



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Adis Beharic

Interna motverkansåtgärder i förhållande till skatteavtalen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare:
Docent Maria Hilling

Termin för examen: HT12

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	10
1.6 Terminologi	11
2 SKATTEAVTALS RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	13
2.1 Inledning	13
2.2 Grundläggande om skatteavtal	13
2.2.1 Skatteavtalets syfte	13
2.2.2 Skatteavtal som svensk rätt	15
2.2.3 Något om OECD:s modellavtal	15
2.2.4 Kommentaren till OECD:s modellavtal – en rättskälla?	16
2.3 Skatteavtal i praktiken	18
2.3.1 Metoden att tillämpa skatteavtal	18
2.3.2 Konsten att tolka skatteavtal	18
2.3.3 Tolkning av skatteavtal i Sverige	19
3 OTILLBÖRLIG TILLÄMPNING AV SKATTEAVTALET	21
3.1 Inledning	21
3.2 Skatteavtalets rättsliga ställning	21
3.2.1 Skatteavtalets dubbla status	21
3.2.2 Derogationsprinciper	21
3.3 Dubbel icke-beskattning	22
3.3.1 Allmänna utgångspunkter	22
3.3.2 Begreppet tax treaty shopping	23
3.3.3 Bekämpning av dubbel icke-beskattning	24

3.4	Närmare om interna motverkansåtgärder	25
3.4.1	Kort om begreppet	25
3.4.2	Rätt till interna motverkansåtgärder?	26
3.4.3	Analys av kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal	29
3.4.4	Begreppet interna motverkansåtgärder – en analys	30
3.5	Tax treaty override	31
3.5.1	Innebörden av avtalsöverträdelse	31
3.5.2	Konsekvenser av tax treaty override	32
3.6	Slutsats	33
4	NÄRMARE OM REGELKONKURRENSEN MELLAN SKATTEAVTAL OCH INTERN RÄTT	34
4.1	Inledning	34
4.2	CFC-lagstiftning	35
4.2.1	Allmänt om CFC-lagstiftning	35
4.2.2	RÅ 2008 ref. 24	36
4.2.3	Analys	37
4.2.4	CFC-lagstiftningen i förhållande till skatteavtalen	38
4.2.5	Slutsats	39
4.3	Tioårsregeln 3 kap. 19 § IL	40
4.3.1	Kort om tioårsregeln	40
4.3.2	RÅ 2010 ref. 112	40
4.3.3	Analys	43
4.3.4	Tioårsregeln i förhållande till skatteavtalen	44
4.3.5	Slutsats	45
4.4	Skatteflyktslagen	45
4.4.1	Skatteflyktslagens tillämpningsområde och syfte	45
4.4.2	HFD 2012 ref. 20	47
4.4.3	Analys	50
4.4.4	Skatteflyktslagen i förhållande till skatteavtalen	51
4.4.5	Slutsats	52
4.5	Regelkonkurrensen i doktrin	53
5	FÖRHÅLLET MELLAN SVENSKA INTERNA MOTVERKANSÅTGÄRDER OCH SKATTEAVTALEN – DE LEGE LATA	56
5.1	Inledning	56
5.2	Tidigare analyser	56
5.3	Hur förhåller sig Peru-domarna från 2012 till RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112?	57
5.4	Interna motverkansåtgärder i förhållande till skatteavtalet – var står vi idag?	59

5.5	Den svenska synen på regelkonkurrensen i förhållande till OECD:s inställning	60
5.6	Synpunkter för framtiden	62
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	72

Summary

In order to avoid double taxation and thus create good conditions for the growth on the global market, many states choose to conclude tax treaties. However, the downside of tax treaties is that they in certain cases results in double non-taxation. Some income is in other words not taxed at all, due to the tax treaty. To prevent these situations, many states legislate against tax evasion and tax avoidance. The question that inevitably arises is how these domestic acts relate to the tax treaties.

The overall aim of this paper is to describe and clarify how Swedish anti-avoidance acts relates to the tax treaties concluded by Sweden. Nevertheless, the answer is not to be found without further processing different elements. This paper deals with the meaning of the term *domestic anti avoidance act*, i.e. what is the cause for implementation of these legislations, and finally how these anti avoidance acts relate to tax treaties in a conflict of laws. The paper deals with this issue from a Swedish point of view, where three cases from the Swedish Supreme Administrative Court are central. The outcome of these cases is than compared with a global approach to the issue, based on the OECD's statements in different rapports and in the commentaries to the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.

As mentioned above, the Swedish Supreme Administrative Court has in three essentially important cases dealt with the issue of the conflict of laws. These cases are vital for the purpose of this paper. The paper thus provides detailed description of cases and perceptions doctrine. The first case, RÅ 2008 ref. 24 caused some debate due to the fact that the court stated that a tax treaty has no special position in Swedish hierarchy of norms. In RÅ 2010 ref. 112 the court added that this certainly is the case, but that tax treaties as a main rule should be considered to have precedence over the domestic laws. However, this does not apply if the Swedish legislature has made clear expression for precedence for the domestic rule.

On the 26th of March 2012 the Swedish Supreme Administrative Court decided a chain of similar cases that has become known as the Peru-cases. In the judgement, the court made an *obiter dictum* statement about the relationship between the Swedish Tax Avoidance Act and tax treaties. Briefly, according to the court, the tax treaties, with a few specific exceptions, does not restrict application of the Swedish Tax Avoidance Act. Peru-judgments from 2012 have not been analysed in detail by the doctrine to date. I take the opportunity in this paper to analyse the case extensively, and to compare the output with the previous cases.

Briefly, my conclusion is that the legal situation has not changed regarding the main rule after the Peru-judgements. Tax treaties should still have

priority over the domestic laws. Nevertheless the Swedish Supreme Administrative Court appears have the intention to create a few ways of derogation from this rule. The latest is the Swedish Tax Avoidance Act and prior to that, the Swedish CFC legislation. Furthermore, I find that the *obiter dictum* statement can be seen in a wider perspective, and include not only The Swedish Tax Avoidance Act, but cover all domestic anti-avoidance acts.

Sammanfattning

I syfte att undvika dubbelbeskattning och på så sätt skapa goda förutsättningar för tillväxt på den globala marknaden, väljer många stater att ingå skatteavtal. En baksida med skatteavtalen är att de i vissa situationer resulterar i dubbel icke-beskattning. Vissa inkomster beskattas med andra ord inte alls, tack vare skatteavtalet. I syfte att förhindra dessa situationer, väljer många stater att internt lagstifta mot skatteflykt och skatteundandragande. Frågan som oundvikligen uppkommer är hur denna interna lagstiftning förhåller sig till skatteavtalen.

Det övergripande syftet med denna uppsats är att beskriva och klargör hur svenska interna motverkansåtgärder förhåller sig till av Sverige ingångna skatteavtal. Icke desto mindre finner man inte svaret utan att närmare behandla olika element. Förevarande uppsats behandlar innebörden interna motverkansåtgärder, dvs. vad som ligger bakom införandet av denna lagstiftning, samt slutligen hur interna motverkansåtgärder förhåller sig till skatteavtalen vid en regelkonflikt. Uppsatsen behandlar ämnet ur ett svenskt perspektiv, där tre rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen är centrala. Utfallet från fallen ställs därefter i jämförelse med ett globalt perspektiv, med utgångspunkt i OECD:s uttalanden i olika rapporter och i kommentaren till OECD:s Modellavtal.

Högsta förvaltningsdomstolen har, som redan nämnts, i tre principiellt viktiga mål avgjort frågan om regelföreträde. Dessa rättsfall är centrala för uppsatsens syfte. Uppsatsen innehåller således utförlig redogörelse för fallen samt uppfattningar doktrinen. Det första fallet, RÅ 2008 ref. 24 förorsakade en del debatt, efter dess att domstolen uttalat sig om att skatteavtalen inte har någon särställning i svensk rätt. I RÅ 2010 ref. 112 tillade domstolen att så förvisso är fallet men att skatteavtalen som huvudregel ska anses ha företräde framför intern rätt. Detta gäller dock inte om den svenska lagstiftaren gett klart uttryck för den interna regelns företräde.

Den 26 mars 2012 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen ett avgörande som kommit att kallas för Peru-domarna där domstolen gör *obiter dictum* uttalanden om förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen. Kortfattat innebär uttalanden att skatteflyktslagen, med några undantag, inte begränsas av skatteavtalen. Peru-domarna från 2012 har inte analyserats utförligt i doktrin till dagens datum. Jag tar tillfälle att i denna uppsats analysera domen utförligt samt att jämföra utgången av domen med de tidigare fallen.

Min slutsats är att rättsläget inte förändrats avseende huvudregeln. Skatteavtalen ska fortfarande ha företräde. Icke desto mindre verkar HFD ha för avsikt att skapa en del undantag från huvudregeln. Senast i raden är skatteflyktslagen och sedan tidigare CFC-lagstiftningen. Vidare finner jag

att *obiter dictum* uttalanden kan ses i ett bredare perspektiv och inte bara omfatta skatteflyktslagen utan istället omfatta alla interna motverkansåtgärder.

Förord

Med dessa ord tar en nio terminer lång juristutbildning slut. Det smartaste valet jag gjort var utan tvekan valet att läsa skatterättsliga fördjupningskurser. Där väntade nämligen ett team av otroligt trevliga, professionella och kunniga personer. Tack till Er alla.

Ett Varmaste Tack riktar jag till Dig Maria. Du har gett mig vägledning, i utbildningen som i karriären. Ditt engagemang, dina synpunkter, dina idéer är värda mycket mer än det ord kan beskriva. Det är en ära att ha dig som handledare och vän.

Slutligen ett stort Tack till min kära fästmö Indira. Tack för att du gett mig styrka genom alla år, i gott och i ont. Tack för att Du finns i mitt liv.

Lund, en kall decemberdag år 2012.

Adis Beharic

Förkortningar

Art.	Artikel
BRÅ	Brottsförebyggande rådet
CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska Unionen
f.	följande sida
ff.	följande sidor
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen, tidigare kallad Regeringsrätten
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
mom.	moment
not.	Notis
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	Punkt(er)
para	Paragraf(er) i OECD:s modellavtal och kommentaren till OECD:s modellavtal
Prop.	Proposition
ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens (Högsta förvaltningsdomstolens) årsbok
s.	sida
st.	stycke
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkt	Svensk Skattetidning
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties från 1969 (Wienkonventionen)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det råder ingen tvekan om att dagens globaliserade handel är här för att stanna. För att handel över gränserna inte ska försvåras med anledning av att olika regler tillämpas i olika stater, har många stater valt att ingå olika former av avtal för att underlätta gränsöverskridande handel och kapitalflöden. Ett skatteavtal är ett av medlen. Skatteavtalet har till syfte att underlätta handeln samtidigt som länderna i fråga fördelar beskattningsrätten mellan sig.

Skatteavtalets folkrättsliga ställning gör att avtalet kan vara svårtolkat, då det kan uppstå oklarheter kring själva avtalets tillämplighet i en given situation. Problematiken tar dessvärre inte slut här. Skatteavtalet som i första skedet konstateras vara tillämpligt i situationen, ska därefter tillämpas tillsammans med den interna rätten och det är här de riktigt svåra frågorna uppstår. Olika tolkningsmetoder gör att det inte alltid är enkelt att avgöra resultatet i en given situation. Detta är ett högst aktuellt problem som debatteras vilt i olika former och sammanhang.¹

En annan dimension som inte fått lika stor uppmärksamhet är situationer när ett avtal ger upphov till icke önskvärda resultat. Skatteavtalen har kommit att spela allt större roll i personers skatteplanering. Genom olika metoder kan situationer uppstå där personer minskar eller helt undviker beskattning. Situationer har kommit att benämnas som dubbel icke-beskattning. En av metoderna för att undgå beskattning kan vara att en person företar olika transaktionerna enbart i syfte att ta del av skatteavtalets regler. På detta sätt görs skatteavtalet tillämpligt och i efterkommande steg används skatteavtalets regler för att undgå beskattning. Dessa situationer kan benämnas som skatteflykt² och stater brukar vara överens om att situationer inte är önskvärda. Detta leder till att skatteavtalet måste sägas upp och eventuellt omförhandlas.³

Ett skatteavtal kräver långa förhandlingar och det är inte alltid så att den önskade situationen läks genom ändring i skatteavtalet. Istället har många länder funnit det snabbare och enklare att genom intern lagstiftning motverka skatteflyktssituationer. Denna lagstiftning benämns gemensamt som interna motverkansåtgärder. Det är värt att redan i detta skede poängtera att den lagstiftningen som föranleds av missbruk av skatteavtalet

¹ Se exempelvis Lindberg, *HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet*, SN nr 9 2012 s. 626 och Tjernberg, *Tolkning och tillämpning av skatteavtal*, SN nr 6 2007, s. 313.

² I OECD:s modelavtal benämns situationerna som "Tax avoidance" och i svensk rätt talar man om skatteflykt, skatteundandragande eller undanhållande av skatt, se exempelvis Sallander, *I köldvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, SvSkt 2010:2 s. 177-204.

³ Efter de s.k. Peru-uppläggen sa Sverige upp dubbelbeskattningsavtalet med Peru vilket senare omförhandlades.

vanligtvis är tillämplig i alla situationer, rent interna som gränsöverskridande, situationer där tillämpligt skatteavtal finns som situationer där skatteavtal inte finns. Intern tillämpning har dock sällan vållat tillämpningssvårigheter för intern skatteflyktslagstiftning eftersom man inte kan tala om samma situationer av skatteflykt vid rent interna situationer. Beskattningsunderlaget stannar vid en rent intern situation inom en stats gränser vilket i de flesta fall leder till beskattning.⁴ Dessutom är stater helt obehindrade att lagstifta mot rent interna situationer av skatteflykt. Någon regelkonflikt kan inte uppkomma mellan skatteavtalen och den interna rätten i dessa situationer.

Det är istället situationer när ett tillämpligt skatteavtal finns som tillämpningen av den interna lagstiftningen ifrågasatts. I dessa situationer är båda regleringarna tillämpliga, den interna motverkansåtgärden som skatteavtalet. Några av många frågor som uppstår är vilket regelverk som ska ges företräde, och om den interna lagstiftningen överhuvudtaget är giltigt.

HFD har i tre principiellt viktiga mål uttalat sig om förhållandet mellan svenska skatteavtal och svenska interna motverkansåtgärder. Innan år 2012 hade vi två rättsfall som utgjorde ramarna för förhållandet mellan skatteavtalen och den interna rätten, RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112. Den 26 mars 2012 meddelade HFD ett avgörande som kommit att kallas för Peru-domarna där HFD gör *obiter dictum* uttalanden om förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen. Domarna har klargjort rättsläget till viss del men många bekymmer kvarstår för rättstillämparen att tampas med. Uppsatsen tar upp några av dessa frågor och jag har som ambition att ge en så klar bild som möjligt av den gällande rätten.

1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att klargöra hur svenska interna motverkansåtgärder förhåller sig till av Sverige ingångna skatteavtal. Frågeställningar som följer besvaras huvudsakligen med bakgrund i det övergripande syftet och bör således ses som underfrågor till det övergripande syftet. Delfrågor som uppsatsen söker besvara är således följande:

- Vad är en intern motverkansåtgärd?
- Hur motiverar man behovet av interna motverkansåtgärder?
- Hur ser OECD på förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen?
- Vilka svenska regler kan sägas vara typexempel på interna motverkansåtgärder?
- Hur förhåller sig Peru-domarna från 2012 till RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112?

⁴ En intern skatteflyktsituationen kan exempelvis uppstå genom att ett avtal om köp av fastighet betecknas som gåva mot vederlag, exempelvis kontanta medel, istället för köp.

- Hur förhåller sig skatteavtalen till interna motverkansåtgärder i Sverige, dvs. vilket har företräde vid en normkollision?
- Är den svenska synen på regelkonflikten mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen förenlig med OECD:s inställning?

1.3 Metod och material

Den metod som används i uppsatsen är rättsdogmatisk, vilket innebär att olika juridiska rättskällor används för att fastställa rättsläget. I förevarande fall används även en rättskritisk metod i syfte att ifrågasätta rättsläget, eller avsaknaden av klarhet i densamma.⁵ Av naturliga skäl ligger tyngdpunkten i denna kritik på HFD:s *obiter dictum* uttalande i Peru-domarna från 2012 i förhållande till tidigare praxis.

Material som används är lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin. Då rättsläget inte är helt klart har doktrin kommit att spela stor roll. Eftersom Sverige och många andra stater praktiserar att följa OECD:s modellavtal är modellavtalets kommentarer och skrifter i anslutning till detsamma av central betydelse.

Ämnet har vidare en stark anknytning till internationell rätt vilket innebär att användning av svenska rättskällor inte är tillräckligt. Källorna är noga utvalda och strävan har varit att använda böcker och artiklar skrivna av internationellt erkända skribenter, både svenska och icke-svenska.

I viss mån förekommer litteratur som finns tillgänglig via elektroniska databaser.⁶ I dessa fall görs hänvisning till avsnitt eller stycken istället för sidhänvisning. Vad avser hänvisning till kommentaren till OECD:s modellavtal samt övriga rapporter görs hänvisning till paragraferna i dokumenten.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen är av fördjupande karaktär och vänder sig främst till en publik som har goda kunskaper inom skatterätten. Utöver en kort introduktion till skatteavtalsrätten ges ingen introduktion till grundläggande skatterättsliga regler. Skatterätten är ett stort rättsområde där regler inte sällan har koppling till varandra, men arbetets begränsade omfång ger dessvärre inte utrymme

⁵ Närmare om rättskritisk metod se Alvesson, Mats & Kaj Sköldberg, ”Kritisk teori: metodimplikationer”, ur *Tolkning och reflexion. Vetenskapsfilosofi och kvantitativ metod*, 2 uppl., Studentlitteratur. Lund 2008, s. 325-339, McLeod, Ian, “Critical Perspectives on Law”, ur *Legal Theory* 4th ed., Palgrave Macmillan, Hampshire 2007 s.153-168, Rodhe, Knut, “Beskrivning – prognos – rekommendation; en trosbekännelse”, *Juridisk Tidskrift* nr 1 1996/97, s. 1-4 och Ross, Thomas, “The Wall in Memphis” ur *Just Stories. How Law Embodies Racism and Bias*, Beacon Press, Boston Mass. 1996, s. 43-45.

⁶ Exempelvis Dahlman, R. och Fredborg, L., *Internationell beskattning*, Elektronisk bok tillgänglig via Zeteo (www.zeteo.nj.se), Norstedts Juridik, 2012.

för en genomgång av samtliga skatte- och konstitutionellrättsliga regler som kan ha samband med uppsatsens huvudsakliga syfte. Läsaren förväntas hämta in denna kunskap på egen hand.

Arbetet är vidare avgränsat till att fördjupas inom området kring förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen. Detta innebär att problematiken kring tolkning av skatteavtal inte har fått något större uppmärksamhet.

Vad avser frågan kring företrädesrätt mellan skatteavtal och intern rätt är detta område i sig stort nog för flera böcker lång framställning. I uppsatsen berörs problematiken endast i den mån det påverkar frågeställningarna. Slutligen berör inte arbetet EU-rättens påverkar av skatteavtalsrätten och skatteavtalens tillkomst och förhandling.

1.5 Disposition

Uppsatsen är upplagt enligt följande. En kort introduktion till skatteavtalsrätten inleder hela arbetet. Kapitlet har till syfte att göra det enklare för läsaren att tillgodogöra sig den fortsatta framställningen. Kapitlet behandlar skatteavtalets syfte och funktion, något om OECD:s modellavtal, hur ett skatteavtal blir del av den svenska rätten samt något om tolkning och tillämpning av skatteavtal.

Därefter följer ett kapitel som behandlar olika aspekter av otillbörlig tillämpning av skatteavtalet. Skatteavtalets rättsliga ställning samt något om de mest praktiska derogationsprinciperna inom svensk skatterätt inleder kapitlet. Kapitlet fortsätter vidare med det som benämns som *dubbel icke-beskattning*. Innebörden av begreppet samt var begreppet kommer från klargörs. Därefter följer en allmän redogörelse av interna motverkansåtgärder, där bl.a. begreppets innebörd behandlas utifrån OECD:s inställning. Kapitlet avslutas med en redogörelse av termen *tax treaty override* samt verkningar av detta. Syftet med kapitlet är att ge läsaren utgångspunkter för den kommande diskussionen som handlar om interna motverkansåtgärder i förhållande till skatteavtalen. Kapitlet besvarar även de inledande frågeställningarna som är högst avgörande för den fortsatta diskussionen.

Nästa kapitel, kapitel 4, redogör för exempel på interna motverkansåtgärder i Sverige. Kapitlet utgår från HFD:s praxis och utgör kärnan i arbetet. Kapitlet är upplagt efter den kronologiska ordningen av tre fall från HFD. CFC lagstiftningen är först ut, följt av tioårsregeln. Därefter följer arbetet ädelsten, skatteflyktslagen med Peru-domarna i spetsen. Kapitlet innehåller vidare analys av alla tre fallen samt en redogörelse av de olika interna motverkansåtgärderna i förhållande till skatteavtalen.

Jag har för ambition att löpande analysera det anförda. Icke desto mindre har ett helt kapitel avsatts till en analys av huvudsyften. En jämförelse mellan HFD fallen ställs mot varandra samt mot OECD:s inställning till

frågan. Slutligen behandlas frågan om vad som generellt kan utläsas om regelkonkurrensen mellan skatteavtalen och interna motverkansåtgärder i Sverige. Med andra ord, det som är gällande rätt.

Det avslutande kapitlet innehåller sammanfattande slutsatser. Kapitlet knyter ihop säcken genom att kort och koncist besvara frågeställningarna samt det övergripande syftet.

1.6 Terminologi

I uppsatsen förekommer många begrepp och dessa förklaras i möjligaste mån löpande. Icke desto mindre vill jag i det följande nämna några begrepp som inte sällan är hämtade från den engelska litteraturen och kan således sakna klar motsvarighet inom den svenska rätten.

Någon motsvarande officiell översättning av begreppet *treaty override* finns inte i svensk litteratur. Möjligen kan begreppet traktatsbrott användas som det kommer till uttryck i art. 60.3 i den svenska versionen av Wienkonventionen. Motsvarigheten i den engelska versionen av samma artikel är dock *breach of a treaty* vilket inte motsvarar *treaty override*⁷. Det är istället den engelska termen *tax treaty override* eller *treaty override* som används i den svenska skattelitteraturen och således även i denna uppsats. Om ingen annat anges syftar termen *treaty override* på skatteavtal och inga andra traktater. Innebörden av begreppet analyseras närmare i avsnitt 3.5.

Någon motsvarande officiell översättning av begreppet *tax treaty shopping* finns inte heller inom svensk litteratur. Begreppet *utnyttjande av skatteavtalet* förekommer och syftar förvisso på samma förfarande men den engelska termen *tax treaty shopping* eller endast *treaty shopping* används i den svenska litteraturen och således även i denna uppsats. Om ingen annat anges syftar termen *treaty shopping* på skatteavtal och inga andra traktater. Innebörden av begreppet analyseras i avsnitt 3.3.2.

I uppsatsen används vidare det svenska uttrycket *skatteflykt* och omfattar samtliga legala handlingar som har till syfte att minska skatten. Inom den internationella doktrinen förekommer två begrepp, *tax avoidance* och *tax evasion*. *Tax avoidance* används som beteckning för sätt att minska skatten med legala medel medan *tax evasion* för sätt att minska skatten med illegala medel.⁸ *Tax evasion* kan med andra ord inom svensk rätt sägas motsvara skattefusk, och *tax avoidance* skatteflykt.⁹

Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta Förvaltningsdomstolen. I uppsatsen förekommer praxis från både dåtidens

⁷ Jfr. Linderfalk (red.), *Folkrätten i ett nötskal*, 2006, s. 77.

⁸ International Tax Glossary, 2009, s. 30-31 och 165.

⁹ Wenehed, *CFC-Lagstiftning – En studie av CFC-beskattningsrättens utsträckning, den internationella skatterätten, neutral beskattnings samt beskattnings efter skatteförmåga*, 2000, s. 36f.

Regeringsrätt som från dagens Högsta Förvaltningsdomstol. I uppsatsen används dock uteslutande det senare namnet även om det avser det tidigare.

I uppsatsen används slutligen termen *skatteavtal* och inte dubbelbeskattningsavtal. Anledningen till detta är att dagens skatteavtal har andra syften utöver att undanröja dubbelbeskattning, exempelvis förhindra skatteflykt. Även nyare litteratur använder uteslutande termen skatteavtal.¹⁰ Uttrycket tillämpligt skatteavtal, eller liknande benämning, används vidare när hänvisning görs till av Sverige ingångna skatteavtal. Detta trots att den korrekta benämningen är ”införlivandelag (xxxx:xxx) med bilagt skatteavtal”.¹¹

¹⁰ Se exempelvis Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2012, s. 230 och Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, 2010, s. 79.

¹¹ Jfr Cejje, 2010, s. 79.

2 Skatteavtalsrättsliga utgångspunkter

2.1 Inledning

För förståelsen av relationen mellan intern rätt och skatteavtal krävs det en redogörelse av grundläggande skatteavtalsrättsliga utgångspunkter.¹² Följande avsnitt har till syfte att ge läsaren grundläggande kunskaper för den fortsatta framställningen. Syftet med ett skatteavtal och dess ställning inom svensk rätt är en viktig punkt som redogörs för nedan. Tolkning och tillämpning av skatteavtal samt OECD:s modellavtal skatteavtal,¹³ är likaså avgörande för den fortsatta framställningen och behandlas i detta avsnitt.

2.2 Grundläggande om skatteavtal

2.2.1 Skatteavtalets syfte

Rätten till beskattning är en av de grundläggande principerna för en suverän stat. För att en stat ska kunna göra anspråk på att beskatta en inkomst krävs det en mer eller mindre klar anknytning till inkomsten. Anknytningen kan vara till själva inkomsten, med andra ord en koppling mellan staten och objektet, eller knuten till personen eller bolaget som åtnjuter inkomsten, dvs. en koppling mellan subjektet och staten. Dessa beskattningsgrundande principer benämns inom internationella skatterätten som källstats- och hemvistprincipen.¹⁴

Om vi tänker oss att en person anses ha hemvist i Sverige¹⁵ men uppbär lön från ett bolag i Tyskland. Sverige kommer i detta fall ha rätt att beskatta inkomsten i enlighet med hemvistprincipen. Samtidigt kommer Tyskland ha rätt att beskatta samma inkomst i enlighet med källstatsprincipen. Med andra ord, två olika stater har rätt att beskatta en och samma inkomst och resultatet är en situation som brukar benämnas som juridisk dubbelbeskattning.¹⁶ I svensk rätt talar man om juridisk dubbelbeskattning i situationer ”*då en och samma person eller ett och samma skatteobjekt på grund av skatteanspråk från olika stater blir föremål för en hårdare sammanlagd beskattning än vad fallet blivit om under i övrigt lika*

¹² Sallander, s. 186.

¹³ OECD:s modellavtal utgör en ”blueprint” som OECD stater uppmanas följa vid skatteavtalsförhandlingar. Se OECD Model, Introduction, para 3 och 13.

¹⁴ Dahlberg, 2012, s. 24f.

¹⁵ För närmare om när man anses ha skatterättslig hemvist i Sverige se Dahlberg, 2012, s. 36ff.

¹⁶ Dubbelbeskattning definieras som ”*the imposition of comparable taxes in two or more States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*”. cit. OECD Model, Introduction, para 1. Se även Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994 s. 29ff,

*förhållanden personen eller skatteobjektet beskattats i endast en av staterna”.*¹⁷

Juridisk dubbelbeskattning ska vidare skiljas från ekonomisk dubbelbeskattning som innebär att en och samma stat beskattar en inkomst i flera led, exempelvis att ett bolag beskattas för sina vinster i första led och aktieägarna beskattas för utdelningen i andra led. I grund och botten är ju utdelningen redan beskattat hos bolaget men ska beskattas ändå hos aktieägarna.¹⁸

Dubbelbeskattning anses vara ett hinder för investeringar och den fria rörlighet av varor, tjänster och kapital på den internationella marknaden. För att undanröja detta väljer stater att ingå avtal med varandra. Det främsta syftet med skatteavtal anses således vara att undvika dubbelbeskattning.¹⁹ Avtalet inskränker då ena statens beskattningsrätt genom att staten inte tillåts beskatta inkomsten i fråga, med andra ord får den andra staten exklusiv beskattningsrätt.²⁰ Ett annat mer vanligt tillvägagångssätt är att båda stater inskränker sin beskattningsrätt, vilket resulterar i att båda stater får in skatteintäkter, samtidigt som den totala skattebördan blir densamma som om staten med den högsta skattesatsen tagit ut fullt skatteuttag.²¹

Skatteavtalen har även funktion att motverka dubbel icke-beskattning²² samt diskriminering av utländska medborgare och bolag. Skatteavtalen förhindrar emellertid inte att en stat behandlar egna bolag och medborgare sämre än utländska. Ett skatteavtal är nämligen inte tillämpligt vid rent interna situationer.²³

Skatteavtalen grundar vidare inte själv beskattningsrätt utan istället inskränker eller fördelar beskattningsrätten mellan stater som gör anspråk på att beskatta en inkomst eller person.²⁴ Metoden att tillämpa skatteavtal innebär istället att de interna skatteregler tillämpas men med de begränsningar som följer av skatteavtalet i fråga.²⁵ Redan här är det värt att poängtera att meningarna går delade i tillämpningen av den *gyllene regeln*. Frågan som uppstår är huruvida den gyllene regeln förhindrar att den interna rätten tillämpas fullt ut, utan beaktande av skatteavtalet, om den interna rätten leder till gynnsammare beskattning. Kleist menar att detta inte är

¹⁷ cit. Sandström, *Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avser skatt å inkomst eller förmögenhet*, 1949, s. 27. Jmf. med OECD:s definition, fotnot 16 ovan.

¹⁸ Dahlman m.fl., *Internationell dubbelbeskattning*, Avdelning 2, avsnitt 9, Inledning.

¹⁹ Rabe och Hellenius, *Det svenska skattesystemet*, 2011, s. 213.

²⁰ Skatteavtal av detta slag brukar benämnas som exempt-avtal. Exempel på svenska exempt-avtal är skatteavtalet med Grekland (1961) och skatteavtalet med Israel (1959).

²¹ Skatteavtal av detta slag benämns som credit-avtal. Mer om tillvägagångssätten vid avräkning se Dahlberg 2012, s. 104-119 och 293. Se även Rabe och Hellenius, s. 215-218.

²² Dubbel icke-beskattning behandlar närmare i Kapitel 3.3.

²³ Dahlberg, 2012, s. 236. Se även Lindencrona, s. 36-37 och 95.

²⁴ Lindencrona, s. 24.

²⁵ Lindencrona benämner regeln som ”*dubbelbeskattningsavtalets gyllene regel*” och återfinns oftast i införlivandelagens 2 §, se Lindencrona, s. 24 och Kleist, *Methods for elimination of double taxation under double tax treaties – with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*, 2012 s. 217-220.

förenligt med den gyllene regeln.²⁶ Dahlberg delar dock inte denna uppfattning utan menar istället att det inte är förenligt med den gyllene regeln att inte tillämpa en mer gynnsam intern lagstiftning.²⁷

Det är värt att notera att det finns de som menar att det inte går att utläsa ur skatteavtalet att en utvidgning av beskattningen kan grundas på ett skatteavtal, men får anses vara en väl etablerad metod inom skatteavtalsrätten.²⁸

2.2.2 Skatteavtal som svensk rätt

Regeringen för genom finansdepartementets försorg samtal med den stat som ett skatteavtal är tänkt att ingår med.²⁹ Det är dock riksdagen som enligt svensk rätt har ensamrätt på lagstiftning i Sverige genom 9 kap. 1 § RF. Regeringen kan i vissa hänseenden lämna föreskrifter och ge ut förordningar men skatterätten hör till det primära lagområdet, vilket medför att riksdagen har absolut ensamrätt på området.³⁰ Det innebär att skatteavtalet liksom andra folkrättsliga avtal måste inkorporeras för det ska vara gällande rätt i Sverige. Detta sker genom att riksdagen godkänner avtalet i enlighet med 10 kap. 3 § RF. I praktiken innebär det att riksdagen stiftar en lag där avtalstexten bifogas och det är sedan regeringen som utfärdar en förordning om när avtalet ska börja gälla. Vanligtvis gäller ett avtal från och med den första januari året efter avtalsskrivandet.³¹

I och med att avtalstexten nu är gällande svensk rätt kan det tillämpas som svensk rätt. Som redan nämnt inskränker avtalet Sveriges olika beskattningsanspråk i enlighet med den gyllene regeln, dvs. att avtalet endast kan inskränka och aldrig utvidga beskattningsanspråk. Ett skatteavtal innebär dock aldrig att en person befrias från skattskyldigheten, varken helt eller delvis. I praktiken kan det innebära att individen är skyldig att redovisa samtliga inkomster och övriga utgifter som kan vara vägledande för beskattningen trots att någon skatt i slutändan inte kommer att tas ut i Sverige.³²

2.2.3 Något om OECD:s modellavtal

Att skatteavtal är ett flitigt använt sätt för undvikande av juridisk dubbelbeskattning har redan påpekats ett flertal gånger. Detta innebär att det finns en uppsjö av skatteavtal i världen. Sverige har idag skatteavtal med ca

²⁶ Kleist, 2012 s. 217-220. Kleist tar upp fallet då avräkning enligt avräkningslagen leder till gynnsammare beskattning än vid fallet med avräkning enligt ett skatteavtal.

²⁷ Dahlberg, *Anmälan av David Kleist: "Methods for elimination of double taxation under double tax treaties-with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*, SN nr 9 2012 s. 652. Dahlberg påpekar att frågan kan komma att bli en betydande rättsfråga men att frågan ännu inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen.

²⁸ Lang, *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2010, s. 32.

²⁹ 10 kap. 1 § RF stadgar att regeringen är bemyndigad att sluta folkrättsliga avtal.

³⁰ 8 kap. 3 § RF.

³¹ Dahlberg, 2012 s. 244-246.

³² Dahlman m.fl., avdelning 2, avsnitt 10.5, Skatteavtal.

90 stater och jurisdiktioner världen över.³³ För att skapa enhetlighet i avtal och för att sträva efter enhetlig tolkning och tillämpning av skatteavtalen har OECD arbetat fram ett modellavtal med tillhörande kommentarer. Modellavtalet är till skillnad från enskilda avtal inte rättsligt bindande. Modellavtalet tjänar som en utgångspunkt och rekommendation på hur ett skatteavtal kan utformas men anpassning krävs vid varje enskilt skatteavtalsslut.³⁴

2.2.4 Kommentaren till OECD:s modellavtal – en rättskälla?

Till modellavtalet varje enskild artikel finns utförliga kommentarer som ska tjäna som hjälpmedel vid tillämpning och tolkning av skatteavtal.³⁵ HFD har i många fall återknutit sina argument till kommentaren till OECD:s modellavtal när den tolkat svenska skatteavtal. OECD:s modellavtal och dess kommentar tillmäts alltså särskild betydelse inom svensk skatteavtallstillämpning.³⁶ I detta avsnitt behandlas närmare vad domstolen grundar denna bedömning på.

Första frågan som jag väljer att ställa är vilket rättskällevärde kommentaren till OECD:s modellavtal har?³⁷ OECD:s egen uppfattning är att kommentaren inte är bindande.³⁸ Kommentaren bör följas vid tillämpning och tolkning av skatteavtal som är baserade på modellavtalet.³⁹ HFD har i flertal mål tillämpat kommentaren för att klargöra innebörden och syftet bakom en term i ett skatteavtal, för att avgränsa ett tillämpningsområde eller rent av som ett auktoritativt uttalande. Kommentaren till OECD:s modellavtal har således en betydande roll inom svensk rättspraxis.⁴⁰

OECD:s modellavtal och dess kommentarer utgör även en viktig källa på så vis att de utgör en källa från vilken domstolar från olika stater kan söka en gemensam tolkning, dvs. kommentaren leder till en OECD konform tolkning. Huruvida det är rätt att enligt Wienkonventionen beakta modellavtalet och dess kommentarer då man tolkar ett skatteavtal är inte helt självklart och utgör således nästa fråga.⁴¹ Kommentaren utgör inte dokument som upprättats i anslutning till avtalsslutandet eller förarbeten till skatteavtalet, enligt Wienkonventionens artikel 31.2 (b) och artikel 32. Utgångspunkten bör istället vara att när stater sluter skatteavtal som följer

³³ Skatteverket, *Handledning för beskattning inkomster vid 2012 års taxering – del 1*, 2012, s. 81.

³⁴ OECD Model, Introduction, para 1-3 och 12-15.

³⁵ OECD Model, Introduction, para 29.

³⁶ RÅ 1996 ref. 84 och Skatteverket, s. 89 f.

³⁷ Cejic, 2010, s. 91ff. Cejic ställer tre frågor i anslutning till avsnittet om kommentaren till OECD:s modellavtal. Jag har valt att ställa samma frågor men i en annan följd med anledning av att jag finner denna följd med naturlig ur ett svenskt perspektiv.

³⁸ OECD Model, Introduction, para 29.

³⁹ OECD Model, Introduction, para 3.

⁴⁰ RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1991 not. 228, RÅ 1993 not. 677, RÅ 2001 ref. 38 och RÅ 2001 ref. 50.

⁴¹ Cejic, 2010, s. 91f.

modellavtalet, presumeras dessa ha för avsikt att tolkningen ska följa modellavtalet och dess kommentarer. Detta innebär att modellavtalet och kommentaren blir ledande källor för tolkningen av den gängse meningen enligt artikel 31 Wienkonventionen. Om inte denna ståndpunkt accepteras så utgör de i alla fall en speciell mening enligt artikel 31.4, och ska som sådan vara bindande vid tolkning av skatteavtalet.⁴²

Slutligen uppkommer frågan om förhållandet mellan skatteavtal som baserats på äldre modellavtal och nyare kommentar till modellavtalet, dvs. betydelsen av kommentarens förändring. OECD:s skattekommitté anför att ändringar i kommentaren som inte föranletts av ändringar i artiklarna bör påverka tolkningen av avtal som ingåtts innan dessa ändringar blivit antagna.⁴³ Bakgrunden härtill anses vara att avsikten med många ändringar i kommentaren är att klarlägga eller förtydliga, inte ändra, artiklarnas eller kommentarens innebörd.⁴⁴ OECD förespråkar med andra ord en ambulatorisk tillämpning⁴⁵ av kommentaren. En nackdel är dock att skatteavtalet genom tiden kan tänkas omfatta inkomster som parterna inte hade för avsikt att reglera vid tiden för avtalsslutet.⁴⁶ Vad avser samma fråga inom svensk rättspraxis uttalade HFD följande:

”Organisationens vid avtalstillfället föreliggande kommentar till modellavtalets artikel 4 innehöll emellertid inte några uttalanden som ger ledning i den i målet aktuella tolkningsfrågan. I senare kommentarer har gjorts uttalanden som innebär att andra meningen i artikel 4 punkt 1 skulle hindra att vissa s.k. genomgångsbolag förvärvar hemvist i avtalets mening. Bortsett från att dessa kommentarer tillkommit flera år efter det att avtalet med Luxemburg ingicks synes de sakna relevans för den typ av bolag som målet gäller. Detsamma får anses gälla de uttalanden som i senare års kommentarer till artikel 1 i modellavtalet gjorts om missbruk av dubbelbeskattningsavtal och om olika metoder att komma till rätta med sådant missbruk.”⁴⁷

Domstolen tittade på den, vid tidpunkten för avtalsslutet, aktuella kommentaren och konstaterar att denna inte klargör rättsläget. Detta ger uttryck för statisk tillämpning av kommentaren. Icke desto mindre fortsätter domstolen med att titta på den efterföljande kommentaren vilket ger uttryck för en ambulatorisk tolkning. Var står vi idag då? I doktrin har det framkommit tolkningar av rättsfallet som innebär att domstolen tillämpar en försiktig ambulatorisk tolkning av kommentaren.⁴⁸

⁴² Vogel, *Klaus Vogel On double taxation conventions*, 1997, s. 43-46

⁴³ OECD Model, Introduction, para 33-36.1.

⁴⁴ prop. 2003/04:10 s. 99.

⁴⁵ Motsatsen till ambulatorisk tillämpning är statisk tillämpning som innebär att den aktuella kommentaren vid tiden för avtalsslutet ska användas vid tolkning av skatteavtalet. Se Sallander, s. 187f.

⁴⁶ Sallander, s.187f.

⁴⁷ cit. RÅ 1996 ref. 84.

⁴⁸ Sallander, s. 188.

2.3 Skatteavtal i praktiken

2.3.1 Metoden att tillämpa skatteavtal

Första steget som rättstillämparen behöver ta ställning till i en situation där flera stater kan göra anspråk på att beskatta en inkomst eller person är om inkomsten eller personen omfattas av skattskyldigheten i Sverige.⁴⁹ Frågan är med andra ord om situationen är en dubbelbeskattningssituation? Detta görs utifrån internrättsliga regler utan beaktande av skatteavtalet eftersom skatteavtalet inte kan grunda någon skattskyldighet utöver det i den interna rätten. Är svaret på denna fråga nej finns det ingen dubbelbeskattningssituation och något skatteavtal blir då aldrig tillämpligt. Är svaret däremot ja måste man gå vidare och titta på andra stater som kan tänkas ha beskattningsanspråk på inkomsten eller subjektet och se vad ett eventuellt skatteavtal mellan staterna stadgar.⁵⁰

När man konstaterat vilket skatteavtal som är tillämpligt är det naturligt att först konstatera om inkomsten omfattas av avtalet för att sedan gå vidare och se hur beskattningen ska fördelas mellan staterna. Avtalet kan i dessa lägen stadga att Sverige ensamt får beskatta inkomsten eller individen, eller att den andra staten ensam får beskatta och att Sverige därmed frånsagt sig rätten att beskatta inkomsten. Den tredje metoden, och i många situationer den vanligaste, är att beskattningsrätten fördelas mellan stater genom att båda stater får beskatta inkomsten eller personen. Det som i praktiken sker är att någon av staterna inte får beskatta inkomsten eller personen fullt ut⁵¹, eller att båda staterna beskattar inkomsten eller personen endast till en viss procentsats.⁵²

I praktiken talar man om att Sverige i det enskilda fallet beskattar inkomsten eller individen i fråga enligt interna regler med de inskränkingar som föreskrivs i skatteavtalet. Vid fördelning innebär det att en av staterna tar ut skatt och att den andra staten avräknar den utländska skatten från den inhemska skatten.⁵³

2.3.2 Konsten att tolka skatteavtal

Som rubriken antyder är det inte alltid helt klart hur ett skatteavtal ska tolkas. Tolkningen kan handla om att bringa klarhet till en specifik artikel eller som så många gånger ett enskilt uttryck i skatteavtalet. Tolkningen

⁴⁹ Huruvida en inkomst eller individ omfattas av skattskyldigheten i Sverige har vållat svårigheter men detta ligger utanför uppsatsens syfte och kommer inte behandlas närmare. Frågan har behandlats i RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38. För redogörelse av målen se Pelin, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 2011, s. 97-100.

⁵⁰ Dahlberg, 2012, s. 231f.

⁵¹ Staten medger då avräkning av den i andra staten erlagda skatten vilket innebär att endast överskjutande del upp till statens maximala beskattningsandel i praktiken kan tas ut. Mer om tillvägagångssätten vid avräkning se Dahlberg 2012, s. 104-119.

⁵² Dahlberg, 2012, s. 232f.

⁵³ Rabe och Hellenius, s. 211ff.

bringar med andra ord klarhet i avtalet på ett abstrakt plan medan tillämpningen inordnar konkreta omständigheter under specifika bestämmelser i avtalet.⁵⁴

Det finns två olika tolkningsmetoder att tillgå, en internrättslig och en folkrättslig. Vid en internrättslig tolkning tolkas skatteavtalet som annan intern rätt i enlighet med den rättskällehierarkin som tillämpas i staten. En folkrättslig tolkning innebär att utgångspunkt tas i de tolkningsprinciper som fastställs i Wienkonventionen där parternas gemensamma avsikt med avtalet ifråga är avgörande.⁵⁵

Den uppmärksamme läsaren märker direkt att problemet som uppstår är vilken av metoderna det är som skall tillämpas. Om domstolarna tillämpar interna tolkningsmetoder är risken stor att lika fall bedöms olika beroende på var i världen de bedöms.⁵⁶ Den svenska lagstiftaren har uppmärksammat problematiken och uppmuntrar användning av andra tolkningsmetoder än de internrättsliga, exempelvis den folkrättsliga, men andra metoder kan vara mer lämpade.⁵⁷

Många uttryck definieras många gånger i själva avtalet i syfte att skapa enhetlig tolkning. Icke desto mindre är det många gånger inte helt klart vad en definition i skatteavtalet innebär. Som redan nämnt har modellavtalets kommentarer syfte att verka som hjälpmedel vid tolkning av avtal.⁵⁸ OECD förespråkar en linje som innebär att en folkrättslig tolkning, med avlatalts syfte och parterna gemensamma vilja i spetsen, ska ges så mycket utrymme som möjligt. Denna princip finns sedan länge som en tolkningsregel i OECDs modellavtal genom artikel 3(2).⁵⁹ Den interna rätten ska tas till hjälp endast i undantagsfall. Internrättslig tolkning ska tillämpas mycket restriktivt och först om alla möjligheter att tolka avtalet i enlighet med avtalets anda uttömts, kan det vara lägligt att söka stöd i den inhemska rätten.⁶⁰

2.3.3 *Tolkning av skatteavtal i Sverige*

Som redan nämnts i föregående avsnitt har den svenska lagstiftaren uppmärksammat problematiken kring vilken tolkningsmetod som ska ges

⁵⁴ Cejic 2010, s. 81.

⁵⁵ Art. 31-33 VCLT. Se även Skatteverket, s. 86 f. och Dahlberg 2012, s. 237f.

⁵⁶ Lindencrona, s. 77

⁵⁷ Se ex. SOU 1974:100 s.79f.

⁵⁸ Se bl.a. Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 54, 2000, s. 612-616 samt 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

⁵⁹ OECD Model, Kommentaren till artikel 3, para 13.

⁶⁰ Lang, st. 116ff. Det finns dock de som är av annan uppfattning än det som Lang förespråkar och menar att den interna rätten inte ska tillämpas restriktivt, snarare det motsatta, att det kan vara påtalat att använda den interna rätten, såvida avtalets sammanhang inte kräver annat. För vidare läsning se Maisto (ed), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, IBFD, 2005, s. 133 f.

företräde, den folkrättsliga metoden eller den internrättsliga tolkningsmetoden.⁶¹

Utgångspunkterna i svensk rättspraxis utvecklades genom ett antal mål från högsta instansen. I Englandsmålet⁶² slog Högsta förvaltningsdomstolen fast att en folkrättslig tolkningsmetod ska ges företräde före en internrättslig tolkningsmetod. Först om alla ansträngningar att härleda parternas gemensamma vilja misslyckas ska ledning sökas i intern rätt. Domstolen formulerade sig enligt följande: *”Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalsslutande parternas avsikt. Först om sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpade statens interna beskattningsregler.”*⁶³ Termen ”sammanhang” i tolkningsregeln⁶⁴ ska med andra ord betraktas som en vid term där alla tänkbara omständigheter beaktas.⁶⁵

Högsta förvaltningsdomstolens uttalande har bekräftats i efterkommande praxis genom bl.a. Luxemburgmålet⁶⁶ och genom Perumålet⁶⁷. I Luxemburgmålet poängterar domstolen att OECD:s modellavtal jämte kommentaren ska anses som allmänt accepterad rättskälla, i de fall ett avtal utformats mot bakgrund av modellavtalet. Kommentaren ska således tjäna som rättskälla vid den folkrättsliga tolkningen av ett uttryck i skatteavtalet.⁶⁸

⁶¹ SOU 1974:100 s.79f.

⁶² RÅ 1987 ref. 162

⁶³ cit. RÅ 1987 ref. 162 st. 12.

⁶⁴ Art. II (3) i 1960 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Storbritannien och Nordirland enligt SFS 1968:769 var utformat likt artikel 3(2) i OECD:s modellavtal.

⁶⁵ Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – En analys av ett rättsfall*, SN 1990 nr 1, s. 5.

⁶⁶ RÅ 1996 ref. 84

⁶⁷ RÅ 2004 not. 59. Perumålet gav upphov till en rad olika skatteupplägg där avtalet användes för att flytta beskattningsunderlag från Sverige till Peru. Dessa upplägg blev föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen år 2012 och behandlas närmare i kapitel 4 och 5.

⁶⁸ Dahlberg, 2012, s. 241.

3 Otillbörlig tillämpning av skatteavtalet

3.1 Inledning

Som rubriken till detta kapitel antyder kan det finnas samband mellan interna motverkansåtgärder, som är kärnan i denna uppsats, och situationer då ett skatteavtal inte får den innebörd eller genomslag som parterna åsyftat med skatteavtalet. Följande avsnitt behandlar således innebörden av att ett skatteavtal på ett mer eller mindre otillbörligt sätt tillämpas för att ge ett resultat som avtalsparterna inte avsåg vid avtalsslutet. En viktig del av uppsatsen syfte, närmare bestämt vad som föranleder stater att vidta interna motverkansåtgärder samt innebörd av motverkansåtgärder, behandlas i detta avsnitt. Avsnittet lägger vidare en grund för den senare diskussionen där interna motverkansåtgärder ställs i förhållande till skatteavtalen.

3.2 Skatteavtalets rättsliga ställning

3.2.1 *Skatteavtalets dubbla status*

Avsnitt 2.2.2 ovan redogör för hur skatteavtalet blir en del av den svenska interna rätten. Detta måste logiskt innebära att skatteavtalet inte är en del av den svenska rätten redan då det sluts. Skatteavtalet sägs alltså ha ett dubbelt status.⁶⁹ Det är på sin plats att redogöra för hur detta hänger ihop. Man brukar nämligen skilja mellan två olika sätt att se på folkrättsliga avtal, monism och dualism. Monism ser folkrätten och den interna rätten som en del av ett gemensamt rättssystem medan dualism å andra sidan ser på folkrätten och den interna rätten som två skilda rättssystem som inte kan sammanblandas.⁷⁰ Dubbelbeskattningsavtal är som redan påpekats tänkt att tillämpas internt i Sverige men avtalets bestämmelser hör inte till den svenska rättsordningen utan att de inkorporeras. I och med detta ger Sverige uttryck för den dualistiska skolan.⁷¹

3.2.2 *Derogationsprinciper*

Inte sällan uppkommer situationer då två olika lagregler löser en och samma situation på olika sätt. Detta benämns som lagkonflikt.⁷² Inom svensk rättsskylt förekommer främst tre lagkonfliktregler, s.k. derogationsprinciper, på det skatterättsliga rättsområdet, nämligen följande:

- *lex posterior*, som innebär att den senare tillkomna lagen äger företräde framför den tidigare tillkomna,

⁶⁹ Dahlberg, 2012, s. 235.

⁷⁰ Bring m.fl., *Sverige och folkrätten*, 2011, s. 43ff.

⁷¹ Bring m.fl., s. 47ff och 176

⁷² Aldén, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN 1998 nr 9 s. 560.

- *lex specialis*, som innebär att speciallagstiftning äger företräde framför generell lag, och
- *lex superior*, som innebär att lag av högre rang äger företräde framför lag av lägre rang.⁷³

Regelkonkurrens kan vidare vara verklig eller skenbar.⁷⁴ För att derogationsprinciperna överhuvudtaget ska behöva användas krävs det att regelkonkurrensen är verklig. Verklig regelkonkurrens föreligger med andra ord när olika tillämpningsområdena sammanfaller men rättsverkningarna av dem är oförenliga med varandra. En skenbar regelkonkurrens sägs däremot vara skenbar för att den kan upplösas, det vill säga att man genom tolkning av reglerna kommer fram till vilken regel som skall tillämpas. Situationer med skenbar regelkonkurrens torde vara vanliga inom inkomstskatterätten där det vanligen förekommer en huvudregel och sedan flertal undantag⁷⁵ från huvudregeln.⁷⁶ Hur derogationsprinciperna tillämpas vid regelkonkurrens mellan skatteavtalen och den interna rätten beskrivs närmare i den fortsatta framställningen.

3.3 Dubbel icke-beskattning

3.3.1 Allmänna utgångspunkter

Termen dubbel icke-beskattning innebär att en transaktion inte blir beskattad, men att transaktionen eventuellt borde ha beskattats. Vi talar om att transaktionen i normalfallet är föremål för beskattning i en eller i vissa fall två stater. Skatteavtalet leder i dessa situationer inte till att *dubbelbeskattningen* undanröjs utan att *beskattningen* undanröjs helt och hållet. Transaktionen blir med andra ord skattebefriad. Termen kan tyckas vara något missvisande. Om en transaktion till följd av exempelvis ett skatteavtal inte blir beskattad två gånger utan endast en gång kan det uppfattas som dubbel icke-beskattning, dvs. transaktionen blir inte dubbelbeskattad. Termen tar dock sikte att beskriva endast den förstnämnda situationen.⁷⁷

Ett syfte med skatteavtal är som redan nämnts i avsnitt 2.2.1 att undvika dubbelbeskattning. Med detta sagt är det inte underförstått att det syftet⁷⁸

⁷³ Aldén, SN 1998 nr 9 s. 561-563.

⁷⁴ Aldén, SN 1998 nr 9 s. 560f.

⁷⁵ Ett exempel på skenbar regelkonkurrens inom skatterätten är huvudregeln i 12 kap. 1§ IL som stadgar att utgifter för förvärvande och bibehållande av tjänsteinkomster dras av som kostnad. Från huvudregeln finns det dock en uppsjö av undantag som följer av resterande paragrafer i 12 kap IL.

⁷⁶ Aldén, SN 1998 nr 9 s. 560f, Aldéns artikel kan med tanke på åldern tyckas vara inaktuell, artikelns aktualitet har dock bekräftats genom bl.a. Grundström SN 2010 nr 3.

⁷⁷ Kristoffersson, *EU-rätten och dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet*, SvSkt 2012 nr 5 s. 438.

⁷⁸ Behovet av ett uttryckligt syfte att undvika dubbel icke-beskattning i OECD:s modellavtal har diskuterats under IFA kongressen i Wien. Se även van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, 1998, s. 258f.

innefattar undvikande av dubbel icke-beskattnig.⁷⁹ Dubbel icke-beskattnig kan sägas vara spegelbilden av dubbelbeskattnig. Vi kan föreställa oss en situation där en inkomst beskattas i vart och ett av de två länder som innehar rätten att beskatta inkomsten enligt nationella regler, men enligt skatteavtalet ska inkomsten inte beskattas i något av länderna. Transaktionens gränsöverskridande inslag leder till skattefrihet i jämförelse med en rent intern transaktion. Inkomsten beskattas alltså inte, enbart med anledning av att det är fråga om en internationell transaktion. Situationen som uppstår är typexempel på dubbel icke-beskattnig.⁸⁰

Inom skatteavtalsrätten torde situationen med dubbel icke-beskattnig uppstå när ett skatteavtal leder till att inkomsten inte alls beskattas eller näst intill inte beskattas. Situationen kan uppstå vid tillämpning av exempt-avtal⁸¹ där en stat undantar inkomsten från beskattning i syfte att undvika dubbelbeskattnig för att inkomsten i ett senare skede bli föremål för låg eller ingen beskattning i den andra staten.⁸²

3.3.2 *Begreppet tax treaty shopping*

Uttrycket tax treaty shopping dök upp vid skiftet mot 1990-talet då USA uppmärksammade möjligheten för personen tillhörande en tredje stat att på ett konstlat sätt tillgodogöra sig fördelarna i skatteavtal som USA slutit med olika stater, främst nedsättningen av källskatten.⁸³

Tax treaty shopping kan förklaras som ”*ett förfarande varigenom man med utnyttjande av en annan stats interna skattesystem och/eller dess skatteavtal med en tredje stat i vilken en investering eller en affär skall göras åstadkommer (shoppar) en (sammantagen) beskattningseffekt som är fördelaktigare än vad som skulle följa av att inte utnyttja förfarandet.*”⁸⁴ Med andra ord handlar tax treaty shopping om ett mer eller mindre otillbörligt utnyttjande av det skatteavtalsrättsliga internationella nätverket med syfte att genom noggrant utvalda skatteavtal på ett konstlat sätt åtnjuta de mest gynnsamma skatteavtalets tillämplighet i en given situation.⁸⁵

Skatteplanering anses dock vara ett naturligt led i företagets strävan att minska sin skattebörda. Oavsett om uttrycket *skatteplanering* i vissa sammanhang kan ha negativ klang anses skatteplanering vara allmänt accepterat och fullt tillåtet sätt att minska skattebördan. Att skatteavtal är en del av skatteplaneringen är således ingen överraskning.⁸⁶ Icke desto mindre

⁷⁹ Eva Burgstaller and Michael Schilcher, *Subject-to-Tax Clauses in Tax Treaties*, European Taxation 2004 vol. 44, IBFD, s. 267.

⁸⁰ Kristoffersson, s. 438.

⁸¹ Exempel på svenska exempt-avtal är skatteavtalet med Grekland (1961) och skatteavtalet med Israel (1959).

⁸² Hilling, *HFD:s Peru-domar*, SN 2012 nr 9, s. 582.

⁸³ Dahlberg, 2012, s. 307f.

⁸⁴ Cit. Sundgren, *Treaty shopping*, SN 1992 nr 6-7 s. 370-371.

⁸⁵ van Weeghel, s. 96.

⁸⁶ Vogel, 1997, s. 119.

är många stater av uppfattning att tax treaty shopping är en företeelse som inte är önskvärd och som bör motverkas.⁸⁷

3.3.3 Bekämpning av dubbel icke-beskattning

Den svenska lagstiftaren har som många andra stater funnit att dubbel icke beskattning inte är ett önskvärt resultat av ett skatteavtal. Med anledning av detta har lagstiftaren under många år arbetat aktivt med att förhindra skatteflykt.⁸⁸ Nedan redovisas endast ett urval av metoder som finns att tillgå.

Situationen med dubbel icke-beskattning som resultat uppstår vanligtvis som redan nämnt vid tillämpning av exempt-avtal.⁸⁹ Detta är även anledningen till att näst intill alla nyare skatteavtal föreskriver credit som metod för undanröjande av dubbelbeskattning.⁹⁰ Credit-avtal leder nämligen inte till dubbel icke-beskattning i samma bemärkelse.⁹¹ Inkomsten beskattas per definition i båda stater. Dubbelbeskattningen undanröjs därefter genom att en av staterna i nästa led avräknar skatten med lika stor del som den erlagda skatten i den andra staten.⁹²

Ett förhållandevis väletablerat sätt som många stater kommit att tillämpa för att komma åt dubbel icke-beskattning, och indirekt även tax treaty shopping, är att de avtalsslutande stater väljer att i skatteavtalet skiva in en ”*subject-to-tax*” klausul. Detta innebär att de avtalsslutande staterna gör avtalsförmånerna beroende av faktisk beskattning. Om faktisk beskattning av inkomsten av olika skäl inte sker i det land där inkomsten enligt avtalet primärt ska beskattas, har den andra staten rätt att beskatta inkomsten.⁹³ Det är värt att notera att OECD:s modellavtal inte innehåller någon *subject-to-tax* klausul. Anledning till detta är att OECD inte rekommenderar dessa generella klausuler, då de inte tar hänsyn till speciella omständigheter i det enskilda fallet.⁹⁴ Att en inkomst de facto inte beskattas kan bero på att helt lagliga avdrag medges.⁹⁵

⁸⁷ Sundgren, SN 1992 nr 6-7 s. 370, Hilling, SN 2012 nr 9, s. 582, och Eva Burgstaller, Katharina Haslinger (ed) “*Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*” 2007, s. 347.

⁸⁸ Begreppet ”skatteflykt” åsyftar alla kringgåendeåtgärder eller andra åtgärder som en skattskyldig företar för att skapa obehöriga skatteförmåner. Se vidare i Rabe och Hellenius, s. 499-504.

⁸⁹ Se avsnitt 3.3.1.

⁹⁰ Kleist, 2012, s. 213f.

⁹¹ Ett credit-avtal kan innehålla regler som innebär att vissa inkomster undantagits från avtalets tillämpning vilket kan leda till dubbel icke-beskattning men inte med anledning av avtalets tillämpning.

⁹² Kleis, 2012, s. 222ff. Se även OECD Model, Kommentaren till art. 23B, para 57ff. För en utförlig beskrivning av creditmetoden se Kleis, 2012, s. 213-273.

⁹³ Burgstaller m.fl., 2004, s. 267. Se även Hilling, SN nr 9 2012, s. 585.

⁹⁴ OECD Model, Kommentaren till art. 1, para 15-16.

⁹⁵ Naumburg, *Subject to tax artiklar i DBA*, SN nr 1-2 2001, s. 34ff.

Ett tredje sätt som kommit att tillämpas i allt större utsträckning är *limitation on benefits* artiklar.⁹⁶ Metoden används idag systematiskt i samtliga skatteavtal som USA ingår,⁹⁷ däribland skatteavtalet med Sverige.⁹⁸ Begränsningsartikeln innebär att en person som omfattas av avtalet i vissa fall inte ska medges de skattelättnader som följer av avtalet. Utöver frågor om personen eller bolaget omfattas av skatteavtalet och om skatten i fråga omfattas av skatteavtalet, ska man alltså ta ställning om just den specifika personen eller bolaget omfattas av den specifika skattelättnaden som avtalet medger.⁹⁹

Sist och syvende är det värt att redan i detta skede nämna ett fjärde sätt att bekämpa dubbel icke-beskattnings och tax treaty shopping, nämligen interna motverkansåtgärder. Det är något som stater kommit att använda i allt större utsträckning, inte minst Sverige. I Sverige har detta lett till många svåra frågeställningar som HFD fått ta ställning till. Frågan behandlas närmare i den fortsatta framställningen men det är redan här värt att notera att meningarna går skilda huruvida det anses vara ett legitimt skäl att hantera dubbel icke-beskattnings och tax treaty shopping, dvs. huruvida interna motverkansåtgärder leder till tax treaty override eller inte.¹⁰⁰

3.4 Närmare om interna motverkansåtgärder

3.4.1 Kort om begreppet

Ett av syften med skatteavtalet är som bekant att förhindra otillbörlig utnyttjande av en stats interna skattelagstiftning i syfte att undkomma beskattning, med andra ord skatteflykt.¹⁰¹ Skatteflyktssituationer kan förhindras genom intern lagstiftning. Fråga som uppkommer är således hur den interna lagstiftningen förhåller sig till skatteavtalen.¹⁰² Innan den frågan kan besvaras är det värt att titta närmare på själva begreppet intern motverkansåtgärd och dess bakgrund och syfte.

Begreppet intern motverkansåtgärd är ett begrepp som är något främmande för svenska rätt. Begreppet återfinns inte inom svensk lagstiftning och det är oklart om begreppet överhuvudtaget har någon rättslig innebörd.¹⁰³ Vägledning kan dock hämtas från kommentaren till OECD:s modellavtal.

Begreppet intern motverkansåtgärd härstammar från engelskans olika termer som *domestic anti-abuse legislation*, *domestic anti-avoidance acts* eller

⁹⁶ ”*Limitation on benefits*” artiklar benämns inom svensk doktrin som ”*begränsningsartiklar*”. Se Dahlberg, *Treaty shopping och begränsningsartikeln i det nya skatteavtalet Sverige – USA*, SN nr 12 1995, s. 695.

⁹⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2007, s. 201f.

⁹⁸ Art. 17 i skatteavtalet mellan USA och Sverige (SFS 1994:1617 och SFS 2005:1088).

⁹⁹ Dahlberg, SN nr 12 1995, s. 695 ff.

¹⁰⁰ Ceije, s. 105. Se även Matteotti, *Intertax* vol. 33 2005, s. 350, där uppfattning är att interna motverkansåtgärder är tax treaty override.

¹⁰¹ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 7.

¹⁰² Sallander, s. 190.

¹⁰³ Sallander, s. 190.

anti-abuse rules.¹⁰⁴ Begreppet intern motverkansåtgärd har kommit att återspegla samma typ av regler och används till viss del i den svenska doktrinen.¹⁰⁵ Jag har av den anledningen valt att uteslutande använda den svenska termen interna motverkansåtgärder och inte de engelska termerna. Begreppets innebörd och definition analyseras vidare i avsnitt 3.4.4 nedan.

3.4.2 Rätt till interna motverkansåtgärder?

I det föregående har jag nämnt att skatteplanering inte är något som anses vara förbjudet. Det är istället en möjlighet som personer och företag mer än gärna lägger stora ekonomiska resurser på.¹⁰⁶ I vissa situationer kan dessa ambitioner vara så stora att personer eller företag frestas av att på ett otillbörligt sätt utnyttja intern lagstiftning för att uppnå en specifik skatteeffekt. Utnyttjande kan bestå i att intern lagstiftning utnyttjas på ett sätt som det inte var åsyftat att göra.¹⁰⁷ Enligt OECD ökar dessutom risken för skatteflykt genom existensen av ett skatteavtal, dvs. risken för skatteflykt ökar med anledning av att fler personer potentiellt omfattas av den interna lagstiftningen.¹⁰⁸

Ett belysande exempel är att ett företag byter hemvist från en stat till en annan i syfte att omfattas av förmånerna i skatteavtalet och därmed undgå beskattning i den förstnämnda staten.¹⁰⁹ Enligt OECD ger situationen upphov till två frågeställningar, nämligen:

1. Kan företaget i nästkommande steg med hänvisning till otillbörligt utnyttjande av avtalet förvägras skatteavtalets förmåner och därmed beskattas i den första staten?
2. Kan den interna lagstiftningen som sätts ur spel genom skatteavtalet få genomslag trots att den strider mot skatteavtalet i fråga, dvs. om staten har rätt till interna motverkansåtgärder?¹¹⁰

Staterna är något förvirrade om frågorna ska besvaras i ordning eller om svaret på fråga 1 är beroende av svaret på fråga 2.¹¹¹ Vissa stater menar att ett otillbörligt utnyttjande av skatteavtalet leder till utnyttjande av den interna rätten, närmare bestämt reglerna som bestämmer skattskyldigheten. Enligt dessa stater leder missbruk av skatteavtalet per automatik till missbruk av den interna rätten. Frågan som följer är huruvida skatteavtalet i

¹⁰⁴ International Tax Glossary, 2009, s. 19. Se även Lang, s. 59-60.

¹⁰⁵ Se Sallander, s. 178. André, *Förhandsbesked direkt beskattning andra halvåret 2009*, SN nr 3 2010, s. 93-121 och Cejje, *Skattenytt Internationellt – direkt beskattning*, SN nr 1-2 2011 s. 45-51.

¹⁰⁶ Vogel, 1997, s. 119.

¹⁰⁷ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 7.1.

¹⁰⁸ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 8. OECD uttrycker det som att personer kan frestas till skatteflykt om det föreligger ett skatteavtal. Jag anser dock att ordvalet inte är passande. Skatteplanering är som nämnt tillåtet och då ingår alla tillämpliga regler. Fler tillämpliga regler kan enligt min mening inte presumeras öka frestelsen för skatteflykt hos den skattskyldige.

¹⁰⁹ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.

¹¹⁰ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.1.

¹¹¹ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.2 - 9.3.

dessa fall hindrar tillämpningen av den interna rätten. Enligt OECD utgör denna fråga en separat situation. Staterna menar dock att oklarheten i fråga 2 leder till att fråga 1 inte kan besvaras förrän denna oklarhet undanröjs.¹¹² Med andra ord kan vägran av skatteavtalets förmåner vara oförenligt med skatteavtalet.

Ett alternativt synsätt utgår, till skillnad som den ovan anförda, från missbruket av själva skatteavtalet. I dessa fall föreligger det regelkonkurrens mellan den interna rätten och skatteavtalet men de interna reglerna ska ges företräde framför skatteavtalet.¹¹³ Argumentet bygger på att uttalandet i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Dessa är följande.

*”Whilst these rules [interna motverkansåtgärder] 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.”*¹¹⁴

Uttalandet syftar på interna motverkansåtgärder och med anledning av detta är det ytterst viktigt att begreppet interna motverkansåtgärder definieras. Enligt Sallander är interna motverkansåtgärder regler som rör skatteflykt och som kan sätta skatteavtalsbestämmelser åt sidan. Nyckelordet i begreppet är alltså *skatteflykt*. Skatteflykt innefattar i sin tur alla tänkbara fall av missbruk av skatteavtalet.¹¹⁵ Om skatteavtalet är väl uppbyggt¹¹⁶ ryms det inom skatteavtalets syfte att bortse från transaktioner med bakomliggande missbruk av skatteavtalet. Tolkningen av avtalet i enlighet med dess syfte och gemensam partsvilja kan i dessa fall inte leda till annan bedömning.¹¹⁷ Med andra ord kan man säga att skatteavtal som inte innehåller några inbördes oklarheter bör tolkas så att missbruk av avtalet inte omfattas av själva skatteavtalet och att skatteavtalet därmed inte ska få genomslag.

OECD tar inte någon ställning i frågan om vilken ordning frågorna ska besvaras, utan menar att båda beskrivna uppfattningarna kan vara både rätt och fel. Stater får vägra förmåner i ett skatteavtal med hänvisning till båda uppfattning. Det avgörande är istället att staterna inte på förhand avgör huruvida otillbörligt utnyttjande av skatteavtalet föreligger eller inte. Staterna kan med andra ord inte på förhand bestämma om en specifik transaktion anses vara otillbörlig eller inte. Bedömningen ska alltså göras i det enskilda fallet. OECD är vidare på det klara med att skatteavtalets förmåner inte får vägras i andra situationer än där rättshandlingen

¹¹² OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.2.

¹¹³ Sallander, s. 192.

¹¹⁴ cit. OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 22.2.

¹¹⁵ Sallander, s. 193

¹¹⁶ Eng. *proper construction*, i OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.3. Med detta begrepp åsyftas inte att ett skatteavtal ska vara fullständigt, dvs. omfatta samtliga inkomster och skattesubjekt.

¹¹⁷ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.3. Jmf även art. 31 VCLT.

huvudsakliga företas i syfte att erhålla skatteavtalets förmåner.¹¹⁸ Inga undantag finns enligt OECD från denna princip. OECD torde syfta på att rättshandlingen som beskrivs strider mot skatteavtalets ändamål och syfte. Någon närmare förklaring till vad detta innebär ges dock inte. Av det tidigare anförda torde OECD syfta på artikel 31 i Wienkonventionen¹¹⁹ men det har framförts kritik mot kommentarens vaga och högst osäkra hänvisning till artikel 31 i Wienkonventionen. Kritiken grundas sig i att tolkning av skatteavtalet kan leda till att den förkastade rättshandlingen rymms inom skatteavtalets ändamål och syfte. Argumentet bygger på förståelsen att artikel 31 i Wienkonventionen torde godta vilken tolkning som helst med hänsyn till att artikeln är vag och allmänt hållen.¹²⁰

OECD:s uttrycker sig även i frågan om vilka regler som inte kan vara i konkurrens med skatteavtalen. Interna motverkansåtgärder som är *"part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule [...] there will be no conflict."*¹²¹

Bedömningen av tillämpligheten av interna regler som statuerar skattskyldighet sker med andra ord i steg ett i skatteavtalsstillämpningen.¹²² Bedömningen av tillämpligt skatteavtal sker först i steg två.¹²³ Följaktligen kan det inte uppstå någon oklarhet huruvida de interna reglerna är förenliga med skatteavtalet eller inte. Följaktligen blir en diskussion om regelkonflikt mellan skatteavtal och intern rätt överflödigt då det inte finns någon konflikt mellan regelverken.¹²⁴ Den interna rätten ska som bekant tillämpas med de inskränkningar som följer av skatteavtalet.¹²⁵ Derogationsprinciperna ska således aldrig behöva tillämpas i dessa situationer.¹²⁶

Det är dock inte alla som delar OECD:s inställning i den frågan. Existensen av interna motverkansåtgärder bygger på att det föreligger ett missbruk av intern rätt, genom otillbörligt utnyttjande av skatteavtalen. Om det således inte finns ett tillämpligt skatteavtal i situationen finns det inget som legitimerar existensen och i förlängningen tillämpningen av interna motverkansåtgärder. Skatteavtalet legitimerar med andra ord behovet av den interna lagstiftningen i fråga.¹²⁷

¹¹⁸ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.4f.

¹¹⁹ Se OECD Model, Kommentaren till Art. 1 para 9.3.

¹²⁰ Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, 2004, s. 247.

¹²¹ cit. OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 22.1.

¹²² Se avsnitt 2.3.1. Se även Dahlberg, 2012, s. 231.

¹²³ Dahlberg, 2012, s. 231f.

¹²⁴ Sallander, s. 191.

¹²⁵ Lindencrona, 1994, s. 24.

¹²⁶ Sallander, s. 192.

¹²⁷ Arnold, s. 250.

3.4.3 *Analys av kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal*

OECD:s kommentarer till artikel 1 i OECD:s modellavtal ger vägledning, dock rörig sådan. Därför finner jag det lämpligt att redan här ta tillfället i akt och framföra mina egna reflektioner. Mina reflektioner kommer dock i omvänd ordning mot avsnittet ovan. Jag finner det mer logiskt att göra denna uppdelning istället för uppdelningen i avsnittet ovan, som bygger på en kronologisk ordning av kommentaren till OECD:s modellavtal.

OECD:s resonemang, om att endast vissa interna regler kan vara i regelkonkurrens med skatteavtalet, är i linje med den gyllene regeln.¹²⁸ OECD:s resonemang bygger på förståelsen att interna motverkansåtgärder är ett från skatteavtalen frikopplat nätverk av regler. Jag ansluter mig till denna uppfattning. Om det inte vore så, och skatteavtalet skulle legitimera interna motverkansåtgärder, skulle dessa aldrig vara tillämpliga på rent interna situationer. I dessa situationer finns det inget skatteavtal som legitimerar den interna regeln. Reglerna hade än mindre varit tillämpliga i situationer då inblandade stater inte ingått skatteavtal.¹²⁹

Vidare är det inte med säkerhet helt enkelt att klassificera en intern regel som är del av regler som statuerar skattskyldighet eller som annan intern regel. Jag delar i detta OECD:s slutsats att båda regler kan utgöra interna motverkansåtgärder men endast den senare omfattas av skatteavtalet. Regelkonkurrensen mellan skatteavtalen och den interna rätten kan då endast uppkomma i förhållande till den senare regeln. Skulle man istället kunna säga att endast den senare utgör interna motverkansåtgärder? Om vi föreställer oss ett land, A, som grundar beskattningsrätt på nationalitetsprincipen, dvs. att alla medborgare ska beskattas, oavsett vart de bor. Beskattningen vore relativt enkel att undgå om en person byter medborgarskap. Om staten vill förhindra denna typ av skatteflykt kan den med fördel lagstifta om att beskattningsrätten föreligger i en viss tid efter dess att personen byter nationalitet. Regeln är en typisk regeln som ska motverka skatteflykt och som statuerar skattskyldighet. Det kan enligt min mening vara så att alla regler kan potentiellt utgöra interna motverkansåtgärder. Huruvida regelkonkurrens föreligger eller inte anser jag att en eventuell regelkonkurrens är skenbar i förhållandet mellan skatteavtalen och regler enligt exemplet. Regelkonkurrensen löser alltså sig själv enligt den gyllene regeln. Mot bakgrund av detta är det märkligt att HFD i OMX- domen tillämpade derogationsprinciperna som är tänkt att lösa en verklig regelkonkurrens. Mer om detta i nästa kapitel.

Slutligen till frågan om vägran av skatteavtalets förmåner och genomslaget av interna regler. Jag anser att OECD i denna del är klar med sitt budskap. Budskapet är dock inte pedagogiskt uppbyggt. Det som vi ska ta med oss är

¹²⁸ Se avsnitt 2.2.1. Se även not 25 ovan.

¹²⁹ I kapitel 4 redogörs för svenska regler som betraktas som interna motverkansåtgärder. Det är redan här värt att notera Skatteflyktslagens tillämpning inte är begränsat till gränsöverskridande transaktioner vilket är exempelvis fallet med CFC-lagstiftningen.

inte i vilken ordning frågorna i kommentaren¹³⁰ ska besvaras. OECD påpekar att det avgörande är huruvida det slutliga svaret överensstämmer med parternas avsikt med avtalet. Mot bakgrund av detta finner jag att OECD förespråkar en försiktig tillämpning av interna motverkansåtgärder och att partsavsikten torde stå i främsta ljuset. Rätt till motverkansåtgärder föreligger med andra ord endast i fall parterna är överens om att avtalet missbrukas i syfte att undgå beskattning, med andra ord i skatteflyktsituationer.

3.4.4 Begreppet interna motverkansåtgärder – en analys

Innan diskussionen fortsätter finner jag att det är på sin plats att utvärdera och analysera begreppet intern motverkansåtgärd. Av det anförda kan vi utläsa att behovet av interna motverkansåtgärder motiveras av att allt fler stater upptäckt situationer där skatteavtalet tillämpas på ett sätt som inte stämmer överens med det bakomliggande syftet med avtalet. Personer och företag använder skatteavtalen för att på ett konstlat sätt ta del av skatteavtalets förmåner och på så sätt undkomma beskattning. OECD menar att om en sådan situation uppstår har stater rätt att genom intern skatteflyktslagstiftning förhindra missbruk av skatteavtalet. OECD poängterar dock att stater inte har möjlighet att genom intern lagstiftning exemplifiera skatteflyktsituationer. Dessa ska istället bedömas med bakgrund i avtalets syfte och den gemensamma partsviljan.

Interna motverkansåtgärder definieras inte i lagtexten. Begreppet definieras inte heller i OECD:s modellavtal. Icke desto mindre förekommer begreppet i kommentaren till OECD:s modellavtal. Det torde vara något oklart vilket rättskällvärde kommentaren ska ges. Vi kan dock i rättsvetenskapens namn utgå från att kommentaren ges en framträdande roll som hjälpmedel vid tolkning av skatteavtal som baseras på modellavtalet.¹³¹ Begreppen förekommer uteslutande i sammanhang av skatteflykt eller andra situationer av otillbörligt utnyttjande av en stats skattelagstiftning. Syftet med interna motverkansåtgärder torde således vara att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Som en följd är det troligt att stater också avsett att dessa inte ska kunna åsidosättas genom skatteavtalet.¹³²

Sammanfattningsvis kan ett kriterium utläsas. Interna motverkansåtgärder är intern lagstiftning som har till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Lagstiftningen bör vidare inte kunna åsidosättas genom ett skatteavtal.

¹³⁰ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 9.1.

¹³¹ Se avsnitt 2.2.4.

¹³² Se Sallander, s. 190, som är av denna uppfattning.

3.5 Tax treaty override

3.5.1 Innebörden av avtalsöverträdelse¹³³

Rättsverkan av en traktat, däribland även ett skatteavtal, bygger på en gammal princip som sitter i ryggmärgen på varje jurist. Principen har precis samma beteckning oavsett vart i världen man befinner sig och lyder ”*pacta sunt servanda*”.¹³⁴ Icke desto mindre är det inte helt självklart vilken ställning ett skatteavtal har i jämförelse med den interna rätten.¹³⁵ I kombination med att stater mer eller mindre tvingas till att internt lagstifta mot utnyttjande av skatteavtal och dubbel icke-beskattnings, uppstår en sjo av frågor om hur den interna rätten förhåller sig till skatteavtalen.

Problematiken har inte passerat OECD obemärkt¹³⁶ vilket år 1989 resulterade i en rapport om tax treaty override¹³⁷. Innan vi går vidare är det på sin plats att ta en närmare till på vad *tax treaty override* innebär. Rapporten ger oss två meningar som ger viss vägledning för att definiera begreppet *tax treaty override*¹³⁸. De lyder som följer.

” [...] *the term “treaty override” refers to a situation where the domestic legislation of a State overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State.*”¹³⁹

”*In summary, the type of treaty override primarily addressed in this note is the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.*”¹⁴⁰

Den uppmärksamme läsaren märker redan här att den senare definitionen inskränker den tidigare. Dahlberg menar att detta inte kan vara OECD:s avsikt och att *treaty override* torde föreligga i samtliga fall då intern rätt, vare sig man talar om lagstiftning eller rättspraxis eller annan intern rätt,

¹³³ Egen översättning av termen Tax treaty override. Den engelska termen Tax Treaty override har ingen officiell svensk översättning. Se avsnitt 1.6. Se även Linderfalk (red.), 2006, s. 77.

¹³⁴ Översatt till svenska språket betyder grundsatsen ”*avtal ska hållas*”, se Bring m.fl., s. 16 f. Skatteavtalets rättsliga ställning kan vidare, per definition, sägas stå över den interna lagstiftningen. Principens grundsats värnas starkt av den internationella domstolen även om fallet inte verkar vara detsamma inför de nationella domstolarna. Se vidare i Sundgren, *Efterlevnad av traktater*, SN nr 7-8 1995, s. 461 ff.

¹³⁵ Se avsnitt 4 och 5.

¹³⁶ Sundgren, SN nr 7-8 1995, s. 462 f.

¹³⁷ OECD, Tax Treaty Override, 1989.

¹³⁸ Svensk översättning torde vara avtalsöverträdelse men det engelska uttrycket Treaty override används även i svensk litteratur, se exempelvis Pelin, 2004, s. 115.

¹³⁹ Cit. OECD, Tax Treaty Override, 1989, p. 2. Jmf. med art. 27 VCLT som stadgar att intern rätt inte kan läggas till grund för åsidosättande av en traktat. Se även OECD, Tax Treaty Override, 1989, p. 11.

¹⁴⁰ Cit. OECD, Tax Treaty Override, 1989, p. 5.

åsidosätter ett skatteavtal.¹⁴¹ Detta är något som förvisso framgår av rapporten som uttryckligen säger att treaty override kan uppkomma då intern lagstiftning föreskriver åsidosättande av ett skatteavtal men att situationen även kan uppstå i alla fall då tolkning av intern rätt kan komma att åsidosätta skatteavtal utan att hänvisning gjorts till skatteavtal.¹⁴² *Per se* torde även dessa fall omfattas av OECDs definition av tax treaty override¹⁴³ men svaret är långt ifrån given. Överträdelsen kan bero på en domstols inkompetens eller ovana att tillämpa folkrättsliga tolkningsmetoder som i en situationen dömer i strid med skatteavtalet. I dessa fall talar vi inte om intern rätt som strider mot skatteavtalet utan endast om felaktig tolkning av *de lege lata*. Inom doktrin benämns dessa situationer som *juridical override*.¹⁴⁴

Min uppfattning är att diskussionen ovan är något överflödigt då definitionen i punkten 5 i rapporten inte bör ses som en inskränkning av definitionen i punkten 2 i rapporten. Punkten 5 inleds med ordet ”*In, summary*” vilket tyder på att det är endast ett förtydligande och innebär inte något annat än att dessa fall torde vara de mest självklara fall av treaty override, men att treaty override självklart kan uppstå i fler än dessa fall. Jag anser således att definitionen av tax treaty override ska ses brett och ska omfatta alla fall då tillämpningen och tolkningen av den interna rätten åsidosätter ett skatteavtal. Liknande uppfattning kommer till uttryck enligt Vogel, som likaså förespråkar en bred tolkning av begreppet framför en snäv.¹⁴⁵

3.5.2 Konsekvenser av tax treaty override

Tax treaty override är ett ingrepp i den internationella rätten och något som bör med största möjliga mån undvikas.¹⁴⁶ OECD:s förslag på konsekvenser som en stat kan vidta i fall då en stat gör sig skyldig till tax treaty override är att skriftligen protestera mot överträdelsen.¹⁴⁷ Protesten bör bestå av en förklaring kring den påstådda överträdelsen samt en uppmaning till att omedelbart upphöra med överträdelsen.¹⁴⁸ Skulle den felande staten inte följa uppmaningen är den andra parten utelämnad till de regler som Wienkonventionen stadgar om rättsverkan av ett avtalsbrott.¹⁴⁹ Det krävs dock att avtalsbrottet ska vara av väsentlig betydelse¹⁵⁰ vilket torde innebära

¹⁴¹ Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterät*, 2000, s. 304.

¹⁴² OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 2.

¹⁴³ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 2.

¹⁴⁴ Roxan, *Judicial overrides of double tax conventions: The case of a permanent establishment*, *Intertax*, Vol. 25, 1997, s. 367.

¹⁴⁵ Vogel, 1997, s. 67 ff.

¹⁴⁶ Matteotti, *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. 337.

¹⁴⁷ OECD, *Tax treaty override*, 1989, p. 21.

¹⁴⁸ OECD, *Tax treaty override*, 1989, p. 21.

¹⁴⁹ Art. 60 VCLT.

¹⁵⁰ Se art. 60.3 VCLT.

ett brott mot en bestämmelse som är av absolut betydelse för förverkligandet av skatteavtalets ändamål och syfte.¹⁵¹

Av det anförda framgår att OECD i sin rapport inte gör mer än hänvisar till de regler som framgår av Wienkonventionen. Icke desto mindre leder treaty override många gånger inte till några större konsekvenser för den felande staten, utöver att statens rykte som en avtalspart försämras, vilket i sig kan vara ingripande eftersom det kan leda till försvagade ekonomiska relationer till andra stater. Den största konsekvensen av treaty override är onekligen att den internationella rättens dignitet försvagas, vilket i det långa loppet leder till att den internationella handeln hämnas och försvåras.¹⁵²

3.6 Slutsats

Av det anförda kan följande slutsats anmärkas. *Dubbel icke-beskattning* är en situation som uppstår när en transaktion eller led av transaktioner som omfattas av ett skatteavtal leder till att en inkomst inte beskattas i någon av avtalsslutande stater, men att inkomsten i själva verket enligt intern rätt kan beskattas i båda stater. Om skatteavtalets tillämplighet föregås av ett mer eller mindre konstlat upplägg från skattskyldiges sida för att omfattas av skatteavtalet, kallas situationen för *tax treaty shopping*. Tillämpning av skatteavtalet leder med andra ord till skattefrihet för den skattskyldige.

Dubbel icke-beskattning är något som staterna inte accepterar och många olika krafttag tas för att motverka fenomenet. En av dessa är intern lagstiftning, mer specifikt interna skatteregler som har till syfte att förhindra skatteflykt. Dessa regler har ett samlingsnamn som på svenska benämns som *interna motverkansåtgärder*. Fortsättningsvis avses således med begreppet intern motverkansåtgärd, i denna uppsats, all intern lagstiftning som har till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande.

Tax treaty override är ett begrepp som beskriver en situation där en stat genom intern lagstiftningen åsidosätter bestämmelser i ett skatteavtal. Med andra ord är det fråga om avtalsöverträdelse. Huruvida svenska interna motverkansåtgärder utgör tax treaty override diskuteras i det efterföljande.

¹⁵¹ OECD, Tax Treaty Override, 1989, p. 22-23, jmf Linderfalk, s. 78.

¹⁵² Matteotti, Intertax vol. 33 2005, s. 337. En fråga är värd att fundera på är vem kan göra sig skyldig till Tax treaty override, närmare bestämt frågan om ett företag kan göra sig skyldig till Tax treaty override? Frågan kan med stor säkerhet besvaras nekande men frågan är enligt min mening befogad. Som första meningen i avsnittet antyder är Tax treaty override ett ingrepp i den internationella rätten vilket torde innebära att det endast binder stater och inte individer.

4 Närmare om regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt

4.1 Inledning

Innan vi går in på själva regelkonkurrensen kan vi konstatera att det är oundvikligt att tillämpa ett skatteavtal och intern rätt samtidigt. I en situation, vilken som än uppstår, måste vi först vända oss till den interna rätten för att säkerställa att inkomsten eller individen omfattas av skattskyldigheten i Sverige. Är svaret nej på denna fråga har vi ingen dubbelbeskattningssituation och regelkonkurrens kan inte uppstå. Är svaret däremot ja måste vi gå vidare och titta på om skatteavtalet är tillämpligt i fallet.¹⁵³ När vi funnit att det finns ett skatteavtal och intern rätt som är tillämpligt i det aktuella fallet, kan vi börja diskutera om vilket som ska ges företräde.

Föregående kapitel redovisar allmänna utgångspunkter vad avser interna motverkansåtgärder. Enligt det anförda anser OECD att interna motverkansåtgärder kan godtas om de uppfyller syftet på att motverka skatteflykt. Följande kapitel syftar till att undersöka regler inom svensk rätt som kan anses ha ställning av intern motverkansåtgärd. Uppräkningen är allt annat än uttömmande, dvs. även andra regler inom den svenska skatterätten kan komma att betraktas som interna motverkansåtgärder. Urvalet av reglerna har sin bakgrund i den efterföljande genomgången av rättspraxis på området. Regler som får närmare genomgång är således CFC-reglerna i 39 a kap. IL, tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL samt Skatteflyktslagen.¹⁵⁴ Vidare berörs frågan om nämnda reglers förhållande till skatteavtalen.

Följande framställning tar endast sikte på rättsläget i Sverige. Innan år 2012 hade vi två rättsfall som utgjorde ramarna för förhållandet mellan skatteavtalen och den interna rätten, RÅ 2008 ref. 24¹⁵⁵ och RÅ 2010 ref. 112¹⁵⁶. Den 26 mars 2012 meddelade HFD ett avgörande som kommit att kallas för Peru-domarna¹⁵⁷ där HFD gör *obiter dicta* uttalanden som med största sannolikhet påverkar rättsläget. Skatteflyktslagen och Peru-domarna har vidare fått stort utrymme med anledning av att lagen i förhållande till fallet ännu inte hunnit diskuteras utförligt i doktrinen.¹⁵⁸

¹⁵³ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁵⁴ Lagen (1995:1229) mot skatteflykt.

¹⁵⁵ Mål nr. 2697-05.

¹⁵⁶ Mål nr. 283-10.

¹⁵⁷ HFD 2012 ref. 20, mål nr. 1335-11 och 1336-11.

¹⁵⁸ En genomsökning av de stora skattejuridiska tidskrifter, SkatteNytt, Svensk Skattetidning och Ballans visar endast en artikel som behandlar fallet utförligt, nämligen, Hilling SN 2012 nr 9, s. 582-592.

4.2 CFC-lagstiftning

4.2.1 Allmänt om CFC-lagstiftning

CFC-lagstiftning är resultat av det uppmärksammade problemet med skatteflykt under 1900-talets senare hälft. Omfattande avskaffning av valutareglering och utveckling av multinationella företag ligger enligt OECD bakom denna utbredning av skatteflykt.¹⁵⁹ CFC-reglerna innebär att en person beskattas i hemlandet för inkomst som uppkommer i ett utländskt ägt bolag. Detta innebär ett avsteg från principen om att bolagets inkomster beskattas endast hos bolaget. Värt att notera är att inkomsterna inte beskattas hos bolaget från ägarens bosättningsstats sida.¹⁶⁰ CFC-lagstiftningen har vidare syfte till att förhindra skatteflykt i form av skattearbitrage genom att verksamhet i en stat bedrivs genom bolag i ett skatteparadis.¹⁶¹ Jämfört med det anförda rörande interna motverkansåtgärder i föregående kapitel, är det ingen tvekan om att CFC-lagstiftningen klassificeras som en intern motverkansåtgärd.¹⁶²

De svenska CFC-reglerna tillämpades först år 1990 och har sedan dess varit föremål för flera ändringar.¹⁶³ Dagens regler återfinns i 39a kap. IL och innebär att en ägare är skattskyldig för den del av överskottet i det utländska bolaget som motsvarar ägarandelen.¹⁶⁴ Reglerna träffar vidare inte ägande i alla bolag utan endast de som enligt lagens bestämmelser anses vara lågbeskattade. Bolaget anses vara lågbeskattat om bolagets överskott beskattas med mindre än 55 procent av den skatt som motsvarande svenskt bolag beskattas med.¹⁶⁵ Det finns dock undantag som innebär att beskattning inte ska ske hos ägaren om bolaget är hemmahörande i ett av bilagan till 39a kap. IL uppräknade stater. Undantaget utvidgades i samband med 2008 ändringar till att omfatta samtliga bolag med verklig etablering om bolaget anses ha hemvist i ett EU land.¹⁶⁶ Mot bakgrund av rättsfallet RÅ 2008 ref. 24 som redogörs för i nästa kapitel är det värt att notera att CFC-reglerna är tillämpliga i förhållande till Schweiz under förutsättningar att bolaget driver viss form av verksamhet, bl.a. bank- och försäkringsverksamhet.¹⁶⁷

¹⁵⁹ OECD, Controlled Foreign Company Legislation, 1996, s. 9, 19f.

¹⁶⁰ OECD, Controlled Foreign Company Legislation, 1996, s. 20.

¹⁶¹ Rabe och Hellenius, s. 445.

¹⁶² Se avsnitt 3.4 ovan.

¹⁶³ Reglerna tillkom genom ag (1989:1040) ändring i Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och ändrades 2004 och senast 2008 som följd av avgörandet från EG-domstolen i mål C-196/04 Cadbury Schweppes. För en närmare redogörelse för hur EU-rätten påverkat CFC-lagstiftningen se Ståhl, m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 51f., 153f. Se även Barenfeld och Österman, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, SvSkt 2008:2 s. 105-118.

¹⁶⁴ 39a kap.13 § IL.

¹⁶⁵ 39a kap. 5 § 1 st. IL.

¹⁶⁶ 39a kap. 7a § 1 st. IL. Se även not 137 ovan.

¹⁶⁷ 39a kap. 7 § 1 st. IL

Beskattning enligt CFC-reglerna fogar vidare inte någon utdelning till ägaren, eller att ägaren på något annat sätt tillgodogjort sig överskottet.¹⁶⁸ Slutligen medges avräkning av den faktiskt erlagda skatten som bolaget erlagt i sin hemviststat med den del det motsvarar ägarens del i bolaget.¹⁶⁹

4.2.2 RÅ 2008 ref. 24

I RÅ 2008 ref. 24 hade HFD att ta ställning till förhållandet mellan beskattning enligt 39 a kap. IL, sk. CFC-beskattning, och skatteavtal. Omständigheterna var följande: ett svenskt bolag, X AB ägde samtliga andelar i ett schweiziskt bolag Y AG. Z AB, ett dotterbolag till X AB, direktförsäkrade koncerninterna risker som Y AG sedan återförsäkrade. De återförsäkrade riskerna hos Y AG avser fast och lös egendom, ansvar, motor och Civic Bond Program. X AB ansökte hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked beskattning enligt reglerna i 39 a kap. IL hindras av bestämmelserna i:

1. skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz¹⁷⁰, eller
2. artikel 56 EG-fördraget?¹⁷¹

Skatterättsnämnden (SRN) inledde sin bedömning med att konstatera följande: *”För att bestämma vad som utgör inkomst och vem som ska ta upp inkomst tillämpas en stats interna rätt utan hänsyn till bestämmelserna i ett skatteavtal.”*¹⁷² Vid tillämpningen av 39 a kap. 13 § IL innebär detta att X AB enligt svenska regler i förevarande fall anses vara skattskyldig för inkomster hos Y AG. Den inkomst som Y AG beskattas för i Schweiz enligt den interna rätten är i CFC hänseende inte samma inkomst som X AB beskattas för i Sverige.

SRN fortsätter med att konstatera att Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz är hemviststat för inkomster enligt 39 a kap. IL hos X AB. Nämnden anför vidare att den delägarbeskattning som 39 a kap. IL innebär inte anses vara beskattning av utdelning enligt artikel 10 i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz, utan istället ska hänföras till inkomst av rörelse enligt artikel 7 eller annan inkomst enligt artikel 23. SRN anför vidare att Sverige som hemviststat äger beskatta inkomsterna oberoende till vilken artikel inkomsten hänförs och att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte hindrar beskattning av X AB enligt 39 a kap. 13 § IL. I sin utvärdering anför SRN att artikel 23 ger hemviststaten exklusiv beskattningsrätt för inkomster som inte hänförs till någon annan bestämmelse. Slutligen anser SRN att beskattningen av X AB för inkomst av rörelse enligt artikel 7 inte hindras *”för de fall inkomsten vore att hänföra*

¹⁶⁸ prop. 2007/08:16, s. 13

¹⁶⁹ 18 § Avräkningslagen (SFS 1986:468).

¹⁷⁰ Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

¹⁷¹ Denna fråga lämnas helt utanför denna framställning. Frågan behandlas i Ståhl, m.fl., *EU-skatte rätt*, 2011, s. 51f., 153f. Se även Barenfeld m.fl., s. 105-118.

¹⁷² cit. RÅ 2008 ref. 24.

till ett fast driftställe för bolaget i Schweiz eftersom Sverige [...] inte använder undantagsmetoden (exempt) utan avräkningsmetoden (credit).”¹⁷³

Avgörandet hos SRN hade många avvikande meningar varav ledamoten Virin var skiljaktig angående svaret på fråga 1¹⁷⁴. Mot bakgrund av det anförda i föregående kapitlet är det värt att redogöra för Virins skiljaktiga mening. Virin utgår från grundsatsen för rättfärdigandet av CFC-lagstiftningens existens jämsides med ett skatteavtal, nämligen kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Virin menar att kommentaren ger stöd för båda uppfattningar men att det i fallet saknas stöd för CFC-reglerna i 39 a kap. IL att samexistera med skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz med hänvisning till att den gemensamma partsviljan inte kan ha innefattat tillämpning av CFC-regler. Virin påpekar också att kommentaren som tillkommit flera decennier senare inte kan läggas till grund för tolkning av ett skatteavtal och att det i det sammanhanget bör tas hänsyn till att en av avtalsparterna, i detta fall Schweiz, avgett en reservation avseende tillämpningen av interna motverkansåtgärder i form av CFC-lagstiftning. Virin anser således att fråga 1 ska ha besvarat jakande och att tillämpningen av de svenska CFC-regler kontra Schweiz bör föregås av omförhandling av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Avseende fråga 1 hade HFD samma uppfattning som SRN, dock med annan motivering. HFD konstaterade att ett skatteavtal folkrättsligt binder Sverige men att det blir svensk lag först genom inkorporering. HFD anför vidare att lag om skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar utan att det endast kan inskränka den skattskyldighet som annars skulle föreligga. HFD ger alltså uttryck för den s.k. gyllene regeln och att den skulle innebära att Sverige är obehindrad att i senare lag utvidga beskattningsanspråk.

Utan att närmare gå in på uttalandet ovan anför HFD att en eventuell regelkonkurrens som i efterkommande skede uppstår med fördel kan lösas med de allmänna derogationsprinciper. I fallet tillämpar HFD principen om *lex-posterior* vilket innebär att den senare tillkomna lagen ger företräde framför den äldre. CFC-lagstiftningen har onekligen tillkommit efter att skatteavtalet inkorporerats och ska därför ges företräde. CFC-lagstiftningen kan med andra ord inte inskränkas genom bestämmelser i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz och med anledning av detta ska någon analys av avtalet inte göras.

4.2.3 Analys

I RÅ 2008 ref. 24 säger HFD att regelkonkurrensen skulle lösas med de allmänna derogationsprinciperna, utan att närmare behandla frågan om det

¹⁷³ cit. RÅ 2008 ref. 24. Enligt min mening är uttalandet överflödigt och förvirrande. Jag finner det märkligt att SRN uttalar sig i generella termer istället för att hänvisa till artikel 24 i aktuella skatteavtalet, som anger credit som metod för undvikande av dubbelbeskattning.

¹⁷⁴ Eftersom fråga 2 som rör EG-rätten ligger utanför denna framställning görs ingen genomgång av de skiljaktiga meningarna avseende den frågan.

föreligger någon regelkonkurrens. Detta kan inte förstås på annat sätt än att HFD anser att det föreligger regelkonkurrens mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet i fråga. HFD säger vidare att någon tolkning av avtalet därmed inte ska göras. Detta har kritiserats för att vara ett cirkelargument.¹⁷⁵ HFD kan omöjligt komma fram till att det föreligger regelkonkurrens mellan skatteavtalet och CFC-lagstiftningen utan att tolka avtalet.¹⁷⁶ Jag delar i detta Cejies uppfattning. HFD verkar inte heller ta hänsyn till vad CFC-lagstiftningen har för syfte. Detta kommer till uttryck genom att HFD tillämpar principen om *lex posterior* som inte tar hänsyn till lagstiftningens syfte utan istället endast datum för införandet av lagen. Tillämpar vi kontentan av fallet rakt av på en situation där skatteavtalet ingår exempelvis år 2000 får vi resultatet att skatteavtalet ska ges företräde. Detta kan enligt min mening knappast vara avsikten varken med ett skatteavtal eller med CFC-lagstiftningen. Kritiken som framförts har främst rört tillämpningen av *lex posterior*. HFD hade med genom att istället tillämpa *lex specialis* kunnat nå samma resultat men utan att skapa förvirring.¹⁷⁷

4.2.4 CFC-lagstiftningen i förhållande till skatteavtalen

Hur CFC-lagstiftningen står i förhållande till skatteavtalet är en fråga som inte kan besvaras med få ord. En utredning kan dock klargöra många hinder på vägen till svaret. Till syfte för denna framställning används endast den avtalstexten som framgår av OECD:s modellavtal. Den artikeln som främst berör CFC-lagstiftning är artikel 7 om inkomst av rörelse.¹⁷⁸ Slutligen kommer OECD:s uttalanden att ställas i förhållande till utgången i RÅ 2008 ref. 24.

Enligt artikel 7 ska inkomst av rörelse i en avtalsstat beskattas endast i den staten, men undantag för inkomster som hänförs till fast driftställe.¹⁷⁹ Artikeln ställer enligt OECD inte till några hinder för tillämpningen av CFC-regler. OECD:s argument grundar sig på att det inte sker någon dubbelbeskattning i avtalets bemärkelse då beskattning sker hos olika skattesubjekt.¹⁸⁰ Argumentet har fått gehör hos den svenska lagstiftaren som grundar CFC-reglernas legitima giltighet i förhållande till skatteavtalen.¹⁸¹ Det finns dock en del stater som valt att reservera sig mot användning av CFC-beskattning med stöd av artikel 7, däribland Schweiz. Enligt dessa förbjuder artikel 7 beskattning i någon annan stat än bolagets hemviststat.¹⁸² Den svenska lagstiftaren har avseende reservationerna uttalat sig att då många medlemsstater godtagit CFC-beskattning kan reservationerna inte anses utgöra grund för att parternas avsikt varit att låta artikel 7 förbjuda

¹⁷⁵ Cejje, 2010, s. 103.

¹⁷⁶ Cejje, 2010, s. 103.

¹⁷⁷ Se även Cejje, 2010, s. 104f och Dahlberg, SN 2008 s. 487.

¹⁷⁸ Fontana, R., *The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part I*, European Taxation, s. 263.

¹⁷⁹ OECD, Model, art. 7 para 1.

¹⁸⁰ OECD, Model, Kommentaren till art. 7 para 14.

¹⁸¹ Prop. 2003/04:10, s. 100f.

¹⁸² OECD, Model, Kommentaren till 1 para 27.9.

CFC-beskattnings.¹⁸³ Reservationen som Schweiz avgett har vunnit gehör i Frankrikes högsta skattedomstol. Avgörandet gällde regelkonflikt mellan de franska CFC-regler¹⁸⁴ och skatteavtalet mellan Frankrike och Schweiz, dvs. näst intill identisk fråga som RÅ 2008 ref. 24. Kontentan av domen är att bokstavstolkning ska gå före en ändamålsenlig tolkning av skatteavtalen, när dessa leder till motsatta resultat. Tolkningen av avtalet ska med andra ord göras med utgångspunkt i tolkningsmetoder enligt Wienkonventionen. Domstolen säger: "[S]yftet med ett skatteavtal skulle inte kunna rättfärdiga att man bortsåg från art. 7:1 av det enda skälet att den franska beskattningen av det schweiziska bolagets vinst inte pålagts i detta bolags namn utan lagts på moderbolaget som är en från detta avskild juridisk person..."¹⁸⁵ Avgörandet resulterade slutligen i att frågan löstes av staterna genom omförhandling av skatteavtalet. En uttrycklig bestämmelse i skatteavtalet gav därefter Frankrike rätt att tillämpa nämnda CFC-bestämmelsen.¹⁸⁶

4.2.5 Slutsats

Stor osäkerhet och oenighet kan det sägas föreligga i frågan huruvida de svenska CFC-reglerna är förenliga med skatteavtalen. HFD följer uppenbarligen den svenske lagstiftarens uttalanden om att reservationen mot artikel 7 som Schweiz avgett inte innebär att CFC-lagstiftningen begränsas av skatteavtalet. Knäckfrågan är med andra ord om artikel 7 omöjliggör tillämpning av CFC-reglerna. OECD förespråkar precis det motsatta mot vad den svenske lagstiftaren och HFD kommit fram till.

HFD frångår vidare sin egen praxis sedan flera år tillbaka, RÅ 1996 ref. 84, där HFD säger att kommentaren ska ges en vägledande roll. Denna bedömning kan enligt min mening inte ha lett till annan bedömning än den som ledamot Virin kommit fram till. Schweiz har uttryckligen motsatt sig CFC-lagstiftning vilket omöjligt kan tolkas på annat sätt än att användning av CFC-lagstiftning aldrig kan tolkas i avtalets sammanhang.¹⁸⁷ Jag anser att HFD dömt felaktigt men delar inte doktrins mening om att avgörandet utgör *juridical tax treaty override*.¹⁸⁸ Jag anser att HFD följer svensk rätt som den är, dvs. det som framgår av förarbeten.

Sammanfattningsvis anser jag att de svenska CFC-reglerna med bakgrund i OECD:s uttalanden kan strida mot skatteavtalen, i vart fall i förhållande till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. OECD:s förespråkar en

¹⁸³ Prop. 2003/04:10, s. 101.

¹⁸⁴ Art. 209-B Code Général des Impôts

¹⁸⁵ Conseil d'Etat den 14 juni 2002 i målet Schneider Electric. Hämtad från sekundärkällan Brokelind, *Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen*, SvSkt 2002:9 s. 664.

¹⁸⁶ Brokelind, s. 667. Notera dock att Frankrike i artikel 55 i den franska konstitutionen medger traktater, och därmed skatteavtalen, konstitutionellt företräde framför den interna rätten. Se Brokelind, s. 661. För beskrivning av de dualistiska och monistiska systemen se Bernitz, *EG-rättens grunder*, 1992 s. 51f.

¹⁸⁷ Jfr. art. 31 VCLT.

¹⁸⁸ Cejje, 2010, s. 104f.

avtalskonform tillämpning och tolkning av den interna rätten. Uttalanden i förarbetena utgör däremot direkt *tax treaty override* i förhållande till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. I förlängningen borde HFD inte ha följt uttalandena utan dömt på samma sätt som den franska domstolen i Schneidermålet.

4.3 Tioårsregeln 3 kap. 19 § IL

4.3.1 Kort om tioårsregeln

Tioårsregeln har sitt ursprung från 1980-talet då brottsförebyggande rådet, BRÅ, uppmärksammade¹⁸⁹ den förmånliga kapitalbeskattningen som kan uppstå i samband med att en person flyttar från Sverige och då inte anses obegränsat skattskyldig.¹⁹⁰ Aktieförsäljningen som en utomlands bosatt person företar skulle då vara skattefri i Sverige.¹⁹¹

Regelns innebörd enligt dagens lydelse¹⁹² innebär att en utvidgning av skattskyldigheten för kapitalvinster på delägarrätter i svenska bolag samt på andelar i handelsbolag och sedan 2008 även i utländska juridiska personer.¹⁹³ Subjektet är vidare en begränsat skattskyldig person som under avyttringsåret och närmast föregående tio åren varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige.¹⁹⁴ En person som således anses ha väsentlig anknytning till Sverige är alltjämt obegränsat skattskyldig¹⁹⁵ här i riket och omfattas följaktligen inte av regeln.¹⁹⁶ Tioårsregeln i IL har vidare varit föremål för förändringar, senast år 2011, men den stora förändringen skedde 2007 som en följd av avgörandet från EU-domstolen i målet *X och Y mot Skatteverket*^{197 198}.

4.3.2 RÅ 2010 ref. 112

I RÅ 2010 ref. 112 hade HFD att ta ställning till förhållandet mellan tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL och skatteavtalet mellan Sverige och Grekland¹⁹⁹. Bakgrunden i målet är följande. En privatperson A avsåg att flytta från Sverige och bosätta sig i Grekland. A ägde ett svenskt

¹⁸⁹ BRÅ PM 1982:4

¹⁹⁰ Prop. 1982/83:144, s. 10ff.

¹⁹¹ 53 § 1 mom. 1 st. a. KL.

¹⁹² 3 kap. 19 § IL.

¹⁹³ Skatteverkets handledning – del 1, 2012, s. 165.

¹⁹⁴ För beskrivning av bosättningskravet och stadigvarande vistelse se Rabe och Hellenius, s. 202-205.

¹⁹⁵ 3 kap. 3 § IL.

¹⁹⁶ Inkomstskattelagen, En kommentar, 2012, s. 127.

¹⁹⁷ Mål C-436/00 *X och Y mot Riksskatteverket*.

¹⁹⁸ Inkomstskattelagen, En kommentar, 2012, s. 128f. Se närmare i Ståhl m.fl., EU-skatterätt, 2011, s. 130 ff. För beskrivning om tioårsregeln i förhållande till EU-rätten Cejje, *Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?*, SN 2008 nr 5, s. 253-267.

¹⁹⁹ Kungörelse (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

fåmansföretag X AB genom ett helägt cypriotiskt bolag Y Co. Y Co förvärvade andelarna i X AB till underpris kort efter att Y Co bildades. I samband med flytten avyttras eller likvideras X AB och efter flytten avyttrar A andelarna i Y Co till utomstående. Vidare anses A vara bosatt och har skatterättslig hemvist i Grekland såväl enligt svensk intern rätt som grekisk intern rätt samt enligt skatteavtalet. Enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland hade Grekland exklusiv beskattningsrätt. Med anledning av detta ansökte A om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden med följande frågor:

1. Kommer A att beskattas i Sverige vid en eventuell avyttring av andelarna i Y Co?
2. Besvaras fråga 1 annorlunda om A genom ett annat nybildat bolag inom EU genomför samma transaktion?²⁰⁰
3. Är skatteflyktslagen²⁰¹ tillämplig på förfarandet i fråga 2?²⁰²

SRN inleder med en genomgång av tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL och bakgrunden till regeln. Därefter konstaterar SRN att tioårsregeln mot bakgrund i stadgandet i artikel 11 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland, som ger Grekland exklusiv beskattningsrätt, inte är förenlig med reglerna i skatteavtalet. För att utröna frågan om hur regelkonkurrensen ska lösas hänvisar SRN till RÅ 2008 ref. 24 om att lag om skatteavtal inte äger företräde framför intern rätt. SRN hänvisar även till Grundlagsberedningens uttalanden om konstitutionella föreskrifter om regelkonkurrens som aldrig kom att inflyta i regeringsformen. Enligt SRN är regelkonkurrensen alltjämt oreglerad och menar att allmänna derogationsprinciper får användas för att lösa regelkonkurrensen. SRN uttalar att regeln om *lex superior* bör kunna ge skatteavtalet företräde men att denna tanke avfärdats från HFDs sida i RÅ 2008 ref. 24. Det är istället principerna om *lex specialis* och *lex posterior* som kan tillämpas.

Ovan nämnda principer ger dock enligt SRN inte någon lösning på frågan eftersom det inte kan utläsas av ordalydelsen i reglerna vilket som utgör speciallag. Tioårsregeln tillkom visserligen senare än skatteavtalet men SRN finner det lämpligt att undersöka i förarbetena till nämnda regeln huruvida regeln är avsedd att ges företräde framför ett skatteavtal. SRN finner dock inget klagörande i förarbetena till tioårsregeln utan faller tillbaka till ”*de helt generella ståndpunkter som Regeringsrätten gav uttryck för i RÅ 2008 ref. 24.*”²⁰³ Mot bakgrund av HFDs principer i RÅ 2008 ref. 24 ska tioårsregeln ges företräde framför skatteavtalet.

Avgörandet i SRN hade många skiljaktiga meningar varav två ledamöter, Svanberg och Werkell, anförde följande. Mot vad de övriga ledamöterna

²⁰⁰ Fråga 2 avfärdades av SRN då frågan inte ansågs lämpad för förhandsbesked. Fråga 2 behandlas inte närmare i denna framställning.

²⁰¹ Lagen (1995:1229) mot skatteflykt.

²⁰² Frågan ställdes i förhållande till fråga 2 men kom att beröra båda frågorna genom att parterna ansåg att skatteavtalet hindrade beskattning enligt tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Skatteverket ansåg dock att skatteflyktslagen var tillämplig i förhållande till båda frågorna.

²⁰³ cit. RÅ 2010 ref. 112, Skatterättsnämndens bedömning (fråga 1).

anförde menar Svanberg och Werkell att tioårsregeln till skillnad från CFC-lagstiftningen, som var föremål för bedömning i RÅ 2008 ref. 24, ”är så allmänt formulerad att den inte omfattar alla fall då en skattskyldig som innehar utländska delägarrätter avyttrar dessa”²⁰⁴ Till skillnad från CFC-lagstiftningen kan det inte varit regeringens avsikt att ge tioårsregeln företräde framför tidigare ingånget skatteavtal. Skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska således ges företräde. Ledamöterna anför vidare att skatteflyktslagen är en form av intern motverkansåtgärd vars tillämpning i fallet bör bedömas utifrån kommentaren till OECD:s modellavtal. Ledamöterna finner dock att den svenska lagstiftaren genom avsaknad av uttalanden i förarbetena till tioårsregeln²⁰⁵ inte gett uttryck för att skatteflyktslagen ska ges företräde framför skatteavtal och att skatteflyktslagen således inte kan anses vara tillämplig.

Föredragande Kjell delade Svanberg och Werkells bedömning i fråga 1 men menade att fråga 3 borde ha besvarats jakande. Föredragande Kjell menar att skatteflyktslagen är en del av den interna lagstiftningen och att det är den interna lagstiftningen som ger stöd för beskattning i Sverige. Skatteavtalet ska därmed inte ges särställning gentemot skatteflyktslagen vilket enligt Kjell ger stöd för att skatteavtalet mellan Sverige och Grekland inte hindrar tillämpning av skatteflyktslagen.

HFD konstaterar inledningsvis att A omfattas av tioårsregeln och grund för beskattning i Sverige föreligger därmed. Denna beskattningsrätt inskränks dock genom artikel 11 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland varför en undersökning av regelkonkurrensen måste göras. HFD uttalar sig därefter om det generella förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal enligt följande:

*”En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. [...] Detta gäller även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt. [...] Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför bestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal.”*²⁰⁶

HFD klargör vidare för skälet för avgörandet i RÅ 2008 ref. 24. Omständigheterna var enligt HFD särpräglade och kunde inte lösas med ovan angivna huvudregel. CFC-reglerna i det fallet tog nämligen sikte på det specifika förfarandet som var aktuellt i fallet och kunde därför tillämpas oberoende av bestämmelserna i skatteavtalet. Domstolen pekar vidare på att någon förändring i rättsläget med anledning av RÅ 2008 ref. 24 inte skett och att skatteavtalet således ska tillämpas framför intern rätt. Denna huvudregel är dock inte oinskränkt om lagstiftaren ”gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss

²⁰⁴ cit. RÅ 2010 ref. 112, SRN ledamöterna Svanberg och Werkells skiljaktiga mening.

²⁰⁵ Prop. 2007/08:12.

²⁰⁶ cit. RÅ 2010 ref. 112 Regeringsrättens bedömning.

*ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde”.*²⁰⁷

HFD konstaterar slutligen att tioårsregeln inte är avsedd att få genomslag mot ett skatteavtal. Detta kan enligt HFD inte utläsas, varken av lagtextens ordalydelse eller ur förarbetena. Med anledning av detta ska skatteavtalets inskränkningar ges företräde vilket medför att fråga 1 ska besvaras nekande. Med anledning av svaret på fråga 1 aktualiseras frågan om skatteflyktslagens tillämpning i fallet. HFD återförvisar dock denna fråga till SRN för behandling.

Justitierådet Ståhl var av skiljaktig mening i fråga om motiveringen till fråga 1. Justitierådet Ståhl delade de övriga rådets uppfattning om att rättsläget efter RÅ 2008 ref. 24 inte förändrats och att lag om skatteavtal ska som huvudregel ha företräde framför rent intern lagstiftning. Justitierådet Ståhl menar dock att det *”finns skäl att avvika från den princip endast när det kan komma till klart uttryck att en viss intern skattebestämmelse ska tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i ett skatteavtal...”*²⁰⁸ Detta gäller även i fall då skatteavtal ingås vid en senare tidpunkt än den interna lagen, dvs. i *lex posterior* fall, samt även i fall en bestämmelse kan uppfattas som mer specifik i förhållande till den interna rätten, dvs. i *lex specialis* fall. Enligt Ståhl saknas det anledning att låta derogationsprinciper avgöra regelkonkurrensen, ens vid så speciella förhållanden som det var fråga i RÅ 2008 ref. 24. Derogationsprinciperna har istället syfte att lösa helt andra situationer än regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt. Med anledning av oklarheten som råder i fråga om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt anser Ståhl att fråga borde ha avgjorts av HFD i plenum.

4.3.3 Analys

HFD förstod nog att RÅ 2008 ref. 24 inte var det mest pedagogiska fallet HFD producerat. Det är troligen orsaken till att 2010 års fall innehåller en något längre motivering. HFD säger att det föreligger regelkonkurrens mellan tioårsregeln och skatteavtalet i fråga. Denna regelkonkurrens löses genom att skatteavtalet ges företräde enligt huvudregeln men att detta företräde kan brytas om lagstiftaren gett klart uttryck för det.

Av 2010 fall kan vi utläsa att rättsläget inte förändrats sedan RÅ 2008 ref. 24 och att skatteavtal ska anses ha företräde, i vart fall som huvudregel. Denna huvudregel kan dock frångås om det kommer till klart uttryck att avsikten är att en intern regel ska ges företräde. Detta uttryck kan enligt HFD finnas i regelns ordalydelse eller i förarbeten. Det är vidare värt att notera att HFD inte nämner kommentaren till OECD:s modellavtal och uttalanden om interna motverkansåtgärder.

²⁰⁷ cit. RÅ 2010 ref. 112 Regeringsrättens bedömning.

²⁰⁸ cit. RÅ 2010 ref. 112 Regeringsrådet Ståhls skiljaktiga mening.

HFD nämner vidare inte något om derogationsprinciperna. Detta är något som regeringsrådet Ståhl istället nämner. Uppenbarligen innebär det att HFD inte delar hennes mening och därmed anser HFD att derogationsprinciperna kan användas i framtiden. Uttalanden i RÅ 2008 ref. 2008 kvarstår med andra ord.

Om rättsläget enligt HFD inte förändrats, hur kunde SRN komma till motsatt domslut? SRN var på rätt väg. Avsaknaden på uttalanden i förarbeten gjorde dock att SRN istället valde att tillämpa derogationsprinciperna och uttalanden i RÅ 2008 ref. 24. SRN tolkade alltså avsaknaden av uttalanden som att regelns tillämpning inte hindras av skatteavtalet. I förlängningen innebär en presumtion för att interna motverkansåtgärder ska ges företräde framför skatteavtalet och att presumtionen kan brytas om lagstiftaren gett uttryck för skatteavtalets företräde. SRN:s domslut är med andra ord det motsatta från HFD:s.

4.3.4 Tioårsregeln i förhållande till skatteavtalen

En parallell fråga är således hur tioårsregelns utvidgning står sig i förhållande till Sveriges folkrättsliga förpliktelser, skatteavtalen. HFD hade frågan på sitt bord i RÅ 2010 ref. 112 och valde att lösa frågan genom att använda huvudregeln om skatteavtalets företräde.

I föregående kapitel nämns att den allmänna uppfattningen kring regelkonkurrens mellan skatteavtal och en intern regel är att regelkonkurrensen ska vara verklig och inte skenbar. Frågan som uppstår är om en konflikt mellan tioårsregeln och ett skatteavtal är verklig eller skenbar.²⁰⁹

Ett skatteavtal har till syfte att bl.a. undanröja dubbelbeskattning. Ett skatteavtal kan endast inskränka och aldrig utvidga en stats skatteanspråk.²¹⁰ Detta anses gälla i förhållande till alla regler, de som tillkommit innan och de som tillkommit efter skatteavtalets ingående.²¹¹ Tioårsregelns syfte är å andra sidan att utvidga skattskyldigheten.²¹² Mot bakgrund i detta torde regelkonkurrensen inte vara annan än skenbar.²¹³ Enligt skatteavtalsrättsliga allmänna principer inskränker således skatteavtalet Sveriges möjligheter att ta ut skatt med stöd av tioårsregeln, då skatteavtalet inskränker Sveriges beskattningsrätt. Argumentet bygger med andra ord på OECD:s riktlinje om att interna regler som är en del av regelverk för fastställande av skattskyldighet som grundregel inte kan strida mot skatteavtalet.²¹⁴

²⁰⁹ Se avnitt 3.2.2.

²¹⁰ Lindencrona, 1994, s. 24.

²¹¹ Grundström, *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, SN 2010 nr 2, s. 163f.

²¹² Skatteverket, s. 165.

²¹³ Grundström, SN 2010 nr 2, s. 163f.

²¹⁴ OECD Model, Kommentaren till art. 1 para 22.1. Se avnitt.3.4.2.

Tioårsregeln är mot bakgrund av dess syfte²¹⁵ betraktas som intern motverkansåtgärd. Avgörande frågan för regelkonkurrensen är med andra ord huruvida tioårsregeln är en intern motverkansåtgärd som är en del av regler som statuerar beskattningsrätt, eller om tioårsregeln är annan intern motverkansåtgärd.²¹⁶ Den svenska regeringen har angående regelkonkurrensen uttalar sig enligt följande. *"Tioårsregeln är en intern svensk beskattningsregel. Det ligger i skatteavtalens natur att tillämpningen av interna regler kan komma att påverkas av det aktuella skatteavtalet. De svenska beskattningsanspråken enligt 3 kap. 19 § IL har i vissa fall begränsats genom bestämmelser i skatteavtal."*²¹⁷ Uttalanden talar dock för att tioårsregeln inte var tänkt att ovillkorligt ha företräde framför skatteavtalen. Det är snarare det omvända som kan sägas utgöra en huvudregel, detsamma som HFD kommer fram till i RÅ 2010 ref. 112.

Uppfattningen stöds även av fenomenet att det ofta tas in en särskild bestämmelse i skatteavtalen för att svensk beskattningsrätt i dessa förhållanden ska föreligga.²¹⁸ Bestämmelserna av detta slag som tas i skatteavtalen har i vissa fall utvidgats till att omfatta alla tillgångar och inte bara delägarrätter i svenska bolag.²¹⁹

4.3.5 Slutsats

Sammanfattningsvis visar det ovan anförda att någon verklig regelkonkurrens inte föreligger mellan tioårsregeln och skatteavtalet. I alla fall om man tillämpar OECD:s förståelse. Regelkonkurrensen är skenbar och skatteavtalet ska därmed ges företräde.

Vid en jämförelse mellan RÅ 2008 ref. 24 och Rå 2010 ref. 112 tycks inget ha förändrats vad avser förhållandet till OECD:s uttalanden om regelkonkurrensen mellan skatteavtalen och intern rätt. HFD väljer återigen att endast se på vad den svenska lagstiftaren sagt om regelkonkurrensen. Om så inte var fallet hade HFD inte behövt utreda regelkonkurrensen utan istället kommit fram till att regelkonkurrensen är skenbar och därmed gett skatteavtalet företräde.

4.4 Skatteflyktslagen

4.4.1 Skatteflyktslagens tillämpningsområde och syfte

Begreppet skatteflykt används ofta som ett begrepp för att karakterisera rättshandlingar inom skatterätten, exempelvis transaktioner, som enligt lagstiftningens formella lydelse är fullt legala men som ändå anses stå i strid

²¹⁵ Syftet med regeln är att motverka skatteflykt som uppstår i samband med att en person flyttar från landet och därefter avyttrar delägarrätter. Se avsnitt 4.3.1.

²¹⁶ jfr. avsnitt 3.4.1.

²¹⁷ cit. prop. 2007/08:12, s. 19

²¹⁸ Skatteverket, s. 165f.

²¹⁹ Skatteverket, s. 166.

med lagstiftningens syfte.²²⁰ Begreppet omfattas vidare alla kringgåendeåtgärder eller andra åtgärder som en skattskyldig företar för att skapa sig obehöriga skatteförmåner. Lagstiftaren har som redan nämnts i många år arbetat aktivt med att förhindra skatteskyld.²²¹ CFC-lagstiftningen som beskrivs ovan är exempel på *speciell* skatteflyktlagstiftning. Det är dock näst intill omöjligt för lagstiftaren att identifiera alla tänkbara skatteflyktsituationer. Detta är anledningen till att lagstiftaren 1980²²² antog en generell lag mot skatteflykt²²³, idag kallad skatteflyktslagen.²²⁴

Skatteflyktslagen innebär att en rättshandling under vissa förutsättningar inte beaktas vid taxeringen. Enligt lagens generalklausul ska hänsyn inte tas till rättshandlingen, om:

1. rättshandlingen ensam, eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige ska direkt eller indirekt ha medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen ska kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet,
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.²²⁵

Vad som utgör en väsentlig skatteförmån definieras inte vidare. Enligt förarbetena handlar det om rena beloppsmässiga bedömningar som räknat i valuta leder till lägre skatt. Det kan vara fråga om enstaka tusenlappar men hänsyn ska dock tas till processekonomiska skäl.²²⁶ Den skattskyldige ska vidare ha medverkat i förfarandet, direkt eller indirekt. Direkt medverkande bör inte orsaka stora bekymmer för någon men det indirekta medverkandet är inte självklart. Indirekt medverkande är enligt förarbetena när rättshandlingen inte tas av den skattskyldige själv utan via exempelvis ställföreträdare, en familjemedlem, eller genom ett bolag.²²⁷ Som ett tredje kriterium för lagens tillämplighet fogas att skälet för förfarandet är skatteförmån. Bedömningen baseras på en objektiv bedömning av de skäl som den skattskyldige, som enligt ordalydelsen anses ha bevisbördan för, ska visa. Enligt förarbetena är det rimligt att lägga denna bevisbörda på den skattskyldige då denna har de bästa och oftast enda kunskaperna om omständigheter som kan vara av betydelse.²²⁸ Slutligen ska förfarandet strida mot lagstiftningens syfte. Det är lagstiftningen som leder till

²²⁰ Rabe och Hellenius, s. 499.

²²¹ Rabe och Hellenius, s. 499.

²²² SFS 1980:865.

²²³ Rabe och Hellenius, s. 500.

²²⁴ Lagen (1995:575) mot skatteflykt.

²²⁵ 2 § Skatteflyktslagen.

²²⁶ Prop. 1996/97:170, s. 45.

²²⁷ Prop. 1996/97:170, s. 41.

²²⁸ Prop. 1996/97:170, s. 44.

skatteförmånen som avses med ordvalet ”lagstiftningen”. Avsikten med lagen är inte att utvidga beskattning, utan gränserna för beskattningen framgår av de materiella reglerna²²⁹ Vidare framhävs att det i första hand är reglernas utformning som ska vara avgörande. Först vid oklarheter ska vägledning hämtas i förarbetena till den aktuella regeln.²³⁰

Skatteflyktslagen har alltsedan tillkomsten varit föremål för diskussion ur ett rättssäkerhetssynpunkt. Bakgrunden ligger i att en generell skatteflyktsklausul inte enkelt anses kunna utformas så att den tillgodoser rättssäkerhetskravet på förutsägbarhet.²³¹ Kravet ansågs dock vara tillgodosett då kravet på förutsägbarhet i första hand ligger i ”att de skattskyldiga ska ha rimliga möjligheter att i förväg kunna bedöma vad som föranleder beskattning eller ger rätt till avdrag.”²³² Lagen slopades 1993 med hänvisning till att kravet på förutsägbarhet inte var tillgodosedd men åter därpå, 1994, återinfördes lagen.²³³ I den senare diskussionen, 1998, ansågs lagen fortsatt uppfylla förutsägbarhetskravet med argument som innebar att rättspraxis visat att lagen endast tillämpats på rent konstlade upplägg där den skattskyldige medvetet tagit en risk. Tillsammans med möjligheterna att i skattemål ansöka om förhandsbesked hos SRN ansågs vara tillräckligt för att kravet på förutsägbarhet ska anses vara uppfyllt.²³⁴

Slutligen är det värt att notera att skatteflyktslagen inte får tillämpas av Skatteverket inom ramen för grundläggande beslut om årlig taxering. Förvaltningsrätten är första instans att pröva skatteflyktslagen på begäran av Skatteverket. Tidsfristen för begäran är fem år efter taxeringsåret, dvs. normal tidsfrist för eftertaxering som gäller när begäran görs från den skattskyldige. Därmed slopades kravet på att den skattskyldige ska ha lämnat oriktig uppgift som normalt fogas för att Skatteverket ska kunna eftertaxera den skattskyldige.²³⁵ Reglerna hade varit ineffektiva om normala regler för eftertaxering hade tillämpats, eftersom transaktionerna ofta upptäckts först i samband med en taxeringsrevision.²³⁶

4.4.2 HFD 2012 ref. 20

Skatteavtalet mellan Sverige och Peru undertecknades år 1966 och ett av få svenska exempt-avtal. Avtalet med Peru följde inte, till skillnad från dagens Svenska skatteavtal, OECD:s modellavtal. Avtalet innehöll exempelvis inte någon fördelningsartikel avseende kapitalvinster.²³⁷ Avtalet gav vidare upphov till de s.k. Peru-uppläggen som år 2004 var föremål för HFD:s prövning. I RÅ 2004 not. 59 hade HFD att ta ställning till om avtalet omfattade just kapitalvinster hos två svenska bolag för försäljning av deras

²²⁹ Prop. 1996/97:170 s. 33f och Skatteverkets handledning – del 1, s. 286.

²³⁰ Prop. 1996/97:170, s. 39f.

²³¹ Rabe och Hellenius, s. 500.

²³² Prop. 1980/81:17, s. 13.

²³³ Rabe och Hellenius, s. 500f.

²³⁴ Prop. 1996/97:170, s. 33ff.

²³⁵ Skatteverket, s. 287.

²³⁶ Rabe och Hellenius, s. 503.

²³⁷ Hilling, SN 2012, s. 582f.

peruanska dotterbolag. Skatteavtalet föreskrev att vinst från försäljning av tillgångar endast fick beskattas i den stat där tillgångarna var belägna. Eftersom avtalet inte närmare definierade vad som avsågs med ”tillgången är belägen” kan det enligt SRN vara svårt att tillämpa uttrycket på andelar i bolag. Andelarna ansågs slutligen vara belägna i registreringslandet Peru trots att den största verksamheten som förorsakat värdestegringen var belägen i Sverige. Den *subject-to-tax* regeln som fanns i avtalet omfattade enligt HFD inte den aktuella inkomsten. Peru hade enligt HFD exklusiv beskattningsrätt till inkomsten och det påverkades inte av det faktum att någon beskattning inte skedde i Peru.²³⁸ Utgången i målen ledde till det som kom att kallas för Peru-uppläggen och var minst sagt inte önskvärd från den svenska lagstiftarens sida vilket ledde till att skatteavtalet med Peru från och med den 1 januari 2007 sades upp från Sveriges sida.²³⁹

Omständigheterna i HFD 2012 ref. 20 var följande. KP ägde aktier i Fastighets AB, ett svensk bolag. I april 2006 köpte KP hälften av aktierna i Kappa, ett peruanskt bolag sö 1 200 kronor, och i juni köpte KP även hälften av aktierna i Holding AB och Förvaltning AB. Dagen efter sålde KP aktierna i Holding AB till Kappa för 50 000 kronor och aktierna i Fastighets AB till Förvaltning AB för 612 000 kronor. Villkoren för underprisöverlåtelse var uppfyllda vilket innebar att några beskattningskonsekvenser inte uppstod för KP. I samband med dessa överlåtelser förvärvade KP även hälften av andelarna i Consulting AB som därefter köpte samtliga andelar i Holding AB för 40,5 miljoner kronor. Två månader senare likviderades Kappa och hälften av Kappas fordran skiftades ut till KP. Frågan som följde var om utskiftningslikviden kunde beskattas i Sverige. Skatteverket anförde att skatteavtalet hindrade svensk beskattning men att skatteflyktslagen var tillämplig och att beskattning således kunde ske i Sverige. KP anförde att skatteavtalet mellan Sverige och Peru hindrade att skatteflyktslagen tillämpas.

Förvaltningsrätten inleder med att konstatera att frågan behöver prövas med bakgrund i rekvisit som skatteflyktslagen stället upp. Förvaltningsrätten konstaterar vidare i relativt korta drag att skatteflyktslagens rekvisit är uppfyllda men fastnar vid frågan om tillämpligheten av skatteavtalet mellan Sverige och Peru i fallet är förenligt med lagstiftningens syfte, dvs. skatteflyktslagens 2 § 4. Förvaltningsrätten undersöker med andra ord om det rymms inom skatteavtalets syfte att motverka skatteflykt. Rätten konstaterar att avtalet inte uttrycker skatteflykt som syfte men att det med bakgrund i det allmänna syftet som följer av OECD:s modellavtal får anses vara allmänt accepterat att syftet med dubbelbeskattningsavtal är att undvika skatteflykt och skatteundandragande. Tillämpningen av skatteavtalet mellan Sverige och Peru i fallet kan enligt förvaltningsrätten inte anses vara förenligt med lagstiftningens syfte. Förvaltningsrätten finner slutligen att skatteflyktslagen är tillämplig och att det mot bakgrund av RÅ 2008 ref. 24 anses vara fullt förenligt med skatteavtalet mellan Sverige och Peru.

²³⁸ RÅ 2004 not. 59. Se även Hilling, SN 2012, s. 585.

²³⁹ Hilling, SN 2012, s. 582

Kammarrätten gör i stort samma bedömning som Förvaltningsrätten utom i frågan om rekvisitet i skatteflyktslagens 2 § 4. Kammarrätten finner till skillnad från Förvaltningsrätten att *”varken avtalets allmänna utformning, avtalstexten i sig eller vad som framkommit om den gemensamma partsavsikten grund för att tolka syftet med avtalet så att det skulle finnas en gemensam partsvilja att förhindra skatteflykt.”*²⁴⁰

Avseende HFD:s bedömning väljer jag att med anledning av uppsatsens syfte att behandla frågan om skatteflyktslagens tillämplighet efter frågan om avtalstolkningen. HFD valde som det anförda avslöjar att lösa frågan genom en pedagogisk genomgång av skatteavtalsrättens grundläggande tillämpningsprinciper²⁴¹ och inte med tillämpning av skatteflyktslagen. Domstolen konstaterar att det föreligger svensk beskattningsrätt enligt IL och återgår sedan till att behandla frågan om skatteavtalet mellan Sverige och Peru begränsar den svenska beskattningsrätten. HFD finner slutligen att skatteavtalet inte hindrar svensk beskattning av kapitalvinsten som uppkommer i samband med likvidationen av Kappa. Det saknas därmed anledning att pröva förfarandet enligt skatteflyktslagen.²⁴²

HFD inleder dock med att klargöra något om förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen. Domstolen anför följande.

*”I [skatteflykts]lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det 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 annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.”*²⁴³

Eftersom beskattning kunde ske enligt IL:s regler behövde HFD inte tillämpade skatteflyktslagen. Uttalanden²⁴⁴ ska således ses som *obiter dictum*.²⁴⁵ Det är endast domslutet som är bindande vilket innebär att uttalandet anses ha lägre prejudikatvärde. Docent Maria Hilling anser dock att denna försiktighet avseende prejudikatsvärdet inte behöver beaktas. HFD tar nämligen ställning till principiellt viktig fråga med en relativt tydlig och utförlig motivering.²⁴⁶

²⁴⁰ cit. RÅ 2010 ref. 20, Kammarrättens bedömning.

²⁴¹ Se exempelvis Cejje, 2010, s. 117ff.

²⁴² Tolkningsfrågan ligger utanför uppsatsen syfte och berörs inte närmare. För en utförlig framställning av tolkningsfrågan se Hilling, SN 2012, s. 588-590.

²⁴³ cit. HFD ref. 20, under Högsta förvaltningsdomstolen – Vad målet gäller.

²⁴⁴ Domstolen uttalar sig i ett stycke. Stycket innehåller dock flera viktiga satsar varför jag väljer att tala i pluralis (uttalanden) och inte singularis (uttalandet).

²⁴⁵ Latin för ”vid sidan om”.

²⁴⁶ Hilling, SN 2012, s. 590.

4.4.3 Analys

Jag vill inleda med att analysera vilket prejudikatsvärde ett *obiter dictum* uttalande har. Den allmänna uppfattningen är att det inte ska ges särskilt mycket värde eftersom det inte är bindande.²⁴⁷ Hilling menar dock att uttalandet i fallet kan ha viss bärighet. Ett *obiter dictum* uttalande kan vara en indikation på hur domstolen i framtiden kan komma att döma.²⁴⁸ Denna indikation ska dock tas med viss försiktighet eftersom domstolen i dessa fall kan tas för att agera lagstiftare. Jur. dr. tillika lagman, Leif Gevärt, menar att hösta instanser bör avstå från att uttala sig *obiter dictum* eftersom dessa uttalande snarare skapar förvirring än klargör rättsläget.²⁴⁹ Enligt min mening har både Hilling och Gevärt rätt. Normalt sätt hade uttalandet inte gett någon bärighet eftersom domstolen hade agerat lagstiftare. Jag vill dock mena att det i detta fall kan antas att domstolens uttalanden väl stämmer överens med vad lagstiftaren syftar att uppnå med skatteflyktslagen. Jag vill se det som ett klargörande till hur domstolen uppfattar att lagstiftaren tänkt att skatteflyktslagen ska tillämpas och inte som ett sätt att påverka gällande rätt. Jag menar med andra ord att uttalandet i målet kan ha större bärighet än vissa andra domslut. Till skillnad från Hilling är min uppfattning inte att själva oklarheten i rättsläget avgör bärigheten i uttalandet utan hur uttalandens innehåll stämmer överens med lagens syfte och innehåll.

Angående själva domslutet, väljer HFD att tolka avtalet istället för att tillämpa skatteflyktslagen. *Obiter dictum* uttalandet tyder på att domstolen troligen kommit fram till samma domslut oavsett vilken väg den väljer. Risken för treaty override är dock betydligt mindre vid avtalstolkningen eftersom domstolen *de facto* kommer fram till att avtalet tillämpas och inte bortses från. I målet hade det dock inte rent folkrättsmässigt gjort någon skillnad eftersom avtalet redan är uppsagt.

Slutligen till innehållet i *obiter dictum* uttalanden. HFD säger i den fyra citerade meningarna ovan, fyra principiellt viktiga klargöranden. Följande generella slutsatser kan således utläsas av uttalanden.

1. Skatteflyktslagen omfattar alla rättshandlingar, även rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal.
2. Skatteavtalet innehåller inget som utesluter tillämpning av skatteflyktslagen.
3. Den gemensamma partsviljan talar inte för att interna skatteflyktsregler inte ska kunna tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller på annat sätt missbrukas.
4. Om punkterna 2 och 3 är uppfyllda finns det inget som hindrar tillämpning av skatteflyktslagen.

²⁴⁷ Hilling, SN 2012, s. 590 och Gevärt, SN 2011, s. 137-144.

²⁴⁸ Hilling, SN 2012, s. 590.

²⁴⁹ Gevärt, *Regeringsrättens domskäl – tre goda och olika exempel*, SN 2011, s. 137-144.

4.4.4 Skatteflyktslagen i förhållande till skatteavtalen

Frågan om regelföreträde mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen har behandlats av HFD i Peru-domarna. Icke desto mindre är det högst viktigt att undersöka frågan ur en allmän synvinkel.

Interna motverkansåtgärder kan enligt OECD i vissa situationer överensstämma med skatteavtalen.²⁵⁰ Kommentaren till OECD:s modellavtal nämner dock i de flesta situationer specifika skatteflyktsregler.²⁵¹ Avseende generella regler nämner OECD frågan som rör interna motverkansåtgärder som är en del av regler som grundar beskattningsrätt.²⁵² Skatteflyktslagen är som nämnt en regel som inte grundar beskattningsrätt. Regeln är en generell lagstiftning i syfte att motverka skattelagstiftning, med andra ord en generell intern motverkansåtgärd.²⁵³ Frågan om förhållandet till skatteavtalen bör i det fortsatta ses i ljuset av detta.

Användandet av generalklausuler är enligt doktrin en speciell lagstiftningsteknik. Reglerna har till syfte att genom vida och diffusa formuleringar skapa en frihet för rättstillämparen. Tillämpningen kan trots de objektiva rekvisit som många gånger ställs upp inte med säkerhet anses ha ett avgränsat tillämpningsområde. Lagstiftaren skapar helt enkelt ett oreglerat och öppet komplement till mer detaljerad lagtext. Generalklausulerna kännetecknas vidare av att de inte ger någon, eller blygsam, vägledning i förarbeten.²⁵⁴

OECD är av uppfattningen att generella interna motverkansåtgärder inte påverkas av skatteavtalen.²⁵⁵ OECD tar enligt Matteotti samma ställning som de flesta av medlemsstater.²⁵⁶ Matteotti är dock kritiskt till denna inställning och menar att det inte kan ses som en princip att tillåta denna användning. Matteotti menar att bedömningen bör ske med utgångspunkt i Wienkonventions artikel 31.²⁵⁷ Matteotti förespråkar alltså att först tolka om den interna regeln är förenlig med skatteavtalet innan frågan om det föreligger regelkonflikt eller inte.²⁵⁸

Om vi ser skatteflyktslagens tillämplighet i förhållande till skatteavtalet i ljuset av HFD 2012 ref. 20 kan vi ställa oss följande fråga. Kan man från HFD:s *obiter dictum* uttalanden utläsa något om HFD tycker att skatteflyktslagen är en ren intern angelägenhet? Hilling har tolkat HFD:s uttalanden som att fallet är sådant. Avsaknaden av hänvisning till uttalanden i kommentaren till OECD:s modellavtal, om att interna skatteflyktsregler

²⁵⁰ OECD, Model, kommentaren till art. 1 para. 9.4 och 22.

²⁵¹ Se avsnitt 3.4.1 ovan.

²⁵² OECD, Model, kommentaren till art. 1 para. 22.1.

²⁵³ Prop. 1996/97:170 s. 33ff.

²⁵⁴ Rosander, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, SN 2007 nr 11, s. 550.

²⁵⁵ OECD Model, kommentaren till art. 1 para 22ff.

²⁵⁶ Matteotti, *Intertax* vol 33 2005, s. 340.

²⁵⁷ Matteotti, *Intertax* vol 33 2005, s. 336ff.

²⁵⁸ Jfr. avsnitt 3.4 ovan.

kan tillämpas i förhållande till skatteavtalen, uppfattar Hilling som att domstolen har ett generellt stöd för att interna skatteflyktsregler kan tillämpas i situationer där skatteavtalet inte uttryckligen har till syfte att motverka av skatteflykt.²⁵⁹ Jag delar delvis denna uppfattning. Punkten 1 (se ovan) i uttalanden är generellt hållna och tycks omfatta alla skatteavtal. Att dra slutsatsen att domstolen inte hade beaktat kommentaren i OECD:s modellavtal kan jag inte utläsa ur uttalanden. Tvärt om kan kommentaren rymmas inom den gemensamma partsviljan, punkt 3 i uttalanden (se ovan). Jag tolkar HFD:s agerande som att HFD ser avtalet som ett generellt hållet dokument vars syfte är föränderligt genom tiden. Således kan avtalet ges andra syften än de uttryckliga, om det inte klart strider mot avtalets ordalydelse eller utformning i övrigt. Med andra ord, skatteflykt kan tolkas in som syfte med ett skatteavtal om det inte klart framgår av avtalet.

Hilling skriver vidare att det frågan rör tolkning och tillämpning av skatteavtalet och att det således hade varit i linje med tidigare praxis att beakta kommentaren till OECD:s modellavtal. Hilling hävdar dock inte att HFD agerat i strid med kommentaren.²⁶⁰ Jag tolkar HFD:s agerande som att HFD inte fann något behov att hänvisa till kommentaren. Dels för att uttalandet är generellt hållet och innebär att kommentaren kan komma att beaktas och dels för att skatteavtalet ingåtts innan uttalanden i kommentaren till OECD:s modellavtal. Min ståndpunkt i stycket ovan kan därmed tilläggas med följande. Ett skatteavtal som ingås med utgångspunkt från OECD:s modellavtal, men där syftet att motverka skatteflykt inte framgår av avtalet, kan sägas ha gemensam partsvilja att inte ge interna motverkansåtgärder tillämplighet i förhållande till avtalet.

4.4.5 Slutsats

Mot bakgrund av detta är det enligt min mening inte säkert att de generella interna motverkansåtgärder som OECD beskriver som fullt förenliga med skatteavtalen överensstämmer med regler som skatteflyktslagen. Enligt tidigare framtagna definition, utgör skatteflyktslagen en svensk intern motverkansåtgärd.

Skatteflyktslagen är enligt min mening en regel som ändrar karaktär i varje enskild situation. Detta är även orsaken till att domstolarna i Sverige fortfarande kämpar med frågan om regelkonflikten mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen. Att regeringen i förarbetena till skatteflyktslagen lämnar denna fråga helt därhän kan tyckas vara vanskligt och kan inte tolkas som annat än att regeringen inte har ett klart svar. Min uppfattning är att regelkonkurrens mellan skatteflyktslagen och skatteavtalet i många fall kan uppstå. Det absolut mest rättssäkra metoden är således att i skatteavtalet reglera frågan. Detta löser dock inte problemet med redan ingångna skatteavtal.

²⁵⁹ Hilling, SN 2012, s. 587.

²⁶⁰ Hilling, SN 2012, s. 588.

Slutligen kan angående förhållandet mellan skatteflyktslagen och svenska skatteavtalet följande regel ur *obiter dictum* uttalanden i Peru-domarna utläsas.

Skatteflyktslagen kan tillämpas i alla fall utom i de fall där, rättshandlingarna omfattas av ett skatteavtal, och skatteavtalet uttryckligen utesluter tillämpning av lagen eller den gemensamma partsviljan talar för att interna skatteflyktsregler inte kan tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas.

4.5 Regelkonkurrensen i doktrin

Avslutningsvis är det värt att behandla doktrins uppfattning av rättsläget efter HFD-domar ovan.²⁶¹ Det kan noteras att doktrin på detta område är splittrad huruvida det överhuvudtaget kan uppstå konkurrens mellan skatteavtalen och den interna rätten. Denna debatt har sin utgångspunkt i uppfattningen om regelkonkurrensen mellan skatteavtal och intern rätt anses vara verklig eller endast skenbar.²⁶²

Dubbelbeskattningsrätten har som redan nämnts ingen särställning inom svensk rätt utan den utgör en del av den svenska rätten och ska således tillämpas jämsides med den interna internationella rätten. Lindencrona menar alltså att skatteavtalen innebär att de interna reglerna ska tillämpas med de begränsningar som framgår av skatteavtalet, i enlighet med den gyllene regeln.²⁶³ Grundströms teori innebär att det med ledning av den gyllene regeln kan utläsas att regelkonkurrensen mellan skatteavtal och den interna rätten inte är verklig, utan endast skenbar. Ett skatteavtal har till syfte att fördela beskattningsrätten och resultatet blir därmed att den interna rätten ska tillämpas med de begränsningar som följer av avtalet. Grundström anser att det framgår av ”*systematiken kring skatteavtal och dess uttalade syfte att begränsa de avtalsslutande staternas interna beskattningsrätt att skatteavtal har företräde.*”²⁶⁴ Grundström menar dock att i de fall då lagstiftaren gett uttryck för internrättsligt företräde blir bedömningen en annan. Då talar vi nämligen om en situation av verklig regelkonkurrens.²⁶⁵

Tillämpningen av derogationsprinciperna torde dock inte vara enkel. Det är högst oklart vilken av principerna som ska ges högsta dignitet. Om vi antar att ett skatteavtal ingås efter dess att en lag stiftats. Den interna lagen kan vara *lex specialis* i förhållande till skatteavtalet och avtalet *lex posterior* i

²⁶¹ Då doktrin inte hunnit behandla rättsläget efter Peru-domarna är doktrins inställning något oklar. Jag anser dock att de uttalanden är allmänt hållna att de kan sägas ge uttryck för en uppfattning i doktrin.

²⁶² För definition av verklig och skenbar regelkonkurrens, se avsnitt 3.1.2.

²⁶³ Lindencrona, 1994, s. 24f.

²⁶⁴ cit. Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel...*, SN 2011 nr. 1-2, s. 71.

²⁶⁵ Grundström, SN 2011 nr. 1-2, s. 71.

förhållande till lagen. Grundström uppmärksammar nämligen att det kan uppstå fall då derogationsprinciperna står i konflikt med varandra.²⁶⁶ Ceije delar i denna del Grundströms uppfattning men menar dock att det inte kan ur den gyllene regeln utläsas en generell företrädesrätt för skatteavtalen.²⁶⁷

Grundströms och Ceijes uppfattning överensstämmer väl med HFD:s uttalanden i båda beskrivna fall, med undantaget att Grundström inte verkar vara överens med HFD i RÅ 2010 ref. 112. Det är här värt att nämna att en bokstavstolkning av folkrätten enligt Brokelind inte tillåter ”*de avtalslutande staterna att ensidigt tillämpa missbruksregler av den typ den franska (och svenska) lagstiftningen innehåller, med mindre skatteavtalstexten uttryckligen tillåter detta.*”²⁶⁸ Brokelind är alltså av uppfattningen att en stat ensidigt inte kan kringgå sina folkrättsliga förpliktelser, ens genom att skriva in det i sin interna lagstiftning. Detta ska istället framgå av avtalet i fråga.²⁶⁹

Folkrätten bygger som redan nämnt på principen om *pacta sunt servanda*, dvs. avtal ska hållas.²⁷⁰ Man skulle kunna genom principen om *pacta sunt servanda* föreställa sig att det föreligger en presumtion om att en stat följer de förpliktelser som den ingår. Den svenske lagstiftaren indirekt ingått ett avtal genom att delegera till regeringen för att sedan godkänna avtalet som regeringen ingått. Konflikten som vi har att hantera är internrättslig eftersom en intern lag står i konflikt med annan intern lag, inkorporeringslag²⁷¹ och Kleist menar att den lag som bäst tillgodoser den folkrättsliga förpliktelsen ska ges företräde. I de flesta fall torde detta vara inkorporeringslagen, dvs. skatteavtalet. Kleist ser med andra ord inkorporeringslagen som *lex specialis* i förhållande till vanlig skattelag.²⁷² Hultqvist har gett uttryck för liknande resonemang. Denna förståelse leder alltid till företräde för skatteavtalet vilket leder till att Sveriges folkrättsliga förpliktelser alltid upprätthålls. Eftersom tillvägagångssättet bygger på tillämpning av de allmänna derogationsprinciperna är tillvägagångssättet väl i linje med svensk rätt.²⁷³

Med denna förståelse ska skatteavtalet presumeras ha företräde. Denna presumtion kan dock brytas menar Kleist. Det krävs då att lagstiftaren klart markerar att en folkrättslig förpliktelse åsidosätts. Detta torde enligt Kleist endast ske genom lagstiftning eller genom varsel om omförhandling av skatteavtalet sker. Uttalande i förarbeten torde inte vara en tillräckligt stark markering för att presumtionen ska kunna brytas.²⁷⁴ Kleist mening torde i detta fall ligga väl i linje med Brokelinds uppfattning.

²⁶⁶ Grundström SN 2011 nr 1-2, s. 74f.

²⁶⁷ Ceije, 2010 s. 77, 99-113.

²⁶⁸ cit. Brokelind, s. 657.

²⁶⁹ Brokelind, s. 657.

²⁷⁰ Bring m.fl., s. 29.

²⁷¹ Se avsnitt 2.1.2.

²⁷² Kleist SN 2008 nr 11 s. 710ff.

²⁷³ Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkt 2010: 5, s. 531 ff.

²⁷⁴ Kleist, SN 2008 nr 11 710ff.

Avgörandena har även väckt debatt om vilken av derogationsprinciperna som ska anses vara mest lämpad att avgöra regelkonkurrensen i nästa steg. Dahlberg är skeptisk till användningen av *lex posterior* principen.²⁷⁵ Orsaken torde vara att principen inte tar hänsyn till avtalets innehåll utan istället enbart till tidpunkten för avtalsslutet. Situationer uppstår således att den interna rätt skulle ges företräde framför vissa skatteavtalet men inte framför andra. Detta förefaller märkligt då skatteavtalen många gånger är likalydande.²⁷⁶ HFD hade för övrigt valet mellan *lex posterior* och *lex specialis*. Frågan om *lex specialis* istället varit mer lämplig, som Kleis och Hultqvist förespråkar, kan ses ur ett bredare perspektiv. Principen om *lex specialis* förutsätter nämligen att reglerna omfattar samma rättsområde men där den ena regeln ger uttryck för en inskränkning av den andra.²⁷⁷

²⁷⁵ Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga avtalen*, SN 2008, s. 486

²⁷⁶ Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*, 1998, s. 235.

²⁷⁷ Aldén, 1998, s. 196 ff.

5 Förhållandet mellan svenska interna motverkansåtgärder och skatteavtalen – de lege lata

5.1 Inledning

HFD har som vi redan sett behandlat frågan om olika svenska interna motverkansåtgärder i tre principiellt viktiga fall, RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2010 ref. 112 och HFD 2012 ref. 20. Följande framställning behandlar frågan hur fallen förhåller sig till varandra samt hur fallen förhåller sig till kommentaren till OECD:s modellavtal. Slutligen analyseras frågan om det går att utläsa några generella kriterier om förhållandet mellan svenska interna motverkansåtgärder och av Sverige ingångna skatteavtal. Detta kapitel avser med andra ord att analysera *de lege lata*, som även utgör uppsatsen övergripande syfte. Slutligen tar jag mig friheten att blicka framåt och se om HFD kan komma att utveckla denna praxis ytterligare. Kapitlet är ett analyserande kapitel. Icke desto mindre har jag valt att inte döpa kapitlet till ”*analys*” av den enkla anledningen att flera av frågeställningarna redan analyserats.

5.2 Tidigare analyser

För att i detta kapitel ge läsaren en helhetsbild på rättsläget inleder jag med en kort återblick på i uppsatsen redan analyserade frågor. Jag har i kapitel 3 återgett att interna motverkansåtgärder är intern lagstiftning som har till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Lagstiftningen ska vidare inte kunna åsidosättas genom ett skatteavtal. Behovet av interna motverkansåtgärder motiveras av att allt fler stater upptäckt situationer där skatteavtalet tillämpas på ett sätt som inte stämmer överens med det bakomliggande syftet med avtalet. Personer och företag använder med andra ord skatteavtalen för att på ett konstlat sätt ta del av skatteavtalets förmåner och på så sätt undkomma beskattning.

Interna motverkansåtgärder kan vidare vara av karaktär att de utgör en del av interna regler som statuerar skattskyldighet. Regelkonkurrensen mellan dessa regler och skatteavtalen är inte verklig utan endast skenbar och ska således ge vika för skatteavtalen i enlighet med den gyllene regeln. Verklig regelkonkurrens kan däremot uppstå mellan alla andra interna motverkansåtgärder och skatteavtalen.

Genomgången visar vidare att svenska regler om CFC-beskattnings i 39a kap. IL, tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL samt skatteflyktslagen har, vid sidan om flera andra svenska regler, till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Reglerna utgör således svenska interna motverkansåtgärder. Tioårsregeln är del av svenska interna regler som statuerar skattskyldighet och regelkonkurrensen mellan tioårsregeln och

skatteavtalet är således skenbar. Icke desto mindre uppstår verklig regelkonkurrens mellan skatteavtalet och CFC-reglerna samt mellan skatteavtalen och skatteflyktslagen.

Tax treaty override är ett begrepp som beskriver en situation där en stat genom intern lagstiftningen åsidosätter enskilda bestämmelser eller generellt alla bestämmelser i ett skatteavtal. De svenska interna motverkansåtgärder som nämns ovan, kan således vid felaktig tillämpning, förorsaka tax treaty override.

5.3 Hur förhåller sig Peru-domarna från 2012 till RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112?

Rättsläget var oklart redan innan 2008 års fall och frågan som detta avsnitt avser att besvara är om rättsläget blev klarare efter 2008 och 2010 års fall och hur de efterföljande Peru-domarna från 2012 förhåller sig till dessa. HFD:s mer eller mindre generella uttalanden i 2008 års fall skapade förvirring. HFD gav det redan oklara rättsläget än mer oklarhet genom att poängtera att skatteavtal inte har särställning i förhållande till den interna rätten. Sverige kan enligt HFD oinskränkt utvidga sina skatteanspråk genom senare tillkommen lag, även i förhållande till skatteavtalen. Enligt min mening gav HFD klar uppfattning för ett dualistiskt synsätt på skatteavtalsrätten och klargör på ett grundläggande sätt att detta är gällande rätt i Sverige. Av rättsfallet framgår det dock inte när denna ”rätt” är inskränkt och fallet kan lätt uppfattas ge uttryck för att skatteavtalet som huvudregel är likställt med den interna rätten. Inte minst SRN:s bedömning i RÅ 2010 ref. 112 talat för en sådan uppfattning. Skatteavtalen är dock inte likställda med den interna rätten, men detta klargörande kommer först i RÅ 2010 ref. 112.

I RÅ 2010 ref. 112 säger HFD att rättsläget inte förändrats sedan RÅ 2008 ref. 24 och att skatteavtal ska anses ha företräde, i vart fall som huvudregel. Huvudregel har ett undantag som innebär att en intern regel ska ges företräde framför skatteavtalet om det kommer till klart uttryck. Detta uttryck kan enligt HFD finnas i regelns ordalydelse eller i förarbeten. Som jag precis noterat kan RÅ 2008 ref. 24 inte tolkas som att skatteavtalet ska ges företräde som huvudregel. Detta är något som framkommer först i det senare fallet. Om vi accepterar HFD:s uttalanden om att detta alltså varit gällande rätt, kan då utgången i RÅ 2008 ref. 24 rymmas inom undantagsregeln som HFD statuerar i RÅ 2010 ref. 112? CFC lagstiftningen har i förarbeten gett klart uttryck för att det även kan tillämpas på situationer där tillämpligt skatteavtal finns. Man kan möjligen diskutera var gränsen för ”klart uttryck” går men vi kan med stor säkerhet konstatera att förarbeten till CFC-lagstiftningen rymms inom begreppet. Med detta antagande är utgången i RÅ 2008 ref. 24 förenlig med undantagsregeln i RÅ 2010 ref. 112. Det kan noteras att Dahlberg inte menar att så är fallet. Dahlberg anser istället att

2008 års fall mot bakgrund i uttalanden i 2010 års fall inte är förenliga.²⁷⁸ Jag bedömer dessa fall istället vara fullt förenliga med varandra ur ett svenskt perspektiv.

Rättsläget tycks efter dessa två avgöranden inte ta hänsyn till den internationella rätten. HFD nämner nämligen inte den internationella rätten varken i RÅ 2008 ref. 24 eller i RÅ 2010 ref. 112. Icke desto mindre ska den internationella rätten få viss betydelse. I HFD 2012 ref. 20 uttalar HFD som bekant följande.

1. *Skatteflyktslagen omfattar även rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal.*
2. *Skatteavtalet innehåller inget som utesluter tillämpning av skatteflyktslagen.*
3. *Den gemensamma partsviljan talar inte för att interna skatteflyktsregler inte ska kunna tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller på annat sätt missbrukas.*
4. *Om punkterna 2 och 3 är uppfyllda finns det inget som hindrar tillämpning av skatteflyktslagen.²⁷⁹*

HFD ställer med andra ord upp en huvudregel i förhållande till skatteflyktslagen (punkt 1). HFD ställer vidare upp två undantag från denna huvudregel, nämligen punkt 2 och punkt 3. Eftersom HFD som bekant avgjort målet genom tolkning av avtalet, finns det ingen anledning att diskutera domslutet i förhållande till tidigare framställda principer. Frågan som dock är högt väsentlig är om *obiter dictum* uttalanden är förenliga med de principer som HFD lägger fram i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112.

Av RÅ 2010 ref. 112 framgår att undantagen från skatteavtalets företräde ska legitimeras av att detta klart framgår i lagstiftningen. Mot bakgrund av detta kan skatteflyktslagen, som har ett generellt syfte att förhindra skatteflykt i alla situationer som inte fångas av övrig lagstiftning, sägas vara tillämplig i alla situationen. Skatteflyktslagen är med andra ord en generalklausul mot skatteflykts- och skatteundandragandesituationer. Icke desto mindre framgår det inte någonstans av skatteflyktslagen någon om att det ska ges företräde framför ett skatteavtal. Kan detta istället tolkas in i skatteflyktslagens syfte och utformning? Skatteflyktslagens struktur, som en generalklausul, talar för att lagen inte ska kunna inskränkas av någon annan lagstiftning, skatteavtal lika så. Med denna förståelse kan skatteflyktslagens natur sägas ge uttryck för företräde framför all annan lagstiftning. Icke desto mindre räcker inte detta uttryck. HFD konstateras att det är lagstiftaren ska ge klart uttryck. Återigen är frågan om vad som är klart uttryck avgörande, vilket HFD inte ger oss någon vägledning i. Jag vågar dock påstå att ordet ”klart” innebär att uttrycket någonstans ska framgå, skriftligen. HFD är dock öppen för var detta kan vara, låt säga i förarbeten eller genom en ändring som berör annan bestämmelse inom samma lag. Avslutningsvis har

²⁷⁸ Dahlberg, *Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Grekländsfallet*, SN 2011, s. 130.

²⁷⁹ HFD 2012 ref. 20, min punktering och uppdelning.

det inte någonstans getts *klart uttryck* för skatteflyktslagens företrädare framför ett skatteavtal. Med detta sagt är inte *obiter dictum* uttalanden i HFD 2012 ref. 20 inte förenliga med huvudregeln och undantagsregeln i RÅ 2010 ref. 112.

Kan man istället tolka in *obiter dictum* uttalanden som ett ytterligare undantag från huvudregeln som innebär att skatteflyktslagen inte påverkas av skatteavtalen? Detta innebär att skatteavtalet helt enkelt inte är tillämpliga i förhållande till skatteavtalen. HFD har inte uttalat något om detta men jag får anledning att återkomma till frågan i nästa avsnitt.

Min slutsats av de tre redovisade fallet är att dessa inte går att förena med varandra fullt ut. RÅ 2008 ref. 24 är i det stora hela förenligt med RÅ 2010 ref. 112. Detsamma kan man dock inte säga om *obiter dictum* uttalanden i HFD 2012 ref. 20. Om utfallet av 2008 och 2010 års fall går att förena med uttalanden i 2012 års fall har inte berörs i det anförda men frågan kommer att behandlas i nästa avsnitt. HFD:s uttalanden i de tre redovisade fallet spretar åt olika håll. Min bedömning är att HFD inte riktigt har en klar uppfattning om helhetsbilden. Istället försöker HFD att i varje enskild situation klämma in det mest logiska och passande lösningen i de allmänt hållna principerna. Icke desto mindre misslyckas HFD med att leverera en rättssäker prejudikatbildande bild av rättsläget. HFD:s avgöranden saknar med andra ord kontinuitet.

5.4 Interna motverkansåtgärder i förhållande till skatteavtalet – var står vi idag?

HFD har som vi redan sett behandlat frågan om olika svenska interna motverkansåtgärder i tre principiellt viktiga fall. Hur förhåller sig dessa fall till varandra behandlas i avsnitten ovan. Frågan som återstår är om några generella kriterier kan utläsas om hur interna motverkansåtgärder förhåller sig till skatteavtalen. Med andra ord, hur förhåller sig skatteavtalen till interna motverkansåtgärder i Sverige?

Eftersom HFD i RÅ 2010 ref. 112 uttalar sig i generella termer kan detta sägas återspegla gällande rätten i Sverige. Frågan som däremot inte besvaras på en eftermiddag är vilken räckvidd uttalanden i Peru-domarna kan ges. Kan vi men andra ord byta ut ordet ”*skatteflyktslagen*” mot orden ”*interna motverkansåtgärder*”? Min tidigare framförda regel hade i så fall sett ut enligt följande.

Interna motverkansåtgärder kan tillämpas i alla fall utom i de fall där, rättshandlingarna omfattas av ett skatteavtal, och skatteavtalet uttryckligen utesluter tillämpning av lagen eller den gemensamma partsviljan talar för att interna skatteflyktsregler inte kan tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas.

I detta läge kan man onekligen önska sig ha övernaturliga krafter, närmare bestämt att kunna läsa tankar. Om jag hade haft sådana krafter hade jag läst av justitierådens tankar och kommit med ett klart besked. Dessvärre är detta inte möjligt. Vi får helt enkelt finnas oss med den oklarhet som uttalanden för med sig. Icke desto mindre finns det inget som sätter käppar i hjulen när det gäller att undersöka om vad ett stadgande enligt ovan innebär.

Regeln hade inneburit en presumtion för att avsaknad av i skatteavtalet uttalat företräde för skatteavtalet ger interna motverkansåtgärder företräde. Samma presumtion gäller i förhållande till den gemensamma partsviljan. I förlängningen innebär det att samtliga skatteavtal innebär att partsviljan *är* att inte tillåta missbruk av skatteavtalet. Kan denna förståelse inrymmas i huvudregeln om skatteavtalets företräde? Regelns tillämplighet är villkorat av att transaktioner leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas. Tillämpningsområdet för regeln inskränks med andra ord till missbrukssituationer. Detta talar för att regeln har karaktär av undantagsregel snarare än huvudregel. Regeln är alltså enligt min mening fullt förenlig med huvudregeln om skatteavtalets företräde.

Sammanfattningsvis kan följande konstateras om förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalet.

Skatteavtalens regler ska ges företräde framför interna motverkansåtgärder.

Interna motverkansåtgärder ska dock ges företräde i de fall den svenska lagstiftaren gett klart uttryck för den interna regelns företräde.

Interna motverkansåtgärder kan vidare tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas utom i de fall där skatteavtalet uttryckligen utesluter tillämpning av reglerna eller den gemensamma partsviljan talar för att interna skatteflyktsregler inte kan tillämpas.

5.5 Den svenska synen på regelkonkurrensen i förhållande till OECD:s inställning

Den efterföljande frågan som jag finner lämplig att besvara är hur HFD:s avgöranden och den svenska synen på regelkonflikten mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen förhåller sig till OECD:s inställning? OECD har klart gett uttryck för att interna motverkansåtgärder, som CFC-lagstiftning *kan* tillämpas. Detta innebär inte att de alltid *får* tillämpas. Om utgången leder till att ett skatteavtalets betydelse fullständigt elimineras anser jag att OECD inte hade ställt sig bakom den tillämpningen. OECD:s uttalanden kan inte utan vidare tas för gällande rätt i förhållande till de stater som gett uttryck för att de inte anser att en viss regel ryms inom avtalet. Vidare finner jag att HFD inte heller följer systematiken som OECD och

doktrin förespråkar. Förvisso kan läran om verklig och skenbar konkurrens rymmas inom avgöranden men HFD kommer inte fram till resultatet genom att tillämpa den. Icke desto mindre är vissa uttalanden i fallen inte förenliga med läran om verklig och skenbar konkurrens. I RÅ 2008 ref. 24 säger HFD att regelkonkurrensen skulle lösas med de allmänna derogationsprinciperna. HFD säger vidare att någon tolkning av avtalet därmed inte ska göras. Menar HFD att det inte föreligger någon verklig regelkonkurrens? Hur kan derogationsprinciperna vara tillämpliga om det inte föreligger någon verklig regelkonkurrens? I den första frågan ställer jag mig stolt på nej sidan. Om regelkonkurrensen varit skenbar hade skatteavtalet getts företräde och inte CFC-lagstiftningen. Uttalandet är mycket missvisande eftersom HFD omöjligt kan komma fram till att det föreligger regelkonkurrens utan att undersöka avtalets syfte. Detta är omöjligt att åstadkomma utan att tolka avtalet.

I det efterföljande fallet, RÅ 2010 ref. 112, lugnar HFD läget något genom att släppa in den internationella rätten och i vart fall som huvudregel ge skatteavtalen företräde. Undantagsregel stadgar dock att hänsyn ska tas till vad som kommer till uttryck i den interna rätten. Någon hänsyn tas därmed inte till parternas gemensamma vilja eller till skatteavtalets ordalydelse eller syfte. Detta kan inte sägas stämma överens med OECD:s vädjan om att folkrätten ska respekteras. Peru-domarna från år 2012 nämner däremot både skatteavtalet som den gemensamma partsviljan, dock i förhållande till skatteflyktslagen. HFD ger alltså skatteflyktslagen som regel företräde och att om det framgår av avtalet eller den gemensamma partsviljan talar för skatteavtalets företräde. Med andra ord menar HFD att skatteavtalet som undantag ska ges företräde. Med anledning av skatteflyktslagens allmänt hållna regler innebär undantaget för skatteflyktslagen att huvudregeln i RÅ 2010 ref. 112 kan, om undantaget ges för stort utrymme, komma att helt åsidosättas. Huvudregeln är med andra totalt verkningslös eftersom interna regler, indirekt genom en prövning enligt skatteflyktslagen, kan gå före skatteavtalets regler. Det innebär i förlängningen att intern rätt som huvudregel går före skatteavtalet. Med andra ord, det omvända mot vad OECD förespråkar.

Jag vill kort återkomma till frågan om RÅ 2008 ref. 24 är förenligt med de slutsatser som jag kunnat dra från Peru-domarna. Kommentaren till OECD:s modellavtal kan som bekant beaktas i vissa situationer. Om en stat avger reservation kan det ge uttryck för att partens vilja är att denne inte delar kommentarens uppfattning. I RÅ 2008 ref. 24 leder detta till att parternas gemensamma vilja kan tolkas in som att CFC-reglerna undantas från avtalets tillämpningsområde. Utgången i RÅ 2008 ref. 24 är alltså inte förenlig med de generella slutsatserna ovan.

Sammanfattningsvis finner jag att utgången i RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2010 ref. 112 och HFD 2012 ref. 20 *inte* är förenliga med de principer som OECD och doktrin lagt fram. Regeln som jag tidigare lagt fram, som kan sägas vara en sammanfattning av fallen, är ett steg mot den folkrättsliga förståelsen av förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt men mot bakgrund av

skatteflyktslagens breda tillämpningsområde och stor öppenhet för godtyckliga bedömningar finner jag det inte fullt förenligt med OECD:s folkrättsliga förståelse. HFD är på god väg när de nämner att regelföreträde för intern rätt måste framgå, men jag vill här dela Kleist mening och förespråka att den andra staten bör ha något att säga till om. I grund och botten innebär ett uttalande om regelföreträde att man anser att skatteavtalet inte är tillämpligt i en viss situation. Denna fråga är enligt min mening inte något som en stat ensidigt kan ta ställning till. En avisering kan i dessa situationer vara på sin plats. Detta ger minst sagt en bra indikation på den gemensamma partsviljan. Då ges motparten även en rättvis chans att uttrycka sig och i ett senare skede säga upp avtalet. I grund och botten är tillämpning den interna bestämmelsen utan omförhandling av avtalet enligt min mening klart fall av tax treaty override. Resultatet kan i slutändan bli detsamma, nämligen att den andra staten lagligen säger upp avtalet.

5.6 Synpunkter för framtiden

Vad vi har i ryggsäcken från förr säger en del om hur vi är. Det sägs även att allt blir bättre med tiden. Därför är det lämpligt att försöka förutspå vad framtiden har att bjuda på.

HFD har de senaste åren gett oss allt mer att fundera på. Först kom något som såg ut som en huvudregel, genom 2008 års fall, men som egentligen innebar tillämpning av ett undantag från en sedan länge etablerad huvudregel. Detta fick vi dock inte veta förrän två år efter dessa att fallet avgjordes, år 2010. Efter ytterligare två år, år 2012, kommer HFD med ett nytt avgörande. Jag har, som framgår av uppsatsen, kommit fram till att detta inte rubbar huvudregeln utan är istället ytterligare ett undantag från huvudregeln. HFD rör sig sammanfattningsvis onekligen mot att klargöra rättsläget. Vi kan ställa frågan: Rör vi oss mot den folkrättsliga banan, mot ”den franska modellen”?²⁸⁰ Eller kommer HFD att välja ”en svensk modell”? Jag vill inte påstå att vi kommer att röra oss mot den ”franska modellen”.

HFD har kommit med ett nytt avgörande vart annat år. Det senaste i raden av dessa avgöranden var Peru-domarna från år 2012. Vad har vi då att vänta oss om ytterligare två år? HFD har överraskat tidigare vilket kan betyda att justitieråden väljer att slutligen ta tag i frågan om regelkonkurrensen mellan intern rätt och skatteavtalen och reda ut den en gång för alla. Ett andra alternativ är att uttalanden sedan tidigare tangeras samtidigt som HFD ger oss något nytt att fundera över. Jag vågar påstå att huvudregeln som klargjordes i 2010 års fall kommer att kvarstå. Över tid kommer vi istället att få en uppsjö av undantag, som mer eller mindre kan resultera i treaty override. En sak är dock säker, interna motverkansåtgärderna lär inte minska i antal, snarare kommer de att bli fler och omfatta allt större områden.

²⁸⁰ Se avsnitt 4.2.4.

Allt blir onekligen bättre med tiden vilket innebär att vi i slutändan kommer att ha tillräckligt med klara uttalanden från HFD och lagstiftaren så att vi med säkerhet kan säga hur interna motverkansåtgärder förhåller sig till skatteavtalet. När i tiden vi kan uttala oss om detta återstår att se!

6 Sammanfattande slutsatser

Följande kapitel har till syfte att knyta ihop säcken genom att kort och koncist besvara frågeställningarna samt det övergripande syftet. Kapitlet ska alltså binda samman uppsatsens delar och anknyta till punkter, analyser och slutsatser som tagits upp tidigare i uppsatsen. Frågeställningarna var som bekant följande.

- Vad är en intern motverkansåtgärd?
- Hur motiverar man behovet av interna motverkansåtgärder?
- Hur ser OECD på förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen?
- Vilka svenska regler kan sägas vara typexempel på interna motverkansåtgärder?
- Hur förhåller sig Peru-domarna från 2012 till RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112?
- Hur förhåller sig skatteavtalen till interna motverkansåtgärder i Sverige, dvs. vilket har företräde vid en normkollision?
- Är den svenska synen på regelkonflikten mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen förenlig med OECD:s inställning?

Uppsatsens visar att interna motverkansåtgärder är ett samlingsbegrepp för all intern lagstiftning som har till syfte att förhindra skatteflykt och skatteundandragande. Behovet av interna motverkansåtgärder motiveras av att skatteavtalet tillämpas på ett sätt som inte stämmer överens med det bakomliggande syftet med skatteavtalet. Personer och företag använder med andra ord skatteavtalen för att på ett konstlat sätt ta del av skatteavtalets förmåner och på så sätt undkomma beskattning.

På frågan om när tillämpning av interna motverkansåtgärder kan rättfärdigas är OECD enligt min mening glasklar med sitt budskap, trots att OECD väljer en ovanlig väg att förmedla detta. Frågan kan enligt OECD besvaras i två steg. Steg 1, om en person med hänvisning till otillbörligt utnyttjande av avtalet kan förvägras skatteavtalets förmåner och därmed beskattas i den ursprungliga staten? Och som steg 2 om den interna lagstiftningen som sätts ur spel genom skatteavtalet ska få genomslag trots att denne strider mot skatteavtalet i fråga, dvs. om staten har rätt till interna motverkansåtgärder? Medan stater diskuterar vilken ordning frågorna ska besvaras menar OECD att det avgörande är huruvida det slutliga svaret överensstämmer med parternas avsikt med avtalet. OECD förespråkar med andra ord en försiktig tillämpning av interna motverkansåtgärder. Partsavsikten bör stå i främsta ljuset. Rätt till motverkansåtgärder föreligger med andra ord endast i fall parterna är överens om att avtalet missbrukas i syfte att undgå beskattning, med andra ord i skatteflyktsituationer.

Frågan som följer är hur de svenska interna motverkansåtgärderna förhåller sig till skatteavtalen. I uppsatsen har jag tittat närmare på tre regelverk. Först ut var CFC-reglerna, följt av tioårsregeln och avslutningsvis

skatteflyktslagen. Redogörelsen visar att dessa tre regleringar varit föremål för stora diskussioner och sammanfattningsvis kan reglerna sägas vara typexempel på svenska interna motverkansåtgärder. Samtliga regelverk tar nämligen sikte på att förhindra skatteflykt. Regelkonkurrensen mellan tioårsregeln och skatteavtalen kan vidare inte vara verklig varför skatteavtalet ska ges företräde. I förhållande mellan skatteavtalen och CFC-lagstiftningen och skatteavtalen och skatteflyktslagen är regelkonkurrensen verklig och ska enligt HFD bedömas med hjälp av sedvanliga regler som gäller vid en regelkonkurrens, dvs. derogationsprinciper.

HFD tog ställning till frågan om regelkonkurrensen i tre viktiga fall, RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2010 ref. 112 och HFD 2012 ref. 20. Utredningen ovan visar att fallen går att förena med varandra om fallen tolkas som att HFD ställer upp en huvudregel och två undantag. Huvudregeln, som HFD ställer upp i 2010 års fall, är enligt HFD sedan länge väl förankrad principen som innebär att skatteavtalet med sitt folkrättsliga arv ska som huvudregel vid en regelkonkurrens ha företräde framför intern rätt. I samma mål ställer HFD upp ett undantag som innebär att den interna rätten kan ha företräde i fall då lagstiftaren gett klart uttryck för detta genom exempelvis lagtextens ordalydelse eller i förarbeten. Det var genom undantaget som CFC-lagstiftningen kunde tillämpas trots att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrade detta i 2008 års fall. I samband med Peru-domarna uttalade HFD något om förhållandet mellan skatteavtalen och skatteflyktslagen, nämligen följande.

”I [skatteflykts]lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det 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 annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.”²⁸¹

Obiter dictum uttalanden i Peru-domarna berör endast skatteflyktslagen och enligt mina slutsatser inskränker dessa inte huvudregeln i 2010 års fall. Istället kan uttalanden ses som ett andra undantag som innebär att skatteflyktslagen inte hindras av skatteavtalets bestämmelser.

Mina slutsatser visar vidare att *obiter dictum* uttalanden bör kunna tolkas bredare än dess ordalydelse. Uttalanden omfattar med andra ord inte bara skatteflyktslagen utan samtliga interna motverkansåtgärder. Uttalanden behandlar uttryckligen enbart transaktioner som leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas. Tillämpningsområdet för uttalanden inskränks med andra ord till missbrukssituationer. Detta talar för att regeln

²⁸¹ cit. HFD ref. 20, under Högsta förvaltningsdomstolen – Vad målet gäller.

har karaktär av undantagsregel snarare än huvudregel. Regeln är alltså enligt min mening fullt förenlig med huvudregeln om skatteavtalets företräde

Med ledning i HFD:s avgöranden är den gällande rätten om förhållandet mellan svenska interna motverkansåtgärder och av Sverige ingångna skatteavtal enligt följande.

Skatteavtalens regler ska ges företräde framför interna motverkansåtgärder.

Interna motverkansåtgärder ska dock ges företräde i de fall den svenska lagstiftaren gett klart uttryck för den interna regelns företräde.

Interna motverkansåtgärder kan vidare tillämpas på transaktioner som leder till att avtalets regler kringgår eller på annat sätt missbrukas utom i de fall där skatteavtalet uttryckligen utesluter tillämpning av reglerna eller den gemensamma partsviljan talar för att interna skatteflyktsregler inte kan tillämpas.

Slutligen kort om förhållandet mellan svensk gällande rätt och OECD:s inställning. Min analys visar att utgången i RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2010 ref. 112 och HFD 2012 ref. 20 inte är förenliga med de principer som OECD lagt fram. Mot bakgrund i skatteflyktslagens breda tillämpningsområde och stor öppenhet för godtyckliga bedömningar finner jag att den svenska modellen inte fullt motsvarar OECD:s folkrättsliga förståelse. Jag vill här utmärka Kleist mening som förespråkar att den andra staten bör beredas tillfälle att uttrycka sig och i ett senare skede kunna säga upp avtalet. I grund och botten innebär ett uttalande om regelföreträde att man anser att skatteavtalet inte är tillämpligt i en viss situation. Denna fråga är inte något som en stat ensidigt kan ta ställning till. Att tillämpa de svenska interna motverkansåtgärderna, utan att omförhandla avtalet, kan med andra ord många gånger resultera i tax treaty override.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck:

SOU 1974:100 *Internationella överenskommelser och svensk rätt.*

Regeringens proposition 1982/83:144, *om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster m.m.*

Regeringens proposition 1996/97:170, *reformerad skatteflyktslag*

Regeringens proposition 2003/04:10, *Ändrade regler för CFC-beskattning.*

Regeringens proposition 2007/08:12, *Vissa kapitalkattefrågor*

Regeringens proposition 2007/08:16, *Ändrade regler för CFC-beskattning m.m.*

Litteratur

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

Bernitz, Ulf, *EG-rättens grunder*, Juristförlaget, Stockholm, 1992.

Bring, Ove och Mahmoudi, Said, *Sverige och folkrätten*, Norstedts juridik, Stockholm, 2011.

Burgstaller, Eva och Haslinger Katharina (ed) "*Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*", Linde, 2007.

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

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus, Uppsala, 2000.

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

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 3 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2012.

Dahlman, Roland, Fredborg, Lars, *Internationell beskattning*, Elektronisk bok tillgänglig via Zeteo (www.zeteo.nj.se), Norstedts Juridik, 2012.

Kleist, David, *Methods for elimination of double taxation under double tax treaties – with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*, Iustus, Uppsala, 2012.

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

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

Linderfalk, Ulf (red.), *Folkrätten i ett nötskal*, uppl. 1:2, Studentlitteratur, Lund, 2006

Maisto (ed), *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, IBFD, 2005.

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

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24 uppl. Norstedts Juridik, Stockholm, 2011.

Rogers-Glabush, Julie (ed.), *International Tax Glossary*, 6 uppl., IBFD, 2009.

Sandström, Karl Gustav Armand, *Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avser skatt å inkomst eller förmögenhet*, Norstedt, Stockholm, 1949.

Ståhl, Kristina, Österman Persson, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper, *EU-skatterätt*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2011.

van Weeghel, Stef, *The Improper Use of Tax Treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer Law International, London, 1998.

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Convention: 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.

Wenehed, Lars-Erik, *CFC-Lagstiftning – En studie av CFC-beskattning i belysning av den internationella beskattningsrättens utsträckning*, den

internationella skatterätten, neutral beskattning samt beskattning efter skatteförmåga, Juristförlaget i Lund, Lund, 2000.

Artiklar

Aldén, Stefan, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SkatteNytt nr 9 1998, s. 560-566.

Alvesson, Mats och Sköldberg, Kaj, ”*Kritisk teori: metodimplikationer*”, ur kapitel 14 s. 325-339 *Tolkning och reflexion. Vetenskapsfilosofi och kvantitativ metod*, 2 uppl., Studentlitteratur. Lund 2008.

André, *Förhandsbesked direkt skatt andra halvåret 2009*, SkatteNytt nr 3 2010, s. 93-121

Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, 2004, s. 244-260.

Barenfeld, Jesper och Persson Österman, Roger, *De nya CFC-reglerna – en kommentar*, Svensk Skattetidning nr 2 2008, s. 105-118.

Brokelind, Cécile, *Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen*, Svensk Skattetidning nr 9 2002 s. 657- 669.

Burgstaller, Eva och Schilcher, Michael, *Subject-to-Tax Clauses in Tax Treaties*, European Taxation 2004 vol. 44, IBFD, s. 267.

Cejie, Katia, *Utgör tioårsregeln ett hinder mot de fria rörligheterna i EG-fördraget?*, SkatteNytt nr 5 2008, s. 253-267.

Cejie, Katia, *Skattenytt Internationellt – direkt beskattning*, SkatteNytt nr 1-2 2011 s. 45-51.

Dahlberg, Mattias, *Treaty shopping och begränsningsartikeln i det nya skatteavtalet Sverige – USA*, SkatteNytt nr 12 1995, s. 695-706.

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 nr 3 2011, s. 126-130.

Dahlberg, Mattias, *Anmälan av David Kleist: "Methods for elimination of double taxation under double tax treaties-with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden"*, Skattenytt nr 9 2012 s. 652-661.

Fontana, R., *The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part I*, European Taxation, 2006, s. 259-267

Grundström, Karl-Johan, *Treaty Override - nu även i Skatterättsnämnden*, SkatteNytt nr 3 2010, s. 159-166.

Grundström, K.-J., *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel...*, SkatteNytt nr 1-2 2011, s. 68-75.

Gäverth, Leif, *Regeringsrättens domskäl – tre goda och olika exempel*, SkatteNytt nr 3 2011, s. 137-144.

Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, SkatteNytt nr 9 2012, s. 582-592.

Hultqvist, Anders, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning nr 5 2010, s. 520-534.

Kleist, David, *Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skattavtalen och intern rätt*, SkatteNytt nr 11 2008, s. 708-714.

Kristoffersson, Eleonor, *EU-rätten och dubbelbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Svensk Skattetidning nr 5 2012, s. 438.

Lindberg, Carl, *HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet*, SkatteNytt nr 9 2012 s. 626-632.

Matteotti, René Dr., *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.

McLeod, Ian, "Critical Perspectives on Law", ur *Legal Theory* 4th ed., Palgrave Macmillan, Hampshire 2007 s.153-168.

Naumburg, Caroline, *Subject to tax artiklar i DBA*, SkatteNytt nr 1-2 2001 s. 34-40.

Rodhe, Knut, "Beskrivning – prognos – rekommendation; en trosbekännelse", *Juridisk Tidskrift* nr 1 1996/97, s. 1-4.

Rosander, Ulrika, *Repressiva metoder mot skatteflykt*, Skattenytt, 2007, nr 11, s. 663-677.

Ross, Thomas, "The Wall in Memphis" ur *Just Stories. How Law Embodies Racism and Bias*, Beacon Press, Boston Mass. 1996, s. 43-45.

Roxan, Ian, Judicial overrides of double tax conventions: The case of a *permanent establishment*, Intertax, Vol. 25, 1997, s. 367-378.

Sallander, Ann-Sophie, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, Svensk Skattetidning nr 2 2010, s. 177-204.

Sundgren, Peter, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – En analys av ett rättsfall*, SkatteNytt nr 1-2 1990, s. 3-19.

Sundgren, Peter, *Treaty shopping*, SkatteNytt nr 6-7 1992, s. 370-388.

Sundgren, Peter, *Efterlevnad av traktater*, SkatteNytt nr 7-8 1995, s. 461-469.

Tjernberg, Mats, *Tolkning och tillämpning av skatteavtal*, SkatteNytt nr 6 2007, s. 313-315.

Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 54, 2000, s. 612-616

Övriga källor

Brottsförebyggande Rådet PM 1982:4

Inkomstskattelagen, En kommentar, 2012

OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996.

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

OECD, *Tax Treaty Override*, Rapport antagen av OECD den 24 november 1989.

Skatteverket, *Handledning för beskattning inkomster vid 2012 års taxering – del 1*, 2012.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1991 not. 228

RÅ 1993 not. 677

RÅ 1995 ref. 69

RÅ 1996 ref. 38

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2001 ref. 38

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2004 not. 59

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 20

EU-domstolen

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2006 I-7995.

Mål C-436/00, X och Y mot Riksskatteverket, REG 2000 I-10829.

Franska högsta skattedomstolen

Le Conseil d'Etat, den 14 juni 2002, nr. 232276, SA Schneider Electric.