



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Kajsa Wahl

Undvikande av dubbel ickebeskattning – Strategier i svenska skatteavtal

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT13

Innehåll

1	INLEDNING	6
1.1	Bakgrund	6
1.2	Syfte och frågeställningar	7
1.3	Metod och material	7
1.4	Forskningsläget	8
1.5	Avgränsning	9
1.6	Disposition	9
1.7	Terminologi	10
2	DUBBEL ICKEBESKATTNING SOM FENOMEN	12
2.1	Ickebeskattning i en global kontext	12
2.2	Avsiktlig dubbel ickebeskattning	12
2.3	Oavsiktlig dubbel ickebeskattning	13
2.3.1	Indelningsgrunder	13
2.3.2	Stat utövar inte sin beskattningsrätt på grund av nationell rätt	15
2.3.3	Klassificeringskonflikter	16
2.3.4	Missbruk av skatteavtal	18
2.4	Konsekvenser av oavsiktlig dubbel ickebeskattning	19
2.5	Slutsats	21
3	STRATEGIER MOT OAVSIKTLIG ICKEBESKATTNING	22
3.1	Indelningsgrunder	22
3.2	Generella strategier mot dubbel ickebeskattning	23
3.2.1	Är undvikande av ickebeskattning ett syfte med OECD:s modellavtal?	23
3.2.2	Tolkning av hemvistartikeln – <i>liable to tax</i>	25
3.2.3	Tolkning av fördelningsartiklarna	26
3.2.4	<i>Subject to tax</i> -villkor	28
3.3	Strategier mot ickebeskattning pga. att stater inte utövar beskattningsrätt	30
3.3.1	Ensidiga åtgärder mot ändringar av nationell rätt efter avtalslutet	30
3.3.2	Folkrättslig skyldighet att utöva beskattningsrätt	31
3.4	Strategier mot ickebeskattning pga. klassificeringskonflikter	32
3.4.1	Skillnader mellan staternas nationella rätt	32
3.4.2	Skillnader mellan staternas tolkningar av skatteavtalet eller fakta	35
3.4.3	Strategier som kan tillämpas på samtliga klassificeringskonflikter	37

3.4.4	Särskilt om strategier mot hybridupplägg	38
3.5	Strategier mot ickebeskattning pga. missbruk av skatteavtalet	39
3.5.1	Indelningsgrunder	39
3.5.2	Tolkning av skatteavtalet	40
3.5.3	Skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt	41
3.5.4	Skatteavtalsvillkor mot missbruk	42
3.6	Slutsats	45
4	KOMPARATIV STUDIE	48
4.1	Utgångspunkter för komparationen	48
4.1.1	Komparationens syfte	48
4.1.2	Avgränsningar, metod och material	48
4.1.3	Urvalsgrunder	49
4.2	Risker i svenska och kanadensiska skatteavtal	51
4.2.1	Dubbel ickebeskattning i <i>credit</i> -stater	51
4.2.2	Risker i svenska och kanadensiska avtal	51
4.3	Strategier i svenska och kanadensiska skatteavtal	52
4.3.1	Skatteavtalsrättsliga syften	52
4.3.2	Nationella skatteflyktsbestämmelser	53
4.3.3	Användning av <i>subject to tax</i> -villkor	56
4.4	Slutsatser	59
5	UNDVIKANDE AV DUBBEL ICKEBESKATTNING – STRATEGIER I SVENSKA SKATTEAVTAL	61
5.1	Regleringsbrister, asymmetrier och skattesystem i förändring	61
5.2	Fragmentariska och osystematiserade strategier <i>de lege lata</i>	62
5.3	Orsaksoberoende och symmetriska strategier <i>de lege ferenda</i>	63
5.4	Passivitet och inkonsekvens i svenska skatteavtal	64
5.5	Förslag på framtida strategier i svenska skatteavtal	65
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	67
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	68
	Offentligt tryck	68
	Myndighetspublikationer m.m.	68
	Internationellt material	68
	Litteratur	69
	Artiklar	70

Summary

Tax treaty induced double non-taxation may be defined as the non-imposition of tax on certain income by both Contracting States, where the income would be subject to taxation absent the treaty. Up to now, there has been limited interest in, and appreciation of, the underlying causes, and there has been a lack of systematic review as to which strategies are deemed most appropriate for avoiding unintended double non-taxation. In some cases, the problem has been reduced to merely a question of tax treaty abuse, and in other cases, non-taxation has been regarded as an effect of tax treaty application which nevertheless must be accepted.

As far as Swedish tax treaties are concerned, loopholes in the treaties with Austria and Malaysia have been exploited in order to achieve double non-taxation of certain corporate income and capital gains, resulting in an estimated loss of tax revenue ranging in the billions (SEK). The non-taxation phenomenon does not only affect the fiscal interest of states, but could also lead to market distortions and a diminishing trust in tax systems, including tax treaties.

The main objective of this essay is to analyse which legal strategies may be used to avoid treaty induced unintended double non-taxation, and, based on an international comparative study, to propose changes to Swedish legal strategies. The main objective calls for a systematic approach to both the double non-taxation phenomenon and the current range of legal strategies in tax treaties. Since a general idea is that unintended double non-taxation can neither be analysed nor avoided without a basic understanding of the reasons behind the phenomenon, the systematisation is based around a cause and effect analysis. There is a hierarchy of causes, ranging from purely technical to general developments in tax treaty law. All identified causes result in important considerations when assessing the aptitude and efficiency of particular legal strategies.

My conclusion is that appropriate legal strategies should have general applicability and cover all cases of unintended double non-taxation, independent of the underlying causes, in order to be effective in every non-taxation situation. Ideally, the legal strategies should also correct the underlying asymmetrical relation between the treaty obligations of the Contracting States, which is a crucial part of the problem. Subject to tax provisions are therefore, in my opinion, the most appropriate strategy for Contracting States wishing to address all non-taxation situations. Furthermore, these provisions should be combined with provisions limiting the application of the treaty, or the granting of treaty benefits, in cases of tax treaty abuse, such as limitation of benefits provisions. Since most cases of unintended non-taxation can be attributed to regulatory inadequacies, great attention should be paid to the design and scope of treaty provisions in order to avoid instances of non-applicability.

Additionally, complementary domestic anti-avoidance legislation operates as the last resort for non-taxation situations not covered by the applicable treaty. The prevalent opinion is that tax treaties do not preclude the application of domestic anti-avoidance legislation, to the extent that the provisions are in accordance with the guiding principle proposed in the OECD model commentary, if the OECD view can be said to be accepted by the Contracting States.

As far as Sweden is concerned, the applicability in principle of the domestic statute against tax avoidance has been expressed *obiter dictum* by the Supreme Administrative Court in the 2012 Peru case. However, because of the technical design of the fourth requirement in the statute, the outcome in individual cases are still tinged by legal uncertainty. In summary, there is a lack of a clear manifestation by the Swedish legislator towards taxpayers, tax administrations, courts, and Sweden's treaty partners, regarding the practical applicability of the tax avoidance statute. Here, Sweden could draw inspiration from the Canadian approach, which is characterised by a less complex domestic anti-avoidance regulation and greater clarity in terms of policy making in the area of international taxation.

Sammanfattning

Dubbel ickebeskattning på grund av tillämpning av skatteavtal kan definieras som den skattemässiga effekt som inträder då varken hemviststaten eller källstaten har något beskattningsanspråk i förhållande till en viss inkomst men där inkomsten skulle ha beskattats av någon stat i frånvaro av skatteavtalet. Hittills har intresset och förståelsen för de bakomliggande orsakerna varit begränsad och det har saknats en överblick över vilka strategier som är mest lämpliga för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning. I vissa fall har problematiken reducerats till en fråga om skatteavtalsmissbruk och i vissa fall har den uteblivna beskattningen betraktats som en sådan följd av skatteavtallämpning som måste accepteras.

För svenskt vidkommande har svagheter i skatteavtalen med Österrike och Malaysia utnyttjas för att uppnå dubbel ickebeskattning av kapital- och bolagsinkomster, vilket beräknas ha resulterat i skattebortfall i miljardklassen. Fenomenet får inte bara konsekvenser för staters skatteinkomster utan kan också leda till marknadsstörningar och ett minskat förtroende för skattesystem och skatteavtal.

Uppsatsens övergripande syfte är att analysera vilka rättsliga strategier som kan användas i skatteavtal för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtallämpning, och att utifrån en komparativ analys föreslå förändringar i svenska skatteavtalsstrategier. Syftet förutsätter en genomgående systematisering av dubbel ickebeskattning som fenomen och av de strategier som förekommer i skatteavtal idag. Systematiseringen utgår från ett orsaksinriktat perspektiv eftersom en genomgående tes är att fenomenet oavsiktlig dubbel ickebeskattning varken kan analyseras eller motverkas utan en grundläggande förståelse för fenomenets orsaker. Orsakerna kan beskrivas på flera nivåer, från rent skattetekniska orsaker till allmänna utvecklingstendenser inom skatteavtalsrätten. Samtliga orsaksnivåer bidrar dock med viktiga faktorer att beakta inom ramen för en bedömning av olika strategiers lämplighet och effektivitet.

Min slutsats är att generellt tillämpliga och orsaksoberoende strategier är mest lämpliga för att samtliga ickebeskattningsfall ska täckas in. Strategierna bör dessutom vara utformade för att korrigera den underliggande asymmetrin mellan staternas folkrättsliga förpliktelse, eftersom denna asymmetri är central för fenomenets uppkomst. En stat som vill kunna bemöta samtliga situationer av dubbel ickebeskattning bör därför i min mening företrädesvis använda sig av *subject to tax*-villkor, i kombination med villkor som begränsar avtalets tillämpning i situationer där skatteavtalet missbrukas, exempelvis *limitation of benefits*-villkor. Eftersom oavsiktlig dubbel ickebeskattning även kan ses som en följd av bristande regleringsteknik måste stor vikt läggas vid den tekniska utformningen för att förhindra att strategin blir verkningslös i enskilda fall.

Nationella skatteflyktsbestämmelser utgör ett viktigt komplement till skatteavtalens villkor som en sista utväg mot situationer som inte kan undanröjas genom avtalet. Den rådande uppfattningen är att skatteavtal inte hindrar tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser så länge bestämmelserna uppfyller kraven i OECD:s vägledande princip, under förutsättning att staternas kan sägas ha accepterat OECD:s inställning.

För svensk del framgår det av HFD:s uttalande *obiter dictum* i Perumålet att skatteflyktslagen principiellt sett är tillämplig, men prövningen i enskilda fall präglas trots detta av stor osäkerhet på grund av det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen. Sammantaget saknas en klar manifestation från svensk sida gentemot skattskyldiga, skattemyndigheter, domstolar och avtalspartners om skatteflyktslagens tillämplighet. I dessa avseenden bör Sverige inspireras av den kanadensiska inställningen, som präglas av en mer lättillämpad skatteflyktsbestämmelse och en större tydlighet från lagstiftarens sida.

Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
EU	Europeiska unionen
FN	Förenta nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (SFS 1999:1229)
ITA	Income Tax Act, R.S.C., 1985, c. 1 (Kanada)
ITCIA	Income Tax Conventions Interpretation Act, R.S.C., 1985, c. I-4 (Kanada)
LOB	Limitation of benefits
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
p.	punkt(er) i kommentaren till OECD:s modellavtal
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
STT	Subject to tax
SvSkt	Svensk Skattetidning
VCLT	1969 Vienna Convention on the Law of Treaties

1 Inledning

1.1 Bakgrund

År 2006 antogs ett protokoll till dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike som innebar att skatteavtalets artikel 8 gavs en ny lydelse. Avsikten var att sätta stopp för ett omtalat skatteupplägg som innebar att bolagsandelar kunde avyttras till minimal beskattning ifall ägaren bosatte sig i Österrike.¹ Bakgrunden var att Sverige enligt avtalet inte hade rätt att beskatta kapitalvinster på avyttring av andelar när ägaren erhållit hemvist i Österrike enligt österrikisk nationell rätt. Samtidigt beskattade Österrike enbart den värdestegring som uppkommit efter hemvistbytet, vilket gjorde den totala beskattningen av kapitalvinsten i stort sett obefintlig.² Upplägget innebar att den del av kapitalvinsten som hänförde sig till perioden då ägaren hade hemvist i Sverige blev föremål för *dubbel ickebeskattning*. I det här fallet var det alltså tillämpningen av skatteavtalets villkor om att kapitalvinsten undantas svensk beskattning oavsett om inkomsten beskattas i Österrike eller ej som genererade den dubbla skattebefrielsen. Skatteverket slog larm och bedömde skattebortfallet på grund av uppläggen till 3 miljarder kronor under perioden 2000–2005.³

Genom tilläggsprotokollet till skatteavtalet mellan Sverige och Österrike är kryphålet numera undanröjt. Kapitalvinster på grund av avyttring av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag får idag även beskattas i den skattskyldiges tidigare hemviststat till den del vinsterna hänför sig till tiden innan personen bytte hemvist.⁴ Exemplet visar svårigheten i att utforma heltäckande avtalsvillkor när det är osäkert vilken beskattning som faktiskt kommer ske i den andra staten.

Lindencrona beskriver skatteavtalsrätten som en egen rättsordning som tillämpas samtidigt som, och parallellt med, nationell rätt.⁵ Dubbel ickebeskattning kan alltså ses som ett fenomen som kan uppkomma på grund av spänningen mellan staters skattesuveränitet och den folkrättsliga fördelningen av beskattningsrätten genom skatteavtal. Fenomenet dubbel ickebeskattning framstår som flyktigt och splittrat, och det saknas i princip en övergripande sammanställning av fenomenets uppkomst och strategier för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning. Anledningen är, i min mening, att dubbel ickebeskattning inte är ett specifikt förfarande eller en viss modell för

¹ Lag (1992:858) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Österrike, lag (2006:1480) om ändring i lagen (1992:858) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Österrike, Prop. 2006/07:14, *Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike*, s. 39.

² Prop. 2006/07:14, s. 37.

³ Prop. 2006/07:14, s. 34ff, RiR 2010:24, *Riksrevisionens rapport: Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete*, s. 40, Skatteverkets rapport, *Fåab Österrike, 2006* (via RiR 2010:24).

⁴ Prop. 2006/07:14, s. 34ff.

⁵ Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm, 1994, s. 26.

skatteplanering, utan en skatterättslig *effekt* som kan uppkomma i olika situationer och av olika orsaker.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens övergripande syfte är att analysera vilka rättsliga strategier som kan användas i skatteavtal för att undvika sådan oavsiktlig dubbel ickebeskattning på inkomstskatteområdet som uppkommer på grund av tillämpning av skatteavtal. Ambitionen är att utifrån dessa slutsatser (*de lege lata*) och utifrån en komparativ analys föreslå förändringar i svenska skatteavtalsstrategier (*de lege ferenda*).

Eftersom rättsområdet idag är mycket fragmentiserat förutsätter det övergripande syftet en grundlig systematisering och analys av dubbel ickebeskattning som fenomen. En sådan systematisering är dessutom nödvändig eftersom min tes är att valet och utformningen av rättsliga strategier måste relateras till orsakerna bakom ickebeskattningen. Med anledning av detta är det nödvändigt att besvara följande delfrågor:

- I vilka situationer uppkommer fenomenet oavsiktlig dubbel ickebeskattning, och vilka är konsekvenserna för skattskyldiga, staten och marknaden? (*Avsnitt 2*)
- I vilken mån kan dubbel ickebeskattning undanröjas genom tolkning eller genom särskilda villkor i avtal? (*Avsnitt 3*)
- Hur skiljer sig de strategier som används av Sverige mot strategier som används av en jämförbar stat? (*Avsnitt 4*)

1.3 Metod och material

Utgångspunkten är användningen av traditionell juridisk metod för att utreda innehållet i gällande rätt, vilket på skatteavtalsområdet särskilt innebär beaktande av folkrättsliga källor och tolkning av dessa utifrån Wienkonventionen om traktaträtten (VCLT).⁶ OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar i 2010 års version spelar en viktig roll inom skatteavtalsrätten, även om kommentarens rättskällvärde varierar från fall till fall.⁷ Artiklar ur den internationella skatterättsliga doktrinen används för att sammanställa exempel på skatteavtalsrättsliga strategier. Utgångspunkten i denna del har varit den kongress som anordnades av IFA i Wien år 2004 på ämnet dubbel ickebeskattning och de nationella rapporter som producerades till kongressen.⁸

⁶ Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde, Amsterdam, 2010, s. 37.

⁷ Lang, *Introduction to the law of double taxation conventions*, s. 43ff.

⁸ Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, *Double Non-taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004.

Internrättsliga frågor, som exempelvis huruvida det över huvud taget finns ett nationellt beskattningsanspråk, faller till största delen utanför uppsatsens ram. Detta beror på att föremålet för undersökningen är sådan dubbel ickebeskattning som uppkommer på grund av tillämpning av skatteavtalet. Internrättsliga strategier mot dubbel ickebeskattning behandlas dock i viss utsträckning eftersom dessa samspelar med skatteavtalen på ett sätt som gör att reglerna måste studeras i ett sammanhang.

Komparativ metod används i avsnitt 4 för att jämföra rättsliga strategier i svensk rätt med de strategier som används i Kanada för att bemöta samma problem. En komparativ analys möjliggör nya perspektiv på den egna rättsordningen och kan utgöra en värdefull källa till erfarenhet och insikt om andra tänkbara rättsliga lösningar, vilket gör en komparation till en bra utgångspunkt för en diskussion *de lege ferenda*.⁹ Komparationens metodöverväganden behandlas mer ingående i avsnitt 4.1.2.

Att analysera skatteavtal som juridiskt instrument förutsätter en medvetenhet om det sammanhang inom vilket skatteavtal ingås och tillämpas. Skatteavtal är resultatet av förhandlingar mellan representanter för regeringar och utgör därmed en del av en diplomatisk relation mellan de aktuella staterna, samtidigt som avtalen påverkas av staternas skatte- och näringspolitiska överväganden. Ämnet för denna uppsats förutsätter naturligtvis en medvetenhet om denna kontext. Detta gäller i synnerhet den komparativa analysen och varje resonemang *de lege ferenda*. Ambitionen är dock att anlägga ett juridiskt perspektiv och inte ett policyperspektiv, vilket medför att skattepolitiska och förhandlingsinriktade strategier inte behandlas i annat syfte än att kontextualisera den juridiska analysen.

1.4 Forskningsläget

Hittills har dubbel ickebeskattning på grund av tillämpning av skatteavtal inte varit föremål för någon längre systematisk behandling utan fenomenet har oftast behandlats som en bifråga till andra skatteavtalsrättsliga problem, som förhållandet mellan skatteavtal och nationell rätt, skatteavtalsmissbruk eller skatteavtals tillämplighet på handelsbolag.¹⁰ Detta innebär att forskningsläget närmast kan beskrivas som fragmentariskt, i synnerhet vad gäller förståelsen av fenomenets orsaker. Undantaget utgörs främst av två kongresser som anordnades av IFA i Wien år 2003 och 2004 på temat dubbel ickebeskattning.

Lang var generalrapportör under 2004 års kongress, som främst fokuserade på frågorna om undvikande av ickebeskattning är ett syfte med skatteavtal, gränsdragningen mellan avsiktlig och oavsiktlig dubbel ickebeskattning samt

⁹ Bogdan, Michael, *Concise Introduction to Comparative Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2013, s. 16, Zwarenstejn, Hendrik, *Some Observations on the Comparison of Legal Institutions and Concepts of Law in Different Societies*, *American Business Law Journal*, vol. 10, 1972, s. 18ff.

¹⁰ Jmf. t.ex. spännvidden i problemframställningen och den varierande behandlingen av strategier hos de nationella rapportörerna vid IFA-kongressen i Wien år 2004.

tolkningsinriktade strategier. Fenomenet som sådant blev dock inte föremål för någon sammanhållen analys vad gäller underliggande orsaker och konsekvenser. Utmärkande är dessutom att tyngdpunkten ligger på allmänna strategier snarare än strategier mot olika typer av ickebeskattningssituationer.

De flesta analyser av fenomenet har förekommit i anslutning till de förändringar som gjorts i kommentaren till OECD:s modellavtal, i synnerhet vad gäller tillämpningen av metodartikeln i samband med klassificeringskonflikter samt möjligheterna att bemöta fall av missbruk av skatteavtal. Framförallt 2003 års ändringar i kommentaren har haft stor betydelse i detta avseende. I svensk skatterättslig forskning har dubbel ickebeskattning inte varit föremål för någon sammanhållen behandling, undantaget IFA-rapporterna av Fransberg och Hilling.

1.5 Avgränsning

Allmänna frågor om tolkning och tillämpning av skatteavtal behandlas endast i den mån detta är nödvändigt för frågan om dubbel ickebeskattning. För en diskussion om dessa frågor hänvisas till Lang¹¹ och Vogel¹².

Samarbetet inom EU medför att särskilda problem uppkommer vid tillämpning av skatteavtal mellan medlemsstater på grund av EU-rättens principer om fri rörlighet och icke-diskriminering på den inre marknaden. Dessa aspekter behandlas inte inom ramen för denna framställning, och för en fördjupad analys hänvisas till Hilling.¹³ Dubbel ickebeskattning förekommer även på mervärdesskatterättsens område, men detta faller utanför ämnet eftersom den internationella mervärdesskatterätten inte regleras genom skatteavtal. För en behandling av ickebeskattning på mervärdesskatteområdet hänvisas till Rendahl.¹⁴

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en problematisering av fenomenet dubbel ickebeskattning där en grundläggande uppdelning görs mellan förfaranden som ur lagstiftarens perspektiv innebär *avsiktlig* respektive *oavsiktlig* ickebeskattning. Efter detta behandlas olika situationer i vilka oavsiktlig ickebeskattning kan uppstå, varav situationer där skatteavtal medvetet missbrukas i strid med sitt ändamål och syfte behandlas i ett eget avsnitt.

¹¹ Se t.ex. Lang, *Introduction to the law of double taxation conventions*.

¹² Se t.ex. Vogel, Klaus, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London, 1997.

¹³ Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, JIBS Dissertation Series No. 026, Jönköping, 2005.

¹⁴ Rendahl, Pernilla, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies: A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-commerce*, JIBS Dissertation Series No. 052, Jönköping, 2012.

Avsnitt 2 avrundas med en utredning av konsekvenserna av dubbel ickebeskattning från den skattskyldiges, statens och marknadens perspektiv.

Avsnitt 3 behandlar de vanligast förekommande strategierna för att undvika dubbel ickebeskattning. Avsikten är att ge en generell överblick över de alternativ som används i dagens skatteavtal och sådana alternativ som diskuteras i internationell doktrin. Dispositionen baseras på en grundläggande uppdelning mellan *generella* och *orsaksbaserade* strategier, beroende på om strategierna är generellt tillämpliga eller om de förutsätter att det finns en särskild orsak till ickebeskattningen. Den generella framställningen kompletteras därefter med en komparativ analys i avsnitt 4, där praktiska exempel på rättsliga strategier i svenska och kanadensiska avtal jämförs och analyseras. Analysen i avsnitt 5 utgår från uppsatsens övergripande syfte, och de olika kapitelslutsatserna sammanställs i form av sammanfattande slutsatser i avsnitt 6.

1.7 Terminologi

Dubbel ickebeskattning är ett förhållandevis nytt begrepp i den internationella skatterättsliga diskursen och saknar en formell definition¹⁵, även om det efter IFA-kongressen år 2004 åtminstone kan sägas existera en samsyn kring vad som kännetecknar fenomenet.¹⁶ Omväxlande används olika begrepp för fenomenet att en inkomst undgår beskattning på grund av sin gränsöverskridande karaktär, så som dubbel ickebeskattning, dubbel skattebefrielse och dubbel skattefrihet. Jag använder mig genomgående av termen *dubbel ickebeskattning* eftersom det är den närmsta översättningen av den etablerade engelska termen *double non-taxation*, samtidigt som begreppet som sådant är mindre värdeladdat än övriga alternativ.

Skatteavtalsgenererad dubbel ickebeskattning kan definieras som den skattemässiga effekt som inträder då varken hemviststaten eller källstaten har något beskattningsanspråk i förhållande till en viss inkomst men där inkomsten skulle ha beskattats av någon stat i frånvaro av skatteavtalet.¹⁷ Begreppet gavs dock en mer avgränsad innebörd vid ett seminarium om skatteavtalens roll på 2000-talet som hölls vid IBFD:s högkvarter i Amsterdam år 2001, där deltagarna enades om att användningen av begreppet dubbel ickebeskattning bör begränsas till situationer där den uteblivna beskattningen av någon anledning anses otillbörlig.¹⁸ Jag kommer inte att

¹⁵ Burgstaller, Eva & Schilcher, Michael, *Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties*, European Taxation, vol. 44, 2004, s. 266, Hahn, Hartmut, *Generalthema I des 58. IFA-Kongresses 2004 in Wien: Double-Non-Taxation – Überblick über den deutschen Nationalbericht*, Internationales Steuerrecht, vol. 13, 2003, s. 446f.

¹⁶ Se avsnitt 2.

¹⁷ Se rapporter från t.ex. Argentina, Brasilien, Kanada, Finland m.fl. i Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, *Double Non-taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004.

¹⁸ Arnold, Brian J., Sasseville, Jaques & Zolt, Eric M., *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, Bulletin for International Taxation, vol. 56, 2002, s. 235.

använda denna definition eftersom den inte tar hänsyn till de situationer då inkomster förblir obeskattade utan att det är fråga om ett tydligt missbruk av skatteavtalet. Definitionen är dessutom otydlig eftersom den är beroende av att en gränsdragning görs mellan tillåten skatteplanering och olaglig skatteflykt, en gränsdragning som kan vara mycket svår att göra.

Termen *rättsliga strategier* har valts för att markera att det är den överlagda utformningen av rättsregler och villkor som avses, snarare än skattepolitiska och förhandlingsinriktade strategier. Vad gäller den högsta dömande instansen så används benämningarna *Högsta förvaltningsdomstolen* och *Regeringsrätten* omväxlande, beroende på tidpunkten för den aktuella domens avkunnande.

2 Dubbel ickebeskattning som fenomen

2.1 Ickebeskattning i en global kontext

Innan orsakerna till dubbel ickebeskattning behandlas är det lämpligt att betrakta fenomenet på en övergripande nivå. Fenomenet bör ses i ljuset av de genomgripande förändringsprocesser som präglar det internationella ekonomiska landskapet. Globaliseringsprocesserna, exempelvis avreglering av finansmarknaderna och ökande handel över gränserna, innebär en ökad interaktion mellan staters skattesystem och i förlängningen fler möjligheter till internationell skatteplanering.¹⁹ I takt med ökande internationellt utbyte ökar även antalet skatteavtal och betydelsen av dessa, samtidigt som skatteavtalens konsekvenser blir allt mer komplicerade att överblicka. Den tekniska utvecklingen, framförallt på IT-området, understödjer dessa skeenden och möjliggör allt större och snabbare informationsspridning.²⁰ Vidare resulterar EU-samarbetet i ett minskat utrymme för medlemsstaterna att införa stopplagstiftning mot skatteflykt och gränsöverskridande skatteplanering på den inre marknaden.²¹

Framväxten av globala koncerner medför samtidigt att kopplingarna mellan bolag och specifika stater blir allt svagare. En konsekvens av denna utveckling är uppkomsten av skadlig skattekonkurrens (*harmful tax competition*) som innebär att skattesystem utformas för att generera fördelar för utländska investerare, exempelvis genom låga skattesatser (skatteparadis) och/eller särskilt förmånliga skatteregimer (*offshore*- eller parallellskattestater).²² Dahlberg konstaterar att Sveriges skattepolitiska inställning är att inte ingå fullständiga skatteavtal med renodlade skatteparadis, medan avtal med parallellskattestater är relativt vanligt.²³

2.2 Avsiktig dubbel ickebeskattning

Innan jag analyserar uppkomsten av dubbel ickebeskattning är det nödvändigt att göra en distinktion mellan avsiktig och oavsiktig dubbel

¹⁹ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998 [cit. OECD, *Harmful Tax Competition*], s. 13f.

²⁰ Skatteverkets rapport den 23 april 2012, dnr 131 183077–12/1211, *Hybridsituationer inom bolagssektorn: Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering* [cit. Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*], s. 19, 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 förlag, Uppsala, 2000, s. 102ff.

²¹ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, s. 19.

²² OECD, *Harmful Tax Competition*, s. 14, Dahlberg, s. 25ff, 105ff.

²³ Dahlberg, s. 25ff, 105ff.

ickebeskattning. ”Avsikt” syftar på de avtalslutande staternas intentioner och inte huruvida ickebeskattningseffekten eftersträvas av den skattskyldige. Ibland accepteras fenomenet av staterna, och i vissa fall syftar avtalet direkt till att åstadkomma ickebeskattning av bistånds- eller näringspolitiska skäl. Skatteavtal som ingås mellan industrialiserade länder och utvecklingsländer följer oftast ett modellavtal som tagits fram av FN, istället för OECD:s modellavtal. FN:s modellavtal syftar till att främja utländska investeringar i utvecklingsländer genom att utsträcka utvecklingslandets (källstatens) beskattningsrätt mer än vad som rekommenderas i OECD:s modellavtal.²⁴ I vissa situationer används *matching credit*- eller *tax sparing*-villkor för att avsiktligt åstadkomma ickebeskattning för vissa inkomster. *Matching credit* innebär att hemviststaten är skyldig att avräkna det högsta skattebelopp som källstaten har rätt att ta ut enligt skatteavtalet oavsett den faktiska beskattningen. Metoden skiljer sig från den vanliga *credit*-metoden genom att källstatens avstående kommer den skattskyldige till godo istället för hemviststaten. Enligt Lang börjar dessa villkor avta i betydelse även om de fortfarande förekommer i vissa nya skatteavtal.²⁵

Vad gäller näringspolitiska och samhällsinriktade överväganden kan skatteavtalsvillkor användas för att exempelvis främja särskilda investeringar eller för att göra en stat mer attraktiv för utländska forskare och andra experter. I dessa situationer är den dubbla ickebeskattningen både accepterad och eftersträvd, även om en av staterna behåller en formell beskattningsrätt enligt avtalet.²⁶ Även dessa villkor kan dock utnyttjas av skattskyldiga i strid med skatteavtalets ändamål och syfte, både genom skatteplanering och genom direkt missbruk av skatteavtalet. I de fall sådana villkor missbrukas så är det åter fråga om oavsiktlig dubbel ickebeskattning.²⁷

2.3 Oavsiktlig dubbel ickebeskattning

2.3.1 Indelningsgrunder

Även om ickebeskattning alltså kan vara förenligt med staternas avsikter så är fenomenet generellt sett förknippat med asymmetrier mellan skattesystem och skatteplanering eller skatteflykt från skattskyldigas sida.²⁸ Det framstår därför som rationellt att kategorisera situationer av oavsiktlig dubbel ickebeskattning utifrån den skattskyldiges motiv, och exempelvis Scapa och

²⁴ Scapa, Anna & Henie, Lars A., *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, Intertax, vol. 33, 2005, s. 270, UN, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, 2011, se p. 3–5 i inledningen.

²⁵ Lang, Michael, *General Report*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 82.

²⁶ Lang, *General Report*, s. 82f.

²⁷ Owens, Jeffrey & Fensby, Torsten, *Dags att ompröva användningen av matching credit i dubbelbeskattningsavtal?*, SN, 1998, s. 758f, 763, OECD, *Model tax convention on income and on capital*, condensed version, 2010 [cit. OECD-MA], art 23B, p. 72–78 i kommentaren.

²⁸ Se t.ex. avsnitt 1.7.

Henie gör en grundläggande distinktion mellan *proper/improper use*.²⁹ Fördelen med denna indelning är att den skattskyldiges agerande placeras i förgrunden. Den skattskyldiges motiv är viktiga eftersom det finns vissa åtgärder och tolkningsverktyg som endast aktualiseras vid missbruk av skatteavtal.³⁰

Trots detta kommer jag att utgå från en annan överordnad indelning, dels på grund av den svåra gränsdragningen mellan tillåten skatteplanering och otillåtet missbruk av skatteavtalet, dels på grund av att framställningen fokuserar på orsakerna till varför dubbel ickebeskattning uppstår, dvs. skatteavtalens *interna* eller *objektiva* svagheter. Missbruk av skatteavtal intar enligt min mening en särställning eftersom huvudorsaken bakom fenomenet i de här fallen är *extern* eller *subjektiv*, eftersom den skattetekniska svaghet som utnyttjas inte hade fått praktiskt genomslag i avsaknad av skatteavtalsmissbruket. Skatteavtalsmissbruk behandlas därför separat både vad gäller orsaker och strategier.³¹

Att dubbel ickebeskattning uppkommer *på grund av tillämpning av skatteavtalet* innebär att ickebeskattningen är ett utfall av tillämpningen av skatteavtalets metod- och fördelningsartiklar. Detta kan inträffa då hemviststaten undantar hela eller delar av inkomsten från beskattning samtidigt som källstaten inte beskattar motsvarande inkomst.³² Ickebeskattningen kan även uppkomma på grund av en fullständig fördelningsartikel i en situation där stat A menar att stat B enligt avtalet har exklusiv beskattningsrätt, samtidigt som stat B av någon anledning inte beskattar den aktuella inkomsten.³³ Dessa tekniska förklaringar säger dock ingenting om varför en stat inte beskattar en inkomst trots att skatteavtalet tillåter detta. Min övergripande indelningsgrund är därför *orsaksbaserad*, och resulterar i följande kategorisering:³⁴

1. Stat utövar inte den beskattningsrätt som tillkommer staten enligt skatteavtalet, och detta beror på innehållet i *statens nationella rätt*,
2. Skatteavtalet tillämpas på olika sätt av staterna på grund av skillnader i nationell rätt eller skillnader i tolkning av fakta eller avtalsvillkor (*klassificeringsproblemet*),
3. Missbruk av skatteavtal leder till att skatteavtalet tillämpas på ett annat sätt än vad avtalsparterna avsett (*tax treaty abuse*).

Ickebeskattning på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter, underlåtit att deklarerera en inkomst eller i övrigt agerat på ett sätt som kan utgöra skattebrott behandlas dock inte inom ramen för denna uppsats.

²⁹ Scapa & Henie, s. 266.

³⁰ Se avsnitt 3.5.

³¹ Se avsnitt 2.3.4 respektive 3.5.

³² García Cozzi, José María, *National Report – Argentina*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 123f.

³³ García Cozzi, s. 123f.

³⁴ Indelningen överensstämmer i stort med de indelningar som förespråkas av rapportörer från bl.a. Grekland, Finland m.fl. under 2004 års IFA-kongress.

2.3.2 Stat utövar inte sin beskattningsrätt på grund av nationell rätt

Dubbel ickebeskattning kan uppkomma på grund av att den stat som genom skatteavtalet tilldelats beskattningsrätten inte kan eller vill utöva denna fullt ut på grund av statens nationella lagstiftning, praxis, eftergifter eller liknande internrättsliga omständigheter.³⁵ I dessa fall är skatteavtalet tillämpligt eftersom båda stater har ett formellt beskattningsanspråk i förhållande till en viss inkomst, och beskattningsrätten fördelas mellan staterna på basis av avtalet. I ett andra steg avstår dock staten som tillerkänts beskattningsrätten från att utöva denna. Detta avstående sker först i ett andra steg och förändrar inte det faktum att staten anses ha ett formellt beskattningsanspråk i förhållande till inkomsten. Följande situationer kan urskiljas:³⁶

- Källstaten får beskatta en inkomst men gör inte detta på grund av nationell rätt samtidigt som hemviststaten undantar (*exempt*) motsvarande inkomst från beskattning.
- Käll- eller hemviststaten har tilldelats exklusiv beskattningsrätt men avstår från att utöva denna på grund av nationell rätt.³⁷

Här bör en grundläggande uppdelning göras mellan omständigheter som förelåg vid tiden för avtalsslutet och omständigheter som uppkommit senare genom ändringar i nationell rätt efter avtalsslutet.³⁸ I vilken mån kan man förutsätta att en stat som avstår beskattningsrätt är medveten om innehållet i avtalsspartens nationella rätt och att skatteavtalets effekt blir dubbel ickebeskattning? Innebär existensen av den nationella regleringen före avtalsslutet en presumtion för att ickebeskattningen i dessa fall är avsiktlig? Kanadas IFA-rapportörer menar att det är långsökt att anta att förhandlarna inte är medvetna om de relevanta reglerna i den andra statens lagstiftning och att ickebeskattningen i dessa fall bör anses vara avsiktlig.³⁹ Skatteavtalet mellan Sverige och Österrike i fråga om kapitalvinst vid utflyttning är ett tydligt exempel på denna problematik. Kryphålet existerade under en lång period och fick slutligen lösas genom en omförhandling av skatteavtalet.⁴⁰

Dubbel ickebeskattning på grund av senare tillkommen nationell reglering kan i min mening i princip aldrig anses omfattas av en gemensam partsvilja eftersom åtminstone staten som avstår från beskattningsrätten inte hade någon anledning att beakta denna situation vid avtalsslutet ifall lagändringen inte aviserats. Lang menar dock att situationer där en stat inte utövar sin

³⁵ Xavier, Alberto, *National Report – Brazil*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 226.

³⁶ Xavier, s. 226.

³⁷ Xavier, s. 226.

³⁸ Naumburg, Caroline, *Subject to tax artiklar i DBA*, SN, 2001, s. 38, OECD-MA, art 23A, p. 35 i kommentaren

³⁹ Beaulne, Dave & Nikolakakis, Angelo, *National Report – Canada*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 244f.

⁴⁰ Se avsnitt 1.1.

beskattningsrätt på grund av nationell rätt, oavsett om reglerna redan existerade eller tillkom efter avtalsslutet, bör ses som fall där ickebeskattningen visserligen inte är avsiktlig men ändå måste accepteras.⁴¹

Beskattningsrätten allokeras mellan de avtalsslutande parterna genom fördelningsartiklarna (art 6–22 OECD–MA), oftast i kombination med metodartikeln (art 23). Artiklarna skapar en folkrättslig förpliktelse för en av staterna att inte beskatta hela eller delar av inkomsten, men skapar inte motsvarande förpliktelse för staten som tillerkänns beskattningsrätten att faktiskt utöva denna.⁴² Det finns med andra ord en asymmetri mellan staternas folkrättsliga förpliktelser, och denna asymmetri är i min mening central för förståelsen av fenomenet dubbel ickebeskattning.

2.3.3 Klassificeringskonflikter

I vissa situationer där en stat avstår från att utöva sin beskattningsrätt är den egentliga orsaken att staterna tolkar och tillämpar avtalet på olika sätt. Klassificeringskonflikter (*conflicts of qualification*) är en företeelse som kan ge upphov till både dubbelbeskattning och dubbel ickebeskattning och som tilldragit sig mycket uppmärksamhet, exempelvis inom ramen för OECD:s arbete på skatteavtalsområdet.⁴³ Innebörden av begreppet är att internrättsliga skillnader eller skillnader i tolkning av fakta eller avtalsvillkor påverkar beskattningen av en inkomst på ett sätt som inte var avsett av staterna.⁴⁴

En positiv klassificeringskonflikt innebär att båda stater anser sig ha ett beskattningsanspråk i förhållande till en viss inkomst och leder därmed till en dubbelbeskattningssituation. De klassificeringskonflikter som är relevanta i det här sammanhanget är *negativa klassificeringskonflikter* eftersom dessa leder till dubbel ickebeskattning.⁴⁵ Klassificeringskonflikter kan kategoriseras utifrån den underliggande orsaken:

- 1) Olika tillämpning av skatteavtalet pga. skillnader i *nationell rätt*,
- 2) Olika tillämpning av skatteavtalet pga. skillnader i tolkningen av *skatteavtalet* eller pga. skillnader i uppfattningen om *fakta*.⁴⁶

Dubbel ickebeskattning pga. skillnader i nationell rätt förekommer naturligtvis även i avsaknad av skatteavtal som en följd av att stater utformar sina skattesystem på olika sätt, men i det här sammanhanget är det enbart sådana skillnader som påverkar skatteavtalstillämpningen som avses.⁴⁷ I

⁴¹ Lang, *General Report*, s. 83.

⁴² OECD–MA, art 23A, p. 34, 34.1, 56.2 i kommentaren, art 13, p. 3 i kommentaren, Lang, *General Report*, s. 83, Scapa & Henie, s. 267.

⁴³ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, s. 44, se även avsnitt 3.4.

⁴⁴ Scapa & Henie, s. 267.

⁴⁵ Hahn, Hartmut, *National Report – Germany*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non–taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 327.

⁴⁶ Scapa & Henie, s. 267, Lang, *General Report*, s. 96.

⁴⁷ Matsos, Georgios I., *National Report – Greece*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non–taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 355.

dessa fall kan dubbel ickebeskattning exempelvis uppkomma på grund av att stat A enligt sin nationella lagstiftning betraktar ett handelsbolag som ett skattesubjekt (icke-transparent), medan stat B:s lagstiftning behandlar handelsbolag som transparent och istället beskattar delägarna för bolagets inkomster. Skillnaderna kan sedan medföra att staterna exempelvis anser att inkomsterna faller under olika fördelningsartiklar.⁴⁸

Ett annat exempel har formulerats av Vogel och gäller den skattemässiga behandlingen av inkomster i form av räntor och utdelningar från tredje land i en situation då en sångerska av Österrikisk nationalitet bor och arbetar i både Tyskland och Österrike. Sångerskan är obegränsat skattskyldig i båda länder, och enligt skatteavtalet mellan Tyskland och Österrike ska tredjelandsinkomsterna endast beskattas av hemviststaten (art 21 OECD-MA). Den skatteavtalsrättsliga hemvisten avgörs av art 4 och i det här fallet är det den varaktiga bosättningen (*habitual abode*) som avses. Eftersom det saknas en autonom skatteavtalsrättslig definition av detta begrepp kommer det enligt Vogel att tolkas i ljuset den tillämpande statens nationella rätt med stöd av tolkningsregeln i art 3(2) OECD-MA. Resultatet blir dubbel ickebeskattning eftersom sångerskan ur Österrikes perspektiv inte anses ha skatteavtalsrättslig hemvist i Österrike, samtidigt som motsvarande bedömning ur tyskt perspektiv resulterar i att sångerskan anses ha hemvist i Österrike på grund av sin nationalitet. Eftersom inget land anser sig vara hemvistland så kommer ingen att utöva den exklusiva beskattningsrätten, med dubbel ickebeskattning som följd.⁴⁹

Den andra kategorin består av situationer där dubbel ickebeskattning uppkommer pga. olika tolkningar av skatteavtalet eller olika tolkningar av fakta.⁵⁰ Om staterna hade haft samma uppfattning om t.ex. handelsbolags skattemässiga behandling men trots detta tillämpat olika fördelningsartiklar så hade det varit fråga om en klassificeringskonflikt som hänför sig till avtalet som sådant och inte till skillnader i nationell rätt. Motsvarande gäller om staternas nationella rätt överensstämmer samtidigt som olika fördelningsartiklar tillämpas på grund av olika uppfattningar om fakta, t.ex. var handelsbolaget är registrerat, om det är fråga om en verklig inkomst, etc.

Vogel relaterar uppkomsten av klassificeringskonflikter till det faktum att OECD-MA hänvisar till definitioner i nationell rätt.⁵¹ Enligt Lang råder det viss oenighet kring orsakerna till uppkomsten av klassificeringskonflikter på grund av olika tolkningar av artikel 3(2). Enligt Lang kan artikeln förstås både som en grund för att ge nationella definitioner företräde framför en mer kontextbaserad och ändamålsinriktad tolkning, och vice versa.⁵² Lang menar att 3(2) bör tillämpas mycket restriktivt och först när samtliga tolkningsmedel

⁴⁸ Se avsnitt 3.4 och 3.4.4.

⁴⁹ Vogel, Klaus, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, Bulletin for International Taxation, vol. 57, 2003, s. 42.

⁵⁰ Scapa & Henie, s. 267, Lang, *General Report*, s. 96.

⁵¹ Vogel, Klaus, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, Berkeley Journal of International Law, vol. 4, 1986, s. 60.

⁵² Lang, *General Report*, s. 80.

i VCLT är uttömnda, vilket i praktiken innebär att 3(2) borde få mycket liten praktisk betydelse.⁵³ Av Langs och Vogels resonemang följer att ju mindre tillämpningsområdet blir för artikel 3(2), desto mindre är risken att klassificeringskonflikter uppkommer. Artikel 3(2) ska endast tillämpas i den mån svaret inte kan nås genom en tolkning av avtalet, vilket innebär att tillämpningsområdet avgörs av hur mycket tolkningsunderlag som finns i det enskilda fallet och vilka beviskrav som ställs på den gemensamma partsviljan.

2.3.4 Missbruk av skatteavtal

Dubbel ickebeskattning kan även uppkomma på grund av att den skattskyldige agerar på ett sätt som utgör missbruk av skatteavtalet. Enligt kommentaren till modellavtalet innebär skatteavtalsmissbruk ett exploaterande av skillnader mellan staters skattelagstiftning genom användningen av konstlade juridiska konstruktioner i syfte att komma i åtnjutande av skattefördelar i både nationell rätt och skatteavtal.⁵⁴ Här måste dock ett förtydligande göras vad gäller orsaksnivån.

Den *objektiva*, skattetekniska orsaken bakom ickebeskattningen är även i missbrukssituationer någon av de som diskuterats i ovan, dvs. att det finns ett *tax sparing/matching credit*-villkor, att en stat inte utövar sin beskattningsrätt eller att det uppkommer en klassificeringskonflikt vid tillämpning av skatteavtalet. Det avgörande är att den objektiva orsaken uppkommer som en direkt följd av att den skattskyldige gjort sig skyldig till missbruk av skatteavtalet. Det finns med andra ord en ytterligare, *subjektiv*, orsak i den mån inkomsten hade beskattats i frånvaro av den skattskyldiges agerande.

Förfaranden som inte överträder gränsen mellan skatteplanering och skatteavtalsmissbruk eller skatteflykt får principiellt sett bemötas med hjälp av andra strategier än strategier mot skatteavtalsmissbruk. Det finns dock vissa strategier som kan användas mot både fall av laglig skatteplanering och olaglig skatteflykt eftersom de utformats på ett sätt som innebär att skatteflykt inte måste konstateras i varje enskilt fall.⁵⁵ Strategier mot *treaty shopping* är ofta utformade på detta sätt eftersom deras funktion exempelvis kan vara att utestänga subjekt som etablerar sig i lågskatteländer från avtalets tillämpningsområde, eftersom detta är ett upplägg som *typiskt sett* används för att undvika beskattning. *Treaty shopping* innebär att den skattskyldige arrangerar sina affärer i syfte att påverka tillämpligheten av ett visst skatteavtal.⁵⁶ Typiskt sett handlar *treaty shopping* därför om att den skattskyldige laborerar med det skatteavtalsrättsliga hemvistbegreppet. Duff konstaterar att det framförallt är bolag som kan laborera med hemvisten eftersom det oftast inte fordras någon reell ekonomisk verksamhet i staten i fråga utan kan räcka med en registrering eller en flytt av centrum för bolagets

⁵³ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 51f.

⁵⁴ OECD-MA, art 1, p. 7.1–8 i kommentaren.

⁵⁵ Se avsnitt 3.5.4.

⁵⁶ Rosenbloom, H. David, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, Law & Policy in International Business, vol. 15, 1983, s. 763–766.

ledning.⁵⁷ Genom *treaty shopping* kan den skattskyldige alltså styra tillämpligt skatteavtal, vilket kan leda till uppkomsten av dubbel ickebeskattning i enlighet med avsnitt 2.2 eller 2.3.

En variant av *treaty shopping* är *rule shopping* som innebär att den skattskyldige strukturerar transaktioner eller omständigheter på ett visst sätt i syfte att hänföra en inkomst till en särskild fördelningsartikel. Det kan t.ex. vara fråga om att en värdeöverföring görs i form av ränta istället för utdelning ifall avtalet föreskriver att källskatt uttas på utdelningar men inte på räntebetalningar.⁵⁸ Detta innebär att en del situationer som involverar klassificeringskonflikter kan vara åtkomliga genom strategier för att förhindra skatteavtalsmissbruk i form av *rule shopping*, i den mån de avtalslutande staternas syn på den aktuella inkomsten skiljer sig åt.

2.4 Konsekvenser av oavsiktlig dubbel ickebeskattning

Som framgår av resonemanget ovan uppkommer fenomenet dubbel ickebeskattning i situationer då varken hemviststaten eller källstaten anser sig kunna beskatta en inkomst på grund av skatteavtalet eller då en stat inte utövar sin beskattningsrätt. Den naturliga följdfrågan är huruvida oavsiktlig dubbel ickebeskattning över huvud taget ska anses utgöra ett problem när staterna till synes frivilligt avstått från sin beskattningsrätt. För den *skattskyldige* innebär ickebeskattningen naturligtvis en betydande skatteförmån. Breddar man perspektivet blir det dock tydligt att dubbel ickebeskattning inte nödvändigtvis är gynnsamt för *skattskyldiga som kollektiv* mot bakgrund av de effekter som ickebeskattningen har för staten och marknaden.

För *statens* fiskala intresse innebär dubbel ickebeskattning ett betydande skattebortfall i de fall skatteavtal hindrar beskattning av inkomster som inte var avsedda att helt undslippa beskattning. Detta omfattar först och främst fall av *treaty shopping*, utstuderad skatteplanering samt missbruk av skatteavtal, men även andra situationer där inkomster förblir obeskattade i strid med statens intentioner. Det kan tyckas märkligt att prata om skattebortfall i situationer där en stat avstått sin beskattningsrätt genom skatteavtal. Det bör därför förtydligas att det endast är fråga om ett reellt bortfall om staten inte hade gjort beskattningsavståendet i en hypotetisk situation där inkomsten beskattas i den andra staten. Eftersom bortfallet måste relateras till den del av avståendet som är oavsiktligt (eftersom avsiktligt avstående är liktydigt med att bortfallet är accepterat och således inget egentligt "bortfall") så är det inte möjligt att producera några bestämda siffror. Det kan dock nämnas att enbart Österrikeuppläggen uppskattades resultera i skattebortfall på 3 miljarder. Att detta var fråga om ett oavsiktligt bortfall framgår av propositionsuttalanden i

⁵⁷ Duff, David G., *Responses to Treaty Shopping: A Comparative Evaluation*, Lang, Michael et al. (red.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, s. 76f.

⁵⁸ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 119.

samband med att avtalet ändrades.⁵⁹ På internationell nivå har OECD:s skattekommitté hänvisat till ett antal avgöranden i USA, Nya Zeeland och Italien som gällde hybridarrangemang där de omtvistade summorna var 1,3 och 1,5 miljarder Euro respektive 3,5 miljarder US-dollar.⁶⁰

Ur statens perspektiv kan oavsiktlig ickebeskattning förutom ett stort skattebortfall även innebära ett minskat förtroende för skattesystemet, inklusive skatteavtalen.⁶¹ Oavsiktlig dubbel ickebeskattning leder i min mening till en orättvis fördelning av skattebetalningsansvaret och till ett skattesystem som är mindre effektivt i förhållande till uppsatta mål, mindre konsekvent, och som har ett betydande demokratiskt underskott. Det bör dock poängteras att resonemanget utifrån ”statens” perspektiv naturligtvis varierar beroende på statens skattepolitik. Skatteparadis och andra lågskatteländer kan naturligtvis använda dubbel ickebeskattning som ett internationellt konkurrensmedel för att locka utländska investerare, men i dessa fall är det inte fråga om oavsiktlig ickebeskattning utan om en medveten strategi.⁶²

Ur ett *marknadsperspektiv* kan dubbel ickebeskattning leda till marknadsstörningar genom att inkomster från likartade verksamheter och förvärvskällor kan bli föremål för stora skillnader i beskattning. Eftersom skatteavtal aktualiseras när det finns en anknytning till flera stater så kan effekten bli att gränsöverskridande verksamhet kan komma att gynnas skattemässigt framför rent inhemsk verksamhet p.g.a. att ett skatteavtal i dessa fall kan vara, eller göras, tillämpligt.⁶³ Här är det naturligtvis möjligt att invända att skatteavtalens funktion innebär att inkomster som har anknytning till de avtalsslutande parterna särbehandlas och att det inte finns någon mest gynnad nations-princip som hindrar detta. Det väsentliga är att oavsiktlig ickebeskattning i dessa fall också genererar en oavsiktlig marknadsstörning. Brokelind menar att värdena rättvisa och neutralitet generellt inte anses kunna uppfyllas fullt ut samtidigt vid fördelningen av beskattningsrätten genom skatteavtal, och att skatteavtalsrätten därför präglas av en ständig debatt kring hur beskattningsrätt bör fördelas mellan stater.⁶⁴

Förhållandet mellan konkurrensvillkor och dubbel ickebeskattning har behandlats av OECD i förhållande till hybridsituationer och av EU i förhållande till den inre marknadens funktion. I EU-kommissionens konsultation på ämnet dubbel ickebeskattning framhölls den komparativa

⁵⁹ Se prop. 2006/07:14, s. 36f, 41, med hänvisningar.

⁶⁰ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, 2012 [cit. OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*], s. 5f.

⁶¹ Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 58, 2004 [cit. Arnold, *2003 Revisions*], s. 244, *Double taxation in the Single Market* (COM(2011) 712 final), s. 3.

⁶² *Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non-taxation* (TAXUD D1 D(2012)), s. 9.

⁶³ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 11.

⁶⁴ Brokelind, Cécile, *The Evolution of International Income Tax Law Applied to Global Trade*, Intertax, vol. 34, 2006, s. 126.

skattefördelen för skattskyldiga som blir föremål för dubbel ickebeskattning som en konkurrensstörning som bör motverkas.⁶⁵

2.5 Slutsats

Oavsiktlig dubbel ickebeskattning medför ett betydande bortfall av skatteintäkter och utgör en marknadsstörning på grund av bristande skattnöjdhetsneutralitet och skillnader i konkurrensvillkor. Ickebeskattning är också ett problem vad gäller den rättvisa fördelningen av skattebetalningsansvaret, både mellan skattskyldiga inom en stat och mellan de avtalslutande staterna. På ett strukturellt plan kan dubbel ickebeskattning ses som en konsekvens av en tilltagande globalisering i kombination med en allt mer komplex internationell skatterätt baserad på huvudsakligen bilaterala avtal.

Dubbel ickebeskattning kan uppkomma i olika situationer och av olika orsaker. En grundläggande uppdelning kan göras mellan situationer där effekten måste anses avsiktlig respektive oavsiktlig från lagstiftarens sida. Om ickebeskattningen är avsiktlig från lagstiftarens sida så är den följaktligen inte heller ett problem. Detta gäller givetvis bara när villkoren tillämpas i enlighet med lagstiftarens avsikt och inte vid skatteavtalsmissbruk. Ickebeskattning som uppkommer på grund av ändringar i nationell rätt efter avtalets ingående bör i allmänhet anses vara oavsiktlig ur den andra statens perspektiv. Oavsiktlig dubbel ickebeskattning kan också uppkomma som en följd av klassificeringskonflikter på grund av skillnader i staternas nationella rätt eller skillnader i staternas tolkningar av skatteavtalet eller fakta.

Slutligen bör även missbruk av skatteavtal framhållas som en viktig orsak bakom uppkomsten av dubbel ickebeskattning. Exempelvis kan den skattskyldige arrangera sina förhållanden på ett sätt som resulterar i ett specifikt skatteavtals tillämplighet, i syfte att generera en situation av dubbel ickebeskattning. Den rent tekniska orsaken bakom ickebeskattningen kan vara ett *matching credit*-villkor, en klassificeringskonflikt eller en stats beslut att inte utöva sin beskattningsrätt, men avgörande är att situationen som sådan har uppkommit på grund av att den skattskyldige missbrukat skatteavtalet på ett sätt som går utanför ramen för laglig skatteplanering, även om denna gränsdragning ofta är svår att göra i praktiken. En viktig anledning till att behandla dessa situationer för sig är att det finns särskilda rättsliga strategier som aktualiseras först i missbrukssammanhang, samtidigt som dessa situationer är förenade med särskilda svårigheter i bevishänseende.

⁶⁵ *Double taxation in the Single Market* (COM(2011) 712 final), s. 3, OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 11.

3 Strategier mot oavsiktlig ickebeskattning

3.1 Indelningsgrunder

Rättsliga strategier för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning kan kategoriseras på olika sätt. En vanlig uppdelning görs mellan *tolkningsinriktade metoder* och *specialvillkor i skatteavtal*. Denna uppdelning genomsyrar t.ex. 2004 års IFA-kongress och används av generalrapportören Lang och merparten av de nationella rapportörerna.⁶⁶ Indelningen kan sägas framhäva det faktum att tolkningsinriktade strategier inte är någon garanti mot ickebeskattning eftersom bedömningen måste göras av tillämpande myndigheter i enskilda fall, och att specialvillkor därför kan vara lämpligare ur lagstiftarens perspektiv. Med undantag för denna slutsats tillför indelningen i min mening inte någon djupare förståelse för dubbel ickebeskattning som fenomen. Scapa och Henie redogör för andra förslag till kategorisering och föreslår en indelning mellan *preventiva strategier* och strategier för att lösa *uppkomna situationer*. Exempelvis kan rutiner för informationsutbyte mellan stater vara en preventiv åtgärd, medan ett *subject to tax*-villkor (STT-villkor) kan lösa en redan uppkommen situation.⁶⁷

Den indelningsgrund jag kommer att använda mig av avviker från dessa indelningar eftersom den istället baseras på en grundläggande uppdelning mellan *generella* och *orsaksbaserade* strategier mot dubbel ickebeskattning.

Generella strategier är inte beroende av en förståelse av orsaken bakom den aktuella ickebeskattningssituationen utan kräver bara att tillämpningen av skatteavtalet resulterar i effekten dubbel ickebeskattning. Generella strategier består främst av tolkningsinriktade strategier, men även specifika skatteavtalsvillkor som STT-villkor.⁶⁸ Vad gäller de tolkningsinriktade strategierna kan man säga att risken för ickebeskattning utgör en faktor som kan beaktas inom ramen för skatteavtalstolkningen. Ett exempel på detta är att en tolkning av det skatteavtalsrättsliga hemvistbegreppet skulle kunna medföra att den skattskyldige inte kan omfattas av skatteavtalet ifall denne inte är föremål för faktisk beskattning. I det här fallet kan alltså ickebeskattningen fungera som en direkt avgörande faktor, eftersom en skattskyldig som befinner sig i en identisk situation, förutom att dennes inkomst beskattas, fortfarande omfattas av skatteavtalet.⁶⁹

Orsaksbaserade strategier är specifika för olika ickebeskattningssituationer och en återkoppling kommer därför göras till de orsaker bakom uppkomsten

⁶⁶ Se t.ex. Lang, *General report*, s. 88, 101f.

⁶⁷ Scapa & Henie, s. 277.

⁶⁸ Se avsnitt 3.2.

⁶⁹ Se avsnitt 3.2.2.

av dubbel ickebeskattning som identifierats ovan i avsnitt 2.3.1. Olika strategier lämpar sig mer eller mindre väl i olika situationer och min tes är att strategiernas lämplighet i en viss situation måste betraktas mot bakgrund av orsaken till uppkomsten av problemet. Följaktligen kommer jag att behandla strategier för att säkerställa att stater inte avstår från att utöva sin beskattningsrätt för sig (3.2.4) och strategier för att undvika och lösa klassificeringskonflikter för sig (3.4), liksom strategier mot sådana förfaranden som innebär att skattskyldiga missbrukar skatteavtalet (3.5).

3.2 Generella strategier mot dubbel ickebeskattning

3.2.1 Är undvikande av ickebeskattning ett syfte med OECD:s modellavtal?

Skatteavtal är folkrättsligt bindande avtal (traktater) mellan stater och omfattas därför av de tolkningsregler som kodifierats i Wienkonventionen om traktaträtten (VCLT) från år 1969.⁷⁰ Enligt VCLT art 31(1) ska en traktat tolkas ”ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte”. Frågan huruvida undvikande av dubbel ickebeskattning är ett syfte med skatteavtal skulle alltså kunna få stor betydelse för hur skatteavtal tolkas och tillämpas i praktiken.⁷¹

Frågeställningen diskuterades vid IFA-kongressen i Wien år 2004. Lang framhåller i sin generalrapport att svaret är att undvikande av dubbel ickebeskattning *inte* är ett generellt syfte med skatteavtal, men att så kan vara fallet med enskilda villkor eller enskilda avtal.⁷² Baserat på de nationella rapporterna menar Lang att det går att identifiera villkor där dubbel ickebeskattning utesluts, accepteras eller rent av uppmuntras.⁷³ Den formella inställningen hos OECD:s skattekommitté tycks dock ha genomgått vissa förändringar under de senaste decennierna. OECD framhöll år 1989 att skatteavtal inte bara syftar till förhindrande av dubbelbeskattning och bekämpande av skatteflykt, utan även till att åstadkomma en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Vidare framhöll man att “[v]arje tolkning som uppnår dessa syften är därför att föredra framför en tolkning som leder till dubbelbeskattning eller en inte avsedd dubbel skattebefrielse”.⁷⁴ Frågan berörs även i OECD:s *Partnership report* från år 1999, varifrån vissa yttranden har hämtats för att infogas i kommentaren till modellavtalet beträffande art 1 och 4, som behandlar

⁷⁰ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 35f.

⁷¹ Lang, *General Report*, s. 77.

⁷² Lang, *General Report*, s. 86–89.

⁷³ Lang, *General Report*, s. 81–89.

⁷⁴ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, punkt 19(a).

skatteavtalets tillämpningsområde.⁷⁵ Scapa och Henie drar, utifrån dessa yttranden och utifrån tolkningar av enskilda artiklar i modellavtalet, slutsatsen att undvikande av dubbel ickebeskattning kan ses som ett syfte med *vissa specifika* skatteavtalsvillkor.⁷⁶

Sasseville, chef för OECD:s skatteavtalsavdelning, menar att det idag åtminstone torde finnas ett samförstånd kring synen på dubbel ickebeskattning som ett ur neutralitets- och rättviseperspektiv *oönskat* fenomen.⁷⁷ Jiménez går längre och menar att OECD-kommittén har frångått principen om att skatteavtal syftar till att fördela beskattningsrätten mellan stater för att istället förespråka synen på skatteavtal som ett instrument för att säkerställa att inkomster blir beskattade åtminstone en gång av någon av staterna.⁷⁸ Scapa och Henie menar dock att detta inte nödvändigtvis bör ses som någon ny företeelse utan att uppnåendet av enkelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner historiskt sett har varit en central del av skatteavtalens ambition.⁷⁹ Beaulne och Nikkolikakis å sin sida förklarar utvecklingen som resultatet av att tillkomsten av nationella regler för lindrande av dubbelbeskattning har medfört att skatteavtalen nu kan fokusera på annan skatteavtalsrättslig problematik, som motverkande av skatteflykt och mellanstatligt samarbete mellan skattemyndigheter.⁸⁰

Sammanfattningsvis anser jag att det är möjligt att sluta sig till att även om undvikande av dubbel ickebeskattning inte är ett självständigt syfte med skatteavtal så står det åtminstone i *motsats till skatteavtalens syfte och ändamål* eftersom ickebeskattning typiskt sett inte är resultatet av "en rättvis fördelning av beskattningsrätten". Det finns dock en viktig nyansskillnad mellan undvikande av dubbel ickebeskattning som ett självständigt syfte och dubbel ickebeskattning som en *oönskad konsekvens* av skatteavtalet. Även om det är möjligt att argumentera för att undvikande av dubbel ickebeskattning utgör ett av flera syften med skatteavtal så anser jag att ett sådant syfte åtminstone inte kan anses vara lika centralt som förhindrande av dubbelbeskattning och internationell skatteflykt, kring vilka det idag finns en bred internationell konsensus. I en konkret situation kan det alltså på grund av denna hierarki vara mer korrekt att uppfylla skatteavtalets "huvudsyfte", dvs. att undanröja dubbelbeskattning, än att bemöta en oönskad konsekvens som är resultatet av en tolkning i enlighet med huvudsyftet.

⁷⁵ OECD-MA, art 1, p. 2 i kommentaren, OECD, *Report on the application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: Issues in International Taxation*, 1999 [cit. OECD Partnership Report].

⁷⁶ Scapa & Henie, s. 271ff, OECD-MA, art 1, p. 6.5 i kommentaren, art 4, p. 8.4 i kommentaren.

⁷⁷ Sasseville, Jacques, *The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, Bulletin for International Taxation, vol. 56, 2002, s. 246ff.

⁷⁸ Jiménez, Adolfo J. Martín, *The 2003 revision of the OECD Commentaries on the improper use of tax treaties: a case for the declining effect of the OECD Commentaries?*, Bulletin for International Taxation, vol. 58, 2004, s. 18.

⁷⁹ Scapa & Henie, s. 270.

⁸⁰ Beaulne & Nikolakakis, s. 238.

Även om syftet bakom folkrättsliga avtal generellt sett är av stor betydelse vid avtalstolkningen så ifrågasätter Lang vikten av att identifiera undvikande av dubbel ickebeskattning som ett skatteavtalsrättsligt syfte, åtminstone i förhållande till ambitionen att undvika ickebeskattning. Enligt Lang är avtalets syfte generellt sett olämpligt som utgångspunkt för tolkning av artiklar om avtalets tillämplighet, vilket är centralt för just frågor om dubbel ickebeskattning.⁸¹ Scapa och Henie menar att tolkning av avtalet i ljuset av dess syfte åtminstone inte är den mest effektiva strategin mot dubbel ickebeskattning och att stater istället bör använda specifika åtgärder som exempelvis STT-villkor för att bemöta problemet.⁸²

Eftersom internationell konsensus saknas beträffande frågan om undvikande av dubbel ickebeskattning som ett skatteavtalsrättsligt syfte så är det i min mening upp till de stater som vill möjliggöra tolkningsinriktade strategier att ge tydligt uttryck för ett sådant syfte, helst genom ett direkt stadgande i avtalet. Detta är dock ingen garanti för att ickebeskattning ska kunna undanröjas i en konkret situation, bland annat på grund av de skäl som påtalats i doktrinen, men även på grund av att det inte är säkert att ett tekniskt utformat skatteavtalsvillkor ger utrymme för sådan oklarhet att tolkning aktualiseras.

3.2.2 Tolkning av hemvistartikeln – *liable to tax*

En tänkbar strategi för att undvika skatteavtalsgenererad dubbel ickebeskattning är att utesluta vissa subjekt från avtalets tillämpningsområde genom tolkning av avtalets artiklar om personer som omfattas av skatteavtalet och dessas skatteavtalsrättsliga hemvist (art 1 och 4 OECD–MA). Strategin är generell eftersom det inte är orsaken bakom ickebeskattningen som är relevant utan enbart det faktum att det inte utgår någon faktisk skatt på den aktuella inkomsten. Dubbel ickebeskattning skulle alltså kunna undvikas ifall faktisk beskattning ses som en förutsättning för att rekvisiten för avtalets tillämplighet ska vara uppfyllt.

Skatteavtalet omfattar personer med hemvist i en eller båda avslutande stater (art 1 OECD–MA). Art 4 föreskriver att en person anses ha hemvist i en stat ifall denne är obegränsat skattskyldig (*liable to tax*) i enlighet med statens nationella rätt. Rekvisitet *liable to tax* är centralt och har för svensk del tolkats i det s.k. Luxemburgmålet.⁸³ Diskussionen kan inte behandlas här men den dominerande slutsatsen är att rekvisitet *inte* anses innefatta ett krav på att den skattskyldige också är föremål för faktisk beskattning, dvs. att *liable to tax* inte omfattar ett krav på att personen även är *subject to tax*.⁸⁴ Det bör dock tilläggas att den svenska lagstiftaren är av motsatt uppfattning eftersom förarbetena till svenska skatteavtal ofta stadgar att det inte är fråga om någon formell eller symbolisk skattskyldighet utan att personen i princip ska vara

⁸¹ Lang, *General Report*, s. 81.

⁸² Scapa & Henie, s. 284.

⁸³ RÅ 1996 ref 84.

⁸⁴ Lang, *General Report*, s. 90, Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 229.

skyldig att erlægga skatt enligt gällande skattetabell.⁸⁵ Dessa uttalanden utgör ensidiga förklaringar från den svenska lagstiftaren om hur hemvistbegreppet bör tolkas. Skatteavtal är dock folkrättsliga avtal och förarbeten till staters implementeringslagar är inte ett folkrättsligt tolkningsmedel i VCLT:s mening, åtminstone inte så länge uttalandet även kan sägas spegla den andra statens vilja.⁸⁶ Dahlberg menar att nationella förarbetsuttalanden kan vara ett medel för att förstå avtalet men att uttalandet inte får ges en avgörande betydelse i en tolkningssituation.⁸⁷ Eftersom svenska skatteavtal baseras på OECD:s modellavtal, och eftersom det finns en konsensus kring att hemvistbegreppet i modellavtalet *inte* förutsätter faktisk skattskyldighet, så borde en så pass viktig begränsning av avtalets tillämpningsområde i min mening markerats genom ett uttryckligt stadgande i avtalet.

Dessa faktorer innebär att tolkning av hemvistbegreppet generellt sett inte är en lämplig metod för att undvika dubbel ickebeskattning inom ramen för svenska skatteavtal. Dahlberg framhåller att stater som vill utesluta vissa subjekt därför får åstadkomma detta genom att t.ex. ta in uttryckliga uteslutningsartiklar (*exclusion provisions*) i skatteavtalen.⁸⁸ Sådana specialvillkor är exempel på skatteavtalsbaserade strategier mot missbruk av skatteavtalet och behandlas mer utförligt i avsnitt 3.5.4.

3.2.3 Tolkning av fördelningsartiklarna

Generella tolkningsstrategier kan även inriktas på avtalets fördelningsartiklar. Som strategi för att undvika dubbel ickebeskattning är tolkning av fördelningsartiklarna typiskt sett förenad med tekniska svårigheter och ovisshet om syftet bakom bestämmelserna. Lang menar att det oftast är mycket svårt att få reda på partsavsikten bakom en specifik bestämmelse eftersom artikelns lydelse oftast är väldigt teknisk samtidigt som det är svårt att belägga partsavsikten i förhållande till en specifik artikel.⁸⁹

Ett exempel på att dubbel ickebeskattning undvikits genom en ändamålstolkning av en fördelningsartikel behandlas av Sundgren och avser skatteavtalet mellan Sverige och Sydafrika från år 1955⁹⁰ som blev föremål för tolkning i rättsfallet RÅ78 1:22. Fallet avsåg inkomst av tjänst och tillämpning av 183-dagarsregeln mot bakgrund av att Sverige och Sydafrika tillämpar olika beskattningsår i nationell rätt och att Sydafrika inte beskattade

⁸⁵ Se t.ex. prop. 2004/05:121, *Skatteavtal mellan Sverige och Polen*, s. 42, prop. 2002/03:127, *Skatteavtal mellan Sverige och Portugal m.m.*, s. 62.

⁸⁶ Avery Jones, John F. (et al), *The Interpretation of Tax Treaties with particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, British Tax Review, 1984, s. 97f, Dahlberg, s. 212f.

⁸⁷ Dahlberg, s. 213f, Fransberg, Eva, *National Report – Sweden*, Lang, Michael (red.), *Avoidance of Double Non-Taxation*, Fachbuch Steuern, Internationales Steuerrecht nr 26, Linde, Amsterdam, 2003, s. 363.

⁸⁸ Dahlberg, s. 234f.

⁸⁹ Lang, *General Report*, s. 80, 96.

⁹⁰ Kungörelse (1956:51) om tillämpning av ett mellan Sverige och Sydafrikanska unionen den 28 juli 1955 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter.

inkomsterna. Regeringsrätten tolkade begreppet "beskattningsår" i 183-dagensregeln utifrån Sydafrikansk rätt, vilket i förklaringen innebar att Sverige inte behövde undanta inkomsten från beskattning och att dubbel ickebeskattning undveks. Sundgren menar att domstolen undvek ickebeskattning genom en ändamålsinriktad tolkning av begreppet "beskattningsår" i den aktuella fördelningsartikeln. Istället för att begreppet enligt svensk rätt med stöd av tolkningsbestämmelsen i 3(2) OECD-MA så använde domstolen sydafrikansk rätt eftersom den aktuella tjänsten utförts i Sydafrika. Sundgren menar att artikel 3(2) borde ha resulterat i tillämpningen av svensk rätt och att utgången i målet därför antyder att det var risken för ickebeskattning som avgjorde tolkningsfrågan, eftersom valet av sydafrikansk rätt enligt domstolen genererar ett resultat som är mer förenligt med avtalets ändamål och syfte än svensk rätt.⁹¹

Ett annat exempel är de uppmärksammade Perumålen (HFD 2012 ref 20), som gällde systematisk skatteplanering med hjälp av det gamla skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Skatteavtalet innebar att kapitalvinster på en utskiftningslikvid som hänförde sig till avyttring av dotterbolagsandelar endast skulle beskattas i den avtalslutande stat där andelarna var belägna vid tidpunkten för likvidationsbeslutet. Det likviderade dotterbolaget var registrerat i Peru men bedrev ingen verksamhet. Peru beskattade inkomsterna mycket lågt vilket innebar att största delen av inkomsterna skulle bli föremål för dubbel ickebeskattning ifall andelarna skulle anses belägna i Peru eftersom avtalet föreskrev att Sverige skulle undanta inkomsterna från beskattning.⁹² Skatteavtalet innehöll visserligen en *subject to tax*-artikel men denna ansågs inte omfatta den aktuella fördelningsartikeln.⁹³ HFD menade att skatteflyktslagen i och för sig hade kunnat tillämpas men undanröjde istället ickebeskattningen genom att tolka den aktuella fördelningsartikeln. Frågan om var andelarna skulle anses belägna avgjordes genom tolkning med hänsyn till en sammanvägning av omständigheterna i det enskilda fallet. HFD konstaterade att samtliga anknytningsmoment förutom registreringen pekade på Sverige och att andelarna följaktligen skulle anses belägna i Sverige.⁹⁴

I dessa två mål undanröjde den svenska högsta instansen ickebeskattningen genom att tolka de aktuella fördelningsartiklarna. Det är dock enbart relevant att tala om dessa avgöranden som exempel på en rättslig strategi mot dubbel ickebeskattning i den mån som risken för att inkomsterna skulle förbli obeskattade också var avgörande för domstolens tolkning av begreppen. Så kan ha varit fallet ifall vi föreställer oss att domstolen hade att välja mellan två tänkbara tolkningar av fördelningsartiklarna och att den aktuella lösningen valdes mot bakgrund av att detta alternativ var "att föredra framför en tolkning som leder till dubbelbeskattning eller en inte avsedd dubbel skattebefrielse".⁹⁵ Frågan är därmed ifall domstolen tolkat artiklarna på

⁹¹ Sundgren, Peter, *Double tax conventions and double non-taxation*, 2005, hämtad 2013-01-22 från <http://www.skatter.se/?q=node/140>, stycke 26.

⁹² HFD 2012 ref. 20.

⁹³ Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, SN, 2012, s. 586, HFD 2012 ref. 20, RÅ 2004 not. 59.

⁹⁴ Hilling, *HFD:s Peru-domar*, s. 591f, HFD 2012 ref. 20.

⁹⁵ Jmf avsnitt 3.2.1.

samma sätt i en hypotetisk situation där inkomsterna inte riskerade att förbli obeskattade. En sådan hypotetisk prövning är givetvis svår att göra. Sammantaget måste alltså även tolkning av fördelningsartiklarna anses utgöra en synnerligen osäker rättslig strategi för undvikande av dubbel ickebeskattning, ur lagstiftarens synpunkt.

3.2.4 *Subject to tax*-villkor

En annan generell strategi mot oavsiktlig dubbel ickebeskattning är att ta in *subject to tax*-villkor (STT-villkor) i skatteavtalet. STT-villkor innebär att beviljandet av skatteavtalsförmåner i en avtalsslutande stat förutsätter att den aktuella inkomsten blir föremål för beskattning i den andra staten.⁹⁶ STT-villkor medför därmed att asymmetrin mellan staternas förpliktelser på grund av skatteavtalet utjämnas. STT-villkor utgör en generell strategi mot ickebeskattning eftersom villkorens tillämplighet är oberoende av ickebeskattningens orsaker utan enbart beaktar ickebeskattningseffekten.

En grundläggande uppdelning kan göras mellan *generella* och *specifika* STT-villkor beroende på om de gäller för hela avtalet eller enbart i relation till vissa fördelningsartiklar. STT-villkor kan återfinnas som en del av en fördelningsartikel, i metodartikeln eller bland avtalets allmänna villkor.⁹⁷ För att ett STT-villkor ska behålla sitt orsaksoberoende och samtidigt omfatta alla fall av ickebeskattning bör villkoret antingen tas in i metodartikeln eller bland avtalets allmänna villkor. Burgstaller och Schilcher konstaterar nämligen att dubbel ickebeskattning på grund av klassificeringskonflikter inte kan undanröjas genom specifika STT-villkor i de olika fördelningsartiklarna, utan att det krävs att ett generellt STT-villkor tas in i metodartikeln.⁹⁸

I kommentaren till modellavtalet avråder OECD:s skattekommitté från användningen av generella STT-villkor samtidigt som man menar att det kan vara lämpligt att ta in specifika STT-villkor i skatteavtal för att hindra vissa basbolagsupplägg.⁹⁹ Skattekommittén avråder från generella STT-villkor ”av flera skäl”, men framhåller särskilt att villkoren inte erbjuder tillräckligt skydd mot avancerade upplägg och att en lösning därför istället borde inriktas på situationer där skatteavtalet missbrukas.¹⁰⁰ Kommitténs argumentation är i min mening inte övertygande eftersom den enbart utvärderar strategin i förhållande till situationer av skatteavtalsmissbruk och inte beaktar att generella STT-villkor även kan användas för att undvika dubbel ickebeskattning på grund av klassificeringskonflikter eller ickeutövande av beskattningsrätt. Den största fördelen med STT-villkor är i min mening att villkoren kan göras orsaksoberoende och därmed omfatta samtliga typer av ickebeskattningsfall. Att avråda stater att använda generella STT-villkor

⁹⁶ Naumburg, s. 36.

⁹⁷ Naumburg, s. 36.

⁹⁸ Burgstaller & Schilcher, s. 275.

⁹⁹ OECD-MA, art 1, p. 15 i kommentaren.

¹⁰⁰ OECD-MA, art 1, p. 15–18 i kommentaren.

eftersom de inte hindrar de mest avancerade uppläggen är dessutom inte rimligt ifall alternativa strategier inte heller lyckas med denna uppgift.¹⁰¹

Trots sina fördelar är STT-villkor förenade med en hel del tekniska svårigheter, bl.a. vad gäller tolkningen av vad som ska anses utgöra faktisk eller effektiv beskattning, t.ex. om det förutsätter en viss beskattningsnivå och hur stor del av inkomsten som måste ingå i beskattningsunderlaget.¹⁰² Naumburg menar att det bör räcka med att ”inkomstslaget som sådant” har beskattats, för att undvika osäkerhet och utredningssvårigheter.¹⁰³ Burgstaller och Schilcher visar genom ett exempel från ett österrikiskt skatteavtal att det kan bli nödvändigt att tolka ett STT-villkor för att avgöra dess tillämplighet i ett enskilt fall.¹⁰⁴

”To the extent that one of the Contracting States is unable, because of its legislation, to exercise its right of taxation [...], the right of taxation shall be reserved to the other State”.

Innebörden av det kursiverade rekvisitet är att artikeln enbart kan användas för att undanröja sådan ickebeskattning som orsakats av att en stat inte kan utöva sin beskattningsrätt på grund av innehållet i nationell rätt. Lydelsen innebär att STT-villkoret *inte längre är orsaksoberoende*, vilket medför att exempelvis dubbel ickebeskattning på grund av vissa klassificeringskonflikter inte längre kan undanröjas med hjälp av villkoret.¹⁰⁵ Burgstallers och Schilchers slutsats är att hänsyn måste tas till orsaken bakom den dubbla ickebeskattningen vid tolkningen av ett STT-villkor för att villkorets tillämplighet ska kunna avgöras i ett enskilt fall. STT-villkoret ovan kan således tillämpas om ickebeskattningen beror på att en stat är förhindrad att utöva beskattningsrätten enligt nationell rätt, men genom andra exempel visar Burgstaller och Schilcher att det även finns STT-villkor som enbart är tillämpliga i situationer där ickebeskattningen beror på klassificeringskonflikter eller på missbruk av skatteavtalet.¹⁰⁶

Sammantaget innebär detta att även om STT-villkor typiskt sett är orsaksoberoende så kan villkorets skattetekniska utformning medföra att villkoret medvetet eller omedvetet görs orsaksoberoende. Ur ett ickebeskattningsperspektiv bör stor noggrannhet därför iakttas vid utformningen av STT-villkor, och formuleringar som på detta sätt begränsar villkorets räckvidd bör undvikas.

¹⁰¹ Jmf. resonemangen i avsnitten 2 och 3.5.

¹⁰² Lampe, Marc, *General Subject-To-Tax Clauses in Recent Tax Treaties*, European Taxation, vol. 39, 1999, s. 188, Naumburg, s. 37.

¹⁰³ Naumburg, s. 37.

¹⁰⁴ Burgstaller & Schilcher, s. 269f.

¹⁰⁵ Burgstaller & Schilcher, s. 269.

¹⁰⁶ Burgstaller & Schilcher, s. 276.

3.3 Strategier mot ickebeskattning pga. att stater inte utövar beskattningsrätt

3.3.1 Ensidiga åtgärder mot ändringar av nationell rätt efter avtalsslutet

Dubbel ickebeskattning kan uppkomma på grund av att en eller båda stater inte utövar den beskattningsrätt som tillkommer dem enligt skatteavtalet. Av avsnitt 2.3.2 framgick att nationella regler som medför att en stat inte utövar sin beskattningsrätt enligt skatteavtalet i princip måste accepteras ifall den nationella rätten hade det aktuella innehållet vid tiden för avtalsslutet. Ändringar efter avtalsslutet kan däremot utgöra en överträdelse av avtalet i den mån ändringen strider mot avtalets ordalydelse och/eller avtalets ändamål och syfte. Ändringar av nationell rätt kan även påverka avtalets fullgörelse om avtalet t.ex. hänvisar till definitioner i nationell rätt.¹⁰⁷

Om en sådan ändring anses utgöra ett avtalsbrott skulle agerandet kunna medföra att det är legitimerat att motparten tillämpar folkrättsliga motverkansåtgärder (*countermeasures*). Sådana åtgärder måste dock syfta till att förmå den andra staten att uppfylla sina skyldigheter och måste föregås av ett särskilt notifikationsförfarande.¹⁰⁸ Enligt Wouters och Vidal är det istället främst rättfärdigande grunden nödvändighet (*necessity*) som kan bli aktuell i dessa situationer. För att nödvändighet ska föreligga krävs det dock bl.a. att det föreligger en allvarlig och överhängande fara för ett essentiellt intresse. Enligt Wouters och Vidal torde det i princip vara otänkbart att åberopa nödvändighet ifråga om förluster av skattemedel.¹⁰⁹ Ett annat problem är att det ofta är svårt att visa vilken konkret folkrättslig skyldighet som staten som genomfört ändringar av nationell rätt har brutit mot. Engelen talar sålunda inte om införande av nya definitioner i nationell rätt som en överträdelse av skatteavtalet utan som ett agerande som leder till ”erosion and evading of [a State’s] obligation under the treaty” eftersom agerandet skulle kunna strida mot kraven på *good faith* i skatteavtals sammanhang.¹¹⁰

En närliggande fråga är huruvida det är möjligt för en avtalsslutande stat att värja sig mot ny lagstiftning i den andra avtalsslutande staten genom ensidiga åtgärder som är avsedda att påverka tolkningen av skatteavtalet.¹¹¹ Diskussionen aktualiserades för svensk del i samband med att Malaysia införde en ny *offshore*-lagstiftning som resulterade i kraftiga skattelättnader för bolag som registrerades på ön Labuan. Den nya lagstiftningen medförde

¹⁰⁷ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 63ff.

¹⁰⁸ ILC, *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts*, 2001 [cit. ILC Draft], art 22, 49–53.

¹⁰⁹ ILC Draft, art 25, Wouters, Jan & Vidal, Maarten, *The International Law Perspective*, Maisto, Guglielmo (red.), Tax Treaties and Domestic Law, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 26ff.

¹¹⁰ Engelen, Frank, *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, IBFD Publications, Amsterdam, 2004, s. 502.

¹¹¹ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 63–71.

att det svensk-malaysiska skatteavtalet från år 1970¹¹² riskerade att bli verkningslöst i förhållande till inkomster som uppbars av bolag som registrerade sig på ön.¹¹³ Malaysia motsatte sig helt att undanta offshorebolagen från avtalets tillämpningsområde.¹¹⁴ Sverige svarade med att anta en lag som ensidigt förklarade att beskattningen på ön inte var att anse som ”jämförlig beskattning” i skatteavtalets mening, och att *offshore*-bolagen därför inte omfattades av avtalet.¹¹⁵

Huvudargumentet mot att Sveriges agerande utgör *tax treaty override* är att den svenska lagen endast utgör en förklaring om hur hemvistartikeln ska tolkas av svenska myndigheter. *Offshore*-regimen fanns inte vid tiden för avtalslutet och rekvisitet ”jämförlig beskattning” måste därför tolkas.¹¹⁶ Som strategi torde ensidiga förklaringar dock endast kunna användas om den förespråkade tolkningen är förenlig med avtalets ordalydelse och dessutom överensstämmer med den gemensamma partsviljan. Sammantaget är ensidiga åtgärder en strategi som enbart bör övervägas i exceptionella situationer som en reaktion på att motparten underminerar skatteavtalet och samtidigt vägrar omförhandling.

3.3.2 Folkrättslig skyldighet att utöva beskattningsrätt

En intressant folkrättslig fråga är huruvida ett beskattningsavstående kan utgöra *tax treaty override*, dvs. ett brott mot skatteavtalet. För att så ska vara fallet krävs att det finns en folkrättslig skyldighet att utöva den beskattningsrätt som staten tilldelats genom att faktiskt beskatta inkomsterna. Huruvida en sådan skyldighet finns måste avgöras utifrån varje enskilt skatteavtal, men generellt föreligger någon sådan skyldighet *inte* enligt OECD:s modellavtal.¹¹⁷

Valet att faktiskt beskatta en inkomst är nära sammankopplat med staters skattesuveränitet och som tidigare konstaterats så finns det därmed en asymmetri mellan staternas folkrättsliga skyldigheter på grund av skatteavtalet. Mot bakgrund av detta resonemang framstår det som en enkel strategi att helt enkelt införa en folkrättslig skyldighet att utöva den beskattningsrätt som en stat tillerkänns genom skatteavtalet.¹¹⁸ Som Lang

¹¹² Kungörelse (1971:1252) om tillämpning av avtal mellan Sverige och Malaysia för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, m. m. (upphävd).

¹¹³ Fransberg, s. 367f.

¹¹⁴ Prop. 1994/95:193, *Om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Malaysia*, s. 32.

¹¹⁵ Fransberg, s. 367ff.

¹¹⁶ Se t.ex. Dahlberg, s. 332ff.

¹¹⁷ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 31.

¹¹⁸ Istället för att till skapa en folkrättslig skyldighet kan asymmetrin botas genom den motsatta åtgärden, dvs. att befria den andra staten från förpliktelsen att inte beskatta inkomsten. Detta är i själva verket innebörden av både *subject to tax*-villkor och skattekommitténs nya tolkning av metodartikeln, jmf avsnitt 3.2.4 och 3.4.

konstaterar är detta någonting som i så fall måste regleras särskilt i skatteavtalet på ett folkrättsligt bindande sätt.¹¹⁹ Effekten av ett sådant villkor hade varit att ett icke-utövande av beskattningsrätten utgör *tax treaty override* och att folkrättsliga sanktionsmöjligheter därmed aktualiseras.¹²⁰

Fördelen med denna typ av lösning är att den är logisk och symmetrisk samtidigt som den aktualiseras i samtliga ickebeskattningssituationer som beror på ensidigt avstående. Nackdelen är att den inte kan åstadkomma faktisk beskattning i en situation då beskattningen är begränsad i den aktuella staten, eftersom det följer av den gyllene regeln att skatteavtal aldrig kan utvidga staternas beskattningsanspråk.¹²¹ Det är dessutom en långtgående och orealistisk strategi eftersom den i praktiken förutsätter att staterna kringskär sin skattesuveränitet. Strategin är dessutom förknippad med de *compliance*-problem som är typiska för folkrätten, nämligen att det är svårt att i praktiken sanktionera överträdelser av skatteavtalet.¹²² En mildare variant av strategin förekommer dock i många amerikanska skatteavtal i form av villkor som föreskriver att stater är skyldiga att omförhandla avtalet i händelse av större ändringar i nationell rätt.¹²³ Fördelen med ett omförhandlingsvillkor är att det kan utgöra ett effektivt skydd mot exempelvis införande av *offshore*-reglering eller andra särskilda skatteregimer där en stat i normala fall skulle vägra omförhandling av avtalet.¹²⁴

3.4 Strategier mot ickebeskattning pga. klassificeringskonflikter

3.4.1 Skillnader mellan staternas nationella rätt

Klassificeringskonflikter kan uppkomma på grund av skillnader mellan staternas nationella rätt eller på grund av att staterna tolkar avtalet eller fakta på olika sätt.¹²⁵ Distinktionen är av stor betydelse eftersom den avgör vilka strategier som kan tillämpas i ett enskilt fall. OECD:s skattekommitté har under 2000-talet genomfört ändringar i modellavtalet och kommentaren samt behandlat frågan i förhållande till handelsbolag (*partnerships*). I den internationella skatterättsliga doktrinen har särskilt ändringarna i metodartikeln, 23A(1) och (4), *the new approach*, varit föremål för debatt.¹²⁶

¹¹⁹ Lang, *General Report*, s. 103f.

¹²⁰ Wouters & Vidal, s. 30–35.

¹²¹ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 32.

¹²² Linderfalk, Ulf, *Folkrätten i ett nötskal*, Studentlitteratur, Lund, 2012, s. 107f.

¹²³ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 67.

¹²⁴ Jmf avsnitt 3.3.1 där Malaysia motsatte sig omförhandling av avtalet.

¹²⁵ Se avsnitt 2.3.3.

¹²⁶ Se t.ex. Vogel, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, Rust, Alexander, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, Bulletin for International Taxation, vol. 57, 2003, Avery Jones, John F., *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, Bulletin for International Taxation, vol. 57, 2003, Lang, Michael, *2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation*, Bulletin for International Taxation, vol. 63, 2009, Scapa & Henie.

I situationer då klassificeringskonflikten bottnar i skillnader mellan staters nationella rätt är det inte fråga om att skatteavtalet som sådant tolkas och tillämpas på ett felaktigt sätt, utan orsaken till konflikten finns i samspelet mellan nationella definitioner och skatteavtalet. Enligt OECD är det möjligt att lösa denna typ av klassificeringskonflikter, och därigenom undvika dubbel ickebeskattning, genom att tolka metodartikeln i modellavtalet, art 23A(1).¹²⁷ Metodartikeln tillämpas av hemviststaten för att lindra dubbelbeskattning i situationer där källstaten också får beskatta en viss inkomst.¹²⁸ I de fall metodartikeln är tillämplig är hemviststatens skyldighet att undanta inkomsten eller avräkna den utländska skatten att betrakta som absolut.¹²⁹ Eftersom dubbel ickebeskattning typiskt sett uppkommer i *exempt*-situationer, dvs. situationer där hemviststaten undantar den utländska inkomsten från beskattning, så har skattekommittén begränsat strategins tillämpningsområde till fall av ickebeskattning som uppstår efter tillämpning av artikel 23A, som behandlar *exempt-metoden*.¹³⁰ Artikel 23A(1) har följande lydelse (min kursivering):

”Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, *in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.*”

Det kursiverade rekvisitet är nyckeln till den strategi som förespråkas av OECD:s skattekommitté. Rekvisitetet begränsar metodartikeln tillämplighet, och därmed hemviststatens skyldighet att undanta den utländska inkomsten, till sådana situationer där källstatsbeskattning tillåts *enlighet med villkoren i skatteavtalet*. Frågan är ifall detta rekvisit kan anses uppfyllt i en ickebeskattningssituation, där källstaten anser sig förhindrad att beskatta inkomsten, men där hemviststaten anser att källstatsbeskattning är tillåten enligt avtalet? Ur vilken stats perspektiv ska bedömningen göras?¹³¹

Kommitténs lösning är att hemviststaten ska beakta källstatens klassificering, dvs. det faktum att källstaten anser sig förhindrad att beskatta inkomsten på grund av skatteavtalet.¹³² Källstatens klassificering kommer därmed att ingå som ett led i hemviststatens bedömning, och tanken är att detta ska resultera i att konflikten upplöses. Lösningen att binda hemviststaten vid källstatens klassificering innebär nämligen att rekvisitetet för metodartikeln tillämplighet, att inkomsten får beskattas av källstaten enligt skatteavtalet, inte är uppfyllt ur källstatens perspektiv – och därmed inte heller ur hemviststatens perspektiv. Detta gäller endast i situationer som riskerar att resultera i dubbel

¹²⁷ OECD-MA, art 23A och 23B, p. 32.6–7 i kommentaren.

¹²⁸ OECD-MA, art 23A och 23B.

¹²⁹ OECD-MA, art 23A och 23B, p. 34.1 i kommentaren.

¹³⁰ OECD-MA, art 23A och 23B, p. 32.6 i kommentaren.

¹³¹ OECD-MA, art 23A och B, p. 32.2 i kommentaren.

¹³² Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 53ff.

ickebeskattning, dvs. inte i vanliga dubbelbeskattningsfall.¹³³ Hemviststaten ska alltså utgå från att källstaten inte har rätt att beskatta inkomsten i enlighet med avtalet, vilket medför att metodartikelns rekvisit (*in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed*) inte är uppfyllt.¹³⁴ Eftersom hemviststaten därmed befriats från skyldigheten att tillämpa metodartikeln så kan hemviststaten beskatta inkomsten, och eftersom källstaten anser sig förhindrad att beskatta kommer inkomsten att bli föremål för enkelbeskattning. Enligt kommittén är lösningen förenlig med det grundläggande syftet att undanröja dubbelbeskattning, eftersom det i praktiken inte föreligger någon risk för dubbelbeskattning i situationer när källstaten anser sig förhindrad att beskatta inkomsten.¹³⁵

En nackdel med strategin är att den förutsätter att hemviststaten inte bara känner till att källstaten anser sig förhindrad att beskatta inkomsten på grund av skatteavtalet, utan hemviststaten måste dessutom känna till att anledningen till detta återfinns i källstatens nationella rätt, vilket i praktiken kan kräva handräckning.¹³⁶ Kommitténs lösning har varit förhållandevis omdebatterad, och det bör nämnas att Nederländerna reserverat sig mot dessa yttranden i kommentaren, liksom Schweiz i de fall då orsaken till klassificeringskonflikten är en ändring av nationell rätt efter skatteavtalets tillkomst.¹³⁷ Lang drar i sin generalrapport från IFA-kongressen i Wien år 2004 slutsatsen att det vid den tidpunkten fanns en stor osäkerhet kring vilken grad av acceptans som strategin åtnjuter bland OECD:s medlemsstater, samt i vilken utsträckning strategin även är tillämplig på äldre skatteavtal.¹³⁸

Kommitténs lösning kritiseras av bl.a. Lang, som menar att lösningen uppvärderar användningen av nationell rätt vid klassificeringskonflikter, snarare än att förespråka en autonom lösning som bottnar i skatteavtalet självt.¹³⁹ Lang påpekar dessutom att det i praktiken kan vara svårt att göra en uppdelning mellan klassificeringskonflikter pga. nationell rätt och övriga konflikter.¹⁴⁰ Att kommitténs lösning förutsätter att denna uppdelning kan göras, och att konflikten måste bero på källstatens nationella rätt, menar Lang är ett eko av artikel 3(2), som föreskriver att nationell rätt ska användas för att tolka innebörden av begrepp som inte definieras i skatteavtal, såvida inte sammanhanget föranleder annat. Eftersom det finns en stor osäkerhet beträffande omfattningen av artikel 3(2) fruktar Lang att denna osäkerhet kommer att reflekteras i tillämpningen av metodartikeln, och att kommitténs

¹³³ OECD-MA, art 23A(1), p. 32.6–7 och 56.3 i kommentaren, Dery, Jean-Marc & Ward, David, *National Report – Canada*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 78a, Interpretation of Double Taxation Conventions, Kluwer Law and Taxation, 1993, s. 259, 281ff, Avery Jones, John. F. (et al), *Credit and Exemption under Tax Treaties in Case of Differing Income Characterization*, European Taxation, vol. 36, 1996, s. 118, 141ff.

¹³⁴ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, s. 43.

¹³⁵ OECD-MA, art 23A(1), p. 32.6–7 och 56.3 i kommentaren.

¹³⁶ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, s. 44.

¹³⁷ OECD-MA, art 23A(1), p. 80–81 i kommentaren.

¹³⁸ Lang, *General Report*, s. 96f.

¹³⁹ Lang, *2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation*, s. 206f.

¹⁴⁰ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 53ff.

strategi för att undanröja dubbel ickebeskattning kommer att präglas av motsvarande osäkerhet.¹⁴¹

Vogels huvudinvändning är att den nya lydelsen av kommentaren inte löser alla klassificeringsproblem eftersom strategin förutsätter att metodartikeln är tillämplig.¹⁴² Vogel skiljer mellan öppna och fullständiga fördelningsartiklar (*open* respektive *complete*) beroende på om de föreskriver exklusiv eller delad beskattningsrätt.¹⁴³ Om en fullständig fördelningsartikel är tillämplig blir metodartikeln överflödigt eftersom hemviststaten enbart behöver lindra dubbelbeskattning genom tillämpning av metodartikeln i ett fall då båda stater har tilldelats beskattningsrätt genom avtalet, vilket framgår av lydelsen av 23A(1). I en sådan situation kan strategin att binda hemviststaten vid källstatens definition inte användas, vilket innebär att dubbel ickebeskattning inte kan undvikas i en situation då hemviststaten anser att källstaten har exklusiv beskattningsrätt samtidigt som källstaten anser sig vara förhindrad att beskatta inkomsten enligt sin egen tolkning av skatteavtalet (art 18–20 OECD–MA). Dessa situationer omfattas alltså inte av strategin, och samma sak gäller enligt Vogel klassificeringskonflikter som grundar sig på andra artiklar än fördelningsartiklarna.¹⁴⁴

Rust delar Vogels slutsats beträffande de situationer där hemviststaten anser att skatteavtalet ger källstaten exklusiv beskattningsrätt, men förespråkar trots detta inte någon ändrad inställning från kommitténs sida utan anser att lösningen är den bästa i dagsläget.¹⁴⁵ Avery Jones föreslår ett tillägg till art 23A(4) för att lösa denna situation, innebärande att hemviststaten inte ska undanta en inkomst som källstaten inte beskattar på grund av tillämpningen av skatteavtalet i vissa situationer. Vogel håller med men anser att lösningen bör gälla generellt för alla fullständiga fördelningsartiklar.¹⁴⁶

3.4.2 Skillnader mellan staternas tolkningar av skatteavtalet eller fakta

Förutom skillnader i nationell rätt så kan klassificeringskonflikter även uppkomma på grund av skillnader mellan staternas tolkningar av skatteavtalet eller fakta. I dessa situationer skulle en konflikt alltså kunna uppkomma även om staterna hade haft identiskt utformade nationella skattesystem. Även i dessa situationer menar skattekommittén att ickebeskattning kan undvikas genom en tolkning av metodartikeln, och även här är det avgörande rekvisitet *in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed*.¹⁴⁷

¹⁴¹ Lang, *General Report*, s. 96ff. Jmf avsnitt 2.3.3.

¹⁴² Vogel, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, s. 41ff.

¹⁴³ Vogel, *On Double Taxation Conventions*, s. 359.

¹⁴⁴ Vogel, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, s. 41–44, Avery Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, s. 184.

¹⁴⁵ Rust, s. 50.

¹⁴⁶ Avery Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, s. 186.

¹⁴⁷ OECD–MA, art 23A(1), p. 32.5 i kommentaren

I klassificeringskonflikter på grund av skillnader i tolkningen av skatteavtalet eller fakta ska hemviststaten pröva samma rekvisit utifrån en mer objektiv förståelse för skatteavtalets innebörd, dvs. utifrån en autonom avtalstolkning baserad på VCLT:s principer. Om det är fråga om att en eller båda avtalslutande stater tolkar och tillämpar skatteavtalet på ett felaktigt sätt, exempelvis genom en tolkning som inte täcks av ordalydelsen, så är det nämligen möjligt att argumentera för att inkomsten i själva verket inte beskattas *i enlighet* med skatteavtalet, utan snarare i strid med det.¹⁴⁸ I dessa fall menar kommittén att hemviststaten kan befria sig från skyldigheten att tillämpa metodartikeln genom att hävda att källstatsbeskattningen inte sker i enlighet med villkoren i skatteavtalet.¹⁴⁹

23A(1) kompletteras i det här avseendet av 23A(4), som är avsedd att förhindra uppkomsten av dubbel ickebeskattning i sådana situationer som inte omfattas av 23A(1). Lydelsen av 23A(4) är som följer (min kursivering):

”The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of articles 10 or 11 to such income”.

Innebörden är att metodartikeln inte är tillämplig i en situation där källstaten undantar inkomsten från beskattning med stöd av skatteavtalet, eller där källstatsbeskattningen av räntor och utdelningar begränsas till en lägre nivå.¹⁵⁰ Artikelns utformning är utformad för att undvika fall av dubbel ickebeskattning på grund av dubbel *exempt*, dvs. att inkomsten undantas av båda länder på grund av att stater tillämpar skatteavtalet på olika sätt.¹⁵¹ Enligt Burgstaller och Schilcher kan 23A(4) anses utgöra ett slags *subject to tax*-villkor, medan Lang betraktar samma artikel som ett *switch over*-villkor.¹⁵² 23A(4) infördes i modellavtalet år 2000 och är fortfarande omgiven av osäkerhet vad gäller tillämpligheten, bl.a. eftersom den ännu är sällsynt i nya skatteavtal samtidigt som den inte tycks ha blivit föremål för rättslig prövning.¹⁵³ Lang menar att artikelns utformning innebär att räntor och utdelningar som lågbeskattas i källstaten på grund av skatteavtalet kommer att bli föremål för dubbelbeskattning eftersom metodartikeln inte kommer att vara tillämplig.¹⁵⁴ Ett annat problem med artikel 23A(4) är att det inte finns någon 23B(4) för motsvarande situation i *credit*-baserade avtal. Lang visar genom två exempel att problemet även kan uppkomma i *credit*-avtal.¹⁵⁵

¹⁴⁸ OECD-MA, art 23A(1), p. 32.5 i kommentaren

¹⁴⁹ OECD-MA, art 23A(1), p. 32.5 i kommentaren

¹⁵⁰ OECD-MA, art 23A(4), p. 56.1 i kommentaren.

¹⁵¹ Lang, *General Report*, s. 99.

¹⁵² Burgstaller & Schilcher, s. 267, Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 122.

¹⁵³ OECD-MA, art 23A(4), Lang, *General Report*, s. 100f.

¹⁵⁴ Lang, *General Report*, s. 100.

¹⁵⁵ Lang, *General Report*, s. 100.

Klassificeringskonflikter pga. olika tolkningar av avtalet kan på ett allmänt plan lösas genom en ömsesidig överenskommelse (*mutual agreement*) mellan staternas högsta skattemyndigheter enligt artikel 25(3) OECD-MA. Ömsesidiga överenskommelser är främst avsedda att lösa generella tolkningsproblem som inverkar på skatteavtalets grundläggande funktioner. Detta kan exempelvis ske genom att staterna kommer överens om förtydliganden av avtalets definitioner och därigenom undanröjer klassificeringskonflikten.¹⁵⁶ Beslut som fattats genom en ömsesidig överenskommelse är bindande för de tillämpande myndigheterna.¹⁵⁷ Om staternas representanter inte kan enas om en överenskommelse ska ärendet hänvisas till skiljedomstol efter en viss tid (art 25[5]). Van Raad föreslår dessutom att ett särskilt expertråd bör inrättas för att lösa tvister kring tolkning av skatteavtal.¹⁵⁸

3.4.3 Strategier som kan tillämpas på samtliga klassificeringskonflikter

Dubbel ickebeskattning förekommer oftast i samband med skatteavtal som föreskriver att hemviststaten ska undanta (*exempt*) en viss inkomst. Anledningen är att *credit*-metoden innebär att hemviststaten ska lindra dubbelbeskattningen genom att avräkna det skattebelopp som erlagts i den andra staten, vilket innebär att faktisk beskattning i princip också måste ha skett.¹⁵⁹ *Credit*-metoden kan alltså ses som en särskild strategi för att undvika dubbel ickebeskattning. Att helt och hållet byta till *credit*-metoden är dock en mycket långtgående strategi, i synnerhet för stater som framförallt vill komma åt dubbel ickebeskattning i en viss typsituation och som använder sig av *exempt*-metoden eftersom denna är enklare att tillämpa då beskattningen i den andra staten inte behöver undersökas, eller av andra skäl. Ett alternativ kan därför vara att antingen tillämpa *credit*-metoden enbart för de inkomster där risken för ickebeskattning är påtaglig, eller att införa *switch over*-artiklar.¹⁶⁰

Switch over-artiklar möjliggör för en hemviststat att, efter en ömsesidig överenskommelse med den andra staten, byta från *exempt*- till *credit*-metoden för att undvika dubbel ickebeskattning. Enligt Lampe omfattar *switch over*-artiklar dock endast sådana fall av dubbel ickebeskattning som beror på klassificeringskonflikter.¹⁶¹ Rust visar att den tekniska utformningen av *switch over*-villkor har stor betydelse för villkorens tillämpningsområde. Som exempel tar Rust ett *switch over*-villkor i art 10 i ett protokoll till skatteavtalet mellan Tyskland och Norge, som enligt Rust endast är

¹⁵⁶ OECD-MA, art 25(3), p. 50 i kommentaren.

¹⁵⁷ OECD-MA, art 25(3), p. 54 i kommentaren.

¹⁵⁸ Raad, Kees van, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, Intertax, vol. 29, 2001, s. 213.

¹⁵⁹ Lang, *General Report*, s. 103f.

¹⁶⁰ Lang, *General Report*, s. 103f.

¹⁶¹ Lampe, s. 183, 188.

tillämpligt i situationer där det rör sig om en klassificeringskonflikt på grund av att stater tolkar avtalet eller fakta på olika sätt.¹⁶² Rust påpekar dessutom att *switch over*-villkor som tas in i metodartikeln inte kan komma åt sådan dubbel ickebeskattning som beror på att staternas skilda tolkningar av skatteavtalet medför att båda stater anser att den andra staten har tilldelats exklusiv beskattningsrätt över inkomsten ifråga.¹⁶³

3.4.4 Särskilt om strategier mot hybridupplägg

På senare tid har skattskyldiga börjat använda hybridarrangemang i syfte att aktivt framkalla en klassificeringskonflikt som leder till dubbel ickebeskattning. Ämnet är högaktuellt och i Sverige publicerade Skatteverket år 2012 en rapport om hybridbeskattning i bolagssektorn där ett antal hybridupplägg i samband med gränsöverskridande lånestrukturer identifierades.¹⁶⁴ På den internationella nivån har OECD tagit fram en särskild rapport om hybridarrangemang och en rapport om tillämpning av modellavtalet på handelsbolag.¹⁶⁵

Hybridarrangemang definieras av OECD som upplägg som exploaterar skillnader i den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument, juridiska personer eller transaktioner mellan två eller flera stater. Resultatet kan bli dubbel avdragsrätt, avdragsrätt i ett land utan att beskattning sker i det andra landet, eller att en skattebetalning genererar flera skattekrediter som avräknas i andra stater, dvs. till ett sammantaget högre belopp.¹⁶⁶ En typisk ickebeskattningssituation på grund av en klassificeringskonflikt som framkallats av en användning av hybridinstrument är att en person med hemvist i en stat avyttrar en handelsbolagsandel i en annan stat. Den ena staten behandlar handelsbolaget som ett skattesubjekt (dvs. icke-transparent), medan den andra staten istället behandlar delägarna som skattesubjekt och handelsbolaget som skattemässigt transparent.¹⁶⁷

Hybridarrangemang kan i viss utsträckning bemötas med hjälp av de strategier mot klassificeringskonflikter som behandlats ovan. I rapporten från år 2012 behandlar OECD:s skattekommitté hybridarrangemang ur ett policyperspektiv, tillsammans med exempel på internrättsliga strategier mot hybridarrangemang som används i några av OECD:s medlemsstater. En särskild arbetsgrupp arbetar för tillfället med att utvärdera vilka ändringar som behöver göras i modellavtalet.¹⁶⁸

Slutsatsen i rapporten är att det kan vara möjligt att tillämpa generella nationella skatteflyktsbestämmelser om hybridarrangemanget kan anses

¹⁶² Rust, s. 47f.

¹⁶³ Rust, s. 48.

¹⁶⁴ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*.

¹⁶⁵ OECD, *Partnership Report*, OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 7.

¹⁶⁶ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 9, 22.

¹⁶⁷ Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, s. 39.

¹⁶⁸ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 31f.

utgöra ett missbruk av skatteavtalet, men att denna strategi inte löser samtliga problem, på grund av de bevisvårigheter som är förknippade med tillämpningen av skatteflyktsbestämmelser. Istället rekommenderas specifika nationella regler som länkar beskattningen till den faktiska beskattningssituationen i den andra staten. Denna strategi är alltså helt internrättslig. Reglerna kan innebära att avdragsrätt nekas i en stat ifall samma kostnad även är avdragsgill i en annan stat, att avdrag nekas för en betalning som ej beskattas hos mottagaren pga. asymmetrisk behandling eller att en skattecredit inte kan avräknas om den utnyttjas i en annan stat.¹⁶⁹ Enligt arbetsgruppen är resultaten av de aktuella regleringarna överlag positiva, men reglernas effektivitet förutsätter att lagstiftaren är uppmärksam på nya hybridupplägg och att det är praktiskt möjligt att utreda hur beskattningssituationen ser ut i den andra staten.¹⁷⁰

3.5 Strategier mot ickebeskattning pga. missbruk av skatteavtalet

3.5.1 Indelningsgrunder

I avsnitt 2.3.4 behandlades missbruk av skatteavtalet (*tax treaty abuse*) som en särskild orsak bakom uppkomsten av dubbel ickebeskattning, eftersom de tekniska orsakerna i dessa fall aktivt framkallats av den skattskyldige. Skattekommittén poängterar exempelvis i kommentaren att det finns en risk för att skattskyldiga missbrukar skatteavtal genom konstlade upplägg, som att laborera med den skatteavtalsrättsliga hemvisten, i syfte att dra nytta av både nationell rätt och skatteavtal.¹⁷¹ Det finns med andra ord skäl att analysera om dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtalstillämpning kan bemötas som ett problem med skatteavtalsmissbruk.

Strategier mot skatteavtalsmissbruk kan kategoriseras på olika sätt. Jag kommer att utgå från den rättskällebaserade uppdelning som används av bl.a. Duff, där det är den rättsliga grunden som utgör det viktigaste momentet. Strategierna kan således delas upp i följande kategorier:¹⁷²

1. Tolkning av skatteavtalet,
2. Skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt,
3. Skatteavtalsvillkor mot skatteundandragande.

En annan övergripande uppdelning hade kunnat göras mellan *allmänna* och *specifika* strategier mot missbruk, beroende på om faktiskt missbruk måste konstateras i det enskilda fallet eller om det är fråga om allmänna strategier mot typsituationer där risken för skatteavtalsmissbruk är hög. De flesta specialvillkor mot skatteundandragande som tas in i skatteavtal utgör just

¹⁶⁹ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 31–33, 35, 37, 45, 51, 58.

¹⁷⁰ OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*, s. 64.

¹⁷¹ OECD–MA, art 1, p. 8–9 i kommentaren.

¹⁷² Duff, s. 79f.

allmänna strategier, eftersom deras funktion ofta är att utesluta vissa subjekt eller inkomster från avtalets tillämpningsområde. De subjekt eller inkomster som utesluts är sådana som typiskt sett används inom ramen för mer eller mindre avancerade skatteupplägg. Att strategierna är allmänna innebär att de är bredare än specifika skatteflyktsbestämmelser eftersom de på grund av bristen på subjektiva rekvisit *även kommer att inkludera situationer av skatteplanering*.

Indelningen mellan allmänna och specifika strategier är i min mening relevant mot bakgrund av effektivitetsöverbäganden. Att konstatera faktiskt missbruk i ett enskilt fall kan kräva mycket resurser och gränsöverskridande samarbete, samtidigt som beviskraven är högt ställda. För en stat som har identifierat en risk för en viss typ av upplägg kan en allmän strategi därför vara att föredra.

3.5.2 Tolkning av skatteavtalet

2003 års ändringar i kommentaren innebär att det numera är ett uttalat syfte med skatteavtal att motverka skatteundandragande (*tax avoidance*).¹⁷³ Stater behöver därmed inte förbehålla sig möjligheten att tillämpa sina nationella skatteflyktsbestämmelser eller ta in uttryckliga villkor i skatteavtalen för att säkerställa att skatteavtalet inte missbrukas.¹⁷⁴ En konsekvens av detta är att skatteavtalsvillkor, som enligt art 31(1) VCLT ska tolkas enligt sin lydelse och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte, ska tolkas på ett sätt som medför att syftet att undvika skatteundandragande uppnås.¹⁷⁵

Att dubbel ickebeskattning i vissa fall kan undanröjas genom tolkning av skatteavtalets metod- eller fördelningsartiklar har diskuterats ovan i avsnitt 3.2. Den frågeställning som är relevant i detta avsnitt är om själva förekomsten av en risk för skatteavtalsmissbruk kan påverka tolkningen av skatteavtalet. Ett exempel på detta är art 4(3) OECD-MA, som tillämpas för att bestämma skatteavtalsrättslig hemvist i situationer då den skattskyldige har hemvist i båda avtalsslutande stater. I kommentaren framhålls en strategi som innebär att ett dotterbolag som har hemvist i ett skatteparadis ändå kan anses ha sin verkliga ledning (*place of effective management*) på samma ort som moderbolaget. I detta fall har alltså det faktum att dotterbolaget har hemvist i en stat med låg eller ingen beskattning påverkat utgången av tolkningen av begreppet platsen för bolagets verkliga ledning.¹⁷⁶ Arnold konstaterar dock att tolkningsoperationen kan vara mer komplex i ett enskilt fall eftersom skatteavtalen har fler syften än att undvika skatteundandragande, samtidigt som andra faktorer också ska tillmätas betydelse enligt VCLT.¹⁷⁷ Sammantaget innebär detta att dubbel ickebeskattning principiellt sett kan

¹⁷³ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 62, Arnold, Brian J. & Van Weeghel, Stef, *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, Maisto, Guglielmo (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 89.

¹⁷⁴ Arnold, *2003 Revisions*, s. 247ff, 258.

¹⁷⁵ Arnold, *2003 Revisions*, s. 247–256.

¹⁷⁶ Duff, s. 75, OECD-MA, art 4, p. 10.1 i kommentaren.

¹⁷⁷ Arnold, *2003 Revisions*, s. 247ff.

undanröjas genom tolkning av skatteavtalet om ickebeskattningen är resultatet av ett missbruk av skatteavtalet, men att strategin är förenad med samma komplexitet och ovisshet som den ovan diskuterade möjligheten att tolka avtalets metod- och fördelningsartiklar.¹⁷⁸

3.5.3 Skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt

För att ickebeskattning ska kunna undanröjas genom tolkning av skatteavtalet krävs att tolkningen hittar stöd för detta i skatteavtalet.¹⁷⁹ I situationer där sådant stöd saknas aktualiseras därför frågan om skatteflyktsregler i nationell rätt kan användas för att bemöta skatteavtalsmissbruk. För svensk del har frågan varit ifall skatteflyktslagen kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal.¹⁸⁰ I Perumålen (HFD 2012 ref 20) lyckades domstolen undanröja ickebeskattningen genom en tolkning av avtalet, men ifall detta inte hade lyckats hade prövningen istället skett i förhållande till skatteflyktslagen.¹⁸¹

Problemet behandlas på olika sätt av olika stater beroende på vad staten anser vara föremålet för missbruket – nationell rätt eller skatteavtalet.¹⁸² I punkt 9.2 och 22.1 i kommentaren framhåller kommittén att det inte finns någon konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal i den mån de nationella reglerna är en del av de *grundläggande reglerna för att avgöra skattskyldighet enligt nationell rätt*. Om den nationella skatteflyktsregeln leder till att en inkomst behandlas utifrån sin verkliga innebörd så kommer den verkliga klassificeringen således att användas vid tillämpningen av skatteavtalet.¹⁸³ I dessa situationer sker både missbruket och tillämpningen av den nationella skatteflyktsregeln på nationell nivå, trots att skattefördelen uppkommer först vid avtalsstillämpningen. Arnold uttrycker detta som att den nationella regeln behandlas som ett led i att fastställa fakta, dvs. det internrättsliga skatteanspråket.¹⁸⁴

Resultatet blir enligt kommentaren detsamma även om man betraktar situationen som ett missbruk av avtalet i sig snarare än ett missbruk av nationell rätt.¹⁸⁵ I p. 9.5 i kommentaren formuleras en vägledande princip (*guiding principle*) där man framhåller att avtalsförmåner inte ska beviljas i situationer där huvudsyftet bakom arrangemanget är att erhålla en skatteförmån och där detta dessutom skulle anses strida mot ändamålet och syftet hos det aktuella skatteavtalsvillkoret. Skattekommittén understryker dock betydelsen av att iaktta försiktighet och endast neka förmåner om det handlar om ett tydligt missbruk. Utfallet av detta syftestest är därmed det som

¹⁷⁸ Jmf avsnitt 3.2.2–3.2.3.

¹⁷⁹ VCLT, art 31(1).

¹⁸⁰ OECD–MA, art 1, p. 9.2 i kommentaren.

¹⁸¹ Se avsnitt 3.2.3.

¹⁸² OECD–MA, art 1, p. 9.2–9.4 i kommentaren.

¹⁸³ OECD–MA, art 1, p. 9.2 och 22.1 i kommentaren.

¹⁸⁴ Arnold, *2003 Revisions*, s. 247–250.

¹⁸⁵ OECD–MA, art 1, p. 9.2–9.3 i kommentaren.

blir avgörande vid en bedömning i praktiken.¹⁸⁶ Enligt Arnold och Van Weeghel bör nationella skatteflyktsbestämmelser som uppfyller syftetestet i princip kunna tillämpas framför skatteavtalet, medan sådana skatteflyktsregler som inte klarar testet kommer att få ge vika för skatteavtalet.¹⁸⁷ Skattekommitténs lösning har kritiserats av Lang, som menar att resonemangen inte förändrar det faktum att nationell rätt och skatteavtal är skilda system. Enligt Lang bör nationella skatteflyktsregler inte kunna användas för att neka skatteavtalsförmåner eftersom det finns skillnader mellan staters nationella skatteflyktsregler, vilket leder till att skatteavtalet tolkas på olika sätt av de avtalsslutande staterna.¹⁸⁸

Jag delar inte Langs åsikt. I den utsträckning nationella skatteflyktsbestämmelser anses ingå som ett led i fastställandet av det interna skatteanspråket håller jag med kommittén om att det inte finns någon konflikt, eftersom skatteflyktsbestämmelsen endast tillämpas framför de nationella reglerna, inte skatteavtalet. Det nationella skatteanspråket fastställs givetvis i enlighet med nationella regler så som dessa uttolkas och tillämpas i den aktuella staten, och avtalsparten har ingen möjlighet att förespråka en ”autonom” tolkning av statens nationella rätt. I den utsträckning skatteflyktslagen används för att neka förmåner i situationer där det är skatteavtalets villkor som missbrukats innebär skattekommitténs lösning med den vägledande principen att nationella skatteflyktsbestämmelsers tillämpning på den folkrättsliga nivån ”godkänns” av de avtalsslutande staterna, så länge de uppfyller den vägledande principens krav. Detta resonemang förutsätter att avtalsparterna kan ha ansetts acceptera den vägledande principen.

Lösningen innebär alltså att en situation kan uppstå där avtalsparternas respektive skatteflyktslagar båda är tillämpliga i situationer av skatteavtalsmissbruk eftersom båda uppfyller kraven i kommentaren. Att tillämpningarna av avtalet i strikt mening därför kan bli olika i de avtalsslutande staterna, vilket Lang påpekar, är inte detsamma som att denna effekt skulle strida mot skatteavtalet, eftersom de olika tillämpningarna ändå håller sig inom ramen för den vägledande principen. Slutsatsen är alltså att nationella skatteflyktsregler bör kunna tillämpas så länge de uppfyller den vägledande principen i kommentaren. Detta förutsätter dock att de avtalsslutande staterna inte motsätter sig att tolka skatteavtalet i ljuset av det aktuella yttrandet i kommentaren, och torde främst gälla avtal efter år 2003.

3.5.4 Skatteavtalsvillkor mot missbruk

Förutom tolkning av skatteavtalet och tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser så kan stater även använda sig av särskilda villkor mot skatteundandragande och skatteavtalsmissbruk i sina avtal. Detta kan vara lämpligt för stater som exempelvis vill hindra specifika upplägg som

¹⁸⁶ OECD-MA, art 1, p. 9.5 och 22.2 i kommentaren, Arnold, *2003 Revision*, s. 247.

¹⁸⁷ OECD-MA, art 1, p. 9.5 i kommentaren, Arnold & Van Weeghel, s. 95f.

¹⁸⁸ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, s. 59f.

identifierats, eller som bedöms kunna uppkomma i frånvaro av en uttrycklig bestämmelse. Kommittén understryker i kommentaren att möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser inte innebär att specifika villkor i skatteavtal mot skatteundandragande är överflödiga.¹⁸⁹ Arnold poängterar dessutom att specifika avtalsvillkor kan komplettera nationella skatteflyktsregler ifall dessa inte anses kunna tillämpas i förhållande till en viss sorts skatteavtalsmissbruk.¹⁹⁰ OECD:s skattekommitté rekommenderar dock överlag att villkoren kombineras med *bona fide*-villkor, dvs. undantag för sådana fall där det t.ex. föreligger affärsmässiga skäl för de aktuella arrangemangen.¹⁹¹

Subject to tax-artiklar (som behandlats i avsnitt 3.2.4) är en generell strategi mot dubbel ickebeskattning och kan alltså användas för att förhindra ickebeskattning p.g.a. skatteavtalsmissbruk. Eftersom STT-artiklar redan behandlats kommer dessa inte att diskuteras mer här. *Remittance base*-villkor liknar STT-villkor och kan användas för att undvika dubbel ickebeskattning genom att skatteavtalsförmåner endast behöver medges i den utsträckning som inkomsten i fråga kan beskattas i enlighet med en remitteringslagstiftning. Lagstiftning med remitteringskrav (dvs. krav på att vissa inkomster faktiskt förs in i landet för att dessa ska kunna beskattas) finns i exempelvis Storbritannien. I frånvaro av en skatteavtalsreglering hade en icke-remitterad inkomst kunnat undgå beskattning eftersom denna inte beskattas i remitteringslandet samtidigt som den andra staten tillämpar metodartikeln.¹⁹²

The look-through approach (genomsynsstrategin) innebär att ett särskilt villkor tas med i skatteavtalet med innebörden att skatteavtalsförmåner kan nekas sådana skattesubjekt (bolag) som ägs eller kontrolleras av subjekt som har hemvist i en annan stat än bolaget.¹⁹³ *The channel approach* (genomströmningsstrategin) liknar genomsynsstrategin men är mer specifik och kan enligt OECD:s skattekommitté användas för att direkt adressera problemet med basbolag (*conduit companies*). Strategin innebär att skyldigheten att undanta eller avräkna skatt kan bortfalla om inkomsterna uppbärs av ett bolag som ägs eller kontrolleras av personer i en tredje stat samtidigt som en stor del (enligt förslaget mer än hälften) av inkomsterna slussas till dessa personer genom räntor, utdelningar, royalties m.m.¹⁹⁴

Genom *exclusion provisions* (uteslutningsartiklar) kan helt eller i stort sett skattebefriade subjekt utestängas från skatteavtalets tillämpningsområde, i den mån dessa kan identifieras genom sin juridiska status. OECD:s skattekommitté framhåller att sådana villkor antingen kan syfta till att helt undanta subjekten eller att neka *exempt/credit* för alla eller vissa inkomster

¹⁸⁹ OECD-MA, art 1, p. 9.6 i kommentaren.

¹⁹⁰ Arnold, *2003 Revisions*, s. 255.

¹⁹¹ OECD-MA, art 1, p 19 i kommentaren, Duff, s. 99.

¹⁹² OECD-MA, art 1, p. 26.1 i kommentaren.

¹⁹³ Obermair, Christine & Weninger, Patrick J., *Treaty Shopping and Domestic GAARs in the Light of a Recent Austrian Decision on Irish IFS Companies*, Intertax, vol. 33, 2005, s. 470.

¹⁹⁴ OECD-MA, art 1, p. 17 i kommentaren.

som upp bärs av subjekten. Kommittén utgår från att uteslutningsartiklar framförallt kan användas av staten med lagstiftningen som medför skattefriheten i fråga, för att förhindra att statens lagstiftning används för avtalsmissbruk.¹⁹⁵ Enligt Fransberg innebär strategin ett försök att utestänga exempelvis holdingbolag från skatteavtalets tillämpningsområde.¹⁹⁶

Limitations of benefits-villkor (LOB-villkor) kan användas för att begränsa möjligheten att erhålla skatteavtalsförmåner för personer som inte har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna utan som agerar via en juridisk person i någon av staterna.¹⁹⁷ Duff beskriver strategin som ett sätt att förbehålla skatteavtalsförmåner till personer som har ett substantiellt ekonomiskt intresse i någon av de avtalsslutande staterna.¹⁹⁸ Till skillnad från *the channel approach*, som nekar förmåner i förhållande till sådana inkomster som slussas vidare till personer i tredje land, så innebär LOB-villkor att juridiska personer som saknar ett substantiellt ekonomiskt intresse i någon av staterna helt nekas förmåner.

Det finns inget villkor som är lämpligt för alla stater och alla olika situationer, utan utformningen kommer av nödvändighet att variera mellan olika skatteavtal och avtalsparter. Enligt Duff är STT- och LOB-villkor generellt sett bättre strategier mot skatteavtalsmissbruk i form av *treaty shopping* än tolkning av skatteavtalsrättslig hemvist eller *beneficial owner* eller generella skatteflyktsregler i nationell rätt, som enligt Duff främst bör användas som komplement till specifika villkor i skatteavtal.¹⁹⁹

I det här sammanhanget bör även begreppet *beneficial owner* uppmärksammas. Begreppet används företrädesvis i *common law*-jurisdiktioner och innebär att det är den verkliga mottagaren av en viss inkomst som ska beskattas även ifall inkomsten formellt upp bärs av ett annat subjekt, exempelvis ett basbolag eller agenter, som har begränsat inflytande över den aktuella inkomsten.²⁰⁰ Duff menar dock att *beneficial owner*-baserade strategier utgör ett otillräckligt svar på *treaty shopping* eftersom skattskyldiga förhållandevis lätt kan påverka begreppets tillämplighet genom att ge basbolaget större juridiska rättigheter över inkomsterna.²⁰¹

Vilken strategi bör en stat använda sig av? Jimenez menar att det faktum att OECD inte erbjuder en enkel, enhetlig lösning är en reflektion av de skillnader som finns mellan praxis i olika stater, och att det ytterst är upp till staterna och dess förhandlare att avgöra vilka subjekt som ska omfattas av varje skatteavtal genom att välja bland olika strategier.²⁰² En annan aspekt som bör beaktas är de signaler som avtalet skickar till skattskyldiga. Duff framhåller att effekten av regler mot missbruk består lika mycket i den

¹⁹⁵ OECD-MA, art 1, p. 21–21.1 i kommentaren.

¹⁹⁶ Fransberg, s. 366.

¹⁹⁷ OECD-MA, art 1, p. 20 i kommentaren.

¹⁹⁸ Duff, s. 99.

¹⁹⁹ Duff, s. 99, 102.

²⁰⁰ Duff, s. 86f, OECD-MA, art 10, p. 12 i kommentaren.

²⁰¹ Duff, s. 90.

²⁰² Jiménez, s. 22.

avskräckande effekten som i den faktiska tillämpningen.²⁰³ För svensk del bör det även tilläggas att EU-rätten kan begränsa möjligheten att använda vissa strategier ifall dessa innebär en negativ särbehandling av skattesubjekt på grund av dennes nationalitet eller på grund av att subjektet utnyttjat sin rätt till fri rörlighet.²⁰⁴

3.6 Slutsats

Strategier mot dubbel ickebeskattning kan på ett övergripande plan delas in i generella och orsaksbaserade strategier beroende på vilken relevans som orsaken bakom ickebeskattningen tillmäts. Generella strategier är tolkningsbaserade och innebär att skatteavtalets villkor tolkas i ljuset av ett mer eller mindre uttalat syfte att undvika dubbel ickebeskattning. Idag anses undvikande av dubbel ickebeskattning inte utgöra ett självständigt skatteavtalsrättsligt syfte, men däremot anses fenomenet vara oönskat ur rättvis- och neutralitetssynpunkt och inte förenligt med skatteavtalens ändamål och syfte. Risken för ickebeskattning kan alltså tillmätas betydelse vid skatteavtalstolkning, även om andra syften principiellt sett väger tyngre.

Tolkning av hemvistrekvisitet är för svensk del ingen framkomlig strategi eftersom *liable to tax*-rekvisitet inte anses innefatta ett krav på faktisk beskattning, ifall det inte finns någon tydlig partsvilja som innebär motsatsen. Dubbel ickebeskattning har i praxis undanröjts genom tolkning av fördelningsartiklarna, men huruvida risken för ickebeskattning var avgörande för tolkningsresultatet är svårt att säga. Sammantaget måste generella tolkningsstrategier därmed anses vara en otillräcklig och osäker strategi mot dubbel ickebeskattning.

En annan generell strategi mot ickebeskattning är att införa *subject to tax*-villkor i avtalet. STT-villkor innebär att beviljandet av skatteavtalsförmåner i en avtalsslutande stat förutsätter att den aktuella inkomsten blir föremål för beskattning i den andra staten. Villkoren utgör en generell strategi eftersom det är ickebeskattningseffekten som är avgörande för villkorets tillämplighet, inte ickebeskattningsorsaken. Stor försiktighet bör dock iaktas vid utformning av STT-villkor eftersom de lätt kan göras orsaksberoende. Samma sak gäller villkorens placering i skatteavtalet, där tillämpningsområdet blir mest omfattande om villkoret tas in i metodartikeln eller bland de allmänna villkoren. En annan problematik är att det finns frågetecken kring vilka krav som ställs på beskattningsunderlag och skattenivå. Villkoren kan dessutom kringgås genom avancerade skatteplaneringsupplägg, och kan därför behöva kompletteras med strategier mot skatteavtalsmissbruk.

²⁰³ Duff, s. 101ff.

²⁰⁴ Förhållandet mellan skatteavtalen och den inre marknaden behandlas i Hilling, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*.

I vissa fall uppkommer dubbel ickebeskattning pga. att en stat inte utövar sin beskattningsrätt på grund av statens nationella rätt. Ifall hindret förelåg vid tiden för avtalsslutet får det i princip accepteras och det som återstår är omförhandling av avtalet. Ändringar efter avtalsslutet kan dock påverka tillämpningen av skatteavtalet i en sådan utsträckning att det strider mot principen om *good faith*. I sådana situationer kan domstolar tolka avtalet på ett sätt som medför att statens folkrättsliga förpliktelser upprätthålls, och eventuellt kan även lagstiftaren fastslå hur avtalet ska tolkas, i syfte att undvika dubbel ickebeskattning. Dessa åtgärder kan dock utgöra ett brott mot skatteavtalet ifall de är för långtgående, och denna osäkerhet medför att sådana ensidiga strategier bör undvikas, förutom i exceptionella fall.

Förpliktelserna enligt skatteavtalet är asymmetriskt fördelade i den meningen att en stat är skyldig att tillämpa avtalet oavsett om den andra staten faktiskt beskattar inkomsten eller ej. En tänkbar lösning hade därför varit att införa en sådan skyldighet i avtalet. Detta måste dock uttryckligen regleras, och stater kan av olika anledningar vara tveksamma inför en så pass radikal lösning. En mildare variant är att införa en omförhandlingskyldighet i händelse av större ändringar i nationell rätt.

Dubbel ickebeskattning kan även uppkomma på grund av klassificeringskonflikter på grund av skillnader i nationell rätt eller på grund av att stater tolkar skatteavtalet eller fakta på olika sätt. Enligt OECD är det möjligt att lösa dessa klassificeringskonflikter, och därigenom undvika dubbel ickebeskattning, genom att tolka metodartikeln. Om klassificeringskonflikten beror på nationell rätt så ska hemviststaten beakta källstatens definition, vilket medför att metodartikeln inte är tillämplig eftersom inkomsten inte "får beskattas" ur källstatens perspektiv.

Om klassificeringskonflikten beror på skillnader i tolkningen av skatteavtalet eller fakta ska istället samma rekvisit ges en autonom tolkning i enlighet med principer för skatteavtalstolkning som är gemensamma för de båda staterna. 23A(1) kompletteras numera av 23A(4), som är avsedd att förhindra uppkomsten av dubbel ickebeskattning i sådana situationer som inte omfattas av 23A(1). 23A(4) innebär att metodartikeln inte är tillämplig i en situation där källstaten undantar inkomsten från beskattning med stöd av skatteavtalet, eller där källstatsbeskattningen av räntor och utdelningar begränsas till en lägre nivå. Artikelns räckvidd och praktiska tillämpning är dock förknippad med stor osäkerhet vad gäller dess räckvidd och praktiska tillämpning. En annan strategi mot klassificeringskonflikter på grund av skillnader i tolkningen av avtalet eller fakta är institutet ömsesidig överenskommelse, som kan användas för att etablera gemensamma definitioner och tolkningar av skatteavtalets begrepp.

Slutligen kan *credit*- och *switch over*-villkor användas mot alla typer av klassificeringskonflikter, men den lagtekniska utformningen spelar stor roll för villkorens tillämpningsområde och om samtliga klassificeringskonflikter ska kunna omfattas bör villkoren tas in i metodartikeln hellre än i enskilda fördelningsartiklar. Vad gäller utnyttjandet av klassificeringskonflikter via hybridarrangemang kan tilläggas att OECD:s skattekommitté rekommenderar

specifika nationella regler som länkar beskattningen till den faktiska beskattningssituationen i den andra staten.

Efter år 2003 är det ett uttalat syfte med skatteavtal att motverka skatteundandragande och internationell skatteflykt. Dubbel ickebeskattning skulle därmed kunna undanröjas genom tolkning av skatteavtalet ifall ickebeskattningen kan sägas vara resultatet av ett missbruk av skatteavtalet. Enligt skattekommittén bör förmåner dock endast nekas om det handlar om ett tydligt missbruk, vilket definieras som att huvudsyftet är att uppnå en skattefördel och detta dessutom skulle vara oförenligt med skatteavtalsvilkorets ändamål och syfte. Denna vägledande princip kan också sägas utgöra ramarna inom vilka det är möjligt att tillämpa nationella skatteflyktsregler på förfaranden som utgör skatteavtalsmissbruk.

Slutligen kan stater ta in specifika skatteflyktsbestämmelser i sina skatteavtal som exempelvis STT-villkor, LOB-villkor, uteslutningsartiklar m.m. Detta kan exempelvis vara lämpligt för att hindra identifierade eller befarade skatteupplägg. Generellt rekommenderas dock att sådana regler kompletteras med undantag för förfaranden som är affärsmässigt motiverade. Det finns inget villkor som är lämpligt för alla stater och alla olika situationer, utan utformningen kommer av nödvändighet att variera mellan olika skatteavtal och avtalsparter. Vilka strategier som är lämpliga för svensk del diskuteras utifrån en komparation i avsnitt 4.

4 Komparativ studie

4.1 Utgångspunkter för komparationen

4.1.1 Komparationens syfte

Ovan har fenomenet dubbel ickebeskattning behandlats på ett allmänteoretiskt plan i syfte att klargöra när och hur fenomenet typiskt sett uppkommer, konsekvenser för skattesystem i bred bemärkelse och vilka strategier som stater använder för att undanröja ickebeskattningssituationer. I detta avsnitt ska de allmänna slutsatserna från avsnitt 2–3 relateras till de rättsliga strategier som används i svenska och kanadensiska skatteavtal. Orsakerna till att Kanada valts som jämförelsestat utvecklas i avsnitt 4.1.3. Syftet med komparationen är dels att knyta den teoretiska behandlingen till en empirisk undersökning, dels att utgöra utgångspunkten för en diskussion om svenska skatteavtalsstrategier *de lege ferenda*. Komparationen kan av utrymmesskäl inte omfatta alla strategier som behandlats ovan och kommer därför att utgå från följande frågeställningar:

- Vilken inställning har Sverige respektive Kanada till möjligheten att undvika dubbel ickebeskattning pga. skatteavtalstillämpning genom *nationella skatteflyktsbestämmelser*?
- Skiljer sig Kanadas användning av *STT-villkor* från hur sådana används i svenska skatteavtal?
- I vilken utsträckning skulle kanadensiska strategier kunna vara lämpliga även för svensk del?

Frågeställningarna har valts för att erbjuda perspektiv på den strategi som för svensk del tillhör de mest komplexa, nämligen skatteflyktslagens tillämpning på förfaranden som omfattas av skatteavtal, och den strategi som bedöms ha mest potential för frågan om undvikande av dubbel ickebeskattning, nämligen *subject to tax*-villkor.

4.1.2 Avgränsningar, metod och material

Studien utgör en *funktionell* komparation vilket innebär att jämförelsen fokuserar på vilka strategier som används för att bemöta ett specifikt rättsligt problem, dvs. dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtalstillämpning.²⁰⁵ Komparationen kan till viss del även beskrivas som *strukturell* eftersom komparationsobjektet är normer som återfinns på samma strukturella nivå i de båda rättssystemen.²⁰⁶

²⁰⁵ Bogdan, s. 48f, De Cruz, Peter, *Comparative Law in a Changing World*, Routledge-Cavendish, London, 2007, s. 236ff.

²⁰⁶ Suksi, Markku, *Om komparativ juridik särskilt inom statsförfattningsrättens område*, Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT), 1993, s. 266.

Avsnittet om svenska skatteavtalsstrategier baseras på primärkällor i form av ett urval av tjugo²⁰⁷ fullständiga svenska skatteavtal och på svensk modell för dubbelbeskattningsavtal i 1998 års version. Modellavtalet används internt inom Finansdepartementet och representerar ett ur svenskt perspektiv eftersträvansvärt utfall av skatteavtalsförhandlingarna.²⁰⁸ Eftersom skatteavtalsrätten är föränderlig består urvalet främst av fullständiga svenska skatteavtal som tillkommit eller ändrats efter år 1990.

För Kanadas del saknas²⁰⁹ ett nationellt modellavtal och inventeringen baseras därför på ett urval av tjugo²¹⁰ kanadensiska skatteavtal, i kombination med sekundärmaterial i form av de behandlingar av kanadensiska skatteavtalsstrategier som gjorts i doktrin. Avgränsningarna medför att det blir än mer viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt gentemot materialet och gentemot andra staters lösningar, eftersom en viss rättslig strategi inte nödvändigtvis behöver vara lämplig för andra stater.²¹¹ Som påpekats i avsnitt 1.1 saknas statistik om dubbel ickebeskattning och en utvärdering av specifika strategier kan därför enbart ske på ett principiellt plan. Det kritiska förhållningssättet är även av stor betydelse vid alla diskussioner *de lege ferenda*. Alla direkta utvärderingar av, och värdeomdömen om, andra staters rättssystem måste därför relateras till en specifik subjektiv värdegrund (*a certain subjective set of values*) och till de skatteavtals syften som den aktuella staten värdesätter.²¹²

4.1.3 Urvalsgrunder

En grundläggande förutsättning för en komparativ studie är att det föreligger jämförbarhet mellan jämförelseobjekten, dvs. att det finns en eller flera gemensamma nämnare vad gäller jämförelseobjektens egenskaper, och att

²⁰⁷ Urvalet består av följande skatteavtal, i kronologisk ordning med SFS-nummer: Indonesien (1989:691), Frankrike (1991:673), Tyskland (1992:1193), Österrike (1992:858), USA (1994:1617), Sydafrika (1995:1468), Kanada (1996:1511), Nordiska skatteavtalet (1996:1512), Portugal (2003:758), Malaysia (2004:874), Chile (2004:1051), Nigeria (2005:456), Polen (2005:248), Bermuda (2009:1119), Italien (1983:182), Spanien (1977:75), Pakistan (1986:595), Japan (1983:203). Flera av avtalen har ändrats genom senare protokoll.

²⁰⁸ Det svenska modellavtalet från år 1998 återges i Sundgren, *Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal*. Någon senare version av modellavtalet har inte gått att uppbringa från Finansdepartementet.

²⁰⁹ Ault, Hugh J., & Arnold, Brian J., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, London, 2010, s. 550.

²¹⁰ Staterna i stickprovet är i största möjliga utsträckning samma som beträffande svenska skatteavtal, med vissa justeringar. Urvalet består av följande avtal i kronologisk ordning: Frankrike (1975), Malaysia (1976), Spanien (1976), Pakistan (1976), Österrike (1976), Indonesien (1979), USA (1980), Nederländerna (1986), Japan (1986), Polen (1987), Nigeria (1992), Argentina (1993), Sydafrika (1995), Sverige (1996), Chile (1998), Portugal (1999), Tyskland (2001), Italien (2002), Belgien (2002), Bermuda (2010). Årtalet inom parentes är året då avtalet ingicks. Flera av avtalen har dock ändrats genom senare protokoll.

²¹¹ Bogdan, s. 17, Arvind, TT, *The 'Transplant Effect' in Harmonization*, *International and Comparative Law Quarterly*, vol. 59, 2010, s. 65–88.

²¹² Bogdan, s. 65f.

egenskaperna är relevanta i förhållande till studiens syfte.²¹³ Kanada har valts av flera anledningar. Först och främst använder Kanada samma metod för lindrande av dubbelbeskattning som Sverige, dvs. avräkning av utländsk skatt (*credit*-metoden), i kombination med *exempt*-metoden för vissa inkomster.²¹⁴ Både Kanada och Sverige är dessutom dualistiska stater och behandlar därmed nationell rätt och folkrätt som två skilda rättsordningar, med följden att skatteavtal måste inkorporeras genom lag för att få genomslag vid beskattningen.²¹⁵ Båda stater har antagit nationella regler för lindring av dubbelbeskattning, i Sverige genom avräkningslagen (AvrL) och i Kanada genom bestämmelser i den kanadensiska inkomstskattelagen, *Income Tax Act* (ITA).²¹⁶ Det kanadensiska skattesystemets övergripande struktur har stora likheter med det svenska då skatter tas ut på både regional och federal nivå (riksnivå) baserat på skattskyldiges inkomster från hela världen (universalitetsprincipen), samt utländska skattesubjekts inkomster från inhemska källor.²¹⁷

Bogdan understryker att det är viktigt att beakta reglernas bakomliggande syfte i samband med en komparation eftersom frågan huruvida en rättsregel eller ett skatteavtalsvillkor är effektivt eller lämpligt måste bedömas i förhållande till det syfte som regeln avser att främja.²¹⁸ Sverige och Kanada har på det stora hela överensstämmande syften och utgångspunkter för sina respektive skatteavtal (se avsnitt 4.3.1). Exportindustrin är viktig för båda länder vilket innebär att det finns ett intresse av att utforma skatteavtalen så att neutralitet uppnås på exportmarknaden.²¹⁹ Båda stater har dessutom omfattande skatteavtalsnät. Kanada har för tillfället 90 gällande skatteavtal²²⁰, att jämföra med Sveriges 101 avtal med 106 stater.²²¹

²¹³ Bogdan, s. 46f.

²¹⁴ Ault & Arnold, s. 449, 451, ITA s. 126, IL 16:18–19, AvrL.

²¹⁵ Se avsnitt 4.3.2.

²¹⁶ Ward, David A., *Access to Tax Treaty Benefits: Research Report Prepared for the Advisory Board on Canada's System of International Taxation*, 2008, hämtad 2013-04-18 från <http://www.apcsit-gcrf.ca/06/index-eng.html>, s. 2f.

²¹⁷ Rogers–Glabush, Julie, *Country Surveys – Canada – Corporate Taxation*, IBFD Tax Research Platform, introduction, kap 6.1, Ault & Arnold, s. 27ff.

²¹⁸ Bogdan, s. 49.

²¹⁹ Hilling, Maria, *National Report – Sweden*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non–taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 656, Advisory Panel on Canada's System of International Taxation, *Enhancing Canada's International Tax Advantage: Final Report*, 2008, s. 7–10.

²²⁰ Department of Finance, Canada, *Status of International Tax Treaty Negotiations*, hämtad 2013-04-17 från http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp.

²²¹ Skatteverket, *Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning m.m.*, hämtad 2013-04-17 från <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/dubbelbeskattning/avrakning/skatteavtal.4.5fc8c94513259a4ba1d800025922.html>. Diskrepansen mellan siffrorna beror på det multilaterala nordiska skatteavtalet.

4.2 Risker i svenska och kanadensiska skatteavtal

4.2.1 Dubbel ickebeskattning i *credit*-stater

Dubbel ickebeskattning är sällsynt i situationer där dubbelbeskattning lindras genom *credit*-metoden eftersom faktisk beskattning i regel fordras för att skattemyndigheterna ska bevilja avräkning av utländsk skatt.²²² Trots detta kan ickebeskattning uppkomma i en rad olika situationer även i *credit*-avtal. De flesta *credit*-avtal är inte renodlade utan föreskriver att *exempt*-metoden ska tillämpas på specifika inkomster, vilket innebär att ickebeskattning kan uppkomma i anslutning till dessa artiklar.²²³ Dubbel ickebeskattning kan också uppkomma i anslutning till fullständiga fördelningsartiklar, dvs. fördelningsartiklar som föreskriver att en inkomst enbart ska beskattas i den ena avtalslutande staten. Eftersom avräkningsmetoden (*credit*) återfinns i metodartikeln kan dubbel ickebeskattning inte undvikas genom avräkning i situationer där Sverige som hemviststat måste undanta en inkomst på grund av en fullständig fördelningsartikel.²²⁴ Samma sak gäller ifall Sverige är källstat i en situation där fördelningsartikeln ger hemviststaten exklusiv beskattningsrätt, eftersom metodartikeln endast tillämpas av hemviststaten. Oavsiktlig ickebeskattning kan som tidigare nämnts även uppkomma genom att avtalets villkor, t.ex. *tax sparing* och *matching credit*-villkor, utnyttjas på ett sätt som medför att en inkomst inte beskattas i någon av staterna.

4.2.2 Risker i svenska och kanadensiska avtal

Både Sverige och Kanada är huvudsakligen *credit*-stater i skatteavtals sammanhang med inslag av *exempt* för specifika inkomster, framförallt avseende vissa utdelningar från utländska dotterbolag.²²⁵ Undantaget för utdelningar från utländska dotterbolag kan ses som ett sätt att utsträcka skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar geografiskt. Denna utdelningsfrihet motiveras främst av en ambition att undanröja multipel beskattning, men kan även leda till dubbel ickebeskattning ifall *exempt*-villkoret används för att dirigera undantagna inkomster till investerare i t.ex. en lågskattejurisdiktion.²²⁶ Sverige har dessutom ett fåtal renodlade *exempt*-avtal (t.ex. avtalen med Grekland och Israel från år 1959–61).²²⁷ Eftersom *exempt*-villkor alltså förekommer i svenska och

²²² IL 16:18, AvrL 1:6.

²²³ Se avsnitt 4.2.2 och 3.4.1.

²²⁴ Se avsnitt 3.4.1, Avery Jones, John F., *The interaction between tax treaty provisions and domestic law*, Maisto, Guglielmo (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 129f.

²²⁵ Ault & Arnold, s. 449, 451, ITA s. 126, IL 16:18–19.

²²⁶ Fransberg, s. 376f.

²²⁷ 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, s. 331–353.

kanadensiska skatteavtal finns det en risk att tillämpning av de aktuella avtalsvillkoren leder till dubbel ickebeskattning.

Dubbel ickebeskattning kan även uppkomma i anslutning till fullständiga fördelningsartiklar. I modellavtalet finns ett flertal fördelningsartiklar som föreskriver exklusiv beskattningsrätt och som därmed innebär en högre risk för uppkomsten av dubbel ickebeskattning. Exempelvis beskattas inkomster från lufttransport, skeppsfart m.m. endast i staten där bolaget har sitt säte (*place of effective management*) (art 8 OECD-MA) och royaltyinkomster beskattas som huvudregel endast i mottagarens hemviststat (art 12). Även för pensioner gäller exklusiv beskattning i hemviststaten (art 18), liksom studieunderstöd m.m. till studenter som tillfälligt läser i den andra staten (art 20). Inkomster i statlig tjänst (*government services*) beskattas endast i den aktuella staten eller endast i staten där uppdraget utförs, ifall inkomsten uppbärs av en lokalanställd (art 19). Vad gäller bl.a. tjänsteinkomster (art 15) och kapitalinkomster (art 13) gäller bestämmelserna om exklusiv beskattningsrätt under vissa förutsättningar. Hemviststaten har dessutom exklusiv beskattningsrätt över alla inkomster som inte kan sorteras in under en specifik fördelningsartikel utan hamnar i art 21 om övriga inkomster.

Urvalet av svenska skatteavtal visar att avtalen i hög utsträckning följer modellavtalet vilket medför att artiklarna ovan generellt sett bör beaktas i svenska skatteavtal vad gäller risken för dubbel ickebeskattning.²²⁸ Vad gäller pensioner (art 18) kan nämnas att Sverige i det svenska modellavtalet förespråkar delad beskattningsrätt, även om detta inte efterlevs i alla avtal.²²⁹ Kanada följer också OECD:s modellavtal på de flesta punkter men gör ofta avsteg vad gäller art 18 (pensionsinkomster) och art 21 (övrig inkomst) genom att delad beskattningsrätt förespråkas framför exklusiv beskattningsrätt för hemviststaten.²³⁰ En sådan delad beskattningsrätt minskar risken för dubbel ickebeskattning.

4.3 Strategier i svenska och kanadensiska skatteavtal

4.3.1 Skatteavtalsrättsliga syften

Motverkande av dubbelbeskattning och internationell skatteflykt utgör de viktigaste syftena med svenska och kanadensiska skatteavtal.²³¹ I de undersökta svenska skatteavtalen nämns dessa två syften i samtliga avtal, i vissa fall (t.ex. Tyskland) i kombination med syftet att främja samarbete

²²⁸ Sundgren, Peter, *Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal*, IUR-information, 1999, s. 1f.

²²⁹ Sundgren, *Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal*, s. 16.

²³⁰ Brown, Catherine & O'Brien, Martha, *Canada, The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, 2012, s. 204, 222ff.

²³¹ Fensby, Torsten, *Några nyheter på det internationella skatteområdet*, SvSkT, 1995, s. 348, Fransberg, s. 357f, Hilling, *National Report – Sweden*, s. 655f, Beaulne & Nikolakakis, s. 237.

mellan behöriga myndigheter, och i vissa fall nämns enbart undvikande av dubbelbeskattning (t.ex. Österrike). Att preamblen till kanadensiska skatteavtal regelmässigt framhåller undvikande av dubbelbeskattning som syftet med avtalet bör enligt Beaulne och Nikolakakis ses som ett uttryck för tradition snarare än som riktlinjer för skatteavtalsstolkning, och de menar att Kanadas skatteavtal idag ger uttryck för flera olika syften och ändamål.²³² Denna slutsats delas av Ward, som särskilt lyfter fram allokering av beskattningsrätten mellan staterna som det som tycks vara det reella syftet med kanadensiska skatteavtal.²³³ Vad gäller svenska skatteavtal menar Sundgren att avtalen i praktiken framstår mer som verktyg för att helt undgå beskattning snarare än som ett verktyg för att undanröja dubbelbeskattning, vilket bl.a. beror på att Sveriges nationella regler om avräkning ofta är lika förmånliga som skatteavtalen. Enligt Sundgren har svenska skatteavtal därför generellt blivit mer inriktade på att hindra skatteavtalsmissbruk.²³⁴

I 1989 års proposition till det nordiska skatteavtalet framhävde departementschefen att: ”[a]ndra och lika viktiga syften med dubbelbeskattningsavtal [...] är att förhindra skatteflykt och att total skattefrihet uppkommer. Ett övergripande syfte med avtal av nu ifrågavarande slag är således att [...] på ett skäligt sätt fördela skatteintäkterna mellan stater.²³⁵ Denna typ av formulering tycks dock inte bottna i lydelsen hos avtalstexten, varken beträffande det nordiska skatteavtalet eller senare skatteavtal eller förarbeten. I och för sig kan syftet anses framgå implicit av exempelvis *subject to tax*- och *limitation of benefits*-villkor, men detta torde inte vara tillräckligt för att ge undvikande av dubbel ickebeskattning status som ett lika viktigt syfte som undvikande av dubbelbeskattning, vilket departementschefen ville göra gällande.²³⁶

4.3.2 Nationella skatteflyktsbestämmelser

Möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på förfaranden som omfattas av skatteavtal har behandlats på ett allmänt plan i avsnitt 3.5.3. I det här avsnittet kommer framställningen fokusera på lämpligheten och effektiviteten hos nationella skatteflyktsbestämmelser som rättslig strategi mot dubbel ickebeskattning, ur ett svenskt perspektiv.

Både Kanada och Sverige är dualistiska stater som implementerar folkrättsliga överenskommelser genom särskilda implementeringslagar. Till skillnad från svenska implementeringslagar innehåller Kanadas motsvarigheter ofta ett uttryckligt stadgande om avtalens företräde framför nationell rätt i händelse av en normkonflikt.²³⁷ Även vad gäller skatteavtalsstolkning har Kanada fört en tydligare linje än den svenska

²³² Beaulne & Nikolakakis, s. 237f.

²³³ Ward, s. 3.

²³⁴ Sundgren, *Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal*, s. 3.

²³⁵ Prop. 1989/90:33, *om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna*, s. 42ff.

²³⁶ Se motsvarande resonemang i avsnitt 3.2.1.

²³⁷ Beaulne & Nikolakakis, s. 239, Arnold & Van Weeghel, s. 114, SOU 1974:100 s. 44f.

lagstiftaren och rättstillämparen genom att införa en lag om tolkning av skatteavtal (ITCIA, *Income Tax Convention Interpretation Act*), främst i syfte att lagstadga den ambulatoriska tolkningsprincipen beträffande art 3(2) i kanadensiska skatteavtal.²³⁸ I Sverige fanns under en period en särskild lag om tolkning av skatteavtal, men lagen är numera upphävd.²³⁹

Trots att Sverige och Kanada alltså har samma dualistiska inställning så finns det stora skillnader mellan staterna vad gäller den officiella inställningen till skatteflyktsbestämmelsers tillämpbarhet på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Sverige har en fristående lag mot skatteflykt medan Kanada har en generell skatteflyktsbestämmelse i den kanadensiska motsvarigheten till inkomstskattelagen.²⁴⁰ Efter vissa ändringar år 2004 har den kanadensiska lagstiftaren tydligt markerat att bestämmelsen är formellt tillämplig även på fall av skatteavtalsmissbruk.²⁴¹ Ändringarna i skatteflyktsbestämmelsen innebar att skatteförmånsbegreppet även skulle anses omfatta lindring av beskattning pga. skatteavtal och att missbruksbegreppet (*misuse* och *abuse*) även skulle omfatta missbruk av avtalet. Samtidigt ändrades ITCIA genom att skatteflyktsbestämmelsen uttryckligen gavs företräde framför skatteavtal i händelse av en konflikt.²⁴²

Av avsnitt 3.5.3 framgick att OECD:s skattekommitté genom ändringar i kommentaren till modellavtalet har klargjort förhållandet mellan nationella skatteflyktsbestämmelser och skatteavtal. Om skatteflyktslagen tillämpas som ett led i fastställandet av det interna skatteanspråket uppkommer ingen konflikt mellan normerna. Denna prövning måste göras från fall till fall. Om skatteflyktslagen tillämpas på ett fall av avtalsmissbruk så kan nationella skatteflyktsbestämmelser tillämpas i den utsträckning som detta är förenligt med den gemensamma partsavsikten. Även denna prövning måste göras från fall till fall, men skattekommittén introducerar i kommentaren ett standardiserat test i form av den vägledande principen (*guiding principle*).²⁴³

För Kanadas del innebär lagändringarna år 2004 enligt Arnold och Van Weeghel att det inte längre kan uppstå någon konflikt mellan den kanadensiska skatteflyktsbestämmelsen och skatteavtal.²⁴⁴ Jag tolkar detta som att det faktum att Kanada deklarerat sin inställning till frågan genom lagreglering innebär att Kanadas skatteavtalspartners i skatteavtal efter 2004, mot bakgrund av resonemanget i avsnitt 2.3.2, måste antas ha accepterat den kanadensiska inställningen eftersom det i dessa fall är fråga om *nationell rätt som förelåg vid tiden för avtalsslutet*. Det bör påminnas om att det var Kanadas IFA-rapportörer som menade att det vore långsökt att anta att staters avtalsförhandlare inte är medvetna om de relevanta reglerna i den andra

²³⁸ Beaulne & Nikolakakis, s. 239.

²³⁹ Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

²⁴⁰ Lag (1995:575) mot skatteflykt, respektive skatteflyktsbestämmelsen ("General Anti-Avoidance Provision", the "GAAR") i sektion 245(2) ITA.

²⁴¹ Arnold & Van Weeghel, s. 114ff, Ault & Arnold, s. 528f.

²⁴² Ault & Arnold, s. 528f.

²⁴³ Se avsnitt 3.5.3.

²⁴⁴ Arnold & Van Weeghel, s. 114ff.

statens lagstiftning.²⁴⁵ En avtalspartner som inte anser att nationella skatteflyktsregler bör kunna tillämpas framför skatteavtalet måste därför, enligt min bedömning, förhandla fram ett uttryckligt skatteavtalsvillkor med Kanada som stadgar motsatsen, eftersom staten annars torde presumeras acceptera den kanadensiska inställningen.

För Sveriges del kan det konstateras att det saknas en motsvarande säkerhet och tydlighet kring skatteflyktsbestämmelsers tillämplighet i situationer som omfattas av skatteavtal. Att skatteflyktslagen principiellt sett kan vara tillämplig även på fall av skatteavtalsmissbruk kan idag utläsas av HFD:s uttalande *obiter dictum* i Peru-målet, där HFD menade att skatteflyktslagen i och för sig var tillämplig. Hilling påpekar dock att HFD inte baserade sitt resonemang på kommentaren till modellavtalet, och att HFD avviker från den dominerande åsikten i doktrinen genom att hävda att skatteflyktslagen är tillämplig så länge motsatsen inte stadgas i avtalet.²⁴⁶ Att nationella skatteflyktsbestämmelsers tillämplighet inte behöver förbehållas genom uttryckliga stadganden i avtalet framgår dock implicit av p. 9.6 i kommentaren till art 1 OECD-MA.

Enligt min bedömning bör de svenska reglerna anses uppfylla *guiding principle*-testet, även om det finns vissa tveksamheter kring det tredje rekvisitet eftersom de svenska reglerna föreskriver att uppnåendet av skatteförmånen ska utgöra det övervägande skälet bakom arrangemanget, medan den vägledande principen föreskriver att det ska vara huvudsyftet (*main purpose*). Vid en tillämpning av skatteflyktslagen i en avtalsituation hade därför rekvisitet fått tolkas utifrån huvudsyftet istället för det övervägande syftet, i den mån den senare termen är vidare.

Problemet med den svenska skatteflyktslagen är att även om HFD konstaterat att den principiellt sett är tillämplig så finns det en stor osäkerhet i varje enskilt fall. Skatteflyktslagens fjärde rekvisit (2 § 4 st.) förutsätter nämligen att det måste ”strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet” att fastställa beskattningsunderlaget. Det fjärde rekvisitet medför att prövningen av skatteflyktslagen i förhållande till skatteavtal blir mer komplex än en prövning av den kanadensiska skatteflyktsbestämmelsen, som saknar motsvarande rekvisit. Detta gäller åtminstone i sådana fall där det är skatteavtalets villkor som har kringgåtts genom förfarandet, eftersom frågan om syftet med skatteavtalet som helhet och syftet hos ett särskilt skatteavtalsvillkor därmed kommer att ingå som ett led i frågan om skatteflyktslagens tillämplighet. Den osäkerhet²⁴⁷ som förknippas med dessa frågeställningar kommer därigenom att inkorporeras i frågan om skatteflyktslagens tillämplighet. Kammarrätterna hade innan HFD:s avgörande gjort olika bedömningar vad gäller det fjärde rekvisitet. HFD

²⁴⁵ Beaulne & Nikolakakis, s. 244f.

²⁴⁶ HFD 2012 ref. 20, Hilling, *HFD:s Peru-domar*, s. 588f.

²⁴⁷ Jmf avsnitt 3.2.1 och 4.3.1.

behövde dock inte ta ställning till frågan eftersom målet avgjordes genom tolkning av avtalet.²⁴⁸

Sammantaget kan det konstateras att den kanadensiska inställningen präglas av en större tydlighet beträffande skatteflyktsbestämmelsens tillämplighet än vad som är fallet med den svenska skatteflyktslagen. Detta beror dels på att den kanadensiska bestämmelsen inte har något rekvisit som relateras till de kringgångna reglernas syfte, dels på att lagstiftaren uttryckligen stadgat bestämmelsens tillämpbarhet i situationer som regleras av skatteavtal.

4.3.3 Användning av *subject to tax*-villkor

Bland de tjugo svenska skatteavtal som undersökts återfinns mer eller mindre omfattande *subject to tax*-villkor (STT-villkor) i åtta av avtalen. Generellt visar undersökningen att LOB-villkor är vanligare än STT-villkor i nyare svenska skatteavtal eftersom sex LOB-villkor fanns bland de tio avtal efter år 1994 som ingick i urvalet.²⁴⁹ De åtta STT-villkoren förekommer istället i avtal mellan åren 1983 och 1996.²⁵⁰

Urvalet visar att användningen av STT-villkor i svenska skatteavtal inte följer någon övergripande strategi eftersom villkoren har helt olika räckvidd, placering och omfattning. Den mest generella lydelsen har STT-villkoren i p. 11 i protokollet till skatteavtalet med Frankrike från år 1991 och art 26(2) i det nordiska skatteavtalet från år 1996. P. 11 i protokollet till det svensk-franska avtalet stadgar att ”var och en av de avtalsslutande staterna behåller sin rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta andra inkomster än utdelning som förvärfvas av personer med hemvist i denna stat när beskattningsrätten tillagts den andra avtalsslutande staten men denna andra stat *inte tagit med dessa inkomster i beskattningsunderlaget*”. Motsvarande bestämmelse i det nordiska avtalet föreskriver att om den stat som genom avtalet tilldelats exklusiv beskattningsrätt (stat A) *på grund av sin lagstiftning* inte utövar denna fullt ut så får den andra staten (stat B) exklusiv beskattningsrätt i förhållande till den del av inkomsten som inte beaktas i stat A.

Båda villkoren är således generella eftersom de är tillämpliga på alla inkomster som inte uttryckligen undantagits, men samtidigt är de orsaksberoende, eftersom orsaken till att beskattningsrätten inte utövas fullt ut måste finnas i statens nationella rätt. Det kursiverade rekvisitet i det svensk-franska avtalet kan dessutom tolkas som att villkoret inte kan tillämpas då den andra staten visserligen tar med inkomsten i beskattningsunderlaget men samtidigt tillämpar en mycket låg skattesats på den aktuella inkomsten. En sådan tolkning hade medfört att artikeln mister

²⁴⁸ Se t.ex. Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 3855–09, 3856–09, 3348–10, 3349–10.

²⁴⁹ USA (art 17), Sydafrika (art 26[1]), Portugal (art 27), Malaysia (art 27), Nigeria (art 26), Polen (art 27).

²⁵⁰ Japan (art 19), Indonesien (art 23), Frankrike (p. 11 i protokollet), Belgien (23[2]d), Nederländerna (p. 8 i protokollet), Tyskland (art 19[5], 45[2]), Sydafrika (art 26[2]), nordiska skatteavtalet (art 26[2], [5]).

sin karaktär av STT-villkor eftersom formell skattskyldighet hade varit tillräckligt. Trots villkorens generella utformning omfattas alltså inte alla potentiella ickebeskattningssituationer av villkorens lydelse.

För att undvika att utdelningar p.g.a. *exempt*-villkoret leder till dubbel ickebeskattning begränsas *exempt*-villkoren i flera svenska avtal²⁵¹ genom en rad formella krav eller, i vissa fall, genom ett krav på att inkomsten ska ha blivit föremål för en viss nivå av bolagsskatt.²⁵² Så är exempelvis fallet med Sveriges skatteavtal med USA, som föreskriver att utdelningsinkomster helt ska undantas i hemviststaten under förutsättning att vinsten som utdelningen hänför sig till blivit föremål för ”normal” amerikansk bolagsskatt.²⁵³ I dessa situationer finns det i princip ingen risk för ickebeskattning eftersom *exempt*-villkoret har ett inbyggt *subject to tax*-krav. Kravet innebär att risken för ickebeskattning av utdelningar minskar avsevärt, även om tolkningsproblemet kan uppkomma kring rekvisitet ”normal bolagsbeskattning”. Denna tolkningsproblematik gäller dock generellt för STT-villkor.²⁵⁴

Förutom dessa villkor förekommer ett antal STT-villkor i anslutning till specifika fördelningsartiklar (t.ex. underhållsbidrag, pensioner, statliga tjänster och inkomster från sjöfart), dvs. sådana villkor där risken för dubbel ickebeskattning principiellt sett är större eftersom avtalen vanligtvis föreskriver exklusiv beskattningsrätt.²⁵⁵ Det är dock sällsynt att svenska avtal innehåller flera specifika STT-villkor, varför de flesta risksituationerna alltså inte undanröjs. Ett fullständigt skydd mot dubbel ickebeskattning förutsätter att varje fullständig fördelningsartikel kompletteras med ett specifikt STT-villkor, eller att ett generellt STT-villkor tas in i avtalet. Det nordiska skatteavtalet och skatteavtalet med Frankrike omfattar flest ickebeskattningssituationer men inte ens dessa är alltså heltäckande.

Vad gäller STT-villkorens övriga rekvisit kan det konstateras att de flesta svenska villkoren utformats på ett sätt som medfört att de gjorts orsaksberoende. Flera villkor stadgar uttryckligen att de tillämpas när den andra staten inte beskattar, eller inte kan beskatta, en inkomst *på grund av nationell rätt*.²⁵⁶ Ett STT-villkor i skatteavtalet med Tyskland är ännu snävare formulerat genom att sändarstaten får beskatta inkomsten ifall mottagarstaten *inte beskattar inkomsten på grund av diplomatiska privilegier*.²⁵⁷ Dessa formuleringar innebär att villkoren inte kan tillämpas på ickebeskattning som uppkommit på grund av klassificeringskonflikter, åtminstone inte sådana klassificeringskonflikter som beror på skillnader i tolkning av skatteavtalet eller fakta.

²⁵¹ Se t.ex. skatteavtalet med Indonesien (art 23), Japan (art 19), Belgien (art 23[2]d).

²⁵² Fransberg, s. 376f.

²⁵³ Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater, art 23(2)c. Skattefrihet i Sverige förutsätter dessutom att utdelningen skulle ha varit undantagen från beskattning enligt svensk rätt om båda bolagen hade varit svenska.

²⁵⁴ Se avsnitt 3.2.4.

²⁵⁵ Se avsnitt 4.2. Specifika STT-villkor finns bl.a. i avtalen med Nederländerna (art 8, 13), Tyskland (art 19[5], 45[2]) och Indonesien (art 23, där specifika inkomster anges).

²⁵⁶ Nederländerna (art 8.1, 13.3 och p. 8 i protokollet), Tyskland (19[5]).

²⁵⁷ Tyskland (art 45[2])

Kanadas användning av STT-villkor präglas av liknande erfarenheter. Kanada har specifika STT-villkor i nio av de undersökta skatteavtalen och villkoren återfinns främst i fördelningsartiklarna avseende inkomster från underhållsbidrag, pensioner, utdelning, ränta och royalties.²⁵⁸ Även här är villkoren mycket snävt utformade och omfattar endast t.ex. vissa typer av royalties eller utdelningar under vissa angivna omständigheter. Till skillnad från svenska avtal finns det dock inga generella STT-villkor bland de undersökta avtalen, och de specifika villkoren är i allmänhet oberoende av orsaken till ickebeskattningen. Enligt Beaulne och Nikolakakis använder Kanada hellre lösningar som utgår från *beneficial owner*-strategin än STT-villkor.²⁵⁹ Precis som i svenska skatteavtal blir dessutom villkor om begränsning av förmåner eller avtalets tillämpningsområde allt vanligare.²⁶⁰

Både Kanada och Sverige har i sina respektive skatteavtal med Tyskland accepterat villkor om vad som ska anses utgöra inkomster från en källa i en avtalslutande stat. Enligt Vogel tillkom denna typ av bestämmelser på tyskt initiativ med avsikten att villkoret skulle utgöra ett *subject to tax*-villkor.²⁶¹ Villkoret stadgar att "income [...] shall be deemed to be derived from sources within [Sweden/Canada], if they are taxed in [Sweden/Canada] in accordance with this Convention" (min kursivering). Det kursiverade rekvisitet innebär att metodartikelns tillämplighet, som styrs av att avtalet tillåter beskattning i källstaten, görs beroende av att källstaten faktiskt utövar beskattningsrätten. År 2001 ingick Kanada och Tyskland ett nytt avtal där frasen "if they are taxed" byttes ut mot "if they may be taxed". Bakgrunden var att villkoret i det tysk-kanadensiska avtalet varit föremål för prövning av den tyska federala skattedomstolen, som fastslagit att bestämmelsen *inte* utgjorde ett *subject to tax*-villkor.²⁶²

Den nya lydelsen ("may be taxed") har inte motsvarande dubbetydighet som den tidigare formuleringen ("are taxed"). Ifall lagstiftarens avsikt hade varit att det aktuella villkoret trots domstolens avgörande skulle utgöra ett STT-krav hade det varit nödvändigt att markera detta, men istället pekar den nya lydelsen mot att man istället backat och accepterat domstolens tolkning. Den tidigare lydelsen finns fortfarande kvar i det svensk-tyska avtalet. Mot bakgrund av Kanadas erfarenheter bör villkorets STT-funktion ifrågasättas även i det svensk-tyska avtalet. Hursomhelst är villkoret mot bakgrund av

²⁵⁸ Beaulne & Nikolakakis, s. 249ff. Specifika STT-villkor finns bl.a. i avtalen med Indonesien (art 18[4]), Polen (art 12[3]), Chile (art 18[3]), Portugal (art 18[4]b), Belgien (art 18[3]), Pakistan (art 11[1]–[2], 12[1]–[3], 21), Spanien (art 12[3]), Malaysia (art 10), Frankrike (art 12[4]).

²⁵⁹ Beaulne & Nikolakakis, s. 249ff.

²⁶⁰ Duff, s. 100f, Beaulne & Nikolakakis, s. 247. Ett renodlat LOB-villkor finns i avtalet med USA (art 29) och uteslutningsartiklar finns i bl.a. avtalen med Indonesien (27[5]), Nigeria (p. 7 i protokollet), Argentina (art 28[3]), Chile (art 23[5]), Tyskland (art 29[3]) och Italien (p. [n] i protokollet).

²⁶¹ Vogel, Klaus, *The Definition of 'Source' in Sweden's Tax Treaty with Germany*, International Studies in Taxation: Law and Economics: Liber Amicorum Leif Mutén, 1999, s. 359f.

²⁶² Mål I R 14/02, Bundesfinanzhof, 17 December 2003.

denna otydlighet bevisligen ingen lämplig rättslig strategi mot dubbel ickebeskattning.²⁶³

En annan likhet med svenska skatteavtalsstrategier är den bristande konsekvensen och systematiken i STT-vilkorens utformning. Beaulne och Nikolakakis menar att kanadensiska skatteavtal är inkonsekventa exempelvis vad gäller underhållsbidrag där avdragsrätt i källstaten ibland är ett krav för STT-vilkorets tillämpning medan motsvarande villkor i andra avtal har den motsatta innebörden. Man betonar dessutom att det finns en stor osäkerhet kring tolkningen av STT-villkor, exempelvis om det är tillräckligt att inkomsten tas med i beskattningsunderlaget eller om skatteuttaget måste nå en viss nivå för att inkomsten ska anses ha blivit föremål för faktisk beskattning.²⁶⁴ Duff och Arnold har var för sig undersökt Kanadas strategier mot *treaty shopping* och kommit till slutsatsen att Kanada saknar en konsekvent skatteavtalsstrategi beträffande specialvillkor mot *treaty shopping*, och föreslår därför att nya skatteavtal förses med en kombination av detaljerade LOB-villkor mot *treaty shopping* och STT-villkor mot inkomster som annars skulle förbli obeskattade.²⁶⁵ Denna slutsats är i min mening rimlig även för svensk del.

4.4 Slutsatser

I egenskap av stater som huvudsakligen tillämpar *credit*-metoden har både Sverige och Kanada hittills förmodligen besparats större problem hänförliga till oavsiktlig dubbel ickebeskattning. Båda staters skatteavtal innehåller dock flera interna svagheter som riskerar att leda till ickebeskattningssituationer. Både Sverige och Kanada använder dock regelmässigt *exempt*-metoden för att undanta inkomster från utdelning från utländska dotterbolag, och Sverige har dessutom fortfarande ett antal renodlade *exempt*-avtal som fortfarande är ikraft. Både Sverige och Kanada följer dessutom regelmässigt modellavtalets rekommendationer kring förekomsten av fullständiga fördelningsartiklar, även om pensionsinkomster ofta undantas. Båda stater har artiklar som är avsedda att leda till dubbel skattebefrielse av vissa inkomster som ligger i riskzonen för missbruk genom främst *treaty shopping*, även om denna typ av villkor börjar fasas ut.

Kanadas principiella inställning till skatteavtalen präglas generellt sett av en större tydlighet än Sveriges, exempelvis ifråga om skatteavtalens företräde framför nationell rätt och kring tolkningsprinciper, som i Kanada fastslagits genom lagreglering. Tydligheten är också den stora skillnaden mellan staterna vad gäller möjligheterna att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Kanadas inställning präglas av större tydlighet från lagstiftarens sida genom att den kanadensiska

²⁶³ Hilling, *National Report – Sweden*, s. 668.

²⁶⁴ Beaulne & Nikolakakis, s. 250f.

²⁶⁵ Duff, s. 101f, Arnold, Brian J., *Reforming Canada's International Tax System toward Coherence and Simplicity*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2009, s. 361ff.

skatteflyktsbestämmelsen genom uttrycklig lagreglering gjorts tillämplig på skatteavtal. Att så är fallet är därmed numera förutsebart för både skattskyldiga, skattemyndigheter och Kanadas skatteavtalspartners, och i nyare skatteavtal förbehåller sig Kanada dessutom ofta detta direkt i avtalstexten.

För svensk del saknas en motsvarande tydlighet kring skatteflyktslagens tillämplighet. Att skatteflyktslagen anses vara principiellt sett tillämplig även på fall av avtalsmissbruk framgår av HFD:s uttalande *obiter dictum* i Perumålet. Uttalandet undanröjer dock inte osäkerheten eftersom det fjärde rekvisitet i den svenska skatteflyktslagen föreskriver att det aktuella förfarandet även ska strida mot syftet och ändamålet med de kringgånga bestämmelserna. Denna fråga blev dock inte föremål för prövning i Perumålet. Det fjärde rekvisitet innebär att osäkerheten kring frågan om undvikande av ickebeskattning som ett skatteavtalsyfte, och fastställandet av syftet bakom enskilda artiklar, inkorporeras i bedömningen av skatteflyktslagens tillämplighet. För svensk del är det alltså både fråga om en bristande tydlighet från lagstiftarens sida och en inbyggd teknisk svaghet i skatteflyktslagens rekvisit.

Vad gäller användningen och utformningen av STT-villkor finns större likheter mellan staternas inställningar. STT-villkor används men i förhållandevis liten utsträckning, och framförallt generella STT-villkor är sällsynta. De villkor som förekommer är inte konsekvent utformade och är ofta snäva och otydliga när det kommer till tillämpningsområde och formulering. STT-villkor förekommer oftast i samband med enskilda fördelningsartiklar, och för svensk del har villkoren av någon anledning dessutom begränsats till att gälla enbart inkomster som är föremål för dubbel ickebeskattning av särskilda anledningar, vanligtvis på grund av att den andra staten inte utövar sin beskattningsrätt på grund av nationell rätt.

Både Sverige och Kanada saknar således effektiva strategier för utformningen och användningen av STT-villkor. Detta är överraskande mot bakgrund av den framskjutna position som STT-villkor haft i både kommentaren och i internationell doktrin. Inventeringen av svenska och kanadensiska skatteavtal visar däremot på en ökad förekomst av LOB-villkor och uteslutningsartiklar, och för kanadensisk del även *beneficial owner*-villkor. Samtidigt har uttalade STT-villkor blivit mer sällsynta, framförallt i svenska avtal från 2000-talet. Någon direkt anledning till detta har inte gått att uppbåda, och betraktat ur ett dubbel ickebeskattningsperspektiv så är utvecklingen inte helt lyckad.

5 Undvikande av dubbel ickebeskattning – strategier i svenska skatteavtal

5.1 Regleringsbrister, asymmetrier och skattesystem i förändring

Uppsatsens övergripande syfte är att analysera vilka rättsliga strategier som kan användas för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtalsstillämpning, samt att kartlägga strategier i svenska avtal *de lege lata* och *de lege ferenda*. För att kunna besvara den övergripande frågeställningen formulerades i inledningen tre delfrågeställningar, som har analyserats och besvarats i avsnitt 2–4. Syftet med detta kapitel är att utifrån dessa slutsatser analysera och besvara den övergripande frågeställningen.

En genomgående tes är att dubbel ickebeskattning är en effekt som kan inträda i olika sammanhang och av olika anledningar, och att detta påverkar lämpligheten hos de olika strategierna. Dubbel ickebeskattning är dock ett komplext fenomen som kan förklaras på flera orsaksnivåer. Samtliga orsaksnivåer bidrar dock med viktiga faktorer att beakta inom ramen för en bedömning av olika strategiers lämplighet och effektivitet.

På en rent skatteteknisk nivå inträder ickebeskattningen som en *effekt av att skatteavtalets allokering av beskattningsrätt inte överensstämmer med den beskattning som faktiskt kommer till stånd*. Skatteavtalet kan således hindra en stat från att beskatta hela eller delar av en inkomst samtidigt som den andra avtalslutande staten inte utövar motsvarande beskattningsrätt fullt ut. Risker för effektens inträdande omfattar både hemviststat och källstat och både situationer av delad och exklusiv beskattningsrätt. Nästa förklaringsnivå fokuserar på *orsakerna till att faktisk beskattning inte sker*. Här är det fråga om att en stat inte beskattar inkomsten pga. nationell rätt, olika typer av klassificeringskonflikter, samt sådant missbruk av skatteavtalet som resulterar i att avtalet tillämpas på ett sätt som inte var avsett av staterna. Denna orsaksnivå visar tydligt att fenomenet är mångfasetterat och att strategier mot ickebeskattning därför måste utvärderas utifrån hur väl de olika fallen av ickebeskattning undviks.

Mot bakgrund av resonemangen i avsnitt 2.4 anser jag att det även är möjligt att identifiera en tredje, mer allmän, orsaksnivå, nämligen *skatteavtalsrättens allmänna egenskaper och utvecklingstendenser*. Gemensamt för de identifierade orsakerna är nämligen, i min mening, främst tre faktorer – regleringsbrister, folkrättsliga asymmetrier samt skattesystem i förändring.

Regleringsbrister innebär att ett skatteavtal på grund av dess skattetekniska utformning kan komma att tillämpas på ett sätt som inte var avsett av staterna. Skatteavtalet skapar nämligen förpliktelser som måste genomdrivas även om resultatet blir att den aktuella inkomsten inte beskattas alls. Även om det i många fall kan framstå som logiskt att ickebeskattningseffekten är oavsiktlig så saknas det typiskt sett en så pass tydlig manifestation av detta att det är motiverat att efterge förpliktelsen att lindra dubbelbeskattningen.

Folkrättsliga asymmetrier syftar på den inbyggda asymmetri i skatteavtal som innebär att den ena statens skyldighet att lindra dubbelbeskattning är absolut, samtidigt som den andra staten inte har någon skyldighet att faktiskt utöva motsvarande beskattningsrätt. Att så är fallet är ett resultat av att skatteavtal historiskt sett syftat till att lindra dubbelbeskattning snarare än att uppnå enkelbeskattning. Att uppnå symmetri genom att upphöja utövandet av beskattningsrätten till en folkrättslig skyldighet har dock vissa nackdelar, vilket har diskuterats i avsnitt 3.3.2. Lämpligare är då att efterge den folkrättsliga förpliktelsen att lindra dubbelbeskattning i situationer där beskattningsrätten av någon anledning inte utövas. STT-, LOB- och *switch over*-villkor fungerar alla på detta sätt, liksom övriga strategier mot klassificeringskonflikter och skatteavtalsmissbruk, även om strategierna aktiveras i olika situationer och av olika orsaker.

Skattesystem i förändring innebär att beskattningsrätt allt oftare fördelas på ett globalt plan genom folkrättsliga avtal samtidigt som utövandet av beskattningsrätten är en rent internrättslig fråga. Dubbel ickebeskattning kan alltså ses som ett fenomen som kan uppkomma på grund av spänningen mellan den nationella skattesuveräniteten och den folkrättsliga fördelningen av beskattningsrätten. En viktig del av detta är det dolda antagandet om att den nationella beskattningen i en avtalsslutande stat är ointressant för den andra avtalsslutande staten. Även om detta säkerligen stämmer i många fall så bör antagandet starkt ifrågasättas, exempelvis utifrån fallet med Österrikeuppläggen. Möjligheten att uppnå ickebeskattning av kapitalvinster ledde ju till att många aktier i svenska fåmansbolag avyttrades i Österrike *istället* för i Sverige, med följden att stora summor undgick svensk beskattning. Givetvis har Sverige ett intresse av att österrikisk nationell rätt i kombination med skatteavtalet inte leder till en situation där inkomster som upparbetats i Sverige undkommer svensk beskattning.

5.2 Fragmentariska och osystematiserade strategier *de lege lata*

Inventeringen av strategier i avsnitt 3 visar att det finns en mängd olika strategier som kan användas mot fall av dubbel ickebeskattning, men att de är fragmentariska i det avseendet att de flesta strategierna är begränsade till ickebeskattning av specifika orsaker. En stat som har identifierat ett specifikt skatteupplägg har visserligen goda möjligheter att bemöta detta med hjälp av en skräddarsydd rättslig strategi; problemet är att uppläggen typiskt sett inte

upptäcks eftersom skattskyldiga torde sakna incitament att uppmärksamma staternas skattemyndigheter på situationen. För en stat som vill försäkra sig om att avtalet *generellt sett* inte leder till oavsiktlig ickebeskattning är valet, på grund av det fragmentariska utbudet av rättsliga strategier, präglad av stor osäkerhet och slumpmässighet.

Jag anser att det går att identifiera en tendens som innebär att dubbel ickebeskattning allt mer reduceras till fall av skatteavtalsmissbruk. Att ledande skatterättsliga forskare vid ett seminarium enats om att termen dubbel ickebeskattning bör förbehållas sådana fall där det förekommer skatteavtalsmissbruk (*tax treaty abuse*) är ett exempel på denna tendens. Ett annat exempel är att STT-villkor tycks bli allt mer sällsynta i svenska och kanadensiska avtal medan exempelvis förekomsten av LOB-villkor ökar.

Tendensen att se dubbel ickebeskattning som ett rent missbruksproblem utgör i min mening ett fall av bristande systematisering och leder till att både fenomenet och potentiella strategier analyseras alltför snävt. För det första innebär synsättet att ickebeskattning kommer att bli svårare att undvika i enskilda fall, på grund av de beviskrav som gäller för den skattskyldiges uppsåt och agerande. För det andra innebär synsättet att oavsiktlig dubbel ickebeskattning måste accepteras i *bona fide*-situationer, dvs. situationer där den skattskyldige agerat i god tro, exempelvis genom affärsmässigt motiverade arrangemang. För det tredje innebär synsättet ett accepterande av en skattereglering som innehåller stora tekniska brister, vilket i sig kan antas uppmuntra framtida skatteplanering. Att reducera problematiken till en fråga om skattskyldigas agerande riskerar sammantaget att leda till att mindre vikt läggs vid utformningen av effektiv och rättssäker skattereglering.

5.3 Orsaksoberoende och symmetriska strategier *de lege ferenda*

Mot bakgrund av dagens fragmentariska och osystematiska utbud av rättsliga strategier samt de grundläggande orsakerna bakom uppkomsten av dubbel ickebeskattning anser jag att följande bör beaktas vid av strategi. För att strategin ska täcka in samtliga fall av oavsiktlig dubbel ickebeskattning är *generellt tillämpliga och orsaksoberoende* strategier mest lämpliga. Strategierna bör dessutom vara utformade för att *korrigera den underliggande asymmetrin* mellan de folkrättsliga förpliktelserna, eftersom dessa i min mening är en del av problemets kärna. Eftersom oavsiktlig dubbel ickebeskattning även är en följd av bristande regleringsteknik måste *stor vikt läggas vid den tekniska regleringen* för att förhindra att strategin blir verkningslös i enskilda fall.

Den generella strategi som jag bedömer har störst potential mot oavsiktlig dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtalstillämpning är *STT-villkor*, eftersom dessa inte tar hänsyn till ickebeskattningens orsak utan bara effekten. STT-villkor framstår därför som så nära ett alexanderhugg mot

dubbel ickebeskattning som man kan komma. Jag håller inte med OECD:s skattekommitté om att generella STT-villkor bör undvikas, tvärtom anser jag att villkorens tillämpningsområde inte bör begränsas. Samtidigt är den *tekniska utformningen och placeringen* viktig; helst ska det tydligt framgå av villkoret vad som krävs för att en inkomst ska anses vara underkastad normal beskattning, och vad gäller placeringen bör det beaktas att ifall villkoren tas in i metodartikeln så måste även fullständiga fördelningsartiklar förses med motsvarande villkor. Av denna anledning är det mest praktiskt att införa villkoret *bland avtalets allmänna bestämmelser*.

5.4 Passivitet och inkonsekvens i svenska skatteavtal

Inventeringen av svenska skatteavtal visar att det finns relativt stora risker för dubbel ickebeskattning trots Sveriges val av *credit*-metoden, dels i anknytning till enskilda *exempt*-villkor, dels i anknytning till fullständiga fördelningsartiklar. Specialvillkor mot ickebeskattning och avtalsmissbruk förekommer visserligen, men det går inte att utläsa någon övergripande strategi vad gäller valet av villkor eller deras utformning. En tänkbar anledning är att de specialvillkor som finns kan ha tillkommit på initiativ av den andra avtalsslutande staten, vilket tycks vara fallet med exempelvis *source*-villkoret i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland. Detta står dessutom i samklang med det faktum att svenska skatteavtal på de flesta punkter följer OECD:s modellavtal, som inte kan sägas företräda en enhetlig linje vad gäller strategier mot dubbel ickebeskattning.

De villkor som finns har dessutom ofta getts en allt för snäv formulering för att kunna tillämpas i samtliga fall som riskerar att leda till dubbel ickebeskattning. Exempelvis har de STT-villkor som identifierats ofta begränsats till att enbart gälla vissa inkomster eller enbart ickebeskattning på grund av nationell rätt. Vad gäller strategier mot dubbel ickebeskattning genom avtalsvillkor mot missbruk anser jag att dessa per definition är för snäva för att komma åt alla fall av dubbel ickebeskattning eftersom uppkomsten av en ickebeskattningssituation inte förutsätter att det är fråga om ett uttalat skattemissbruk.

Även om undersökningen av svenska skatteavtal begränsats till ett urval av skatteavtal och strategier så anser jag det är möjligt att sluta sig till att Sverige överlag varit passiva vad gäller användning och utformning av strategier mot ickebeskattning. De mest uppmärksammade ickebeskattningsuppläggen via avtalen med Österrike och Malaysia fick således lösas efter att uppläggen identifierats, genom omförhandling respektive en ensidig förklaring om tolkning. Ett undantag som bekräftar regeln är det nordiska skatteavtalet som innehåller ett generellt STT-villkor, trots att OECD:s skattekommitté avråder från sådana konstruktioner. Detta är dock inte förvånande med tanke på att modellavtalet främst gäller bilaterala avtal, medan multilaterala avtal i vissa delar kräver andra skattetekniska lösningar.

5.5 Förslag på framtida strategier i svenska skatteavtal

Uppsatsens övergripande syfte är att analysera rättsliga strategier i svenska skatteavtal *de lege lata* och *de lege ferenda*. Min analys av svenska strategier *de lege lata* innebär att det idag inte är möjligt att finna någon konsekvent eller medveten linje, utan att det avtalsinnehåll som kan relateras till syftet att undvika dubbel ickebeskattning i hög utsträckning påverkas av OECD:s modellavtal, och förmodligen även av Sveriges avtalsparter. Svenska skatteavtal präglas således inte av renodlade rättsliga strategier mot ickebeskattning utan snarare av *bristen* på en konsekvent strategi. Den ökande förekomsten av LOB-villkor pekar samtidigt mot att mer fokus riktas mot frågor om internationell skatteflykt och skatteavtalsmissbruk, dvs. frågeställningar som överlappar – men inte omsluter – fenomenet dubbel ickebeskattning.

Av denna analys följer att det inte finns någon fast grund att bygga vidare på vad gäller utvecklingen av svenska rättsliga strategier mot dubbel ickebeskattning. Detta får istället ske mot bakgrund av lärdomar från den internationella skatteavtalsrätten, genom OECD:s arbete och genom andra staters erfarenheter. Ovan har STT-villkor framhållits som den lämpligaste strategin, och för svensk del anser jag att *STT-villkoret i det nordiska skatteavtalet bör utgöra en mall* för framtida skatteavtal, efter att villkoret justerats till bilaterala avtal samt gjorts orsaksoberoende.

Eftersom även STT-villkor kan missbrukas så bör dessa *kompletteras med t.ex. LOB-villkor* eller någon annan strategi mot skatteavtalsmissbruk. Om specifika upplägg har identifierats är det dessutom lämpligt att ta in *särskilda villkor som träffar de aktuella uppläggen*, inte minst för den avskräckande effekten. I dessa avseenden är det tydligast att införa specialvillkor mot missbruk i avtalet, även om nationella skatteflyktslagar principiellt sett är tillämpliga. Den komparativa analysen visar att Kanada har haft ungefär samma inställning till STT-villkor som Sverige, och det har anförts i kanadensisk doktrinen att kanadensiska skatteavtal i framtiden borde föras med STT-villkor i kombination med LOB-villkor för att begränsa risken för att skatteavtalen får oförutsedda effekter.

För skattskyldigas del torde STT-villkor typiskt sett inte innebära några skattekonsekvenser eftersom villkorens funktion inte är att åsidosätta skatteavtalet utan endast modifiera dess tillämpning i syfte att åstadkomma enkelbeskattning. En spegelbild av ett allmänt anammande av STT-villkor är att synen på skatteavtalets grundläggande syfte förändras, från undvikande av dubbelbeskattning (vilket mot bakgrund av avsnitt 3.2.1 får anses inkludera ett accepterande av dubbel ickebeskattning), till uppnåendet av enkelbeskattning genom allokering av beskattningsrätten.

Nationella skatteflyktsbestämmelser har samma väsentliga fördel som STT-villkor, nämligen att de är generella och därmed inte skiljer mellan dubbel

ickebeskattning som uppkommit av olika skattetekniska orsaker. Precis som STT-villkor är det ickebeskattningseffekten som är relevant, inte ickebeskattningsorsaken. Detta är dock en sanning med modifikation, eftersom skatteflyktsbestämmelser endast är aktuella i situationer där det finns en subjektiv orsak, nämligen att den skattskyldige agerar i syfte att generera en ickebeskattningssituation. Man skulle alltså kunna säga att båda strategierna är generella i förhållande till den *objektiva* orsaken, medan skatteflyktsbestämmelser, till skillnad från STT-villkor, inte är generella i förhållande till den *subjektiva* orsaken. Även om skatteflyktsbestämmelser alltså endast är tillämpliga i vissa fall så är de ett bra komplement till STT-villkor.

Vad gäller *nationella skatteflyktsbestämmelser* anser jag att Sverige bör inspireras av den kanadensiska inställningen, som bygger på att nationella skatteflyktsbestämmelsers tillämplighet på förfaranden som omfattas av skatteavtal uttrycks tydligare och mer konsekvent, gärna i form av ett uttryckligt stadgande i avtalet. En sådan lösning hade medfört en ökad förutsebarhet och tydlighet för skatteavtalspartners, skattemyndigheter och skattskyldiga. Kanada har dock en skatteflyktslag som är enklare att tillämpa eftersom den saknar en motsvarighet till det fjärde rekvisitet i den svenska skatteflyktslagen. Så länge den svenska skatteflyktslagen innehåller detta rekvisit kommer det alltid att finnas en osäkerhet i varje enskilt fall, eftersom osäkerheten och svårigheterna kring de kringgångna avtalsvilkorens och skatteavtalets ändamål och syfte inkorporeras i prövningen av skatteflyktslagens tillämplighet. Av denna anledning bör *specifika skatteavtalsvillkor mot avtalsmissbruk* tas in i skatteavtalet.

6 Sammanfattande slutsatser

Uppsatsens övergripande syfte är att analysera vilka rättsliga strategier som kan användas i skatteavtal för att undvika oavsiktlig dubbel ickebeskattning på grund av skatteavtalsstillämpning och att utifrån detta, och en komparativ analys, föreslå förändringar i svenska skatteavtalsstrategier. En genomgående tes är att fenomenet oavsiktlig dubbel ickebeskattning varken kan förstås eller motverkas utan en grundläggande förståelse för orsakerna till uppkomsten av dubbel ickebeskattning.

För att samtliga fall av oavsiktlig dubbel ickebeskattning ska täckas in bör generellt tillämpliga och orsaksoberoende strategier vara mest lämpliga. Strategierna bör dessutom vara utformade för att korrigera den underliggande asymmetrin mellan de folkrättsliga förpliktelsena, eftersom dessa i min mening är en del av problemets kärna. En stat som vill kunna bemöta samtliga situationer av dubbel ickebeskattning bör därför i min mening företrädesvis använda sig av STT-villkor, i kombination med villkor som begränsar avtalets tillämpning i situationer där skatteavtalet missbrukas, exempelvis LOB-villkor. Eftersom oavsiktlig dubbel ickebeskattning även kan ses som en följd av bristande regleringsteknik måste stor vikt läggas vid den tekniska utformningen för att förhindra att strategin blir verkningslös i enskilda fall.

Nationella skatteflyktsbestämmelser utgör ett viktigt komplement till skatteavtalens villkor som en sista utväg mot situationer som inte kan undanröjas genom avtalet, och den rådande uppfattningen är att skatteavtal inte hindrar tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser, ifall bestämmelserna uppfyller vissa grundläggande krav. För svensk del framgår det av HFD:s uttalande *obiter dictum* att skatteflyktslagen principiellt sett är tillämplig, men prövningen i enskilda fall präglas trots detta av stor osäkerhet på grund av det fjärde rekvisitet skatteflyktslagen. Sammantaget saknas en klar manifestation från lagstiftarens sida gentemot skattskyldiga, skattemyndigheter och avtalspartners om skatteflyktslagens tillämplighet. I dessa avseenden bör Sverige i min mening inspireras av den kanadensiska inställningen, som präglas av en mer lättillämpad skatteflyktsbestämmelse och en större tydlighet från lagstiftarens sida.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

- Prop. 2006/07:14 *Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike.*
- Prop. 2004/05:121 *Skatteavtal mellan Sverige och Polen.*
- Prop. 2002/03:127 *Skatteavtal mellan Sverige och Portugal m.m.*
- Prop. 1994/95:193 *Om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Malaysia.*
- Prop. 1989/90:33 *Om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.*

Myndighetspublikationer m.m.

RiR 2010:24, *Riksrevisionens rapport, Sveriges skatteavtal med andra länder – effekterna av regeringens arbete.*

Skatteverkets rapport den 23 april 2012, dnr 131 183077–12/1211, *Hybridsituationer inom bolagssektorn: Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering* [cit. Skatteverkets rapport, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*].

Skatteverkets rapport, *Fåab Österrike*, 2006.

Skatteverket, *Överenskommelser med främmande stater för undvikande av dubbelbeskattning m.m.*, hämtad 2013–04–17 från <http://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteinkomst/internationellt/dubbelbeskattningsavtal/4.5fc8c94513259a4ba1d800025922.html>

Internationellt material

Advisory Panel on Canada's System of International Taxation, *Enhancing Canada's International Tax Advantage: Final Report*, 2008.

Double taxation in the Single Market (COM(2011) 712 final).

Department of Finance, Canada, *Status of International Tax Treaty Negotiations*, hämtad 2013–04–17 från http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp.

ILC, *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts*, 2001 [cit. ILC Draft].

OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998 [cit. OECD, *Harmful Tax Competition*].

OECD, *Model tax convention on income and on capital*, condensed version, 2010 [cit. OECD–MA].

OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, 2012 [cit. OECD, *Report on Hybrid Mismatch Arrangements*].

OECD, *Report on the application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: Issues in International Taxation*, 1999 [cit. OECD, *Partnership Report*].

OECD, *Tax Treaty Override*, 1989.

Rogers–Glabush, Julie, *Country Surveys – Canada – Corporate Taxation*, IBFD Tax Research Platform.

Summary report of the responses received on the public consultation on factual examples and possible ways to tackle double non–taxation (TAXUD D1 D(2012)).

UN, *Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries*, 2011.

Litteratur

Arnold, Brian J., *Reforming Canada's International Tax System toward Coherence and Simplicity*, Canadian Tax Foundation, Toronto, 2009.

Ault, Hugh J., & Arnold, Brian J., *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law International, London, 2010.

Bogdan, Michael, *Concise Introduction to Comparative Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2013.

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 förlag, Uppsala, 2000.

De Cruz, Peter, *Comparative Law in a Changing World*, Routledge–Cavendish, London, 2007.

Engelen, Frank, *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, IBFD Publications, Amsterdam, 2004.

Hilling, Maria, *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, JIBS Dissertation Series No. 026, Jönköping, 2005.

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, *Folkrätten i ett nötskal*, Studentlitteratur, Lund, 2012.

Rendahl, Pernilla, *Cross-border Consumption Taxation of Digital Supplies: A Comparative Study of Double Taxation and Unintentional Non-Taxation of B2C E-commerce*, JIBS Dissertation Series No. 052, Jönköping, 2012.

Vogel, Klaus, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London, 1997.

Artiklar

Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 58, 2004, s. 244–260 [cit. Arnold, 2003 Revisions].

Arnold, Brian J., Sasseville, Jaques & Zolt, Eric M., *Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on Tax Treaties in the 21st Century*, Bulletin for International Taxation, vol. 56, 2002, s. 233–245.

Arnold, Brian J. & Van Weeghel, Stef, *The relationship between tax treaties and domestic anti-abuse measures*, Maisto, Guglielmo (red.), Tax Treaties and Domestic Law, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 81–120.

Arvind, TT, *The 'Transplant Effect' in Harmonization*, International and Comparative Law Quarterly, vol. 59, 2010, s. 65–88.

Avery Jones, John F., *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, 2003, s. 184–186.

Avery Jones, John F. (et al), *Credit and Exemption under Tax Treaties in Case of Differing Income Characterization*, *European Taxation*, vol. 36, 1996, s. 118–146.

Avery Jones, John F., *The interaction between tax treaty provisions and domestic law*, Maisto, Guglielmo (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 123–158.

Avery Jones, John F. (et al), *The Interpretation of Tax Treaties with particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model*, *British Tax Review*, 1984, 14–54 (del I), 90–108 (del II).

Beaulne, Dave & Nikolakakis, Angelo, *National Report – Canada*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, *Double non-taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 235–255.

Brokelind, Cécile, *The Evolution of International Income Tax Law Applied to Global Trade*, *Intertax*, vol. 34, 2006, s. 126–131.

Brown, Catherine & O'Brien, Martha, *Canada*, *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, Cambridge University Press, 2012, s. 203–231.

Burgstaller, Eva & Schilcher, Michael, *Subject-to-tax Clauses in Tax Treaties*, *European Taxation*, vol. 44, 2004, s. 266–276.

Dery, Jean-Marc & Ward, David, *National Report – Canada*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 78a, *Interpretation of Double Taxation Conventions*, Kluwer Law and Taxation, 1993, s. 259–289.

Duff, David G., *Responses to Treaty Shopping: A Comparative Evaluation*, Lang, Michael et al. (red.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, IBFD, Amsterdam, 2010, s. 75–102.

Fensby, Torsten, *Några nyheter på det internationella skatteområdet*, SvSkT, 1995, s. 348–359.

Fransberg, Eva, *National Report – Sweden*, Lang, Michael (red.), *Avoidance of Double Non-Taxation*, *Fachbuch Steuern, Internationales Steuerrecht* nr 26, Linde, Amsterdam, 2003, s. 353–381.

García Cozzi, José María, *National Report – Argentina*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, *Double Non-taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 123–143.

Hahn, Hartmut, *National Report – Germany*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 325–352.

Hahn, Hartmut, *Generalthema I des 58. IFA-Kongresses 2004 in Wien: Double-Non-Taxation – Überblick über den deutschen Nationalbericht*, Internationales Steuerrecht, vol. 13, 2003, s. 446–448.

Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, SN, 2012, s. 582–592.

Hilling, Maria, *National Report – Sweden*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 655–676.

Jiménez, Adolfo J. Martín, *The 2003 revision of the OECD Commentaries on the improper use of tax treaties: a case for the declining effect of the OECD Commentaries?*, Bulletin for International Taxation, vol. 58, 2004, s. 17–30.

Lang, Michael, *2008 OECD Model: Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation*, Bulletin for International Taxation, vol. 63, 2009, s. 204–207.

Lang, Michael, *General Report*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 73–123.

Lampe, Marc, *General Subject-To-Tax Clauses in Recent Tax Treaties*, European Taxation, vol. 39, 1999, s. 183–189.

Matsos, Georgios I., *National Report – Greece*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non-taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 353–375.

Naumburg, Caroline, *Subject to tax artiklar i DBA*, SN, 2001, s. 34–40.

Obermair, Christine & Weninger, Patrick J., *Treaty Shopping and Domestic GAARs in the Light of a Recent Austrian Decision on Irish IFS Companies*, Intertax, vol. 33, 2005, s. 466–473.

Owens, Jeffrey & Fensby, Torsten, *Dags att ompröva användningen av matching credit i dubbelbeskattningsavtal?*, SN, 1998, s. 758–766.

Raad, Kees van, *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*, Intertax, vol. 29, 2001, s. 212–218.

Rosenbloom, H. David, *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues*, Law & Policy in International Business, vol. 15, 1983, s. 763–831.

Rust, Alexander, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, Bulletin for International Taxation, vol. 57, 2003, s. 45–50.

Sasseville, Jacques, *The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, *Bulletin for International Taxation*, vol. 56, 2002, s. 246–248.

Scapa, Anna & Henie, Lars A., *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, *Intertax*, vol. 33, 2005, s. 266–285.

Suksi, Markku, *Om komparativ juridik särskilt inom statsförfattningsrättens område*, *Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland (JFT)*, 1993, s. 263–273.

Sundgren, Peter, *Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal*, *IUR-information*, 1999, s. 1–21.

Sundgren, Peter, *Double tax conventions and double non-taxation*, 2005, hämtad 2013-01-22 från <http://www.skatter.se/?q=node/140>.

Vogel, Klaus, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, *Bulletin for International Taxation*, vol. 57, 2003, s. 41–44.

Vogel, Klaus, *Double Tax Treaties and Their Interpretation*, *Berkeley Journal of International Law*, vol. 4, 1986, s. 1–85.

Vogel, Klaus, *The Definition of 'Source' in Sweden's Tax Treaty with Germany*, *International Studies in Taxation: Law and Economics: Liber Amicorum Leif Mutén*, 1999, s. 353–362.

Ward, David A., *Access to Tax Treaty Benefits: Research Report Prepared for the Advisory Board on Canada's System of International Taxation*, 2008, hämtad 2013-04-18 från <http://www.apcsit-gcrcfi.ca/06/index-eng.html>.

Wouters, Jan & Vidal, Maarten, *The International Law Perspective*, Maisto, Guglielmo (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, Amsterdam, 2006, s. 13–35.

Xavier, Alberto, *National Report – Brazil*, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a, *Double Non-taxation*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, s. 225–233.

Zwarenstejn, Hendrik, *Some Observations on the Comparison of Legal Institutions and Concepts of Law in Different Societies*, *American Business Law Journal*, vol. 10, 1972, s. 17–32.