahlberg 2008 s.485.

⁵¹ Hultqvist 2010 s.521, 525, 527 f., Jernsten och Sandström s.244 f.

⁵² Ibid.

⁵³ Aldén s.218.

⁵⁴ Dahlberg 2008, s.484 f.

⁵⁵ Hultqvist 2010 s.525., Kleist 2008, s.710 f., Jernsten och Sandström s.243 ff.

⁵⁶ Hilling 2008 s.458.

⁵⁷ Vogel 2004., Ceije s.104 f., Dahlberg 2008 s.482, 485., Mutén s.355 f., Aldén s.235.

2.3.3 Den svenska synen på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt

Mot bakgrund av att vi har ett dualistiskt synsätt i Sverige⁵⁸ har frågan uppkommit huruvida skatteavtalens folkrättsliga sida ska tillmätas betydelse vid rättstillämpningen. Som tidigare angivits är det endast det inkorporerade skatteavtalet som är en giltig rättsakt i Sverige. Frågan om betydelsen av skatteavtalens folkrättsliga sida har dock kommit att bli omdebatterad under senare år.⁵⁹ Debatten tog fart efter HFD:s avgörande i *RA 2008 ref.24* (OMX-domen) och fortsatte efter HFD:s avgörande i *RA 2010 ref.112* (Greklandsfallet). Frågan om hur skatteavtal förhåller sig till intern rätt hade inte tidigare prövats explicit av domstolen.⁶⁰ Dock var den allmänt rådande uppfattning både i Sverige och internationellt att skatteavtal skulle gå före intern rätt antingen som *lex specialis*⁶¹ eller på annan grund.⁶²

Nedan behandlas OMX-domen och Greklandsfallet och det ges en kortfattad beskrivning av den kritik som riktats mot HFD:s domskäl i respektive dom. Jag kommer återkomma till frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt i avsnitt 6.2 och då med inriktning på frågan om skatteflyktslagens förhållande till skatteavtal.

2.3.3.1 OMX-domen och den efterföljande kritiken

OMX-domen gällde huruvida beskattning kunde ske, med stöd av de svenska CFC-reglerna i 39a kap. IL, av ett svenskt moderbolag vars dotterbolag var beläget i Schweiz. Sveriges beskattningsrätt begränsades i och med avtalet och frågan var ifall beskattning enligt CFC-reglerna ändå kunde ske. HFD uttalade att CFC-reglerna hade företräde framför skatteavtalet med Schweiz. Detta eftersom CFC-reglerna tillkommit senare än skatteavtalet och tog sikte på just den typ av förfarande som var aktuellt i målet. HFD kom till denna slutsats genom att först ange att en tolkning av avtalet inte var nödvändig. Trots den folkrättsliga förpliktelsen avtalet medför är staten inte hindrad att senare införa lagar som utvidgar det beskattningsanspråk som begränsats genom avtalet. Om två lagar, i det här fallet CFC-reglerna och skatteavtalet, är i konflikt ska den uppkomna regelkonkurrensen lösas med hjälp av de principer som finns för regelkonkurrens. Domstolen motiverade sedan CFC-reglernas företräde genom att reglerna var *lex posterior*⁶³ och *lex specialis*⁶⁴ i förhållande till skatteavtalet.

⁵⁸ Se ovan avsnitt 2.3.1.

⁵⁹ Se till exempel Dahlberg 2008 och 2011, Hultqvist 2010, Jernsten och Sandström, Kleist 2008 och 2011, Mutén, Hilling 2008, Sallander, Wiman, Grundström 2010 och 2011.

⁶⁰ Hultqvist 2010 s.521. Se även avsnitt 2.4 nedan och vad som hade prövats gällande folkrättslig tolkning.

⁶¹ *Lex specialis derogat legi generali*, dvs. lag av mer specifik/särskild natur har företräde framför lag av mer allmän karaktär, se t ex Aldén s.194.

⁶² Lindencrona 1994 s.25 f., Dahlberg 2008 s.482, Lang s.33.

⁶³ *Lex posterior derogat legi priori*, dvs Senare lag skall ha företräde framför tidigare lag, se t ex Aldén s.194.

⁶⁴ Se not 61.

Efter avkunnandet av *RA 2008 ref.24* rådde det osäkerhet om rättsläget och kritiken var massiv mot HFD:s domskäl. Sammanfattningsvis rörde kritiken främst att domstolen frångick att skatteavtalen har företrädde framför intern rätt.⁶⁵ Kritiken rörde även det faktum att domstolen inte tillämpade avtalet och helt bortsåg från den folkrättsliga förpliktelse avtalet för med sig.⁶⁶ Vidare kritiserades det huruvida det förelåg en verklig regelkonkurrens.⁶⁷ En verklig regelkonkurrens torde först kunna fastställas då skatteavtalet har tolkats och då det konstaterats att skatteavtalet anses oförenligt med övrig intern rätt.⁶⁸ För det fall det skulle föreligga en verklig regelkonkurrens framfördes det kritik mot de derogationsprinciper HFD motiverade CFC-reglernas företrädde med. Att använda *lex posterior* ansågs direkt olämpligt i skatteavtalsituationer eftersom många skatteavtal är gamla och skatteavtal omförhandlas inte lika enkelt som riksdagen stiftar intern lag.⁶⁹ Vidare ansågs det även att det borde vara skatteavtalet som skulle tillmätas vikten av *lex specialis* och inte CFC-reglerna som verkar vara fallet enligt HFD:s domskäl.⁷⁰

Debatten fick mer vatten på sin kvarn då SRN avgjorde tre förhandsbesked under år 2009 gällande förenligheten mellan tioårs-regeln i 3 kap. 19 § IL och skatteavtal.⁷¹ Nämnden kom fram till att tioårs regeln, i ljuset av OMX- domen, var oförenlig med skatteavtalen vilket ledde till att tioårs-regeln fick företräde i två fall.⁷² Dock var nämnden oenig både vad gällde motiveringen och utfallet i alla fall.

2.3.3.2 Greklandsfallet

I Greklandsfallet framförde HFD att tioårs regeln i 3 kap. 19 § IL stadgande ett beskattningsanspråk som skatteavtalet begränsade. Vidare framförde domstolen att det var en väl etablerad princip att skatteavtal skulle få genomslag i svensk rätt och att de begränsningar som följer av skatteavtal ska få genomslag även fast både tidigare och senare tillkommen lag stadgar anspråk som är oförenligt med skatteavtalet. Dock finns det inte något kon-

⁶⁵ Något alla i doktrinen var överens om, se till exempel Dahlberg 2008 och 2011, Hultqvist 2010, Jernsten och Sandström, Kleist 2008 och 2011, Mutén, Hilling 2008, Sallander, Wiman, Grundström 2010 och 2011.

⁶⁶ Mutén s.355.

⁶⁷ Regelkonkurrens beskrivs av Ceije s.99. Vad som avses är att två olika lagar/regler är tillämpliga men inte kan tillämpas samtidigt eftersom resultaten är oförenliga. Det har diskuterats huruvida en verklig regelkonkurrens ens kan existera i en skatteavtalsituation eller om regelkonkurrensen då endast är skenbar eftersom det folkrättsliga skatteavtalet och den internrättsliga bestämmelsen riktar sig till olika subjekt. För ytterligare beskrivning av verklig och skenbar regelkonkurrens hänvisas till Ceije s.99, Grundström 2011 s.71 f. Och Kleist 2012 s.57 ff.

⁶⁸ Ceije s.103 f., Hilling 2008 s.458.

⁶⁹ Ceije s.107., Kleist 2008, s.714., Hultqvist 2010 s.528.

⁷⁰ Ceije s.104 ff., Kleist 2008, s.708 ff., Wiman s.180, Hilling 2008 s.458., Hultqvist 2010 s.531 f., samt Dahlberg i skiljaktig mening i dnr 43-09/D.

⁷¹ Dnr 43-09/D (Greklandsfallet) sedermera det mål som blev RA 2010 ref.112, dnr 131-08/D (Schweizfallet), dnr 73-08/D (Thailandsfallet).

⁷² Tioårs regeln ansågs inte tillämplig i dnr 73-08/D (Thailandsfallet).

stitutionellt hinder för lagstiftaren att stifta lag som är i strid med ett redan ingånget skatteavtal. Vidare förklarade domstolen att det i OMX-domen inte gick att tillämpa huvudregeln som domstolen i och med Greklandsfallet formulerade:

”[I] allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”

Domstolen konstaterade slutligen att det inte för tioårs regeln framgår av lagtext eller förarbete att regeln skall tillämpas oberoende av skatteavtal och därmed skulle skatteavtalet äga företräde.

2.4 Tolkning av skatteavtal

Ovan har förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt behandlats. Nu närmast ska grunderna för tolkning av skatteavtal presenteras. En central fråga i denna uppsats är fastställandet av den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal. Jag kommer först att behandla den grundläggande tolkningsproblematiken för skatteavtal för att sedan fokusera på hur den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal fastställs med hjälp av de tolkningsprinciper som återfinns i Wienkonventionen.

2.4.1 Folkrättslig respektive internrättslig tolkning av skatteavtal

Frågan om vilka principer som ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal ska med fördel hållas isär från frågan om skatteavtals förhållande till intern rätt. Detta även om både spörsmålen bottnar i skatteavtalens folkrättsliga (dubbla) karaktär.⁷³ På grund av skatteavtalens dubbla karaktär uppkommer frågan hur en tolkning av avtalen ska ske, efter folkrättsliga eller internrättsliga principer.⁷⁴ Den internrättsliga tolkningsmetoden går ut på att med hjälp av rättskällorna lag, förarbete och praxis fastställa innebörden av ett visst begrepp i den nationella rätten.⁷⁵ En tolkning enligt folkrättsliga principer däremot syftar till att utröna vilken innebörd avtalet eller ett begrepp däri har enligt den gemensamma partsavsikten bakom avtalet i fråga.⁷⁶ Målet

⁷³ Hultqvist 2010 s.522

⁷⁴ Ceije s.79 ff.

⁷⁵ Ceije s.80.

⁷⁶ Ibid s.81.

med tolkningen enligt folkrättsliga principer är att klargöra vad parterna gemensamt har avsett att en viss bestämmelse ska ha för innebörd.⁷⁷

Den allmänt rådande uppfattningen i internationell doktrin är att eftersom skatteavtal är folkrättsliga avtal ska tolkning ske utefter folkrättsliga principer.⁷⁸ I Sverige finns det inga bestämmelser som reglerar tolkningen av de inkorporerade skatteavtalen.⁷⁹ I svensk doktrin är majoritetens uppfattning, likt den i internationell doktrin, att tolkning ska enligt folkrättsliga principer.⁸⁰ Att tolkning ska ske efter folkrättsliga principer har även fått genomslag i HFD:s praxis. I *RA 1996 ref.84* uttalar HFD att skatteavtal, enligt svensk rättspraxis, skall tolkas i enlighet med de folkrättsliga principer som finns i Wienkonventionen. Av *RA 1987 ref.162* framgår att internrättslig tolkning endast ska ske då den gemensamma partsavsikten inte går att fastställa med hjälp av den folkrättsliga metoden.

Att tolkning enligt både folkrättsliga och internrättsliga principer kan bli aktuell behandlas av Ceije.⁸¹ Ceije beskriver de olika situationer som kan uppstå vid tolkning av skatteavtal. Först och främst så definieras vissa uttryck direkt i skatteavtalen och i dessa situationer ska sådana definitioner tillämpas eftersom de följer direkt av avtalet, dvs. tolkning enligt folkrättsliga principer.⁸² Vidare görs det i skatteavtalen även hänvisningar till nationell rätt⁸³ varvid ledning söks i den interna rätten, dvs. tolkning enligt internrättsliga principer.⁸⁴ Slutligen återfinns det den allmänna tolkningsbestämmelsen i art.3.2 modellavtalet som stadgar att uttryck som inte definieras i skatteavtalet skall, om inte sammanhanget föranleder annat, ha den lydelse som uttrycket har i den tillämpande statens nationella rätt.⁸⁵ Bestämmelsen har givit upphov till en rad tillämpningsfrågor, bland annat vad som ska avses med ”om inte sammanhanget föranleder annat”. Bestämmelsen ger uttryck för att vägledning kan sökas i intern rätt men att en sådan tolkning måste falla under sammanhanget, dvs. parternas avsikt då de undertecknade avtalet. Detta ger uttryck för tolkning enligt folkrättsliga principer.⁸⁶ Av *RA 2009 ref.91* framgår att HFD anser att vad som utgör sammanhanget ska utrönas genom sedvanlig tolkning av avtalet. Vad som däri inbegrips är inte självklart och Kleist menar att det är en snäv tolkning.⁸⁷

Utgångspunkten är därmed en tolkning enligt folkrättsliga principer och först om en sådan tolkning inte ger vägledning kan som i *RA 1987 ref.162* tolkning enligt intern rätt bli aktuell. Tolkning enligt folkrättsliga principer syftar till att utröna den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal

⁷⁷ Linderfalk, s.82.

⁷⁸ Lang s.27 och s. 37,

⁷⁹ Hultqvist 2010 s.525.

⁸⁰ Lindencrona, s.78., Dahlberg 2008, s.484 f. Samt Ceije s.81.

⁸¹ Ceije s.81 ff.

⁸² Ceije s.81 ff.

⁸³ T ex art.4.1.

⁸⁴ Ceije s.82.

⁸⁵ Ceije s.82 ff., Dahlberg 2012 s.242 ff., Kleist 2012, s.112 ff.

⁸⁶ Ceije s.83 ff.

⁸⁷ Kleist 2012 s.115 ff.

och nu närmast behandlas de internationellt accepterade principerna som ligger till grund för att utröna den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal.

2.4.2 Wienkonventionen, ett instrument för att fastställa den gemensamma partsavsikten

2.4.2.1 Allmänt

Eftersom skatteavtal utgör traktat kan Wienkonventionen regler i artikel 31-33 gällande tolkning av traktat tillämpas.⁸⁸ Wienkonventionen utgör en kodifiering av folkrättslig sedvanerätt och vad gäller tolkningsbestämmelserna i artikel 31-33 anses de vara identiska med sedvanerätten.⁸⁹ Wienkonventionens allmänna principer syftar till att ge vägledning för att utröna den gemensamma partsavsikten bakom ett folkrättsligt avtal.⁹⁰ Sverige har ratificerat Wienkonventionen⁹¹ men då konventionen uttrycker folkrättslig sedvanerätt är den även tillämplig gentemot stater som inte ratificerat den samt även på avtal som ingåtts före dess ratificerande.⁹² Konventionen är enligt dess artikel 1 tillämplig på avtal mellan stater men konventionens tolkningsprinciper har av HFD även ansetts tillämpliga i förhållandet mellan staten och enskilda.⁹³

För att utröna den gemensamma partsavsikten avseende ett traktats innebörd ställer Wienkonventionen upp tolkningsmedel som kan användas till att klargöra innebörden av ett avtal.⁹⁴ De tolkningsmedel som anges i Wienkonventionen kan delas in i grundläggande och supplementära.⁹⁵ Vad först gäller de grundläggande tolkningsmedlen återfinns de i artikel 31 Wienkonventionen. Utgångspunkten för tolkningen är traktatets ordalydelse och ordalydelsen sätter även ramarna för tolkningen, dvs. tolkningen måste rymmas inom ordalydelsen.⁹⁶

2.4.2.2 Wienkonventionens tolkningsprinciper

I artikel 31.1 anges att skatteavtalet ska tolkas i god tro och att begreppen i skatteavtalet skall tolkas i enlighet med den gängse meningen av dessa begrepp sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Paragrafen innehåller tre separata tolkningsprinciper.⁹⁷ Först och

⁸⁸ RÅ 1996 ref.84., Lindencrona s.78 f., Kleist 2012 s.70 ff.

⁸⁹ Linderfalk, s.81, Lindencrona, s.78.

⁹⁰ Dahlberg 2000, s.66 ff.

⁹¹ SÖ 1975:1

⁹² Dahlberg 2008, s.67 samt Lang, s.37.

⁹³ RÅ 1996 ref.84.

⁹⁴ Linderfalk, s.82 f.

⁹⁵ Ibid.

⁹⁶ Official Explanation of Articles 31,32 and 33 s.1093 f., finns t ex i Kees van Raad, Materials on International Law & EC Tax Law. Sidnumreringen är även tagen från boken., Dahlberg 2012, s.237.

⁹⁷ Ibid s.1094 samt Dahlberg 2003, s.150 f..

främst ska avtalet tolkas i god tro vilket är ett uttryck för *pacta sunt servanda*.⁹⁸ Med att begreppen ska tolkas enligt den gängse mening avses den betydelse uttrycken har enligt konventionellt språkbruk.⁹⁹ Med att begreppen ska tolkas mot bakgrund av dess syfte och ändamål ska förstås det syfte vilket parterna förknippar avtalet med.¹⁰⁰ Att staterna t ex i avtalets rubrik anger att de genom skatteavtalet ska förhindra skatteflykt innebär inte i sig att avtalet ska tolkas på det sättet utan syftet måste framgå av avtalstexten.¹⁰¹

Vidare anges i art.31(2) att med uttrycket sammanhanget förstås resten av den traktat, dvs. preambel och bilagor till skatteavtalet samt andra överenskommelser som ingicks vid avtalets ingående.¹⁰² Till sammanhanget kan även räknas efterföljande överenskommelser och praxis mellan parterna (31.3).¹⁰³ Om det fastställts att det varit parternas avsikt att ett visst uttryck ska ha en viss mening gäller den meningen (31.4).

Traktatets ”ändamål och syfte” samt ”sammanhanget” som tolkningsmedel används kumulativt med den gängse meningen av ett begrepp. Dessa tolkningsmedel syftar till att utgöra ett ”andra steg” för att klarlägga vad ett begrepp enligt konventionellt språkbruk har för innebörd i det aktuella skatteavtalet.¹⁰⁴

Kan inte innebörden av ett begrepp fastställas enligt art.31 eller om tolkningen ter sig orimlig eller oförnuftig kan supplementära tolkningsmedel enligt art. 32 tillämpas.¹⁰⁵ Supplementärt tolkningsmedel kan utgöras av förarbete till skatteavtalet eller omständigheter vid avtalets ingående.¹⁰⁶

Slutligen ger art.33 ledning för traktat som är bestyrkta på fler än ett språk. Huvudregeln är dessa fall att båda språkversionerna äger lika tillämplighet såvida inte traktatet anger något annat eller om parterna på annat sätt kommit överens om något annat.

⁹⁸ Ibid, kodifierad i Wienkonventionens art.26 se avsnitt 2.3,2 ovan.

⁹⁹ Official Explanation of Articles 31,32 and 33 s.1093 f., Dahlberg 2012, s.237 samt Linderfalk, s.86 f.

¹⁰⁰ Linderfalk, s.88 f.

¹⁰¹ Lindencrona s.37.

¹⁰² Official Explanation of Articles 31,32 and 33, s.1094 f.

¹⁰³ Ibid.

¹⁰⁴ Linderfalk s.87.

¹⁰⁵ Official Explanation of Articles 31,32 and 33, s.1096.

¹⁰⁶ Bestämmelsen tar ej sikte på propositionen till den svenska införlivandelagen. Den svenska propositionen skall tillmätas lågt rättskällevärde och endast då motsvarande uttalande kan finnas i den kontrakterande statens förarbete torde eventuellt uttalande i propositionen få betydelse som uttryck för den gemensamma partsavsikten (Lindencrona 1994, s.82 f., se även Dahlberg 2000, s71, 75 ff. om att försiktighet är påkallad gällande dess betydelse men ändå att de kan utgöra hjälpmedel).

3 OECD:s modellavtal samt kommentar¹⁰⁷

Förevarande avsnitt behandlar OECD och det modellavtal med tillhörande kommentar som OECD har tagit fram och utvecklat. Först ges en introduktion till OECD och instrumentens tillkomst, syfte och spridning. Vidare behandlas de särskilda kommentaruttalandena som tillkommit avseende möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtal.

Med denna bakgrund behandlas modellavtalet och kommentarens rättsliga status. Frågan om modellavtalets och kommentarens rättsliga status är en omdebatterad fråga inom skatteavtalsrätten. Som dock nämnts tillmäts kommentaren ett högt rättskällevärde av svenska domstolar.¹⁰⁸ Min avsikt är därmed att behandla vilka invändningar som kan göras mot att modellavtalet och kommentaren kan ligga till grund för en tolkning av ett skatteavtal. Detta avsnitt kommer senare utgöra grund för analysen i 6.3.1 gällande möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen med stöd i kommentaren som uttryck för den gemensamma partsavsikten.

3.1 Tillkomst, syfte och spridning

OECD har haft stor betydelse för utvecklingen av den internationella skatteavtalsrätten.¹⁰⁹ Skatteavtal hade dock ingåtts även innan OECD började arbeta med att ta fram ett modellavtal.¹¹⁰ League of Nations¹¹¹ hade nämligen tidigare inlett arbetet med att försöka ta fram ett modellavtal.¹¹² Ett arbete som efter andra världskriget övertogs av OECD. Inom OECD bildades Fiscal Committee¹¹³ som fick till uppgift att ta fram ett modellavtal.¹¹⁴ De publicerade det första modellavtalet år 1963. Modellavtalet har sedan omarbetats och reviderats ett flertal gånger varvid den senaste revideringen är daterad juli 2010¹¹⁵. Efter 1977 skiftades OECD:s fokus från att fokusera på ingående av nya skatteavtal till att fokusera på tolkningen av de avtal som hade ingåtts och var utformade efter modellavtalet.¹¹⁶ Modellavtalet är uppdelat på två volymer. Volym 1 består av ett introduktionsavsnitt, ett modellavtal, en kommentar samt en del med rekommendationer från OECD:s råd.

¹⁰⁷ För vidare läsning rekommenderas Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal* s.137-155.

¹⁰⁸ Se ovan avsnitt 2.4.1.

¹⁰⁹ Lang, s.27 f.

¹¹⁰ International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.150 f.

¹¹¹ Sedermera övergick denna organisation till United Nations (FN).

¹¹² Introduktionen till modellavtalet p.4.

¹¹³ Sedermera Committie on Fiscal Affairs.

¹¹⁴ Introduktionen till modellavtalet p.6.

¹¹⁵ OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010.

¹¹⁶ Erasmus-Koen and Douma, s.340.

Volym 2 består av publikationer från OECD om bland annat staters inställning till artiklar och kommentaruttalande samt rapporter från OECD.¹¹⁷

OECD består av 34 industrialiserade stater och modellavtalet är därmed anpassat för industrialiserade stater. För att underlätta utvecklingsländernas handel har FN utvecklat ett särskilt modellavtal för dessa stater.¹¹⁸ FN:s modellavtal är uppbyggt på samma sätt som OECD:s dock med den skillnaden att det tar tillvara källstatens intresse ytterligare. I ett bilateralt förhållande mellan ett utvecklingsland och en industrialiserad stat är oftast utvecklingslandet källstat varvid FN har avsett att tillförsäkra utvecklingslandet ytterligare beskattningsrätt.¹¹⁹

Syftet med modellavtalet har varit att harmonisera skatteavtalsrätten och skapa förutsägbarhet för den enskilde.¹²⁰ OECD har lyckats med att sprida modellavtalet och många stater, såväl de 34 medlemsstaterna däribland Sverige men även icke-medlemsstater, tillämpar modellavtalet för och dess kommentar på sina skatteavtal.¹²¹ Med tillämpning av modellavtalet avses att staterna vid ingående av ett skatteavtal utgår från modellavtalet och sedan anpassar modellavtalet utefter avtalsförhållandet i fråga.¹²² Syftet med kommentaren är att förklara och tolka artiklarna i modellavtalet.¹²³

3.2 Kommentaren om möjligheterna att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser¹²⁴

I varken modellavtalet eller kommentaren finns det någon allmän definition eller beskrivning av vad som avses med skatteflykt.¹²⁵ Skatteflykt behandlas dock i kommentaren till artikel 1.¹²⁶ Nuvarande kommentaruttalande härstammar i mångt och mycket från år 2003 men principiella uttalanden om att skatteavtalen skulle motverka skatteflykt togs in i kommentaren redan år 1977.¹²⁷ I uttalandena innan år 2003 uppmanade OECD staterna att de skulle hänvisa till nationella skatteflyktsbestämmelser direkt i avtalen.¹²⁸

¹¹⁷ Dahlberg 2012, s.240.

¹¹⁸ Lang, s.27 f., Kleist 2012 s.107f.

¹¹⁹ Dahlberg 2012, s.241f., Kleist 2012, s.108. I fortsättningen behandlas endast OECD:s modellavtal.

¹²⁰ Introduktionen till modellavtalet p.2-3, Lindencrona, s.42.

¹²¹ Vogel, 1997, marg. Nr 79, Dahlberg, 2000, s.89 f., introduktionen till modellavtalet p.13-14.

¹²² Dahlberg 2012, s.241 f.

¹²³ Introduktionen till modellavtalet p.28 samt Dahlberg 2003, s.141.

¹²⁴ I doktrinen har termen interna motverkansåtgärder använts som benämning på nationella skatteflyktsbestämmelser, se t ex Sallander s.178, s189 ff.. Jag väljer dock att använda termen nationella skatteflyktsbestämmelser .

¹²⁵ Dahlberg 2012, s.251.

¹²⁶ Kommentaren till art.1 p.7-26 men företrädesvis p.7-12 (allmän diskussion) samt p.22-23 (särskilt om nationella skatteflyktsbestämmelser).

¹²⁷ Arnold s.244f, Matteotti s.340 f.

¹²⁸ Arnold s.246, Martín Jiménez s.18.

Det var därmed uppfattningen i doktrinen att det i avsaknad av sådana hänvisningar inte var möjligt att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtalen.¹²⁹

Från och med år 2003 stadgar OECD att skatteavtalen bland annat syftar till att motverka skatteflykt.¹³⁰ Huruvida ändringarna från år 2003 utgör förtydliganden eller förändringar går inte att ge något definitivt svar om.¹³¹ Den ändrade inställningen beror på att OECD ansett att stater rimligen inte avsett att otillbörliga förfaranden som är i strid med nationell rätt ska vara tillåtna endast för att de möjliggörs genom ett skatteavtal.¹³² I och med ändringarna har även bevisbördan för att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på ett skatteavtal ändrats. I vart fall på avtal som ingåtts efter år 2003 torde bevisbördan numera ligga på den skattskyldige att bevisa att avtalet inte möjliggör en tillämpning av en (nationell) skatteflyktsbestämmelse.¹³³ Av senare studier har det även visat sig att många stater anser att deras nationella generella skatteflyktslag är tillämplig även på förfaranden som omfattas av ett skatteavtal även om inte enighet råder i alla stater.¹³⁴

Utgångspunkten från OECD:s sida är att ett skatteavtals förmåner inte ska vara tillgängliga för subjekt vars huvudsakliga syfte med en transaktion varit att tillgodogöra sig dessa avtalsförmåner, och att omfattas av dessa avtalsförmåner skulle strida mot syftet bakom avtalsbestämmelserna.¹³⁵ Detta är den vägledning ("guiding principle") som kommentaren ger vad gäller vad som utgör otillbörligt utnyttjande av ett skatteavtal.¹³⁶ OECD särskiljer på två olika typer av stater. De stater som anser att skatteflyktstransaktioner kan utgöra ett otillbörligt utnyttjande av avtalet i sig samt de stater som anser att skatteflyktstransaktionerna utgör ett otillbörligt utnyttjande av intern rätt.¹³⁷

I de fall utnyttjandet av skatteavtalets bestämmelser anses utgöra ett otillbörligt utnyttjande av intern rätt uppkommer frågan vilka möjligheter det finns att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser t ex skatteflyktslagen, dvs uppställer skatteavtalen några hinder för sådan tillämpning.¹³⁸ OECD anser att då nationella skatteflyktsbestämmelser utgör en del av det grundläggande nationella systemet för fastställandet av skattskyldighet är inte

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Kommentaren till art. 1 p.7. Se även Arnold s.249.

¹³¹ Arnold s.260, Elliffe 2012 s.307, 328 ff. Jag återkommer till skillnaden mellan förtydligande och förändringar nedan i avsnitt 3.4.3.1 och analyserar ändringarnas betydelse i avsnitt 6.3.1

¹³² Kommentaren till art. 1 p.7.1, Sallander s.190 samt Matteotti s.341.

¹³³ Arnold s, 258, Martín Jiménez s.18,

¹³⁴ Elliffe 2012 s.310. IFA Congress 2010 s.19, 25 f..

¹³⁵ Kommentaren till modellavtalet p.9.4-9.5., Dahlberg 2012 s.251., Martín Jiménez s.19.

¹³⁶ Arnold s.247. The guiding principle i 9.5 stadgar "A guiding principle is that benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions."

¹³⁷ Kommentaren till modellavtalet p. 9.1-9.2 samt De Broe m.fl. s.375.

¹³⁸ De Broe m.fl. s.375.

bestämmelserna adresserade i skatteavtalen och därmed påverkas de bestämmelserna inte av avtalen.¹³⁹ Detta ställningstagande från OECD förutsätter dock att den nationella skatteflyktsbestämmelsen tillämpas för att fastställa skattskyldigheten i intern rätt (steg 1).¹⁴⁰ En sådan nationell skatteflyktsbestämmelse påverkar således inte avtalets tillämpning (i steg 2).¹⁴¹ Vad gäller skatteflyktslagen blir en tillämpning av lagen inte aktuell i steg 1 där skattskyldigheten fastställs enligt intern rätt. Utan skatteflyktslagen tillämpas först i steg 3 där lagen, om rekvisiten uppfylls, underkänner den beskattning som skett på grund av begränsningarna avtalet medför i steg 2.¹⁴² Detta medför att skatteflyktslagen inte omfattas av OECD uttalande i kommentaren till art. 1 p.9.2. För nationella skatteflyktsbestämmelser som inte kan anses omfattas av detta uttalande, t ex skatteflyktslagen, uppkommer frågan hur OECD anser att sådana regler förhåller sig till avtalen. I Kommentaren till art. 1 p.7.1 stadgas att skatteflyktsförfarande kan omfattas av nationella bestämmelser. Således legitimerar OECD en tillämpning av sådana nationella skatteflyktsbestämmelser, dock påkallas viss försiktighet:

*”Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused”.*¹⁴³

Ovan stadgande innebär att nationella skatteflyktsbestämmelser kan tillämpas enligt kommentaren. Dock ska en sådan tillämpning ske med hänsyn till de förpliktelser i att undanröja dubbelbeskattning som avtalet för med sig.¹⁴⁴ Därmed följer att en bedömning får göras i det enskilda fallet huruvida avtalet utnyttjas otillbörligt och hur ett sådant otillbörligt utnyttjande förhåller sig till avtalets förpliktelser.¹⁴⁵ Dvs. nationella skatteflyktsbestämmelser får ej vara så generella att skatteavtalets förmåner nekas ett subjekt som enligt avtalets syfte skulle åtnjuta förmånen.¹⁴⁶ Huruvida skatteflyktslagen skulle anses vara för ”generell” i OECD:s mening är inte fastställt.¹⁴⁷

Huruvida det kan anses att en skatteflyktstransaktion otillbörligt utnyttjar avtalet får avgöras genom en tolkning av avtalet enligt de folkrättsliga prin-

¹³⁹ Kommentaren till modellavtalet p.9.2 och 22.1.

¹⁴⁰ IFA Congress 2010 s.25, Sallander s.191. Sallander ställer upp två tolkningsalternativ för nationella skatteflyktsbestämmelser s.189 ff. Jag väljer dock inte att göra samma benämning.

¹⁴¹ Ibid.

¹⁴² Hilling 2012 s.600. Jag instämmer med Hilling att en tillämpning av skatteflyktslagen blir aktuell i steg 3 även om Sallander verkar anse att en tillämpning blir aktuell i steg 2, Sallander s.192 ff.

¹⁴³ Kommentaren till modellavtalet p.22.2. som ger vägledning tillsammans med ”the guiding principle” i 9.5 som beskrivits ovan, se t ex IFA Congress 2010 s.25.

¹⁴⁴ Dahlberg 2012 s.251 f.

¹⁴⁵ Ibid.

¹⁴⁶ Arnold s.250.

¹⁴⁷ Sallander s.199.

ciper som beskrivits i avsnitt 2.4.¹⁴⁸ För det fall det finns specifika skatteflyktsbestämmelser i avtalen tillämpas de.¹⁴⁹

Vid en internationell utblick kan det konstateras att en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser även har företagits av domstolar i andra länder.¹⁵⁰ Dock är det av vikt att poängtera att det inte går att dra några generella slutsatser om olika staters tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtal.¹⁵¹

Kort ska det även nämnas att det finns olika typer av skatteflyktsbestämmelser, både nationella och sådana som återfinns i skatteavtalen. Bland de nationella görs det även skillnad på specifika och generella skatteflyktsbestämmelser.¹⁵² Vad gäller skatteflyktsbestämmelser i skatteavtal så finns det olika typer av bestämmelser som tagits in i avtalet för att motverka skatteflykt, däribland bestämmelser gällande beneficial owner¹⁵³ och uteslutningsartiklar¹⁵⁴. Sådana bestämmelser har infogats direkt i avtalet för att på så sätt förhindra skatteflykt.¹⁵⁵ De stater som anser att ett skatteflyktsförfarande utgör utnyttjande av intern rätt och tillämpar nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtalen rekommenderas även att infoga skatteflyktsmotverkande artiklar i avtalen.¹⁵⁶ Detta har t ex USA varit förespråkare för, bland annat i avtalet med Sverige.¹⁵⁷

3.3 Modellavtalet och kommentarens status som rättskälla

3.3.1 OECD:s syn och synen i doktrinen

OECD rekommenderar att både modellavtalet och kommentaren följs men varken avtalet eller kommentaren är bindande för dess medlemsstater eller för övriga länder som väljer att tillämpa dessa instrument.¹⁵⁸ Bindande för

¹⁴⁸ De Broe m.fl., s.375., Martín Jiménez s.19.

¹⁴⁹ De Broe m.fl. s.348.

¹⁵⁰ De Broe m.fl. s.384 ff., Elliffe 2012 s.310.

¹⁵¹ IFA Congress 2010 s.19 f., Elliffe 2011, s.652 ff., Elliffe skiljer på Australien, Canada och USA å ena sidan som tillämpar nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtalen medan Nederländerna och Portugal inte gör det utan anser generellt att skatteavtalet har företräde.

¹⁵² Se avsnitt 1.5

¹⁵³ Kravet på att mottagaren av t ex utdelning (art.10), ränta (art.11), royalty (art.12) ska vara den ”verkliga mottagaren” för att kunna medges nedsättning av skatt enligt skatteavtalet. Togs in i modellavtalet 1977, se De Broe m.fl. s.388 och även Dahlberg 2012 s.277.

¹⁵⁴ Utesluter låg beskattade bolagstyper från att kunna åtnjuta avtalets fördelar, Se Dahlberg 2012 s.305 ff.

¹⁵⁵ Kommentaren till modellavtalet p.9.3

¹⁵⁶ Kommentaren till modellavtalet p.9.6-10.

¹⁵⁷ Lag (1994:1617) om Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater art.17 Limitation on Benefits.

¹⁵⁸ Introduktionen till modellavtalet p.29, Engelen s.105, Ward s.97, Pijl s.217 f., Dahlberg, 2003, s.142 ff.

de stater som ingår skatteavtal blir endast skatteavtalet i sig.¹⁵⁹ Att modellavtalet, kommentaren och andra rekommendationer inte är bindande för medlemsstater bygger på utformningen av konventionen för OECD-samarbetet.¹⁶⁰ OECD har givits möjligheten att lämna bindande beslut men fram till 1997 har modellavtalen och kommentaren utgjort rekommendationer från rådet.¹⁶¹ I 1997 års kommentar angav Committee on Fiscal Affairs att medlemsstaterna skulle följa de rekommendationer som utgivits så som de kommer att ändras med tiden, ”as modified from time to time”.¹⁶² Därmed är varken tidigare eller senare versioner av modellavtalet och kommentaren bindande.¹⁶³

I doktrinen har det dock framhållits att kommentaren utgör en form av ”soft obligation”, som visserligen inte bindande för de stater som ratificerat konventionen men som medför någon slags skyldighet för dessa stater att följa kommentaren.¹⁶⁴ Vad detta skulle innebära förutom just att kommentaren inte är bindande är inte helt tydligt.¹⁶⁵ Som Pijl uttrycker det ”[t]he adjective soft does not make the Commentary’s effect any clearer”.¹⁶⁶ Dock hävdar Engelen att kommentaren, vid avtalets ingående, skulle kunna bli bindande om två medlemsstater till OECD utformar ett skatteavtal efter modellavtalet och inte lämnar en reservation till en artikel i modellavtalet eller en anmärkning till ett kommentaruttalande.¹⁶⁷ Staternas agerande kan enligt Engelen därmed anses utgöra samtycke (”acquiescence”) som leder till att kommentaren, vid avtalets ingående, är bindande.¹⁶⁸ Dock råder det delade meningar om att så skulle vara fallet.¹⁶⁹ Pijl anser att bundenhet inte kan existera då det står klart att instrumenten endast ska vara rekommendationer och då det inte finns något krav på staterna ta avstånd mot en tolkning i kommentaren.¹⁷⁰ Ward anför ett liknande resonemang i det att han menar att staterna förstår att de inte är bundna och att de genom OECD samarbetet inte avser att skapa bindande folkrätt.¹⁷¹ Ward anför vidare att bundenhet genom samtycke endast kan uppstå då det finns en förpliktelse att agera vilket det inte gör i det här fallet.¹⁷²

¹⁵⁹ Se avsnitt 2.3.1-2.3.2.

¹⁶⁰ Erasmus-Koen and Douma s.341., Elliffe 2012, s.319 f.

¹⁶¹ Pijl s.217 f. Samt Vogel 2000 s.613.

¹⁶² Ibid.

¹⁶³ Engelen s.217 f., Elliffe 2012, s.320.

¹⁶⁴ Vogel 1997, marg. Nr 80.

¹⁶⁵ Ward s.99 f., Engelen s.106, Elliffe 2012, s.323, Dahlberg, 2000, s.91. Pijl s.219, 222.

¹⁶⁶ Pijl s.219.

¹⁶⁷ Engelen s.106f., 109f samt Erasmus-Koen and Douma, s.344. För vad reservationer och anmärkningar se avsnitt 3.4.2

¹⁶⁸ Ibid. Engelen nämner även att staterna kan bli bundna genom estoppel, dvs. att den andra parten rimligen kunde utgå från att staten avsåg ge rättshandlingen en viss innebörd på grund av hur staten agerade.

¹⁶⁹ Erasmus-Koen and Douma s.345 f. Samt Ward s.99 f., Pijl s.217f., 223.

¹⁷⁰ Erasmus-Koen and Douma s.345 f. Samt Pijl s.217 f.

¹⁷¹ Erasmus Koen and Douma s.346 samt Ward s.99 f.

¹⁷² Ibid.

3.3.2 HFD:s inställning

Oavsett om det kan anses föreligga en skyldighet att följa kommentaren till modellavtalet så har både kommentaren och modellavtalet fått stor spridning och det föreligger en kännedom hos stater om att instrumenten finns och vad de innehåller.¹⁷³ Förutom att modellavtalet används då Sverige ingår skatteavtal har även en tillämpning av kommentaren till modellavtalet fått genomslag i svensk rätt. I *RA 1996 ref.84* uttalade HFD att modellavtalet och dess kommentar ska tillmätas särskild betydelse vid tolkning av skatteavtal. Vidare anförde domstolen att då ”[e]tt dubbelbeskattningsavtal eller bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparten avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderar”.¹⁷⁴ HFD:s uttalande i *RA 1996 ref.84* innebär att det finns en presumtion att den gemensamma partsavsikten bör vara i enlighet med kommentaren då staterna utformat ett skatteavtal utefter modellavtalet. Detta uttalande är det mest utförliga angående kommentarens betydelse. I övrigt har HFD åberopat kommentaren vid tolkning av skatteavtal ett flertal gånger men inte närmre beskrivit dess betydelse.¹⁷⁵

3.4 Modellavtalet och kommentaren i förhållande till den gemensamma partsavsikten

Kommentaren tillmäts som nämnts stor betydelse vid tolkning av skatteavtal. HFD presumerar att parterna avsett att tolkning ska ske enligt kommentaren då avtalet utformats enligt modellavtalet. Med utgångspunkten att kommentaren ger uttryck för den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal uppkommer frågan i vilka fall denna presumtion kan brytas.

HFD har inte uttalat sig om detta och frågan har inget självklart svar. Nedan behandlas faktorer som allmänt kan inverka på modellavtalet och kommentarens betydelse som grund för den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal. Syftet är därefter att använda dessa kunskaper i avsnitt 6.3.1 där faktorer som kan påverka möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen baserat på kommentaren behandlas.

¹⁷³ Lindencrona s.82.

¹⁷⁴ RA 1996 ref.84

¹⁷⁵ Dahlberg 2012, s.241, se t ex RA 1987 ref.162, RA 1993 not 677.

3.4.1 Betydelsen av att en stat ej är medlem i OECD eller då en avtalsbestämmelse ej utformats efter modellavtalet

Det kan uppkomma en situation då en av de kontrakterande staterna inte är medlemmar till OECD eller då en avtalsbestämmelse inte utformats utefter modellavtalet. Detta var t ex fallet i både *RA 2004 not.59* och *HFD 2012 ref.20*. I skatteavtalet med Peru som ingicks 1966 var art. X om vinst vid försäljning av förmögenhetstillgång inte utformad efter modellavtalets motsvarande bestämmelse om beskattning av kapitalvinst i modellavtalet från 1963.¹⁷⁶ HFD konstaterade i *RA 2004 not.59* att modellavtalet och dess kommentar inte gav vägledning för tolkningen av artikeln i det aktuella skatteavtalet.¹⁷⁷ Därmed framgår det att kommentaren kan tillmätas mindre betydelse som tolkningsmedel då en stat inte är medlem till OECD eller då avtalet ej utformats i enlighet med modellavtalet. Dock behöver det inte betyda att kommentaren inte är tillämplig bara för att en stat inte är medlem i OECD eller bara för att en bestämmelse inte utformats i enlighet med modellavtalet.¹⁷⁸ Endast då en tolkning enligt kommentaren skulle leda till ett resultat som inte omfattas av skatteavtalets ordalydelse skulle en sådan tolkning strida mot Wienkonventionens tolkningsprinciper och legalitetsprincipen.¹⁷⁹ Wattel och Marres menar till och med att då en icke-medlemsstat utformat ett skatteavtal i enlighet med modellavtalet och inte uttryckt sin inställning till ett kommentaruttalande kan det presumeras att staten står bakom tolkningen av artikeln i modellavtalet och kommentaren.¹⁸⁰

3.4.2 Betydelsen av reservationer och anmärkningar

En stat kan, för att markera att staten inte tänker utforma sina skatteavtal enligt modellavtalet, lämna reservationer till artiklarna i modellavtalet.¹⁸¹ Om en stat inte håller med om en tolkning i kommentaren kan staten även lämna en observation mot kommentaruttalandet. En sådan observation innebär att staten ifråga inte tolkar bestämmelsen i enlighet med vad kommentaren stadgar.¹⁸² Av HFD:s uttalande i *RA 1996 ref.84* presumeras det att då ett skatteavtal utformats i enlighet med modellavtalet har staterna avsett att det avtalet ska tolkas i enlighet med kommentaren om staterna inte lämnat en reservation eller anmärkning.¹⁸³ Dock blir frågan vilken betydelse en lämnad reservation eller anmärkning får för möjligheten att tillämpa modellavtalet och kommentaren som uttryck för den gemensamma partsavsik-

¹⁷⁶ Båda dessa domar kommer att behandlas utförligt i avsnitt 5.

¹⁷⁷ Tog sedan fasta på detta resonemang i HFD 2012 ref.20. Se vidare under 5.

¹⁷⁸ Vogel 1997, marg. Nr 81-82.

¹⁷⁹ Ersson s.12,15.

¹⁸⁰ Wattel and Marres, s.224.

¹⁸¹ Introduktionen till modellavtalet p.31 samt Kleist 2012, s.102.

¹⁸² Introduktionen till modellavtalet p.30 samt Dahlberg 2000 s.91 och Kleist 2012, s.102

¹⁸³ RA 1996 ref.84 samt Engelen i Erasmus-Koen and Douma s.344.

ten bakom ett skatteavtal. Nedan behandlas först åsikterna som framförts i doktrinen, därefter följer HFD:s behandling av reservationer och anmärkningar.

3.4.2.1 Oenigheten kring hur reservationer och anmärkningar ska behandlas

Problematiken gällande betydelsen av reservationer och anmärkningar bottenar i att modellavtalet och dess kommentar inte är bindande för varken tillämpande OECD-medlemsstater eller icke-medlemsstater.¹⁸⁴ Bindande för tillämpande stater är det skatteavtal staten ingått och bindande för myndigheter, domstolar och enskilda är den lag varigenom skatteavtalet inkorporerats i svensk rätt. Betydelsen av reservationer och anmärkningar bör därmed följa betydelsen som tillmätts modellavtalet och kommentaren.¹⁸⁵

I själva kommentaren beskrivs det inte vilken betydelse varken reservationer eller anmärkningar ska tillmätas vid tolkningen av skatteavtal utan det är endast i introduktionen till modellavtalet som det rekommenderas att reservationer respektive anmärkningar ska beaktas.¹⁸⁶

I doktrinen råder det enighet om att både reservationer och anmärkningar, som lämnats vid tidpunkten för ett skatteavtals ingående, ska tillmätas betydelse vid bedömning huruvida modellavtalet och kommentaren ger uttryck för den gemensamma partsavsikten.¹⁸⁷ Dock är det svårt att ge ett klart besked för vilken betydelse en reservation och/eller en anmärkning ska tillmätas i det enskilda fallet. Frågan om vilken betydelse reservationer och anmärkningar ska tillmätas är en av de svåraste tillämpningsfrågorna inom skatteavtalsrätten.¹⁸⁸ Svårigheten uppkommer då en stat lämnat en reservation eller anmärkning medan den andra staten inte har det. Frågan blir då ifall det går att fastställa parternas gemensamma avsikt baserat på kommentaren.

Denna fråga behandlas av Maisto som konstaterar att skatteavtalen i sig sällan tar upp något om eventuella reservationer och anmärkningar som har gjorts av någon av de kontrakterande staterna.¹⁸⁹ Därmed är det svårt att avgöra effekten av att en stat gjort en reservation eller anmärkning då den andra staten inte gjort det. Arnold menar på att det enda som kan förutsättas är att staten som lämnat en anmärkning inte kommer tolka avtalet i enlighet med kommentaren medan den andra staten kommer att göra det.¹⁹⁰

Likt för kommentaren i sig går det därmed inte att ge några generella svar avseende betydelsen av reservationer och anmärkningar. Följderna blir dock problematiska eftersom kommentaren till modellavtalet ofta ger den bästa

¹⁸⁴ Se ovan avsnitt 3.3.1-3.3.2.

¹⁸⁵ Kleist 2012, s.102f.

¹⁸⁶ Introduktionen till modellavtalet p.3, 31-32 samt Maisto 2005, s.14.

¹⁸⁷ Dahlberg 2003, s.147.

¹⁸⁸ Ward s.100 f.

¹⁸⁹ Maisto 2005, s.15 ff.

¹⁹⁰ Arnold s.258 f.

vägledningen vid tolkning av skatteavtal samt eftersom modellavtalet och kommentaren i stor utsträckning tillämpas av våra svenska myndigheter och domstolar.¹⁹¹

Ur ett förutsägarhetsperspektiv för den skattskyldige hade det varit önskvärt med klarhet i både vilket värde som kan tillmätas kommentaren och även betydelsen av reservationer och anmärkningar. Då staterna inte valt att OECD:s instrument ska vara bindande blir dock detta inte verklighet. Den generella slutsats som torde kunna dras är att reservationer och anmärkningar kan få betydelse i de fall då artikeln i modellavtalet respektive kommentaruttalandet konsulteras för att fastställa den gemensamma partsavsikten i det enskilda fallet. Med ett sådant angreppssätt anser jag att instrumentet med reservationer och anmärkningar fyller en funktion.

En ytterligare fråga som är komplicerad är vilken betydelse ett kommentaruttalande som tillkommit efter avtalets ingående kan tillmätas och då sekundärt vilken betydelse en anmärkning gentemot uttalandet kan tillmätas. Den underliggande frågan berörs vidare i avsnitt 3.4.3 och den sekundära frågan berörs därmed indirekt.

3.4.2.2 Hur behandlas reservationer och anmärkningar av HFD?

I doktrinen har det även framförts att olika nationella domstolar tillmätt reservationer och anmärkningar olika betydelse vid tolkning enligt modellavtalet och kommentaren.¹⁹² Betydelsen av reservationer och anmärkningar i svensk rättspraxis har t ex kommit till uttryck i *RÅ 2008 ref.24*¹⁹³. Fallet gällde i korthet skatteavtalet med Schweiz och ifall Sverige med stöd av CFC-reglerna kunde beskatta en inkomst som enligt avtalet endast skulle beskattas i Schweiz. Schweiz hade lämnat anmärkning mot p.23 kommentaren till art.1 som infördes vid revideringen år 2003. I p.23 anges det att CFC-regler inte står i strid med modellavtalet. HFD tillmätte inte denna anmärkning någon vikt utan tillämpade de svenska CFC-reglerna. HFD kommenterade inte varför man inte beaktade anmärkningen i sin dom utan konstaterade i målet att intern rätt hade företräde framför skatteavtalet. Det är därmed inte klart hur domstolen skulle resonera över betydelsen av reservationer och anmärkningar i ett fall där den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal ska fastställas.

¹⁹¹ Se T ex Dahlberg 2012, s.241, RÅ 1987 ref.162, RÅ 1993 not 677, RÅ 1996 ref.84.

¹⁹² Maisto 2005 s.15.

¹⁹³ Fallet behandlas mer utförligt under avsnitt 2.3.3.1.

3.4.3 Statisk eller ambulatorisk tolkning av kommentaren

Då kommentaren reviderats ett flertal gånger uppkommer frågan vilket värde som skall tillmätas förändringar i kommentaren som skett efter det att ett skatteavtal ingåtts. Frågan är om kommentaren ska tillämpas statiskt, dvs. kommentaren som var aktuell då avtalet ingicks, eller ambulatoriskt, dvs. kommentaren vid tolkningstillfället.¹⁹⁴ Detta är en komplicerad fråga som har många aspekter. Det finns både en förutsägbarhetsaspekt som knyter an till principen om *pacta sunt servanda*. Med andra ord vad parterna avtalade om då de ingick avtalet och vad som kan förväntas av parterna och de enskilda skattebetalarna. För de enskilda skattebetalarna finns det även en legalitets- och en tillämpningsaspekt.

HFD har ej uttryckligt angivit vilken betydelse som ska tillmätas kommentaruttalande som tillkommit efter avtalets ingående. Detta även om HFD i *RA 1996 ref.84* konsulterade senare kommentar då det icke existerade relevanta kommentaruttalanden från tiden då avtalet med Luxemburg i det här fallet ingicks. Domstolen kom dock fram till att de senare uttalandena saknade relevans för målet och tillämpade därför dem inte. Sallander hävdar dock att HFD:s resonemang och konsulterande av senare tillkommen kommentar ger uttryck för ett försiktigt ambulatorisk synsätt.¹⁹⁵

Frågan om tillämpningen av senare kommentaruttalanden är av stor betydelse för förevarande uppsats. Som beskrivits så har kommentaruttalande från år 2003 stor betydelse för tillämpningen av nationella skatteflyktsbestämmelser på skatteavtal.¹⁹⁶ Då många av Sveriges skatteavtal är ingångna innan år 2003 blir frågan vilken betydelse som kan tillmätas dessa uttalanden vid fastställandet av den gemensamma partsavsikten bakom dessa avtal. Denna fråga behandlas i avsnitt 6.3.1.

3.4.3.1 OECD:s rekommendation och synen i doktrinen, för- och nackdelar

OECD rekommenderar att utgångspunkten för den tillämpande staten och dess myndigheter borde vara en ambulatorisk tolkning där hänsyn tas till kommentarens utveckling vid tolkandet av skatteavtalen.¹⁹⁷ OECD:s rekommendation är dock inte helt invändningsfri utan i doktrinen har det påtalats de för- och nackdelar som finns med statisk- respektive ambulatorisk tolkning.¹⁹⁸

¹⁹⁴ Lindencrona s.83.

¹⁹⁵ Sallander s.188.

¹⁹⁶ Avsnitt 3.2.

¹⁹⁷ Introduktionen till modellavtalet p.3, 33-34.

¹⁹⁸ Sallander s.187 f., Dahlberg 2003 s.144 ff., Wattel and Marres s.222 ff., Avery Jones s.103., Ward s.103 f.

För en statisk tolkning talar förutsägbarhet från staternas sida och att parterna avsåg att ge avtalet den innebörd som de åsyftade vid avtalets ingående, ett uttryck för principen om *pacta sunt servanda*.¹⁹⁹ De kontrakterande parterna kunde rimligen inte överväga senare ändringar i kommentaren när de ingick avtalet.²⁰⁰ Från en enskilds perspektiv vore det också bristande förutsägbarhet om ett skatteavtal efter en ändring i kommentaren skulle tolkas annorlunda och att den enskildes skattemässiga förpliktelser därmed skulle ändras negativt på ett sätt som inte varit förutsägbart för den enskilde.²⁰¹

Dock har även en statisk tolkning sina nackdelar. Skatteavtalen, som i vissa fall är gamla, är anpassade efter förhållandena då avtalen ingicks. Eftersom både samhället, tekniken och juridiken förändras med tiden riskerar en statisk tolkning att leda till orimliga slutsatser.²⁰² För dessa fall torde senare kommentaruttalande kunna fungera som hjälp vid tolkning.²⁰³

Det har framförts att det bör skiljas på ifall ändringen i kommentaren är ett förtydligande eller en förändring/tillägg/utfyllnad.²⁰⁴ Ellis är dock tveksam till om en ändring kan utgöra ett förtydligande utan menar att en ändring alltid utgör en förändring.²⁰⁵ Andra hävdar att en förändring sker då ändringen i kommentaren är en direkt följd av en ändring i modellavtalet och att en sådan ändring då inte kan ligga till grund för tolkning av ett tidigare ingånget skatteavtal.²⁰⁶ Ändringar som utgör förtydligande kan enligt OECD ligga till grund för tolkning eftersom de ger utryck för innebörden av kommentaren även innan ändringen skedde om än förtydligad.²⁰⁷ Förtydliganden som ryms inom avtalets ordalydelse torde inte heller bryta mot kravet på legalitet i den nationella rätten.²⁰⁸ För att förändringar ska uppfylla kravet på legalitet krävs det dock att skatteavtalet ändras och införlivas genom att riksdagen stiftar ny lag.²⁰⁹

3.4.3.2 Tillämpningsproblematiken

Jag nämner att det finns ett praktiskt problem med frågan om vilken kommentar som är tillämplig vid tolkning av ett skatteavtal. Med detta avser jag de svårigheter som finns för en enskild. Svårigheten kan både ligga i att veta ifrån vilket år ett kommentaruttalande är ifrån samt att bedöma huruvida ett kommentaruttalande i förhållande till tidigare kommentaruttalande utgör en förändring eller ett förtydligande. Detta medför att det för den skattskyldige blir oerhört svårt att tillämpa kommentaren eftersom den skattskyldige inte

¹⁹⁹ Wattel and Marres s.222

²⁰⁰ Ibid samt Avery Jones s.103

²⁰¹ Wattel and Marres s.222.

²⁰² Wattel and Marres s.223 f., Avery Jones s.103.

²⁰³ Ibid.

²⁰⁴ Introduktionen till modellavtalet p.35., Dahlberg 2003, s.144 ff., Ward s.101f. Vogel 2000, s.612., Kleist 2012, s.103 ff.

²⁰⁵ Ellis 2000, s. 608.

²⁰⁶ Ibid samt Wattel and Marres s.224.

²⁰⁷ Ibid.

²⁰⁸ Wattel and Marres s.232.

²⁰⁹ Ibid.

lätteligen kan se ifall ett kommentaruttalande är giltigt för det avtalet som är aktuellt i det enskilda fallet.

3.5 Kommentaren och Wienkonventionen

Den allmänna uppfattningen är att tolkning bör ske utefter Wienkonventionens tolkningsprinciper.²¹⁰ En relevant fråga är därmed hur kommentaren förhåller sig till Wienkonventionen. I doktrinen har detta varit en omdebatterad fråga och oenigheten gäller främst vilken artikel i Wienkonventionen som kommentaren kan härledas under.²¹¹ Frågan regleras varken i Wienkonventionen eller i kommentaren.²¹²

Det har i doktrinen framförts att kommentaren kan ge uttryck för den gängse meningen som avses i 31(1).²¹³ Vidare har det ansetts att kommentaren kan anses falla under sammanhanget i 31(2) och då som ett instrument som utformats i samband med avtalets ingående, art.31.2b.²¹⁴ Dock är t ex Dahlberg kritisk till detta.²¹⁵ Det har även anförts att kommentaren skulle kunna ses som en senare överenskommelse i 31(3).²¹⁶ Genom att kommentaren förklarar artiklarna i skatteavtalet har det även förespråkats att kommentaruttalanden kan anses ge uttryck för en speciell mening så som avses i 31(4).²¹⁷ Slutligen har det även framförts att kommentaren kan utgöra ett supplementärt tolkningsmedel i 32.²¹⁸

T ex Dahlberg, Vogel och Pijl anser att kommentaren inte ska behandlas som ett ”paket” i förhållande till Wienkonventionen.²¹⁹ Pijl menar på att kommentaruttalandets rättskällevärde beror på hur staterna tillämpar det.²²⁰ Dahlberg och Vogel anser att skillnad skall göras beroende på när ett kommentaruttalande är ifrån.²²¹ Problematiken uppkommer på grund av att kommentaren revideras fortlöpande. Dahlberg menar att senare tillkomna kommentaruttalanden inte fått det genomslag att de kan sägas beskriva den gängse meningen i art.31(1).²²² Detta håller dock inte Wattel och Marres håller med om.²²³ Dahlberg och Vogel menar istället att senare kommentaruttalande dock skulle kunna anses utgöra ett supplementärt tolkningsmedel

²¹⁰ Se avsnitt 2.4.2.

²¹¹ Maisto, 2007, s.194, 320, Dahlberg 2003, s.150 ff., Vogel, 2000, s.616., Elliffe 2012, s.314 f.

²¹² Lindencrona 1994, s82.

²¹³ Dahlberg 2003, s.151 ff., Vogel 2000, s.616., Wattel and Mares s.226.,

²¹⁴ Lindencrona 1994 s.82.

²¹⁵ Dahlberg 2003, s.152 f.

²¹⁶ Dahlberg 2003, s.153 samt Pijl s.220.

²¹⁷ Dahlberg 2003, s.152., Vogel 2000 s.616.

²¹⁸ Dahlberg 2003, s.154., Vogel 2000, s.616.

²¹⁹ Dahlberg 2003, s.155, Vogel 2000 s.616., samt Pijl s.220

²²⁰ Pijl s.220.

²²¹ Dahlberg 2003, s.155, Vogel 2000 s.616.

²²² Vogel, 2000, s.616., Dahlberg, 2003, s.151 ff.

²²³ Wattel and Marres s.226. Författarna menar att senare kommentar än vid avtalets ingående kan ange gängse meningen och skiljer inte som Dahlberg på tiden det krävs för att ett uttryck ska kunna anses utgöra gängse mening.

enligt art.32 förutsatt att de tillkom innan avtalet ingicks.²²⁴ Wattel och Marres håller med om att kommentaruttalande kan utgöra ett supplementärt tolkningsmedel enligt art.32 men med skillnaden att det även gäller kommentaruttalanden som tillkommit efter avtalet ingicks så länge de utgör ett förtydligande och inte en förändring.²²⁵ Dock är förutsättningen för att tillämpa art.32 att en tolkning enligt tolkningsmedlen som anges i art.31 leder till ett orimligt eller oförnuftigt resultat.²²⁶

Vad gäller en ambulatorisk tolkning av kommentaren förhåller sig en sådan tolkning inte väl till Wienkonventionen tolkningsprinciper.²²⁷ Detta beror på att en tolkning enligt Wienkonventionen utgår från traktatets ordalydelse.²²⁸ Det har diskuterats huruvida senare kommentar skulle kunna falla under art.31(3a) som senare överenskommelse mellan parterna. Dock utgör kommentaren inte en överenskommelse mellan parterna och inte heller är den bindande för dem.²²⁹ I annat fall torde senare ändringar kunna utgöra ett supplementärt tolkningsmedel enligt art.32 med de begränsningar i förhållande till art.31 det innebär.²³⁰

Betydelsen av den principiella frågan huruvida kommentaren måste falla under Wienkonventionens tolkningsprinciper har dock ifrågasatts av t ex Ward.²³¹ Ward är tveksam till om kommentaren faktiskt behöver hänföras under de tolkningsprinciper som anges i Wienkonventionen.²³² Istället menar Ward att tolkningsprinciperna i art. 31-32 Wienkonventionen inte är menade att vara uttömmande. Wienkonventionens principer är snarare vägledande vilket även kommentaren kan anses vara utan att den nödvändigtvis faller under art. 31-32 i Wienkonventionen.²³³ Dock verkar inte enighet råda över detta.²³⁴

För förevarande uppsats och tillämningen av 2003 års kommentaruttalanden kan ovan nämnda diskussion få betydelse. Att kommentaruttalandena är relativt unga och då det kan ifrågasättas huruvida de utgör förändringar i kommentaren är frågan hur de egentligen förhåller sig till Wienkonventionen. Jag kommer återkomma till detta i avsnitt 6.3.1.

²²⁴ Vogel, 2000, s.616., Dahlberg, 2003, s.151 ff.

²²⁵ Wattel and Marres s.228 f.

²²⁶ Ibid samt International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.158 f. Se avsnitt 2.4.2.2.

²²⁷ Maisto, 2007, s.90 f. Se avsnitt 3.4.3 för vad som menas med ambulatorisk tolkning.

²²⁸ Dahlberg 2003, s.145.

²²⁹ Maisto, 2007, s.165.

²³⁰ Vogel 2000, s.616 samt International Tax Law, edited by Andrea Amatucci, s.158 f.

²³¹ Ward s.98.

²³² Ibid.

²³³ Ibid 97 f.

²³⁴ Maarten J. Ellis 2006, s.103,

4 Skatteflykt och skatteavtal

Nedan ges en kort överblick över den svenska skatteflyktslagen. Förevarande examensarbete syftar till att behandla den principiella frågan om skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal varvid ingen djupare analys görs över skatteflyktslagen och rekvisiten i dess 2 §. Istället läggs mer vikt på vilka frågor som är knutna till möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på skatteavtal.

4.1 Skatteflyktslagens uppbyggnad och kriterier

En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man vid taxeringen, om lagens rekvisit uppfylls, bortser från en rättshandling som den skattskyldige företagit och beskattar den skattskyldige som om handlingen inte hade företagits.²³⁵ Således kan en rättshandling som är civilrättsligt fullt tillåten anses utgöra skatteflykt om den ur skattesympunkt leder till en från lagstiftarens sida inte förutsedd skattelindring.²³⁶ Skatteflyktslagen är uppbyggd som en generalklausul för att på så sätt kunna tillämpas på förfaranden som inte varit förutsägbara för lagstiftaren då denne utformat skattesystemet.²³⁷ Vad som faller inom lagens tillämpningsområde och därmed anses utgöra skatteflykt har överlämnats på rättstillämpningen att avgöra.²³⁸

Generalklausulen mot skatteflykt återfinns i 2 § Skatteflyktslagen och består av fyra kumulativa kriterier. En prövning av dessa kriterier skall göras i varje enskilt fall. För att lagen skall vara tillämplig krävs det att rättshandlingen i sig eller tillsammans med annan rättshandling medför en väsentlig skatteförmån (1). Vidare krävs det att den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i rättshandlingen/rättshandlingarna (2). Den skatteförmån som uppnås ska även med hänsyn till omständigheterna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (3). Slutligen ska även en taxering på grundval av förfarandet strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga har kringgåts genom förfarandet (4).

I praxis har det visat sig att det är det fjärde rekvisitet som varit svårast för skatteverket att bevisa.²³⁹ Huruvida ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte skall avgöras genom en objektiv bedömning i det enskilda fallet. Från

²³⁵ 3 § Skatteflyktslagen, se Skatteverkets handledning 2012 del 1, s.285 f.

²³⁶ Ibid och Prop 1996/97:170 s.33.

²³⁷ Prop 1996/97:170 s.33 f.

²³⁸ Skatteverkets handledning 2012 del 1, s.285 f.

²³⁹ Hultqvist 2005 s.311.Holstad s. 301 f.

praxis är det svårt att dra några generella slutsatser av tillämpningen av detta rekvisit.²⁴⁰

4.2 Skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtal

Det har tidigare konstaterats att en tillämpning av skatteflyktslagen blir aktuell i steg 3 i den tillämpningsmetod som tillämpas för skatteavtal.²⁴¹ Det har i steg 3 fastställts att ett beskattningsanspråk finns enligt intern rätt (1) och att ett skatteavtal begränsar det beskattningsanspråk som finns (2). Det skulle vara då man anser att skatteanspråket begränsas på ett sätt som skulle va i strid med skatteflyktslagen som lagen skulle kunna tillämpas. En tillämpning av lagen medför att staten inte tar hänsyn till de begränsningar avtalet stadgar och frågan är då ifall den tillämpande staten bryter mot den folkrättsliga förpliktelsen avtalet innebär.²⁴²

Huruvida det ens är principiellt möjligt för Sverige att tillämpa vår nationella skatteflyktslag beror på tre aspekter. Först och främst är frågan om det i skatteflyktslagen finns någonting som tyder på att lagen inte ska kunna tillämpas på förfarande som sker i enlighet med ett skatteavtal. Den andra frågan är hur den svenska rätten ser på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Denna fråga har behandlats i avsnitt 2.3.3 och kommer även behandlas i avsnitt 6.2. Den sista frågan gäller huruvida det i skatteavtalen går att utröna ifall skatteflyktslagen inte kan tillämpas på förfarande som omfattas av skatteavtal. Denna sista fråga har jag företrädesvis berört i avsnitt 2.4 om tolkning av skatteavtal samt i avsnitt 3.2-3.5 om möjligheterna att använda kommentaren och då särskilt uttalandena om nationella skatteflyktsbestämmelser som grund för den gemensamma partsavsikten. I avsnitt 6.3 följer en analys av frågan.

Vad däremot gäller den första frågan huruvida det i skatteflyktslagen anges något om lagens tillämpning går det att säga följande. I skatteflyktslagens 2 § anges det att lagen är tillämplig på företagna rättshandlingar. Med rättshandling torde avses en handling som är "[e]n av rättsordningen i princip tillåten förklaring eller handling till vilken vissa rättsliga följder normalt anses vara anknutna".²⁴³ Rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal och som motsvarar interna rättshandlingar men med skillnaden att de sker gränsoverskridande med en avtalsslutande stat torde omfattas av detta begrepp. Det finns i vilket fall inget som tyder på annat.²⁴⁴

²⁴⁰ Hultqvist 2005 s.319. Holstad, s.300 f.

²⁴¹ Se avsnitt 2.2 respektive 3.2.

²⁴² Se avsnitt 2.3.2.

²⁴³ Juridikens Termer s.158.

²⁴⁴ HFD 2012 ref.20. Se avsnitt 5.3.

5 2012 års Peru-domar och frågan om skatteflyktslagens tillämpning

Före HFD:s avgörande av *HFD 2012 ref.20*²⁴⁵ hade frågan om skatteflyktslagens principiella tillämplighet inte prövats av HFD tidigare. I lägre instans hade frågan, förutom i förhållande till Peru-uppläggen, prövats av FR i förhållande till skatteavtalet med Österrike.²⁴⁶ Efter HFD:s avgörande i *HFD 2012 ref.20* har KR i Jönköping avkunnat dom i Österrike-målen vilket jag återkommer till i avsnitt 6.1.2.²⁴⁷

För den fortsatta framställningen vill jag åter lyfta fram att syftet med förevarande examensarbete är att utreda huruvida skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på skatteavtal. I både KR:s avgörande på Peru-uppläggen²⁴⁸ och i FR:s avgörande av fallen rörande avtalet med Österrike²⁴⁹ ansåg domstolarna att skatteflyktslagen var tillämplig. Detta konstaterande föregicks inte av någon särskild diskussion från domstolarnas sida. HFD:s avgörande skulle därmed komma att bli intressant ur aspekten huruvida skatteflyktslagen egentligen är tillämplig på skatteavtal. För fallen rörande Peru rådde det även spänning över huruvida skatteflyktslagens rekvisit skulle anses uppfyllda. Samma typ av Peru-upplägg hade nämligen fått olika utgång i olika kammarrätter.²⁵⁰ På grund av underinstansernas avgörande jämfört med den allmänt rådande uppfattningen i doktrinen²⁵¹ var det med stor spänning man inväntade HFD:s avgörande i *HFD 2012 ref.20*. I syfte att lättare förstå *HFD 2012 ref.20* kommer inledningsvis *RA 2004 not.59* att behandlas.

5.1 Bakgrund

I 2012 års Peru-domar var det inte första gången det före detta skatteavtalet med Peru var uppe för prövning i HFD utan så var även fallet år 2004.²⁵² Skatteavtalet undertecknades år 1966, tillämpades från och med år 1969 och sades sedermera upp år 2006.²⁵³ Vid tidpunkten för ingåendet var Sverige medlem i OECD vilket inte Peru var. Avtalet i sig var i dagens svenska sammanhang ovanligt eftersom det använde exempt som metod för att und-

²⁴⁵ Är egentligen två mål 1135-11 och 1136-11 men då omständigheterna var identiska och enda skillnaden var den skattskyldige hänvisas här till att det rör sig om en dom.

²⁴⁶ Mål nr 872-877-10 gällande skatteflykt i samband med skatteavtalet med Österrike.

²⁴⁷ Mål nr 2654-2658-11 den 5 november 2012.

²⁴⁸ I t ex Mål nr 3348-3349-10, 3855-3858-09 samt 3863-09.

²⁴⁹ Mål nr 872-877-10.

²⁵⁰ Varom mera utförligt under 5.2.

²⁵¹ Se avsnitt 3.2 ovan.

²⁵² RA 2004 not.59.

²⁵³ Inkorporerat genom Kungörelse 1968:745, uppsagt genom SFS 2006:642 (se Prop. 2005/06:125 s.60-61).

vika dubbelbeskattning.²⁵⁴ Avtalet skilde sig från det modellavtal som OECD för första gången utvecklat år 1963 bland annat avseende avtalets artikel X vilket skulle komma att få stor betydelse. Artikeln X som reglerade vinst vid försäljning av förmögenhetstillgång motsvarade inte modellavtalets artikel om kapitalvinster. Således var modellavtalet från år 1963 till föga hjälp när både Regeringsrätten skulle avgöra *RA 2004 not.59* och när Högsta Förvaltningsdomen skulle avgöra *HFD 2012 ref.20*.

5.1.1 RÅ 2004 not.59 – det ”första” Peru-målet

I *RA 2004 not 59* var frågan ifall artikel X i skatteavtalet med Peru som gällde vinst vid försäljning, byte eller gåva av förmögenhetstillgång även skulle omfatta försäljning av andelar i bolag. I fallet var det två svenska bolag som sålde delvis enskilda och delvis samägda andelar i peruanska dotterbolag. Frågan uppkom därvid ifall rätten att beskatta försäljningen skulle tillkomma Sverige eller Peru. Artikel X i avtalet föreskrev att vinst endast skulle beskattas i den avtalsslutande stat i vilken tillgången, i förevarande fall andelarna, var belägen. HFD, som fastställde SRN:s förhandsbesked avseende tolkningen av artikel X, kom fram till att andelarna var belägna i Peru. Domstolen motiverade sin ståndpunkt med att dotterbolagen var registrerade i Peru och att deras verksamhet uteslutande bedrevs i Peru.

Att lyfta fram från SRN:s resonemang är att nämnden poängterade svårigheten med att fastställa var ”tillgången är belägen” såvitt gäller bolagsandelar. Nämnden uttryckte vidare att andelar kan anses belägna i en stat som inte är den skattskyldiges hemviststat om det finns anknytningsmoment som motiverar en sådan bedömning. Relevanta anknytningsmoment kan vara platsen för bolagets registrering och även platsen för verksamheten eller platsen där de åtgärder vidtagits som föranlett andelarnas värdestegring.

Av vikt i målet var även konstaterandet av att artikel X i skatteavtalet med Peru inte omfattades av avtalets *subject to tax bestämelse*²⁵⁵ vilket medförde att om inte Peru beskattade inkomsten för vilken de tillskrevs exklusiv beskattningsrätt så medförde det inte att beskattningsrätten tillskrevs Sverige. Detta var av stor betydelse eftersom vinsten från avyttringen av andelarna inte var underlag för beskattning i Peru enligt interna regler.

²⁵⁴ Se avsnitt 2.2 för förklaring av exempt-metod som avräkningsmetod.

²⁵⁵ En *subject to tax bestämelse* medför normalt att en stat som ej tillskrivs rätten att beskatta ändå får sådan rätt om inte den andra staten väljer att beskatta inkomsten trots att den staten tillskrivits rätten till beskattning enligt skatteavtalet.

5.1.2 RÅ 2004 not 59:s betydelse för 2012 års Peru-mål och skillnader målen emellan

Även om *HFD 2012 ref.20* rör andra spörsmål än *RÅ 2004 not 59* har 2004 års fall på två sätt stor betydelse för 2012 års dom. För det första var det klargörandet av artikel X och uttrycket var ”tillgången är belägen” i skatteavtalet med Peru, tillsammans med de svenska reglerna om skattefrihet på kapitalvinster av näringsbetingade andelar som ens möjliggjorde Peru-upplägg.²⁵⁶ För det andra var det SRN:s resonemang kring var ”tillgången är belägen” i 2004 års fall som HFD i 2012 års dom tog fasta på och motive-
rade sin ståndpunkt med.

Vad som dock väsentligt skiljer domarna åt var det förfarande som låg till grund för bedömning. Som ovan nämnts var det i 2004 års fall fråga om försäljning av dotterbolagsandelar i peruanska bolag. Bolagen var inte bara registrerade i Peru utan bedrev också uteslutande sin verksamhet där. I 2012 års fall var det fråga om ett något mer invecklat förfarande, ett så kallat Peru-upplägg. Ett Peru-upplägg gick i enkelhet ut på att undvika svensk kapitalbeskattning som beroende på bolagsform kan variera mellan 20-57 %.²⁵⁷ Istället företogs transaktioner med syftet att enbart beskattas i Peru där motsvarande skattesats är 4 %.²⁵⁸

5.2 Skatteverkets linje samt ovissheten i landets förvaltnings- och kammarrätter

Peru-upplägg har företagits i stor omfattning, särskilt av fåmansbolag vilket går att se på den underrättspraxis som finns gällande Peru-upplägg. Då omständigheterna i de flesta Peru-målen är väldigt lika har jag valt att endast behandla ett axplock av domarna.²⁵⁹ Skatteverket var tydlig i sin syn att företagna Peru-upplägg var i strid med skatteflyktslagen. Både i FR och i KR blev dock utgången av liknande mål olika. I förevarande examensarbete behandlas inte alla de argument som framfördes och de olika utgångar som respektive domar fick. Sammanfattningsvis ansåg samtliga domstolar att skatteflyktslagen principiellt var tillämplig. Domstolarna var även eniga om att 2 § 1-3 p skatteflyktslagen var uppfyllda. Dock rådde det delade meningar huruvida kriteriet i 2 § 4p skatteflyktslagen skulle anses uppfyllt. Exem-

²⁵⁶ Hilling 2012, s.593.

²⁵⁷ En skattesats på 57 % kan bli aktuell om det rör sig om fåmansaktiebolag vilket var fallet i t ex *HFD 2012 ref.20*. Beskattning i inkomstslaget tjänst kan då bli aktuell för utdelning eller kapitalvinst utöver ett framräknat spärrbelopp.

²⁵⁸ Mer ingående förklaring ges i avsnitt 5.3.3.1.

²⁵⁹ Mål nr. 1135-1136-11 (KR Stockholm Mål nr 3348-3349-10) och från KR Jönköping 3855-3858-09, 3863-09, 45-46-10.

pel på de olika motiveringar som anfördes härvid kan hämtas från KR i Stockholm²⁶⁰ KR i Jönköping²⁶¹.

Även om frågan om bedömningen av skatteflyktslagens rekvisit inte är primärt intresse i förevarande examensarbete är det intressant att se domstolarnas olika bedömning om huruvida förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte och ett kringgående av detsamma. KR i Stockholm kom fram till att så inte var fallet. KR i Stockholm menade att endast den omständigheten att en obegränsat skattskyldig person enbart beskattades i Peru och inte Sverige enligt skatteavtalet mellan länderna i sig kan anses strida mot lagstiftningens syfte och innebära ett kringgående av detsamma. Prövningen om en taxering å grundval av förfarandet skulle anses strida mot skatteavtalets syfte skall göras med beaktande av den gemensamma partsavsikten bakom avtalet. KR i Stockholm kom vid en sådan bedömning fram till att det varken av avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller av vad som framkommit om den gemensamma partsavsikten fanns grund för att tolka att syftet med avtalet varit att förhindra skatteflykt. Rekvisitet i 2 § 4p Skatteflyktslagen uppfylldes därmed inte och lagen ansågs inte tillämplig på förfarandet.

KR i Jönköping kom däremot till den raka motsatsen i sin slutsats avseende rekvisitet i 2 § 4p Skatteflyktslagen. KR i Jönköping menade istället att det efter en samlad bedömning kunde konstateras att det företagna förfarandet kunde anses strida mot syftet med de aktuella artiklarna i skatteavtalet.

Av kammarrätternas bedömningar ovan blir gränsen mellan en prövning av skatteflyktslagens principiella tillämpning på skatteavtal och en prövning av rekvisitet i 2 § 4p skatteflyktslagen otydlig. Även om det verkar som att domstolarna bortser från frågan om skatteflyktslagens principiella tillämplighet är jag av åsikten att det är två olika frågor. Detta även om frågorna påminner om varandra i den mån att de styrs av den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal.

På grund av de oklarheter som rådde var det stor spänning då HFD meddelade prövningstillstånd i de fall som överklagades från KR i Stockholm.²⁶²

5.3 HFD:s avgörande

5.3.1 Sakomständigheter

Det förfarande som kort omnämnts gick mer ingående till så att en i Sverige obegränsat skattskyldig person, K.P, ägde hälften av aktierna i ett svenskt bolag, Fastigheter AB. Den andra hälften ägdes av K.P:s son. Fastigheter AB hade ett fritt eget kapital vid räkenskapsåret som avslutades i juni 2006 om 33 miljoner kr. K.P köpte den 4 april hälften av andelarna i det peru-

²⁶⁰ I t ex Mål nr 3348-3349-10

²⁶¹ I t ex Mål nr. 3855-3858-09 samt 3863-09

²⁶² Mål nr. 1135-1136-11 (KR Stockholm Mål nr 3348-3349-10).

anska bolaget Inversiones Kappa Holding S.A.C (Kappa) för en köpeskilling om 1 200 kr. I juni 2006 köpte K.P även hälften av andelarna i två svenska bolag BB Holding AB (Holding) och Goldcup D 1261 (Förvaltning). Kort därefter sålde K.P sina andelar i Holding till Kappa för 50 000 kr och sina andelar i Fastigheter AB till Förvaltning för 612 000 kr. Senare samma månad sålde Förvaltning andelarna i Fastigheter AB till Holding för samma belopp som de anskaffades för. Samtidigt anskaffade K.P hälften av andelarna i ytterligare ett bolag, Goldcup J 1746 AB (Consulting). Senare samma månad anskaffade Consulting samtliga andelar i Holding av Kappa för 40,5 miljoner kr vilket motsvarande Holdings substansvärde. I september samma år likvideras Kappa och då K.P ägde hälften av andelarna i Kappa skiftades hälften av Kappas fordran på köpeskillingen om 40,5 miljoner kr, dvs. 20,25 miljoner kr till K.P.²⁶³

5.3.2 Rättsfråga och parternas inställning

Genom ovan nämnda förfarande aktualiserades rättsfrågan i ifall likvidationen av Kappa föranledde några beskattningskonsekvenser i Sverige. Med andra ord i fall den utskiftningslikvid som tillkom den i Sverige obegränsat skattskyldige K.P till följd av likvidation av det peruanska bolaget, Kappa, skulle beskattas i Sverige. Det var Skatteverkets uppfattning att svensk rätt föreskrev en sådan beskattning som dock begränsades av skatteavtalet med Peru men som ändå kunde beskattas av Sverige med stöd av skatteflyktslagen. K.P däremot hävdade att skatteavtalet medförde att Sverige undantagits beskattningsrätt och att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på inkomster som genom skatteavtal undantagits från beskattning i Sverige, i vart fall inte när det gällde skatteavtalet mellan Sverige och Peru.

5.3.3 HFD:s bedömning

HFD inleder domskälen med att resonera kring skatteflyktslagen tillämplighet. Domstolen tillämpar inte skatteflyktslagen på förfarandet men konstaterar ändå att det i skatteflyktslagen inte har ”[g]jorts några undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal”. Därmed sägs det att det i skatteflyktslagen inte innehåller några hinder mot att lagen kan tillämpas på förfarande som omfattas av ett skatteavtal.

Vidare konstaterade HFD att ”[i]nte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet” och att ”[d]et finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på

²⁶³ Notera att det även förekom fall där de likvida medlen delades ut till ägarna istället för att andelarna likviderades och ägarna tillskiftades medlen på det sättet. Ett sådant fall är t ex mål nr 45-46-10. Detta fall fick däremot inget PT (5412-5413-11) varvid HFD inte ansåg att en annan bedömning skulle göras i de fallen.

annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt”.

Ovan stadgande innebär att HFD anser att det i Skatteavtalet med Peru inte finns något i den gemensamma partsavsikten som tyder på att skatteflyktslagen inte kan tillämpas på avtalet. HFD konstaterar därmed att ”[d]et aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen”. Domstolen prövar sedan inte förfarandet mot skatteflyktslagen utan menar att för att förfarandet ska kunna prövas mot skatteflyktslagen så måste det konstateras ”[a]tt en taxering enligt det ordinarie regelsystemet på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet, skatteflyktslagen (reds. anmärk.) 2 § 4p”.

HFD anför att domstolen inte är bunden av en parts uppfattning om tillämpliga lagrum vid bedömningen av ett förfarande, dvs. *jura novit curia*. Detta skulle dock inte gälla det omvända eftersom en tillämpning av skatteflyktslagen kräver att Skatteverket åberopar lagen.²⁶⁴

Domstolen går därefter vidare och prövar förfarandet utefter tillämpningsmetoden i skatteavtalssituationer.²⁶⁵ I steg 1 bedömer domstolen ifall det finns ett beskattningsanspråk enligt intern rätt. HFD konstaterar att K.P enligt 3 kap. 8 § IL är obegränsat skattskyldig i Sverige och därmed ska beskattas för alla sina inkomster, både från Sverige och från utlandet. I IL 44 kap 7 § anges att ett värdepapper (fordran i det här fallet) anses avyttrat om det företag som gett ut det, Kappa, träder i likvidation. Likvidationen leder således till en kapitalvinstbeskattning i Sverige.

HFD går därefter vidare till steg 2 i tillämpningsmetoden för att utreda huruvida skatteavtalet med Peru leder till en begränsning av den beskattningsrätt som konstaterats i steg 1. HFD noterar att det inte finns någon artikel i avtalet som tar fasta på bolagslikvidationer men att artikel VI om utdelning och artikel X om vinst vid försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång ligger närmast till hands att tillämpa. HFD slår fast att artikel X även gäller för bolagsandelar enligt *RA 2004 not.59*. Med hänvisning till den allmänna tolkningsregeln i 2§ i skatteavtalet konstateras att ett avtalsuttryck ska, såvitt inte sammanhanget kräver annat eller dess betydelse angivits i avtalet, ha den betydelse som följer av gällande skattelag i den tillämpande staten. HFD anser inte att det följer av avtalet vilken artikel som ska tillämpas utan att ledning får sökas i intern rätt. I IL 44 kap 7 § stadgas att andelar ska anses avyttrade om företaget träder i likvidation. Således ska artikel X och uttrycket försäljning omfatta andelar som likvideras.

HFD tar sedan fasta på SRN:s resonemang som fastslogs av HFD i *RA 2004 not 59*. Av artikel X framgår att vinst endast får beskattas i den avtals slutande stat i vilken andelarna är belägna vid avyttrandet, dvs tidpunkten för

²⁶⁴ 4 § skatteflyktslagen.

²⁶⁵ Se avsnitt 2.2.

beslutet om likvidation. Var andelarna är belägna skall enligt HFD bedömas i varje enskilt fall och utefter de relevanta anknytningsmomenten i det aktuella fallet. Vid en sådan bedömning i detta fall konstaterar HFD att andelarna var registrerade i Peru men att det inte bedrivits någon verksamhet i Peru. Det peruanska bolagets enda tillgång var den fordran bolaget hade på Consulting i och med förvärvet av Holding. Andelarnas värdestegring var uteslutande hänförliga till den fastighetsförvaltning som bedrivits i Fastigheter AB och som skett i Sverige.

Således konstaterar HFD att förutom registrering i Peru talar alla relevanta anknytningsmoment för att andelarna ska anses belägna i Sverige. Mot den bakgrunden finner HFD att andelarna i Kappa vid beslutet om likvidation ska anses vara belägna i Sverige. Således begränsas inte Sverige beskattningsrätt enligt steg 1 av skatteavtalet med Peru och det saknas därmed anledning att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.

6 Var står vi efter HFD 2012 ref.20?

I och med Peru-domen har vi fått ett uttalande om skatteflyktslagens principiella tillämplighet som vi kan tillmäta statusen av gällande rätt.²⁶⁶ Detta även om HFD inte dömde i frågan om skatteflyktslagens tillämplighet eller för den delen tillämpade skatteflyktslagen. I *HFD 2012 ref. 20* konstaterar HFD dock att då det inte finns något som talar för att den gemensamma partsavsikten är att en tillämpning av interna skatteflyktsbestämmelser är utesluten på förfarande som omfattas av avtalet, kan nationella skatteflyktsbestämmelser tillämpas på avtalet.²⁶⁷ HFD anför därmed att det är den gemensamma partsavsikten som skall avgöra huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas på ett förfarande som omfattas av ett skatteavtal.

Eftersom HFD inte dömde i frågan om skatteflyktslagens tillämplighet utan endast principiellt angav att skatteflyktslagen hade varit tillämplig är uttalandet av *obiter dictum* karaktär.²⁶⁸ *Obiter dictum* uttalande är generellt inte prejudicerande även om uttalanden som gjorts *obiter dictum* kan vara vägledande.²⁶⁹ Hilling anser dock att HFD:s uttalande i förevarande fall inte skall tillmätas ett lägre prejudikatsvärde.²⁷⁰ Hilling motiverar sitt ställningstagande med att HFD:s resonemang är tydligt och relativt utförligt samt att domstolen inte meddelade PT i de kammarrättsfall från Jönköping²⁷¹ där skatteflyktslagen hade tillämpats på Peru-uppläggen. Hilling anser därmed att HFD:s uttalande om skatteflyktslagens tillämpning ger uttryck för gällande rätt.²⁷²

Även om vi inte vet vilket prejudikatsvärde som kan tillmätas HFD:s uttalande i *HFD 2012 ref.20* kan domskälen analyseras. Likt Hilling anger uttalar domstolen att det inte krävts något uttryckligt stöd för att tillämpa en nationell skatteflyktsbestämmelse vilket varit den tidigare generellt rådande uppfattningen i doktrinen.²⁷³

I den följande analysen väljer jag att behandla tre tillämpningsfrågor som uppkommit efter HFD:s uttalande om skatteflyktslagens principiella tillämplighet på förfarande som omfattas av ett skatteavtal. Först behandlas mål från KR i Jönköping som avgjorts efter *HFD 2012 ref.20* där skatteflyktslagen har ansetts tillämplig vilket belyser tolkningen av *HFD 2012 ref.20* i rättstillämpningen. Därefter analyseras HFD:s uttalande mot beaktande av frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Slutligen så analy-

²⁶⁶ Hilling 2012, s.598.

²⁶⁷ Hilling 2012, s.590

²⁶⁸ Hilling 2012, s598.

²⁶⁹ Kristoffersson 2011, s.841.

²⁷⁰ Hilling 2012 s.598.

²⁷¹ Mål nr 3516-3520-11 samt mål nr 5412-5413-11.

²⁷² Hilling 2012, s.598.

²⁷³ Hilling s.596 samt Arnold s.246.

seras fastställandet av den gemensamma partsavsikten i förhållande till möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen på ett skatteavtal.

6.1 Fall rörande skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal efter Peru- domen

6.1.1 Ytterligare fall gällande Peru-upplägg

Samma dag som HFD avkunnade dom i *HFD 2012 ref.20* nekade HFD prövningstillstånd i sex mål där KR i Jönköping underkänt Peru-uppläggen med stöd av skatteflyktslagen.²⁷⁴ Frågan är således ifall HFD därigenom anser att skatteflyktslagen är tillämplig på Peru-uppläggen även om domstolen ej dömde i den frågan i *HFD 2012 ref.20*. Den troliga slutsatsen är att HFD inte ansett det nödvändigt att meddela PT i de fall som gällde utskiftning av likvida medel på grund av likvidation vilket det var fråga om i *HFD 2012 ref.20*. I dessa mål är domstolens argumentation i *HFD 2012 ref.20* direkt överförbar.

Mer intressant är de fall som nekades PT²⁷⁵ och som gällde utdelning från peruanska bolag och inte utskiftning på grund av likvidation. Som beskrivits gällde *HFD 2012 ref.20* var andelarna skulle anses vara belägna vid likvideringen enligt 44 kap 7 § IL. Domstolen kom fram till att alla anknytningsfaktorer förutom bolagets registrering talade för att bolaget var beläget i Sverige och att Sveriges beskattningsrätt därmed inte begränsades i och med avtalet med Peru.

I de fall där det till de peruanska bolagen överförda kapitalet tagits ut av ägarna genom utdelning istället för genom kapitalvinst efter likvidation blir frågan ifall HFD:s resonemang i *HFD 2012 ref.20* går att tillämpa även på dessa fall. Ledning i frågan ges av KR i Jönköping som den 12 november 2012 meddelade fem domar rörande Peru-upplägg där medel tillkommit ägarna av ett familjeägt bolag genom utdelning från ett bolag i Peru.²⁷⁶

Enligt 42 kap. IL ska utdelning tas upp till beskattning. En obegränsat skattskyldig fysisk person skall enligt 3 kap 8 § IL beskattas för sina inkomster både från Sverige och utlandet.

Genom Peru-uppläggen har ägarna mottagit utdelning från ett peruanskt bolag. Ägarna är därmed skattskyldiga för utdelning i Sverige enligt intern svensk rätt (steg 1). Dock kan ett skatteavtal begränsa det svenska skatteanspråket (steg 2). I *HFD 2012 ref. 20* anges att tillämplig artikel i avtalet är art. X vid bedömning om utskiftning på grund av bolagslikvidation. HFD

²⁷⁴ Mål nr 3516-3520-11 samt mål nr 5412-5413-11.

²⁷⁵ T ex mål nr 45-46-10, beslut om att ej meddela PT 5412-5413-11

²⁷⁶ Mål nr 2967-2971-11.

kommer fram till att frågan var bolagsandelarna är belägna ska ske enligt en tolkning av svensk intern rätt (44 kap 7 §) och att en bedömning ska göras utefter relevanta anknytningsfaktorer. Kammarrätten i Jönköping kommer fram till att det måste göras en annan prövning för fallen som rör utdelning, vilket jag anser vara rätt bedömning.

I artikel VI i det svensk-peruanska avtalet, som reglerar utdelning, stadgas att utdelning ska beskattas endast i den stat vari det utdelande bolaget är bosatt (har hemvist). I bilagan till avtalet anges vidare att en "[j]uridisk person anses enligt avtalet bosatt i en av staterna om den juridiska personen bildats enligt den statens lag eller om den juridiska personen icke bildats enligt denna lag men ledningen och övervakningen av dess rörelse äger rum i den staten".²⁷⁷ I de förevarande fallen har bolagen vari utdelning lämnats från varit registrerade enligt peruansk lagstiftning. Det har i fallen inte klarlagts att bolagen drivits från Sverige varvid någon dubbel hemvist inte kan anses föreligga enligt avtalet.²⁷⁸ Kammarrätten i Jönköping konstaterar därmed att Sveriges beskattningsrätt begränsas enligt skatteavtalet och frågan blir därmed ifall Sverige ändå har beskattningsrätt med stöd av skatteflyktlagen.

Kammarrätten i Jönköping anför vidare att HFD i *HFD 2012 ref.20* anger att skatteflyktlagen kan tillämpas på avtalet med Peru. Detta eftersom det i avtalet inte finns något hinder mot att tillämpa skatteflyktlagen samt att det inte finns något i den gemensamma partsavsikten som talar emot en tillämpning av skatteflyktlagen. Kammarrätten anför även att det faktum att HFD nekat prövningstillstånd i de sex fall²⁷⁹ där kammarrätten tidigare kommit till samma slutsats talar för att skatteflyktlagen kan tillämpas på skatteavtalet med Peru. Kammarrätten finner även att rekvisiten i skatteflyktlagen är uppfyllda.

I skrivande stund har inte domarna överklagats till HFD varmed vi inte än så länge kan få besked om HFD anser att Kammarrätten gjort rätt bedömning. Huruvida skatteflyktlagen principiellt är tillämplig på avtalet med Peru torde i alla fall redan vara klarlagt. Dock hade en prövning av HFD kunnat klargöra skatteflyktlagens principiella tillämplighet. HFD hade då kunnat slå fast uttalandena i *HFD 2012 ref.20* och uttalandenas prejudikatsvärde hade då inte kunnat anses försvagat. Det hade även varit av intresse att få ytterligare vägledning för prövningen av skatteflyktlagens rekvisit i förhållande till skatteavtal.

²⁷⁷ Den så kallade "tie-breaker" regeln som motsvaras av den som återfinns i art.4.3 i modellavtalet.

²⁷⁸ Mål nr 2967-2971-11.

²⁷⁹ Mål nr 3516-3520-11 samt mål nr 5412-5413-11.

6.1.2 Särskilt om de så kallade ”Österrike-uppläggen” i ljuset av Peru-domarna

Frågan om tillämpningen av skatteflyktslagen har även blivit aktuell på förfarande som omfattas av det tidigare skatteavtalet med Österrike.²⁸⁰ Den 5 november 2012 meddelade KR i Jönköping fem domar avseende skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtalet med Österrike.²⁸¹ Förfarandena gick i korthet ut på att svenska fåmansaktiebolagsägare flyttade till Österrike för att därefter avyttra andelarna i sina svenska bolag. De skattskyldiga har ansetts ha hemvist i både Sverige och Österrike men efter en bedömning enligt skatteavtalet har den skatterättsliga hemvisten i de aktuella fallen fastställts till Österrike. Detta innebär att Österrike erhållit beskattningsrätten för andelarna och enligt den interna rätten i Österrike har beskattningen varit förmånlig jämfört med motsvarande beskattning i Sverige. För förevarande examensarbete är KR:s avgörande intressant eftersom målet avkunnats efter *HFD 2012 ref.20* samt gäller skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal. Kammarrätten finner inte att skatteverket visat att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte. Vad jag dock finner anmärkningsvärt är att domstolen ändå prövar förfarandet mot skatteflyktslagen utan att först utreda huruvida den gemensamma partsavsikten bakom skatteavtalet med Österrike talar emot en sådan tillämpning. Då domstolen direkt prövar huruvida rekvisiten i skatteflyktslagen är uppfyllda medför detta enligt mig en felaktig tillämpning av gällande rätt så som den kommit till uttryck i *HFD 2012 ref.20*.

6.2 Förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtal

I avsnitt 2.3.3 har HFD:s syn på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt behandlats. Genom Greklandsfallet är således huvudregeln att skatteavtal har företräde framför intern rätt. Dock kvarstår frågan när undantag från huvudregeln blir aktuellt och vad HFD menar med att lagstiftaren har givit ”klart uttryck” för att en viss inkomst ska beskattas i Sverige eller att viss internrättslig bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.²⁸² I och med att Greklandsfallet ej avkunnades i plenum är det som undantag från huvudregeln i Greklandsfallet som OMX-domen motiveras. Huruvida lagstiftaren har givit klart uttryck för att CFC-reglerna skall ha företräde framför skatteavtal har ifrågasatts.²⁸³

Frågan om förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal ställdes inte på sin spets i 2012 års Peru-dom eftersom HFD kommer fram till att skatteavtalet

²⁸⁰ Lag (1992:858) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Österrike. Avtalet ändrades genom Protokoll från 21 augusti 2006 (Prop. 2006/07:14).

²⁸¹ Mål nr 2654-2657-11

²⁸² Kleist 2011 s.210 f., Wiman 2011, s.184.

²⁸³ Kristina Ståhl i skiljaktig mening RÅ 2010 ref.112., Kleist 2011, s.211 ff., Dahlberg 2011, s.129 f., Grundström 2011 s.69,72.f, Wiman 2011, s.182.

med Peru (steg 2) inte begränsar Sveriges beskattningsanspråk varvid det blir fråga om att tillämpa svensk intern rätt fullt ut. Visserligen angav HFD att skatteflyktslagen principiellt är tillämplig på skatteavtal om inte den gemensamma partsavsikten talar emot en sådan tillämpning. Redan detta principiella ställningstagande anser jag berättigar frågan om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Frågan är av högsta relevans eftersom en tillämpning av skatteflyktslagen på ett skatteavtal innebär att intern rätt, skatteflyktslagen, tillämpas trots att skatteavtalet begränsat skatteanspråket. Intern rätt tillämpas således framför skatteavtalets bestämmelser.

Av HFD:s domskäl i *HFD 2012 ref.20* verkar det dock som att HFD inte utreder huruvida lagstiftaren givit klart uttryck för att skatteflyktslagen ska tillämpas före skatteavtal. Det enda HFD nämner är att det inte i skatteflyktslagen finns något hinder mot att lagen skulle gälla på skatteavtal. Detta är ett intressant ställningstagande från HFD eftersom domstolen genom uttalandet ändrar inställning. HFD frångår den huvudregel som uppställdes i Greklandsfallet i den mån att HFD inte uppställer krav på klart uttryck för att tillämpa nationell rätt framför skatteavtal. Det är inte helt tydligt ifall HFD istället menar att det är tillräckligt om den gemensamma partsavsikten tillåter en tillämpning av skatteflyktslagen för att det ska vara möjligt. Detta är en den slutsatsen jag drar av uttalandena även om det går att ifrågasätta huruvida det faktiskt har varit den gemensamma partsavsikten att tillämpa skatteflyktslagen på avtalet.

I förhållande till tidigare synsätt och Greklandsfallet är jag kritisk till att det faktiskt skulle ha givits klart uttryck i skatteflyktslagen för att tillämpa den på skatteavtal. Jag anser att det uttryck som möjligen kan ha givits för att tillämpa CFC-reglerna i OMX-domen är ungefär lika ”klart”. Min förhoppning är därmed att HFD klargör huruvida huvudregeln i Greklandsfallet även gäller i förhållande till skatteflyktslagen och i så fall hur HFD anser att uttrycket ”givit klart uttryck” uppfylls. För det fall HFD anser att det räcker att konstatera att det inte finns någonting som talar för att det varit den gemensamma partsavsikten att inte skatteflyktslagen är tillämplig frångår HFD sina tidigare uttalanden.

6.3 Skatteflyktslagen och den gemensamma partsavsikten

Av domskälen till *HFD 2012 ref.20* framgår det att skatteflyktslagen kan tillämpas om inte den gemensamma partsavsikten talar emot en sådan tillämpning. Som tidigare konstaterats krävs det ingen direkt hänvisning i avtalet för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas. Istället räcker det med en avsaknad av tolkningsdata som talar emot en tillämpning av skatteflyktslagen för att det ska kunna fastställas att lagen är tillämplig.²⁸⁴ För att skatteflyktslagen *inte* ska vara tillämplig krävs det således att det finns något i det

²⁸⁴ Hilling 2012, s.595.

aktuella avtalet som indikerar att den gemensamma partsavsikten skulle vara att interna skatteflyktsbestämmelser inte får tillämpas.²⁸⁵

Hur den gemensamma partsavsikten fastställs har behandlats i avsnitt 2.4.1 och 2.4.2. Utgångspunkten är avtalets ordalydelse och för det fall ett skatteavtal explicit skulle uttrycka att nationella skatteflyktsbestämmelser kan tillämpas så kan sådana bestämmelser tillämpas. I annat fall får en bedömning göras huruvida den gemensamma partsavsikten bakom avtalet medger en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser. Vid fastställandet av den gemensamma partsavsikten är Wienkonventionens tolkningsprinciper i artikel 31-33 vägledande. Fastställandet av den gemensamma partsavsikten får göras för varje enskilt avtal.

HFD 2012 ref.20 är intressant för bedömningen hur den gemensamma partsavsikten ska fastställas. Av HFD:s tidigare praxis och särskilt *RA 1996 ref.84* följer att utgångspunkten vid tolkning av skatteavtal är att tolkningen ska ske enligt Wienkonventionens tolkningsprinciper.²⁸⁶ HFD har även uttryckt att kommentaren till OECD:s modellavtal ska tillmätas ett högt rättsskälavärde. I *RA 1996 ref.84* uttryckte domstolen att då "[e]tt dubbelbeskattningsavtal eller bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparten avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderar".²⁸⁷ Således finns det en presumtion att tolkning ska ske enligt kommentaren.

I *HFD 2012 ref.20* nämner dock inte HFD något om att de grundar skatteflyktslagens tillämpning på uttalandena i kommentaren.²⁸⁸ Huruvida detta innebär att den tidigare uttalade presumtionen inte gäller för tillämpning av skatteavtal tror jag dock inte. Min uppfattning är istället att HFD inte ansåg det relevant att stödja sin syn på kommentaren eftersom de inte skulle tillämpa skatteflyktslagen. Det faktum att avtalet med Peru var ingånget långt före kommentaruttalandena om nationella skatteflyktsbestämmelser infördes samt att Peru inte var medlem i OECD tyder även på att presumtionen fortfarande gäller, åtminstone i förhållande till OECD stater. Hilling är dock kritisk till att kommentaren inte konsulterades.²⁸⁹ Jag kan hålla med om att Hillings kritik är befogad i förhållande till icke-OECD stater eftersom HFD tidigare frekvent tillämpat kommentaren. Även Dahlberg är kritisk och det till HFD:s slutsats att skatteflyktslagen är tillämplig på skatteavtalet.²⁹⁰ Dahlberg menar att återhållsamhet är påkallad med tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser på ett skatteavtal med en icke-medlemsstat till OECD. Försiktigheten gäller om det inte finns stöd i avtalet för en sådan

²⁸⁵ Ibid s.599.

²⁸⁶ Se avsnitt 2.4.1 och 2.4.2.1.

²⁸⁷ RA 1996 ref.84, se avsnitt 3.3.2.

²⁸⁸ Hilling 2012 s.595.

²⁸⁹ Hilling 2012 s.599. f.

²⁹⁰ Dahlberg 2012 s.256 ff.

tillämpning eller om det inte finns kännedom om den avslutande statens avsikt huruvida en sådan tillämpning avsetts genom avtalet.²⁹¹

Min uppfattning är att det i många fall torde vara svårt att fastställa att det varit den gemensamma partsavsikten att nationella skatteflyktsbestämmelser *inte* kan tillämpas. Det går inte i dagsläget att ge några generella kommentarer angående vad sådana indikationer skulle kunna utgöras av. Jag tycker att HFD ger skatteflyktslagen ett stort spelrum i förhållande till skatteavtalen, ett spelrum som möjligtvis strider mot Sveriges folkrättsliga åtaganden.

Då det är min åsikt att kommentaren till modellavtalet fortfarande är av högsta relevans är min avsikt att nedan behandla vilka faktorer som kan tala emot en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser då en sådan tillämpning motiveras med stöd i kommentaren. Jag kommer därmed knyta an till avsnitt 3.2-3.5 om vilken betydelse modellavtalet och kommentaren kan tillmätas för den gemensamma partsavsikten och i vilka fall det skulle kunna argumenteras för att den gemensamma partsavsikten talar emot en tillämpning av skatteflyktslagen.

6.3.1 Möjligheterna att tillämpa skatteflyktslagen med stöd i kommentaren

Först och främst ska det poängteras att OECD:s modellavtal och kommentar inte är bindande varken för medlemsstater i OECD eller icke-medlemsstater som använder modellavtalet som utgångspunkt för sina skatteavtal. Dock kan, som tidigare nämnts, både modellavtalet och kommentaren vara vägledande vid tolkning av skatteavtal. Kommentarens rättskällevärde beror på situationen den tillämpas på. Den bedömning som härvid görs baseras på de omständigheter som kan ha betydelse för instrumentens rättskällevärde.

HFD:s utgångspunkt är att för det fall skatteavtalet utformats efter modellavtalet och av två medlemsstater i OECD kan det presumeras att staterna avsett att bestämmelserna ska tolkas i enlighet med kommentaren om de inte lämnat reservation eller anmärkning däremot.²⁹² Det blir därmed aktuellt att analysera vilka faktorer som kan indikera att det inte varit den gemensamma partsavsikten att kunna tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser med stöd kommentaruttalandena²⁹³.

I avsnitt 3.5.1 ovan har jag behandlat betydelsen av att en stat ej är medlem i OECD eller att avtalet ej utformats i enlighet med modellavtalet. För möjligheten att tillämpa den svenska skatteflyktslagen på ett skatteavtal får medlemskap i OECD och utformning efter modellavtal främst relevans för de avtal som har ingåtts efter det att möjligheten att tillämpa nationella skat-

²⁹¹ Ibid.

²⁹² RÅ 1996 ref.84, se avsnitt 3.3.2.

²⁹³ Se avsnitt 3.2 för relevanta uttalanden.

teflyktsbestämmelser togs in i kommentaren år 2003. För dessa avtal krävs inte att det specifikt hänvisas till nationella skatteflyktsbestämmelser utan de kan tillämpas med stöd i kommentaren.²⁹⁴ För andra fall gäller likt vad som sagts ovan i avsnitt 3.4.1 att kommentaren har ett mindre värde då en stat ej är medlem i OECD eller då skatteavtalet inte utformats efter modellavtalet. Dock är det fortfarande möjligt för tolkande stat att söka vägledning i modellavtalet och kommentaren men instrumentens rättskällevärde i dessa situationer är lägre. Dock lär inte det faktum att en stat inte är medlem i OECD eller att avtalet ej utformats i enlighet med modellavtalet i sig vara indikatorer på att nationella skatteflyktsbestämmelser inte kan tillämpas på skatteavtalet om det inte av avtalet framgår att så är fallet.

En mer intressant fråga vad gäller indikationer på att det inte varit den gemensamma partsavsikten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser finns kopplad till reservationer och anmärkningar.²⁹⁵ Frågan om betydelsen av reservationer och anmärkningar på kommentaruttalandena gällande nationella skatteflyktsbestämmelser skiljer sig inte från frågan om reservationer och anmärkningars betydelse i allmänhet. Dock finns det anledning att specifikt bedöma vilken betydelse som kan tillmätas de anmärkningar som Nederländerna, Schweiz och Luxemburg lämnat mot p. 22-23 kommentaren till art.1.²⁹⁶ En anmärkning är en indikation på att staten inte håller med om tolkningen som anges i kommentaren och jag anser inte att kommentaren kan läggas till grund för den gemensamma partsavsikten i dessa fall. Det är även möjligt att stater utanför OECD inte heller delar uppfattningen som anges i kommentaren. Huruvida så är fallet får undersökas i det enskilda fallet.

Vad gäller de tre OECD stater som har lämnat anmärkningar så är dessa staters skatteavtal med Sverige från innan år 2003.²⁹⁷ Därmed kommer jag osökt även in på frågan om vilken betydelse senare kommentaruttalande kan tillmätas ett avtal som ingicks innan uttalandet tillkom.²⁹⁸ Ur ett strikt legalitetsperspektiv och tolkning enligt avtalstexten torde det vara svårt att motivera en tillämpning av senare tillkomna kommentaruttalanden även om OECD förespråkar en sådan tolkning.²⁹⁹

Det har hävdats att det för ändringar i skatteavtal bör skiljas mellan förändringar och förtydligande.³⁰⁰ Vad gäller de kommentaruttalanden som tillkom år 2003 gällande möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser råder det delade meningar om huruvida de utgör förändringar eller för-

²⁹⁴ Se avsnitt 3.2.

²⁹⁵ Se avsnitt 3.4.2.

²⁹⁶ Kommentaren till artikel 1 p.27, notera att Luxemburg även lämnat anmärkning mot p.9.2 och att Schweiz även lämnat anmärkning mot p.7.

²⁹⁷ Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz, Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna, Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

²⁹⁸ Se avsnitt 3.4.3

²⁹⁹ Se avsnitt 3.4.3.

³⁰⁰ Se avsnitt 3.4.3.1.

tydliganden.³⁰¹ Min bedömning är att de utgör förändringar/tillägg snarare än förtydliganden eftersom kommentaren tidigare endast innehöll stadgande om att de kontrakterande staterna uppmanades att infoga skatteflyktsbestämmelser direkt i avtalen. Tidigare kommentar innehöll inte motsvarande uttalanden om t ex förhållandet mellan skatteavtal och nationella skatteflyktsbestämmelser.³⁰² Jag tycker därmed att uttalandena bör ha ett lågt rättskällevärde för tidigare ingångna skatteavtal. Ett lågt rättskällevärde är även motiverat med hänsyn till Wienkonventionen. Vad gäller uttalandena i sig är de relativt ”unga” och därmed kan det diskuteras huruvida de faller under art.31. På avtal som ingåtts efter 2003 torde de kunna kvalificera under art.31. Vad däremot gäller tidigare ingångna avtal kan de troligtvis endast kvalificera som ett supplementärt tolkningsmedel enligt art. 32 Wienkonventionen.

Av ovan framgår att det inte går att ge något generellt svar om vilken betydelse kommentaren kan tillmätas för att utröna den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal. Kommentarens rättskällevärde får bedömas i varje enskilt fall. Mot bakgrund av *HFD 2012 ref. 20* är den enda faktor som talar emot en tillämpning av skatteflyktslagen de anmärkningar som lämnats mot kommentaruttalandena. För övriga fall kan det finnas omständigheter som försvagar kommentarens rättskällevärde men dessa omständigheter talar per se inte emot att det varit parternas gemensamma avsikt att inte möjliggöra en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser.

6.3.2 En kommentar av HFD:s stadgande i Peru-domen

Som klargjorts för tidigare är utgångspunkten att skatteflyktslagen principiellt kan tillämpas om inte det finns omständigheter som talar för att det varit den gemensamma partsavsikten att en sådan tillämpning *inte* är tillåten enligt avtalet.

Som jag givit sken av tidigare är jag kritisk till detta stadgande. I de fall som beskrivits ovan³⁰³ framgår det att domstolen ej funnit skäl som talar emot en tillämpning av skatteflyktslagen. Min uppfattning är att det torde vara svårt att utröna omständigheter som talar emot en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser om sådana skrivningar inte tagits in direkt i avtalet. Då den tidigare uppfattningen varit att det krävs uttryckligt stöd för att kunna tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser tror jag inte att avtalsparterna lagt vikt vid att uttrycka att sådana bestämmelser inte ska vara tillämpliga. För då du förutsätter att en tillämpning av en skatteflyktsbestämmelse kräver uttrycklig hänvisning lär din naturliga reaktion som avtalspart vara att då inte några uttalanden om att en sådan bestämmelse är tillämplig tagits med i

³⁰¹ Se avsnitt 3.2.

³⁰² Se avsnitt 3.2.

³⁰³ Se avsnitt 6.1.1.

avtalet, torde du inte ange indikationer på att du anser att en sådan bestämmelse inte är tillämplig på avtalet.

Min kritik kan belysas genom en analys av de fall rörande Peru-upplägg som avgjorts efter uttalandena i *HFD 2012 ref.20*. Det har konstaterats att det inte i skatteavtalet med Peru finns något som tyder på att det varit den gemensamma partsavsikten att skatteflyktslagen *inte* kan tillämpas och att en prövning enligt lagen således kan göras. I de fem fall som avgjordes efter *HFD 2012 ref.20* konstaterar kammarrätten i Jönköping med stöd av HFD:s uttalande i *HFD 2012 ref.20* att skatteflyktslagen är tillämplig på avtalet med Peru.³⁰⁴ Jag är väldigt kritisk till att kammarrätten utan prövning konstaterar att skatteflyktslagen principiellt är tillämplig eftersom jag inte anser att HFD gjort en egentlig prövning huruvida skatteflyktslagen är tillämplig på skatteavtalet med Peru.

Min uppfattning är att kammarrätterna, både före och efter *HFD 2012 ref.20* inte har gjort en ordentlig prövning huruvida det finns omständigheter som talar emot att det varit den gemensamma partsavsikten att nationella skatteflyktsbestämmelser *inte* är tillämpliga. Istället har domstolarna i alla mål gått direkt in på prövningen huruvida rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda. Jag har tidigare angivit att förevarande examensarbete inte primärt behandlar prövning av rekvisiten i skatteflyktslagen men jag vill ändå kort kommentera de prövningar som gjorts av 2§ 4 p. I de fall som nekades PT av HFD samma dag som HFD meddelade dom i *HFD 2012 ref.20* angav KR i Jönköping följande:

*”syftet med avtalet kan knappast ha varit att tillerkänna Peru beskattningsrätt vad gäller vinst uppkommen i svenskt fåmansföretag i här bedriven näringsverksamhet och som tillgodogjorts av fysisk person bosatt i Sverige. Som framgår av prop.2005/06:125 s.61 visade de peruanska förhandlarna förståelse för att avtalet till följd av oönskade skatteplaneringstransaktioner skulle komma att sägas upp, vilket ger stöd för att man även från peruanskt håll uppfattat att avtalet kommit att utnyttjas på ett icke avsett sätt. Vid en sammantagen bedömning finner kammarrätten att förfarandet kan anses strida även mot syftet med aktuella artiklar i dubbelbeskattningsavtalet. Någon sådan passivitet från lagstiftarens sida som skulle kunna tolkas som att lagstiftaren godtagit förfarandet föreligger inte. Kammarrättens slutsats är därför att även rekvisitet i punkten 4 är uppfyllt...”*³⁰⁵

I de fem domar som KR i Jönköping meddelade efter *HFD 2012 ref.20* angav domstolen att kringgåendet av bestämmelserna i IL ledde till att en taxering på grundval av förfarandet stred mot lagstiftningens syfte. Anledningen till att jag belyser detta är för att jag är kritisk mot kammarrätterna. Vad domstolen egentligen baserar detta ställningstagande på framgår inte. Jag är kritisk både mot att KR i Jönköping i det senare fallet inte gör en ordentlig prövning av huruvida skatteflyktslagen är principiellt tillämplig och jag är kritisk mot motiveringen av att fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktsla-

³⁰⁴ Mål nr 2967-2971-11.

³⁰⁵ Mål nr 3516-3520-11 samt mål nr 5412-5413-11

gen. Jag anser inte att den motivering som klippts in ovan uppfyller kraven på legalitet och förutsägbarhet ur en enskilds perspektiv. Enligt min uppfattning framgår det inte någonstans i avtalet med Peru att det syftar till att motverka skatteflykt på det sättet som torde krävas för att fjärde rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen ska anses uppfyllt. Ovan motivering inleds även med att domstolen anför att ”*syftet knappast kan ha varit*”. Detta verkar snarare innebära att den enskilde måste påvisa att syftet *inte* varit att det skulle gå att företa Peru-uppläggen. Frågan är till och med här om kammarrätten till och med indirekt placerar bevisbördan på den enskilde.

I och med detta resonemang vill jag poängtera den svårighet för den enskilda att både visa att det föreligger omständigheter som tyder på att det varit den gemensamma partsavsikten skatteflyktslagen *inte* är tillämplig samt att visa på att syftet bakom avtalet tillåter de förfaranden som företagits.

Jag är av uppfattningen att skatteflyktslagen skall kunna tillämpas på skatteavtal. Likt för övrig intern rätt tycker jag inte att skatteavtalen ska utnyttjas otillbörligt ur skatteplaneringssyfte. Avtalen uppfyller visserligen en folkrättslig förpliktelse men utgör ur den enskildes perspektiv en ”vanlig” intern lag likt IL och övriga lagar om beskattning. Då skatteavtalen utgör en uppoffring av beskattningsrätt från Sveriges sida och då avtalen tillkommit för att underlätta för de enskilda anser jag att de likt övrig rätt bör de kunna angripas då de utnyttjas för uppenbara skatteplaneringstransaktioner. Jag tycker att HFD:s presumtion, att skatteflyktslagen är tillämplig om det inte finns något i den gemensamma partsavsikten som talar emot en tillämpning, i sig är rimlig om den föregås av en utredning av den gemensamma partsavsikten. Presumtionen torde i praktiken innebära att skatteflyktslagen allt som oftast är tillämplig.

Därmed blir det viktigt att utveckla praxis för huruvida främst 2 § 4p i skatteflyktslagen ska tillämpas. Av det faktum att Peru-uppläggen har ansetts utgöra skatteflykt i en domstol och inte i en annan³⁰⁶ vittnar om en bristande förutsägbarhet. Jag har tidigare beskrivit att kommentaren till modellavtalet endast i få fall torde indikera att den gemensamma partsavsikten att inte nationella skatteflyktsbestämmelser är tillämpliga. Däremot torde kommentaren kunna vara till hjälp vid en argumentation kring 2 § 4p skatteflyktslagen.

Min syn på skatteflyktslagen och dess förhållande till skatteavtal kan sammanfattas med ett utdrag ur en artikel från Elliffe, ”*[I]n summary, in a perfect world, a taxpayer should be able to rely on the provisions of the double tax treaty that is certain and consistent...treaties are entered into with the objective of reducing or eliminating double taxation but governments will not allow the artificial or cynical use of the treaty to erode their tax base. Even if there is a cost to taxpayer certainty, the abuse of the treaty is a worse evil.*”³⁰⁷

³⁰⁶ Se avsnitt 5.2.

³⁰⁷ Elliffe, 2011 s.663 f.

7 Slutsatser

Min tanke är nu att mot bakgrund av det anförda knyta ihop säcken och besvara de frågor jag ställde i avsnitt 1.2.

- Vad skiljer ett skatteavtal från övrig intern svensk rätt och varför uppkommer frågan om det är principiellt möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på ett skatteavtal?
- Hur förhåller sig skatteflyktslagen till Sveriges skatteavtal?
- Vad innebär HFD:s uttalande i *HFD 2012 ref.20* avseende skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal och vilka tillämpningsfrågor ger HFD:s uttalanden upphov till?
- Hur fastställs den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal och vilka faktorer kan tala emot att den gemensamma partsavsikten har varit att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på ett skatteavtal?

7.1 Varför uppkommer frågan om skatteflyktslagen principiellt är tillämpning på skatteavtal

Denna fråga är av fundamental karaktär och bottnar i vad som utgör syftet bakom instrumentet skatteavtal. Ett skatteavtal ingås mellan stater och syftar till att undvika dubbelbeskattning samt motverka skatteflykt och diskriminering. Genom skatteavtalet uppkommer en folkrättslig förpliktelse för de kontrakterande staterna att begränsa sitt beskattningsanspråk i enlighet med avtalet. Att skatteavtal begränsar en stats beskattningsanspråk kallas för den gyllene regeln. Skatteavtalet i sig är dock inte en bindande rättsakt för myndigheter, domstolar och enskilda i Sverige. Då vi har ett dualistiskt synsätt måste skatteavtalet införlivas med svensk rätt. Då skatteavtalet införlivats i svensk rätt är det en giltig rättsakt.

Tillämpningen av skatteavtal går till så att det först fastställs huruvida det uppkommer ett dubbelt skatteanspråk, finns det inget skatteanspråk i den interna rätten behöver inte avtalet konsulteras. För det fall det finns ett dubbelt beskattningsanspråk konsulteras avtalet och det konstateras huruvida avtalet begränsar statens beskattningsanspråk. Ifall avtalet begränsar statens beskattningsanspråk tillämpas intern rätt med de begränsningar som följer av avtalet.

Det är nu som skatteflyktslagen kommer in i bilden. Om en beskattning enligt avtalet leder till ett resultat som det kan antas att lagstiftaren inte avsett blir frågan ifall skatteflyktslagen kan tillämpas för att inte tillerkänna den skattskyldige de fördelar som avtalet medfört. Att det finns en från övrig intern rätt särskild fråga gällande skatteflyktsbestämmelser tillämplighet på

skatteavtal beror på att en tillämpning av skatteflyktslagen leder till att de begränsningar som de kontrakterande parterna kommit överens om skall gälla inte följs. Bedömningen huruvida det varit parternas avsikt att en sådan tillämpning ska vara möjlig återkommer jag till nedan.

7.2 Skatteflyktslagens förhållande till skatteavtal

Frågan om förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal har varit en het potatis under senare år. Gällande rätt inför *HFD 2012 ref.20* var att skatteavtal som huvudregel ska ha företräde framför intern rätt. Intern rätt ska ha företräde endast då lagstiftaren givit klart uttryck där för. Detta synsätt bottenar i att skatteavtalen har en folkrättslig sida som därmed ska tillmätas betydelse.

Huruvida denna huvudregel gäller även i förhållande till skatteflyktslagen eller om skatteflyktslagen faller under det undantag då lagstiftaren givit klart uttryck går inte ge något definitivt svar på. HFD nämnde inte något i *HFD 2012 ref.20* om skatteflyktslagens förhållande till den tidigare praxis i form av *RA 2008 ref.24* samt *RA 2010 ref.112*. Det HFD uttryckte var att det i skatteflyktslagen inte gjorts undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Min slutsats är därmed att HFD, för skatteflyktslagen, inte tillämpar den huvudregel domstolen tidigare stadgat. HFD frångår därmed sin praxis eftersom domstolen inte klargör hur skatteflyktslagen förhåller sig till tidigare praxis.

För skatteflyktslagens tillämplighet på skatteavtal krävs det således inte att lagstiftaren givit ”klart uttryck” för att en sådan tillämpning är möjlig. Istället avgörs skatteflyktslagens tillämplighet av den gemensamma partsavsikten bakom avtalet i fråga.

7.3 HFD 2012 ref.20 och fastställandet av den gemensamma partsavsikten

I *HFD 2012 ref. 20* konstaterar HFD att då det inte finns något som talar för att den gemensamma partsavsikten är att en tillämpning av interna skatteflyktsbestämmelser är utesluten på förfarande som omfattas av avtalet, kan nationella skatteflyktsbestämmelser tillämpas på avtalet. Således är skatteflyktslagens tillämplighet beroende av den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal. Den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal utrönas genom en tolkning enligt Wienkonventionens tolkningsprinciper. Utgångspunkten för tolkningen är skatteavtalets ordalydelse och skatteavtalet ska primärt tolkas i enlighet med den gängse meningen av skatteavtalets begrepp sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte.

Skatteflyktslagen är tillämplig om det *inte* finns någonting som talar för att det varit parternas gemensamma partsavsikt att en sådan tillämpning är utesluten. Min slutsats är att denna presumtion i de flesta fall torde leda till att skatteflyktslagen är tillämplig. Jag tycker mig, mot bakgrunden av domarna rörande Peru-upplägg, kunna konstatera att det i många fall kommer vara svårt för den skattskyldige att argumentera för att det varit den gemensamma partsavsikten bakom ett skatteavtal att inte skatteflyktslagen skulle vara principiellt tillämplig. Detta eftersom många skatteavtal härstammar från innan år 2003 då kommentaruttalandena gällande möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsregler togs in i kommentaren. Innan år 2003 var den rådande uppfattningen, åtminstone i doktrinen, att nationella skatteflyktsbestämmelser endast kunde tillämpas om det framgick av uttrycklig hänvisning i avtalet. Utan att ha analyserat Sveriges samtliga skatteavtal från innan år 2003 tycker jag mig ändå kunna konstatera att avtalsparterna troligtvis inte har angivit att nationella skatteflyktsbestämmelser *inte* är tillämpliga. Detta eftersom de trots att sådana bestämmelser först blev tillämpliga om de hänvisat till dem. Som jag ser det lär skatteflyktslagen allt som oftast bli tillämplig om inte hänvisning emot dess tillämplighet tagits in direkt i avtalet.

Frågan vilken betydelse HFD tillmäter kommentaruttalandena gällande möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser framgår inte av *HFD 2012 ref.20*. Min slutsats är dock att dessa uttalandens betydelse är oförändrad gentemot tidigare i förhållande till OECD stater, dvs det föreligger en presumtion att tolkning ska ske enligt kommentaren. Denna slutsats baseras på att det i fallen rörande skatteavtalet med Peru var så att Peru inte var medlem i OECD och att avtalet ej var utformat efter modellavtalet. Vad däremot gäller kommentarens betydelse i förhållande till icke-medlemsstater är det svårt att dra några slutsatser eftersom HFD inte omnämnde kommentaren i *HFD 2012 ref.20*.

Däremot torde kommentaren spela mindre roll för konstaterande huruvida omständigheterna talar emot en tillämpning av skatteflyktslagen enligt den gemensamma partsavsikten. Endast då en stat lämnat en anmärkning mot kommentaruttalandena gällande möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser torde det tala emot den gemensamma partsavsikten. Dock är det min slutsats att kommentaren till OECD fortfarande får betydelse för bedömningen av 2 § 4p skatteflyktslagen huruvida förfarandet strider mot syftet bakom bestämmelserna.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Prop. 1996/97:170 – En reformerad Skatteflyktslag

Prop. 2005/06:125 – Uppsägning av skatteavtalet mellan Sverige och Peru.

Prop. 2006/07:14 – Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike

Litteratur

Aldén, Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, Nerenius & Santéus Förlag, Malmö, 1998.

Amatucci, Andrea (editor), *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006

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*, 3 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2012.

Juridikens Termer, Sture Bergström m.fl., 9 uppl, Liber, 2002.

Kleist, David, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, Iustus Förlag, Uppsala, 2012.

Lang, Michael, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Linde, Wien, 2010.

Linderfalk, Ulf, *Folkrätten i ett nötskal*, Studentlitteratur, 2006

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

EC and International Tax Law, Series, Vol 3 Courts and Tax Treaty Law (red. Guglielmo Maisto) IBFD, Amsterdam 2007.

Van Raad, Kees, Official Explanation of Articles 31,32 and 33(E), hämtad från, Materials on International Law & EC Tax Law, vol.1, fifth edition, International Tax Center Leiden, 2005.

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel 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.

Artiklar

Arnold, Brian J, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bullentin for International Taxation, June 2004 (vol. 58) No 6, s. 244-260.

Avery Jones, John F., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bullentin for International Taxation, March 2002 (vol. 56) No 3, s. 102-109.

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.

Dahlberg, Mattias, *Regeringsrätten och de folkrättsliga avtalen*, SkatteNytt, 2008, s. 482-489.

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

De Broe, Luc m.fl, *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*, Bullentin for International Taxation June 2011 (vol. 65) no 7, s.375-389.

Engelen, Frank, *Some observations on the legal status of the commentaries on the OECD model*, Bullentin for International Taxation March 2006 (vol. 60) No 3, s. 105-109.

Elliffe, Craig, *International tax avoidance – the tension between protecting the tax base and certainty of law*, Journal of Business Law, 2011, no 7, s.647-665. Hämtad från Westlaw 31 oktober 2012.

Elliffe, Craig, *Cross border tax avoidance: applying the 2003 OECD commentary to pre-2003 treaties*, British Tax Review, 2012, no 3, s.307-333, Hämtad från Westlaw den 31 oktober 2012.

Ellis Marten, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, Bulletin for International Taxation, 2000 (vol. 54) No 12, s.617-618.

Ellis Marten, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to David Ward*, Bulletin for International Taxation, 2006 (vol. 60) No 3, s.103-104.

Erasmus-Koen, Monica and Douma, Sjoerd, *Legal status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law*, Bulletin for International Taxation, (vol.61), 2007, s.339-352.

Ersson, Stefan, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-information 2007 nr. 2-3 s. 8-15.

Grundström, Karl Johan, *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, SkatteNytt, 2010, s.159-166.

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

Hilling, Maria, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgment*, Intertax, Vol. 36, 2008, s. 455-459.

Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, SkatteNytt 2012, s.590-600.

Holstad, Per, *Skatteflyktslagen – har förutsättningarna för lagens tillämpning klarnat efter nya domar från Regeringsrätten?* Skattenytt, 2010, s. 294-310.

Hultqvist, Anders, *Skatteundvikande förfarande och skatteflykt*, Svensk Skattetidning, 2005, s.302-321

Hultqvist, Anders, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning, 2010, s. 520-534.

Jermsten, Henrik och Sandström, Gustaf, *Om svenska domstolars folkrättsliga förpliktelser*. Ur festskriften Regeringsrätten 100 år (red. Lundin, Anna-Karin), s. 243-248, Iustus, Uppsala, 2009.

Kleist, David, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*, SkatteNytt, 2008, s. 708-714.

Kleist, David, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SkatteNytt, 2011, s. 208-213.

Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, SvSkT 2011:10 s.835-849.

Maisto, Guglielmo, *The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Bullentin for International Taxation, (vol.59), 2005, s.14-19.

Martín Jiménez, Adolfo J., *The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?*, Bullentin for International Taxation, January 2004 (vol. 58) no 1, s.17-30.

Matteotti, René, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, Vol. 33, 2005, s.336-350.

Mutén, Leif, *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008, s. 353-357.

Pijl, Hans, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary*, European Taxation, 2006 (vol 46) no 5, s. 216-224.

Sallander, Ann-Sophie, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref 24*, SvSkT 2010:2 s.177-204

Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bullentin for International Taxation, December 2000 (vol. 54) No 12, s. 612-616.

Vogel, Klaus, *New Europe Bids farewell to Treaty Override*, Bullentin for International Taxation, January 2004 (Vol.58) No 1, s.5-8.

Ward, David, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, Bullentin for International Taxation, March 2006 (vol. 60) No 3, s. 97-102.

Wattel, Peter J. och Marres, Otto, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, July 2003 (vol. 43) No 7, s. 222-235.

Wiman, Bertil, *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, Svensk Skattetidning, 2011, s. 174-186.

Övrigt

Cahiers de droit fiscal international, International Fiscal Association, 2010 Rome Congress, Volume 95a, *Tax Treaties and tax avoidance: application of anti avoidance provisions*. Refererad till som IFA Congress 2010.

Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering, del 1, 2011

OECD

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, July 2010 samt Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention.

Hämtat genom kursbiblioteket:

http://books.google.se/books?id=pWhRzMLQVaIC&hl=sv&source=gbs_ViewAPI&printsec=frontcover&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false.

Artiklar hämtade från internet (senast besökta 2013-01-02)

<http://www.di.se/artiklar/2011/5/14/peru-upplagg-under-skatteluppen/>

<http://www.dn.se/ekonomi/fler-advokater-utreds-for-peru-upplagg>

<http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article3437293.ece>

http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/rantesnurror-trollar-bort-miljarder_7113497.svd

<http://www.dn.se/ekonomi/borgs-forslag-mot-rantesnurror>

Rättsfallsförteckning

EUD

Mål 6/64 Costa mot Enel

HFD

RÅ 1974 ref. 61

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2004 not. 59

RÅ 2008 ref. 34

RÅ 2009 ref.91

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 20 (Mål 1335-11 och 1336-11)

Kammarrätt

Kammarrätten Stockholm, Mål nr 3348-3849-10

Kammarrätten i Jönköping, Mål nr. 45-46-10 (ej PT 5412-5413-11)

Kammarrätten i Jönköping, Mål nr. 2654-2658-11.

Kammarrätten i Jönköping, Mål nr 2967-2971-11.

Kammarrätten Jönköping, Mål nr 3855-3858-09 samt 3863-09 (Ej PT 3516-3520-11)

Förvaltningsrätt

Förvaltningsrätten i Växjö, Mål nr 872-877-10

SRN

Dnr 43-09/D (Greklandsfallet)

Dnr 131-08/D (Schweizfallet)

Dnr 73-08/D (Thailandsfallet).