



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sebastian Lindroth

Kan en generell skatteflyktsregel tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal?

– med utgångspunkt i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: HT2013

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Metod och material	9
1.4 Avgränsning	10
1.5 Terminologi	11
1.6 Forskningsläget	11
1.7 Disposition	12
2 SKATTEAVTAL	13
2.1 Inledning	13
2.2 Allmänt om skatteavtal	13
2.2.1 OECD:s modellavtal	13
2.2.2 Kommentaren	13
2.3 Skatteavtalsstillämpning	14
2.4 Kort om tolkning av skatteavtal	15
2.4.1 Wienkonventionen	15
2.4.2 Den allmänna tolkningsregeln	16
2.5 Kort om svenska skatteavtal	16
3 KOMMENTARENS BETYDELSE VID TOLKNING AV SKATTEAVTAL	18
3.1 Inledning	18
3.2 Ej bindande rättskälla	18
3.3 Ambulatorisk eller statisk tolkning?	19
3.3.1 OECD:s ståndpunkt	19

3.3.2	Ingen enhetlig syn inom den internationella doktrinen	20
3.4	Kommentaren och Wienkonventionen	21
3.5	Den svenska positionen	23
3.5.1	Rättskällevärdet	23
3.5.2	Ambulatorisk eller statisk tolkning?	24
3.6	Betydelsen av anmärkningar till kommentaren	25
4	SKATTEFLYKT OCH KOMMENTAREN TILL ARTIKEL 1 I OECD:S MODELLAVTAL	27
4.1	Inledning	27
4.2	Varför ska skatteflykt förhindras?	27
4.3	Syftet med kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal	28
4.4	Bakgrund	29
4.5	Allmänt om vad som stadgas i kommentaren om hur skatteflykt kan förhindras	32
4.6	Skillnaden mellan gällande kommentar och tidigare versioner	34
5	ANALYS AV KOMMENTAREN OCH TILLÄMPNINGEN AV INTERNA GENERELLA SKATTEFLYKTSREGLER	36
5.1	Inledning	36
5.2	Hur kan skatteflykt förhindras?	36
5.2.1	Generella skatteflyktsregler	36
5.2.2	Tillämpning av generella skatteflyktsregler	37
5.3	Vad krävs för att kunna tillämpa generella skatteflyktsregler?	39
5.3.1	Skatteflykt = missbruk av skatteavtal	39
5.3.2	Missbruk = <i>A guiding principle</i>	39
5.3.3	Missbruk i förhållande till den interna lagstiftningen	41
5.3.4	Behovet av försiktighet	43
5.4	Vad krävs för att någon konflikt mellan generella skatteflyktsregler och skatteavtal inte ska anses uppstå?	44
5.4.1	Krav på att generella skatteflyktsregler ska grunda skattskyldighet	44
5.4.2	Närmre om varför generella skatteflyktsregler inte påverkas av skatteavtal	45
5.4.3	Grundar samtliga generella skatteflyktsregler skattskyldighet?	46
5.5	Möjligheter att tillämpa en generell skatteflyktsregel utan att någon konflikt kan anses uppstå	48
5.5.1	Inledning	48
5.5.2	Alternativ 1. Generella skatteflyktsregler fastställer skattskyldighet genom juridiska fakta	49
5.5.3	Alternativ 2. Utgångspunkt i artikel 3.2 i OECD:s modellavtal	49
5.5.4	Alternativ 3. Generella skatteflyktsregler fastställer skattskyldighet genom tolkning	49

5.5.5	Alternativ 4. Utgångspunkt i skatteavtalstillämpningen	51
6	DEN SVENSKA GENERELLA SKATTEFLYKTSREGELN	53
6.1	Inledning	53
6.2	Skatteflyktslagen	53
6.3	Tillämpning av skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal i svensk praxis	54
6.3.1	HFD 2012 ref 20	54
6.3.2	Analys av målet	55
6.4	Kan skatteflyktslagen tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal utan att någon konflikt kan anses uppstå?	57
7	AVSLUTNING	61
7.1	Vad har kommentaren för betydelse för rättsläget i Sverige?	61
7.2	Hur kan skatteflykt förhindras enligt kommentaren?	62
7.3	Vad krävs enligt kommentaren för att generella skatteflyktsregler ska kunna tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, utan att någon konflikt kan anses uppstå?	63
7.4	Kan den svenska skatteflyktslagen mot bakgrund av kommentaren och med beaktande av svensk praxis, tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal?	65
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	73

Summary

The purpose of this thesis is to analyze the possibility of applying a general anti-avoidance rule on a transaction covered by a tax treaty without a conflict can be considered to arise. The reason that a conflict could be considered to arise, is that the tax treaty statues a taxation which differs from the taxation statued by the internal general anti-avoidance rule. The main focus for the analysis is the Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Convention. In this respect, the thesis also deals with issues regarding the relevance of the Commentary to the application of the Swedish General Anti-Avoidance Act.

The Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Convention is not a binding source of law. Foremost, the Commentary helps to determine the mutual agreement of the contracting parties, in case the wording of the provisions of the tax treaty does not provide guidance. The Commentary illustrates that there is an opportunity to prevent tax avoidance and evasion through the use of general anti-avoidance rules, conditional that an abusive transaction is at hand. The Commentary defines tax avoidance and evasion as an abuse of tax treaties. To grant a tax advantage that is contrary to the object and purpose of the tax treaty is considered to be an abusive transaction. According to the Commentary an abuse of a tax treaty is automatically an abuse of a state's internal tax legislation. Thus, in my opinion the state's internal domestic law determines whether an abusive transaction is at hand or not.

In order for a conflict not to be considered to arise, general anti-avoidance rules need to be part of the basic domestic rules set by national tax law for determining which facts give rise to a tax liability. These rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. This is according to the general rule in the Commentary on Article 1 of the OECD Model Tax Convention. In the thesis I describe the problem regarding that the assumption of the Commentary is that all general anti-avoidance rules determine tax liability through legal facts. In reality, general anti-avoidance rules can also determine tax liability through interpretation. In the thesis I argue that it is possible to apply this kind of general anti-avoidance rules, even if those rules are not covered by the general rule in the Commentary. In my opinion, this is based on the statute in the Commentary that one of the purposes of tax treaties is to prevent tax avoidance and evasion.

In light of the Swedish Supreme Administrative Courts ruling, HFD 2012 ref. 20, I believe there is a possibility to apply the Swedish General Anti-Avoidance Act on a transaction, which is covered by a tax treaty. Essential for this is what can be derived from the mutual agreement of the contracting parties. However, this must not be contradicting to the wording of the treaty. In order to interpret the tax treaty and to determine the mutual agreement of the contracting parties, the Commentary on Article 1

of the OECD Model Convention is used. The Swedish General Anti-Avoidance Act, which determines tax liability through interpretation, can thus be applied without a conflict can be considered to arise. Whether a tax situation exists, is in my opinion determined by The Swedish General Anti-Avoidance Acts prerequisites.

What is provided in the Commentary regarding tax avoidance and evasion, and the application of internal general anti-avoidance rules have changed over time. The thesis outlines the importance of using the latest version of the Commentary in the interpretation. This is due to the fact that it is only in this version it is clear that the purpose of tax treaties is to prevent tax avoidance and evasion. Under the case law of the Swedish Supreme Administrative Court, I believe that this is possible in Sweden even if that specific version of the Commentary was not available when the tax treaty was concluded.

Sammanfattning

Syftet med examensarbetet är att analysera möjligheten att tillämpa en generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, utan att en konflikt kan anses uppstå. Anledningen att en konflikt skulle kunna anses uppstå är att skatteavtalet stadgar en viss beskattning och den generella skatteflyktsregeln en annan. Utgångspunkten för analysen i uppsatsen är kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Härvid behandlas även frågor rörande kommentarens betydelse för tillämpningen av den svenska skatteflyktslagen.

Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal är inte en bindande rättskälla. Främst är kommentaren till hjälp för att fastställa den gemensamma partsavsikten i de fall avtalets ordalydelse inte ger någon vägledning. Av kommentaren framgår att det finns en möjlighet att förhindra skatteflykt genom användandet av generella skatteflyktsregler. En förutsättning är att det rör sig om en skatteflyktsituation. I kommentaren definieras skatteflykt som ett missbruk av skatteavtal. Beviljandet av en skatteförmån som strider mot syftet och ändamålet med skatteavtalet utgör enligt kommentaren, ett missbruk. Huruvida en skatteflyktsituation föreligger eller ej, menar jag avgörs av den interna lagstiftningen.

För att en konflikt inte ska anses uppstå, krävs enligt huvudregeln i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal att den generella skatteflyktsregeln grundar skattskyldighet. Den generella skatteflyktsregeln omfattas då inte av skatteavtal och dess tillämpning påverkas därför inte. Kommentarens utgångspunkt är att alla generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet genom fastställandet av juridiska fakta. I verkligheten kan generella skatteflyktsregler även genom tolkning fastställa skattskyldighet. I uppsatsen hävdar jag att det finns möjlighet att även tillämpa denna typ av generella skatteflyktsregler utan att någon konflikt kan anses uppstå. Detta även om dessa regler inte omfattas av huvudregeln i kommentaren. Enligt min mening framgår denna möjlighet av stadgandet i kommentaren om att ett av syftena med skatteavtal är att förhindra skatteflykt.

I uppsatsen tar jag mot bakgrund av HFD 2012 ref. 20 ställning för att det finns en möjlighet att tillämpa den svenska skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Avgörande för möjligheten är vad som framgår av den gemensamma partsavsikten. Det krävs dock att inget annat följer av skatteavtalets ordalydelse. För att tolka skatteavtalet och utröna den gemensamma partsavsikten används kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal. Skatteflyktslagen, som fastställer skattskyldighet genom tolkning, kan därmed tillämpas utan att en konflikt kan anses uppstå. Huruvida en skatteflyktsituation föreligger, avgörs således av skatteflyktslagens rekvisit.

Vad som stadgas i kommentaren vad gäller skatteflykt och tillämpningen av interna generella skatteflyktsregler har förändrats genom åren. I uppsatsen redogörs därför för vikten av att den senaste versionen av kommentar används vid tolkningen. Det är nämligen först i denna version som det framgår att syftet med skatteavtal är att förhindra skatteflykt. Mot bakgrund av praxis menar jag att detta är möjligt i Sverige även om den versionen inte fanns tillgänglig när skatteavtalet ingicks.

Förord

Med dessa ord avslutas en nio terminer lång juristutbildning. Detta innebär även slutet på fyra och ett halvt års dagligt pendlande med tåg mellan Växjö och Lund. Jag vill tacka min familj och mina vänner som stöttat mig under utbildningstiden. Speciellt vill jag tacka min fru Josefin och min son Valter som i skrivandets stund blir 6 månader gammal.

Ett särskilt stort tack vill jag även rikta till min handledare Maria Hilling. Hennes vägledning och konstruktiva synpunkter har varit ovärderliga.

Växjö, december 2013

Sebastian Lindroth

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Company
Cit.	Citeras
EU	Europeiska Unionen
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
FN	Förenta Nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IFA	International Fiscal Association
Not.	Notisfall
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk Skattetidning
SÖ	Sverige överenskommelser med främmande makter
Vol.	Volume
Wienkonventionen	Wienkonventionen från år 1969 m traktaträtten (The Vienna Convention on the Law of Treaties)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Genom skatteavtal fördelas beskattningsrätten mellan stater. Detta säkerställer en välordnad beskattning genom staternas inhemska skatteregler.¹ Syftet med skatteavtal är framförallt att undanröja eller lindra juridisk dubbelbeskattning.²

OECD är en internationell organisation bestående av 34 medlemsstater inklusive Sverige. Organisationen är utgivare av ett modellavtal som utgör en grund för skatteavtal.³ Till modellavtalet är även en kommentar framtagen som används för att tolka oklarheter i avtal som baseras på modellavtalet.⁴

Genom att utnyttja skatteavtal finns möjlighet att uppnå otillbörliga skattefördelar. Syftet med skatteavtal är inte att främja skatteflykt.⁵ Att skatteflykt är något som är negativt torde det inte råda några tvivel om. Framförallt inverkar det menligt på staters skatteuppbörd som i sin tur ligger till grund för en stats välfärd. Vidare kan skatteflykt även snedvrída konkurrensen mellan företag.⁶

Frågan som följaktligen uppstår är då hur skatteavtalsrelaterad skatteflykt kan förhindras? En möjlighet till att avvärja skatteflykt är genom användandet av interna generella skatteflyktsregler.⁷ För svensk del kan skatteflykt förhindras genom tillämpningen av den svenska skatteflyktslagen. Av praxis följer även att den är principiellt tillämplig på rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal.⁸

Här uppstår det dock ytterligare frågor. För att ge ett exempel: Staten A:s interna skattelagstiftning stadgar att X ska betala 30 procent inkomstskatt i staten A. Skatteavtalet med staten B begränsar möjligheten till beskattning till 5 procent. Vanligtvis löses denna konflikt genom att skatteavtalet ges företräde. För att förhindra skatteflykt kan staten A använda sig av en intern generell skatteflyktsregel. Följden av att tillämpa den generella skatteflyktsregeln på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, blir att inkomsten beskattas fullt ut i staten A. Därmed kan en konflikt mellan rådande skatteavtal och den generella skatteflyktsregeln anses föreligga.

¹ OECD, Tax Treaty Override (1989), punkterna 1–2.

² Dahlberg (2012), s. 236 f., se även OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 1–3.

³ <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/> [hämtad 12 december 2013 kl. 14.00], jfr även OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 1–3.

⁴ OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 3 och 27.

⁵ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkterna 7–7.1.

⁶ OECD, International Tax Avoidance and Evasion (1987), s.11 ff.

⁷ Jfr kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkterna 22.1 och 22.2.

⁸ Se HFD 2012 ref. 20.

Detta då staten A genom sin skatteflyktsregel beskattar X med en högre beskattning än vad som medges av skatteavtalet. En fråga som således är intressant att undersöka är huruvida en generell skatteflyktsregel kan tillämpas utan att en konflikt kan anses uppstå.

1.2 Syfte

Frågan om tillämpning av generella skatteflyktsregler på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal behandlas i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Utgångspunkten i kommentaren är att någon konflikt inte kan uppstå.⁹ Mot bakgrund av tidigare resonemang, är det därför intressant att med utgångspunkt i kommentaren undersöka närmare vad detta innebär och hur detta är möjligt. Nämnade kommentar har uppdaterats vid upprepade tillfällen och den senaste versionen gavs ut år 2003. Ett flertal av Sveriges skatteavtal baseras också på modellavtalet.¹⁰ Det är följaktligen även intressant att undersöka hur detta påverkar det svenska rättsläget och då främst tillämpningen av den svenska skatteflyktslagen.

Syftet med uppsatsen är att analysera möjligheten att tillämpa en generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal utan att en konflikt kan anses uppstå. Detta med utgångspunkt i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Vidare är syftet även att visa på vilken betydelse kommentar har för den svenska rättstillämpningen och då främst tillämpningen av den svenska skatteflyktsregeln.

Mot bakgrund av det övergripande syftet med uppsatsen besvaras följande frågeställningar:

- Vad har kommentaren för betydelse för rättsläget i Sverige?
- Hur kan skatteflykt förhindras enligt kommentar?
- Vad krävs enligt kommentar för att generella skatteflyktsregler ska kunna tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, utan att en konflikt kan anses uppstå?
- Kan den svenska skatteflyktslagen mot bakgrund av kommentar och med beaktande av svensk praxis, tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal?

⁹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.1.

¹⁰ Hilling (2012), s. 582.

1.3 Metod och material

I arbetet med uppsatsen använder jag mig av en traditionell juridisk metod. Metoden innebär att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin studeras för att fastställa gällande rätt. I uppsatsen är syftet och frågeställningarna uteslutande av skatteavtalsrättslig karaktär.

Utgångspunkten för uppsatsen är i första hand kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Syftet är att djupgående analysera vad som stadgas i kommentaren gällande tillämpning av generella skatteflyktsregler. Vad gäller frågan om skatteflykt behandlas denna framförallt i punkterna 7–23 i kommentaren. Dessa punkter är oförändrade sedan de infördes den 28 januari år 2003 och återfinns i 2010 års version av OECD:s modellavtal. Denna utgåva används därför som källa till kommentaren. Det finns ingen officiell svensk översättning av OECD:s modellavtal, varför den engelska originalversionen *Model Tax Convention on Income and on Capital* från år 2010 används.

Bakgrunden till rådande regler i kommentaren vad gäller skatteflykt är hänförlig till tidigare versioner av kommentaren, men framförallt till rapporter utgivna av OECD.¹¹ Både rapporterna och de tidigare kommentarerna nyttjas för att tolka och förstå bestämmelserna i nuvarande kommentar. Merparten av dessa återfinns i OECD:s modellavtal men hänvisning sker till rapporternas fullständiga namn.

För att skapa en djupare förståelse av kommentaren samt för att analysera oklarheter beaktas i mångt och mycket utlåtande inom doktrinen. Mot bakgrund av den internationella aspekten är det framförallt utländsk, engelskspråkig doktrin som konsulteras. Merparten av den doktrin som används är skriven av författare i stater som är medlemmar i OECD. En del av litteraturen kan till synes upplevas som föråldrad, men merparten av doktrinen publicerades i samband med den senaste uppdateringen. Mot bakgrund av att någon förändring inte har skett sedan dess är doktrinen högst relevant. Viss doktrin är dock författad innan ändringen av kommentaren trädde i kraft år 2003. Denna litteratur är relevant då vissa delar i kommentaren baseras på tidigare versioner.

Även svensk doktrin beaktas. Dock är den svenska doktrinen relativt sparsam på området och fokuserar mer på den svenska aspekten av frågan. Alternativt tar den utgångspunkt i att det finns en konflikt vilket är tvärt emot utgångspunkten i kommentaren till OECD:s modellavtal.

Det är här viktigt att påpeka att OECD:s modellavtal och dess kommentar inte utgör en bindande rättskälla i egentlig mening. Modellavtalet har som syfte att utgöra en modell för hur ett skatteavtal ska utformas. Kommentaren kan i sin tur användas som ett tolkningsmedel¹² vid tolkning av skatteavtal,

¹¹ OECD modellavtal, Introduction, punkterna 4–11.1.

¹² Jfr artiklarna 31–33 i Wienkonventionen.

för att fastställa parternas gemensamma partsavsikt.¹³ I det fall kommentaren inte är tillräckligt tydlig tillämpas istället skatteavtalets allmänna tolkningsregel.¹⁴ När det gäller rättskällevärdet av kommentaren konsulteras därför Wienkonventionen särskilt. Även internationell doktrin vars utgångspunkt är både skatteavtalsrättslig och folkrättslig, används för att klargöra hur kommentaren tjänar som rättskälla. För den svenska rättstillämpningen framgår det av HFD:s praxis¹⁵ att Wienkonventionen¹⁶ kan användas för tolkning av skatteavtal.

HFD:s skatteavtalsrättsliga tolkningsmetod är vägledande för analysen av möjligheten att tillämpa den svenska skatteflyktslagen på skatteavtal mot bakgrund av kommentaren. Detta eftersom syftet är att fastställa rättens innehåll. Skälet till att kommentaren, som inte är bindande, tillmäts så stor betydelse tar utgångspunkt i RÅ 1996 ref. 84. Här fastslog domstolen att skatteavtals innebörd ska sökas i kommentaren om avtalet är utformat efter OECD:s modellavtal.

För att applicera OECD:s ståndpunkt såsom den uttrycks i kommentaren, behandlas den svenska skatteflyktslagen. Syftet är att exemplifiera den tolkningsproblematik som råder, men det är även relevant för den svenska rättstillämpningen. För att illustrera detta används dock inget konkret skatteavtal. Skälet är att det inte finns en uttrycklig bestämmelse om tillämpning av generella skatteflyktsregler i modellavtalet. Då merparten av svenska skatteavtal baseras på modellavtalet, är utgångspunkten att det inte explicit framgår av dessa om skatteflyktslagen kan tillämpas eller ej.

Svensk rättspraxis från instans högsta är begränsad vad gäller tillämpningen av den svenska skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Endast HFD 2012 ref. 20 behandlar frågan och då främst i form av ett *obiter dicta* uttalande. Varför detta rättsfall ändå används motiveras i avsnitt 6.3.2. Vidare nämns i viss mån även en del kammarrättsdomar.

1.4 Avgränsning

Frågan gällande tillämpningen av skatteflyktsregler på skatteavtal är relativt omfattande. Utifrån uppsatsens syfte begränsas analysen till att i enbart omfatta tillämpningen av generella skatteflyktsregler. Det är främst de delar av kommentaren som behandlar denna typ av skatteflyktsregler som används. Av denna anledning behandlar jag inte specifika skatteflyktsregler.

Utgångspunkten i kommentaren är att någon konflikt inte kan uppstå vid tillämpningen av en generell skatteflyktsregel. Detta är även uppsatsens

¹³ Se vidare i avsnitt 3.

¹⁴ Dahlberg (2012), s. 242.

¹⁵ Se exempelvis RÅ 1995 not 68, RÅ 1996 ref. 84, RÅ 1997 ref. 35, RÅ 2001 ref. 38.

¹⁶ Wienkonventionen ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft år 1980 (se SÖ 1975:1).

utgångspunkt. Frågan om huruvida en konflikt kan uppstå eller ej och hanteringen av ett sådant fall är omdebatterad i doktrinen¹⁷. I uppsatsen behandlas dock inte denna fråga. Förutsättningen blir därför att någon konflikt inte kan anses uppstå.

Syftet är även endast att redogöra för rättsläget vad gäller tillämpningen av en generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal där OECD:s modellavtal utgör grund. Detta mot bakgrund av att kommentaren främst kan användas för tolkning av skatteavtal som är baserade på OECDs: modellavtal.

Även om skatteavtalsrätten har en påverkan på handeln och den fria rörligheten inom EU så bortses detta ifrån i uppsatsen. Vidare behandlas inte heller hur andra stater upplever på problematiken. Någon hänsyn tas inte heller till rapporter från FN.

1.5 Terminologi

Begreppet *kommentaren* används genomgående i uppsatsen och avser kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. Om inget annat anges är det den senaste versionen som åsyftas och den återfinns i 2010 års version av OECD:s modellavtal. Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal är sedan 2003 oförändrad. Med *modellavtalet* avses även där den senaste versionen från år 2010.

I uppsatsen används ordet skatteavtal genomgående. Detta ord syftar inte till något specifikt skatteavtal utan tjänar mer som generell benämning på ett skatteavtal. Om inget annat anges, åsyftas då ett avtal som är baserat på OECD:s modellavtal.

Inom den internationella doktrinen och i OECD:s modellavtal används uttrycket *tax avoidance and evasion*. Begreppen betyder skatteundandragande genom lagliga medel och skatteflykt genom olagliga medel.¹⁸ I uppsatsen använder jag dock ordet skatteflykt som en gemensam beteckning för båda begreppen.

Övriga begrepp definieras löpande i uppsatsen.

1.6 Forskningsläget

Möjligheten att tillämpa en generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal har under lång tid varit föremål för diskussion inom doktrinen. Utgångspunkten för diskussion har framförallt

¹⁷ Se not 229.

¹⁸ Jfr Rogers-Glabush, s. 30-31 och 165.

handlat om att en konflikt då kan anses uppstå. Fokus har varit på huruvida det då fortfarande är möjligt att tillämpa en generell skatteflyktsregel. Detsamma gäller den kongress som anordnades av IFA i Rom år 2010, där diskuterades skatteavtal och skatteflykt och speciellt tillämpningen av skatteflyktsregler.¹⁹

Efter att kommentaren till OECD:s modellavtal reviderades år 2003 har det publicerats en del artiklar som tar utgångspunkt i kommentaren om att en konflikt inte anses uppstå. Av den internationella doktrinen som finns på området ska här främst Arnolds artikel²⁰ nämnas. Vad gäller den svenska doktrinen behandlar framförallt Hilling²¹ frågan i sin analys av HFD 2012 ref. 20. Som uppsatsen visar råder det ingen enhetlig syn vad gäller möjligheten att tillämpa generella skatteflyktsregler på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Detta utan att någon konflikt kan anses uppkomma. Det finns dock ingen längre systematisk studie avseende denna specifika fråga. Detta gäller både internationellt och nationellt.²²

1.7 Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt: Inledningsvis i avsnitt 2 ges en allmän redogörelse över skatteavtalsrätten. Framförallt belyses OECD:s modellavtal och dess kommentar, men också tolkningen av skatteavtal och skatteavtalstillämpning.

I avsnitt 3 behandlas rättskällevärdet av kommentaren. Dels ur ett internationellt perspektiv, dels ur ett svenskt. Särskilt behandlas också det ambulatoriska och det statiska förhållningssättet.

I avsnitt 4 görs en allmän redogörelse för kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal vad gäller förhindrandet av skatteflykt. Här ges även en bakgrund till kommentaren samtidigt som dess syfte beskrivs.

Avsnitt 5 är huvudsakligen analytiskt. Framförallt analyseras här under vilka förutsättningar som generella skatteflyktsregler kan tillämpas på skatteavtal.

I avsnitt 6 sker en koppling till den svenska rätten. Här redogörs för den svenska skatteflyktslagen och dess möjliga tillämpning på skatteavtal.

Reflektion och analys görs löpande i arbetet. Dock avslutas uppsatsen med sammanfattande synpunkter i avsnitt 7. Här besvaras också frågeställningarna.

¹⁹ Se IFA Volume 95a. Den svenska rapporten återfinns på s. 751. Se även not 229.

²⁰ Arnold.

²¹ Hilling (2012).

²² För övrigt material hänvisas till Käll- och litteraturförteckningen.

2 Skatteavtal

2.1 Inledning

För att besvara uppsatsens frågeställningar krävs en del grundläggande kunskaper inom det skatteavtalsrättsliga området. Syftet med detta avsnitt är därför att skapa förståelse för funktionen av både OECD:s modellavtal och kommentaren. Vidare berörs även kortfattat skatteavtalsstillämpning samt tolkning av skatteavtal.

2.2 Allmänt om skatteavtal

2.2.1 OECD:s modellavtal

Skatteavtal är en viktig komponent för att skapa goda relationer mellan stater.²³ Genom avtalen skapas en grund för hantering av skattefrågor mellan avtalsstaterna. Skatteavtal fördelar beskattningsrätten mellan staterna och säkerställer därmed en välordnad beskattning genom staternas inhemska skatteregler.²⁴ Syftet med skatteavtal är framförallt att undanröja eller lindra juridisk dubbelbeskattning. Detta leder till en ökad ekonomisk aktivitet vad gäller handel och investeringar.²⁵

OECD:s modellavtal utgör, precis som namnet antyder, en modell för hur ett skatteavtal kan utformas. Modellavtalet fungerar som garant, dels för att problem inte ska uppstå, dels för att de ska adresseras på liknande sätt om de mot förmodan uppstår.²⁶

I första hand används modellavtalet av OECD:s 34 medlemmar, men det har också fått stor effekt bland stater som inte är medlemmar. Många skatteavtal baseras därför på modellavtalet.²⁷

2.2.2 Kommentaren

Till varje artikel i modellavtalet hör en gedigen utformad kommentar. Den är framtagen av OECD:s skattekommitté som består av OECD:s medlemmar. Kommentaren är inte bindande och tjänar framförallt till hjälp för att tolka respektive artikel, men även för att ge exempel på tillämpning

²³ OECD, Tax Treaty Override (1989), punkterna 1–2.

²⁴ OECD, Tax Treaty Override (1989), punkterna 1–2.

²⁵ Dahlberg (2012), s. 236 f., se även OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 1–3.

²⁶ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 3.

²⁷ Pelin, s. 90 ff.

av artiklarna. Kommentaren ger på så sätt en ökad förståelse för artiklarnas betydelse.²⁸

Problematiken kring skatteflykt adresseras i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal.²⁹ Kommentaren har, precis som modellavtalet, inte enbart betydelse för OECD:s medlemmar. Den har även fått stor genomslagskraft vid tolkning av avtal mellan icke medlemmar. En grundförutsättning torde dock vara att skatteavtalet är utformat efter modellavtalet.³⁰

Kommentaren uppdateras frekvent. Det finns därför ett antal olika versioner. När det gäller synen på skatteflykt kom den senaste versionen så sent som år 2003, vilken ligger till grund för 2010 års version. De nya uppdateringarna gör att kommentaren ständigt aktualiseras genom att förtydligande kontinuerligt sker.³¹ Mot bakgrund av detta aktualiseras frågan om huruvida ett ambulatoriskt eller ett statistiskt förhållningssätt ska anläggas. Denna fråga behandlas i avsnitt 3.3.

2.3 Skatteavtalstillämpning

Vid skatteavtalstillämpning uppstår frågan om vad det är som först skall konsulteras: intern skattelagstiftning eller skatteavtal. Är det den interna lagstiftningen som först ska användas för att avgöra huruvida skattskyldighet föreligger, eller är det skatteavtalet som först ska konsulteras för att överhuvudtaget avgöra om det är tillämpligt? Båda processerna torde vara lika viktiga. Även om så är fallet, påpekar Lang att det mest logiska är att börja med att undersöka om skattskyldighet föreligger enligt den interna lagstiftningen. Om så inte är fallet uppstår det ingen situation där dubbelbeskattning föreligger. Visserligen kan det dock i enstaka fall vara mer naturligt att beakta skatteavtalet. Om detta inte går att tillämpa så ges det ingen beskattningsmöjlighet och därmed behöver den interna lagstiftningen inte heller rådfrågas.³²

För att underlätta skatteavtalstillämpningen har det i doktrinen tagits fram en trestegsметод. Det första steget (steg ett) innebär att den nationella lagstiftningen undersöks för att utröna huruvida staten har ett

²⁸ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 27.

²⁹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkterna 2–26.2.

³⁰ Pelin, s. 90 ff., jfr dock Dahlberg (2012), s.257 ff. Dahlberg menar att kommentaren framförallt ska vara till hjälp för att tolka avtal som bygger på modellavtalet och som ingås mellan två OECD medlemmar. Anledningen är att det är den gemensamma partsavsikten som ska avgöra vad parterna är överens om. Om då ena parten inte är medlem i OECD är det svårt att hävda att den parten har den åsikten som kommentaren uttrycker. Visserligen tas det i modellavtalet upp noteringar om vissa icke medlemmars åsikter. Detta är dock inte tillräckligt för att kunna använda sig av kommentaren som tolkningsmedel när avtalet inte bygger på modellavtalet och inte ingås mellan två medlemmar.

³¹ Se avsnitt 4.4 för en djupare bakgrund till kommentaren.

³² Lang, s. 13.

beskattningsanspråk. I det andra steget (steg två) undersöks om beskattningsanspråket begränsas av skatteavtalet. Här beaktas skatteavtalets bestämmelser för att se om de medför en begränsning i beskattningsrätten. Om så är fallet sker en tillämpning av skatteavtalet. Syftet är att lindra eller undanröja den dubbelbeskattning som kan uppstå när två olika stater anser sig ha beskattningsanspråk. I det tredje och sista steget (steg tre) sker till sist en tillämpning av de interna reglerna tillsammans med skatteavtalet. Skatteanspråket (enligt steg ett) begränsas då av de eventuella begränsningarna som följer av tillämpningen av skatteavtalet (enligt steg två).³³

2.4 Kort om tolkning av skatteavtal

2.4.1 Wienkonventionen

Skatteavtal kan vara bilaterala eller multilaterala avtal mellan olika stater. Gemensamt för skatteavtal är att det är frågan om en traktat. Vid tolkning av en traktat är utgångspunkten Wienkonventionens³⁴ kodifiering av sedvanerättens tolkningsprinciper. Dessa återfinns främst i artiklarna 31–33.³⁵ Det övergripande syftet med Wienkonventionens bestämmelser är att utröna den gemensamma partsavsikten med skatteavtalet.³⁶ Av Wienkonventionen följer att:

”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.”³⁷

Tolkningsmetoden kallas för den ordinära tolkningsmetoden. Framförallt är det traktatens ordalydelse som är av betydelse.³⁸ I sammanhanget ingår utöver traktaten även t.ex. preambel, bilagor, övriga överenskommelser som träffats i anslutning till avtalets ingående samt systematiken och praxis mellan staterna. Ett gemensamt ord för detta är kontext.³⁹ Vidare kan uttryck även tillskrivas en speciell mening om det framgår att det var parternas avsikt.⁴⁰ Av Wienkonventionen följer också att det finns supplementära tolkningsmedel. Dessa medel inbegriper förarbetena till traktaten och omständigheterna vid dess ingående. Supplementära tolkningsmedel används för att bekräfta den mening som framkommer vid tillämpningen av artikel 31 i Wienkonventionen. Vidare kan supplementära tolkningsmedel

³³ Lang, s. 13 ff., Sallander, s. 186 ff., Hilling (2012), s. 583. Jfr dock Dahlberg (2012), s. 231 ff., som använder sig av en sju-stegsmodell.

³⁴ Wienkonventionen från år 1969 om traktaträtten.

³⁵ Engelen, s. 426 ff.

³⁶ Kleist (2012), s. 73.

³⁷ Artikel 31.1 i Wienkonventionen. Se även Hilling (2013) s. 190 som hävdar att i enlighet med artikel 31.1 i Wienkonventionen är det ordalydelsen av skatteavtalets bestämmelser som sätter ramarna för möjligheten att väga in avtalets ändamål och syfte i tolkningen.

³⁸ Dahlberg (2012), s. 237 f.

³⁹ Artiklarna 31.2 och 31.3 i Wienkonventionen.

⁴⁰ Artikel 31.4 i Wienkonventionen.

även användas för att fastställa meningen om det vid tillämpningen av artikel 31 leder till ett oklart eller orimligt resultat.⁴¹ Slutligen ska även nämnas att artikel 33 i Wienkonventionen är av intresse när det handlar om avtal som är bestyrkta på två olika språk.⁴²

2.4.2 Den allmänna tolkningsregeln

För det fall kommentaren inte ger tillräcklig vägledning vid tolkningen av ett skatteavtal, tillämpas skatteavtalets allmänna tolkningsregel i artikel 3.2 OECD:s modellavtal. Regeln innebär att intern lagstiftning används för att fastställa innebörden av ett skatteavtalsbegrepp.⁴³ Begreppet ska tolkas utifrån de avtalsslutande parternas avsikt.⁴⁴

Inom doktrinen har det varit en omdebatterad fråga angående vilken stats lagstiftning som ska användas men också hur långtgående tolkningen kan vara. Denna diskussion kommer dock inte beröras vidare här.⁴⁵

2.5 Kort om svenska skatteavtal

I Sverige blir ett skatteavtal del av den svenska rätten genom en införlivandelag. Detta är del av det dualistiska synsättet som Sverige har. Först ingås avtal, sedan införlivas de genom en lag och tillämpas då som nationell rätt.⁴⁶ Det är först då som en förpliktelse skapas. Innan dess är det endast en folkrättslig förbindelse för Sverige.⁴⁷ Detta följer av att nationell rätt reglerar förhållandet mellan staten och dess medborgare emedan internationell rätt ser till relationen mellan stater sinsemellan.⁴⁸ I Sverige handlar det med andra ord om två olika typer av rättsystem.⁴⁹ Lindencrona menar att detta kan benämnas som skatteavtalets *dubbla karaktär*.⁵⁰

Det finns en viktig princip som kallas för den gyllene regeln. Principen innebär att ett skatteavtal endast kan begränsa beskattningen och inte utöka den.⁵¹ Eftersom införlivandelagarna har folkrättsligt ursprung, uppkommer frågan om huruvida dessa har företräde framför andra lagar. Detta är emellertid inte föremål för denna uppsats.⁵²

⁴¹ Artikel 32 i Wienkonventionen.

⁴² Dahlberg (2012), s. 238.

⁴³ Dahlberg (2012), s. 242.

⁴⁴ Kommentaren till artikel 3 OECD:s modellavtal, punkt 12.

⁴⁵ För vidare läsning se Hilling (2013) s. 202 f., Dahlberg (2012), s. 242 ff.,

Kleist (2012), s. 115 ff., Lang, s. 53 ff.

⁴⁶ Dahlberg (2012), s. 236.

⁴⁷ Jfr RÅ 1974 ref. 61.

⁴⁸ Engelen, s. 518 ff.

⁴⁹ Pelin, s. 89 ff.

⁵⁰ Lindencrona, s. 11 ff.

⁵¹ Lindencrona, s. 11 ff.

⁵² För vidare läsning kring problematiken se not 229.

Då svenska skatteavtal är av dubbel karaktär skiljer sig också tolkningen åt. Vid intern lagstiftning beaktas framförallt begreppets betydelse genom användandet av rättskällor såsom lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. När det gäller folkrättsliga avtal används som ovan beskrivits speciellt Wienkonventionen för att fastställa den gemensamma partsavsikten.⁵³

För Sveriges del framgår det av rättsfallet RÅ 1996 ref. 84 att Wienkonventionen kan användas som vägledning vid tolkning av skatteavtal. Det betyder således att artikel 31–33 Wienkonventionen kan användas för att fastställa parternas gemensamma partsavsikt.⁵⁴ Även om Wienkonventionen i sig är till för att tillämpas mellan stater, menar HFD att den även bör kunna användas vid en tvist mellan skatteverket och enskilda.⁵⁵ Vidare hävdar HFD att kommentaren till OECD:s modellavtal ska tillmätas stor betydelse när det kommer till tolkningen av ett skatteavtal som är utformat med modellavtalet som grund.⁵⁶ Först om detta leder till att den gemensamma partsavsikten inte går att finna ska den internrättsliga metoden användas.⁵⁷ Med detta avses att det är först när kommentaren som tolkningsmedel enligt Wienkonventionen inte ger vägledning som den allmänna tolkningsregeln i artikel 3.2 i OECD:s modellavtal kan användas.⁵⁸

Sverige har idag 81 skatteavtal med olika stater. Endast två⁵⁹ av dessa är ingångna efter införandet av 2003 års kommentar. Av de 34 OECD-medlemmarna har Sverige avtal med 33 stycken. Varav Sydkorea är den stat med vilket Sverige saknar avtal. Det enda avtalet som är ingånget med en OECD-medlem efter införandet av 2003 års kommentar är med Polen⁶⁰. Efter att 2003 års kommentar infördes har Sverige ändrat sju⁶¹ skatteavtal varav sex av dessa är medlemmar i OECD.⁶²

⁵³ Ceije, s. 80 ff.

⁵⁴ RÅ 1996 ref. 84.

⁵⁵ Se hänvisningen i RÅ 1996 ref. 84 till RÅ 1987 ref. 162.

⁵⁶ RÅ 1996 ref. 84, för mer om rättskällevärdet av kommentaren se avsnitt 3.

⁵⁷ RÅ 1987 ref. 162.

⁵⁸ RÅ 1996 ref. 84.

⁵⁹ Avtalen med Polen och Chile.

⁶⁰ Chile blev inte medlem i OECD förrän efter skatteavtalet tecknades med Sverige.

⁶¹ Österrike, Sydafrika (ej medlem i OECD), Norge, Island Finland, Danmark och USA.

⁶² Alla svenska skatteavtal finns att hämta på Skatteverkets hemsida: <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skatteavtal.4.34f3b0b713e2cf5455bac0.html> [hämtad 8 december 2013 kl. 15.00].

3 Kommentarens betydelse vid tolkning av skatteavtal

3.1 Inledning

Efter en kort introduktion till OECD:s modellavtal och dess kommentar, belyser jag nu frågan om kommentarens betydelse vid tolkning av skatteavtal. Mot bakgrund av uppsatsens syfte är det relevant att ha förståelse för kommentarens värde som rättskälla. Betydelsefullt är också att studera huruvida ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt ska anläggas, detta med tanke på de antal versioner av kommentarer som har publicerats genom åren. Vilken version är egentligen tillämplig? I avsnittet beskrivs först rättskällevärdet utifrån OECD:s och den internationella doktrinens ståndpunkt. Först därefter redogör jag för den svenska positionen.

3.2 Ej bindande rättskälla

Som i avsnitt 2.2.2 nämnts, tjänar kommentaren till hjälp för att tolka eller förklara bestämmelser i skatteavtalet.⁶³ OECD klargör att kommentaren till skillnad från skatteavtal inte är bindande.⁶⁴ OECD:s råd rekommenderar att kommentaren används för att tolka skatteavtal som är baserade på OECD:s modellavtal.⁶⁵ Här är det viktigt att poängtera att det handlar om en rekommendation. Kommentaren är följaktligen inte bindande och därmed behöver domstolar inte följa den vid en tolkning av ett avtal.⁶⁶ OECD:s kommentar torde därför inte ensam ha en avgörande betydelse för avgörandet av en tolkningsfråga.⁶⁷ Medlemsstater är endast förpliktigade att pröva om användandet av kommentaren är lämpligt. Detta innebär att kommentaren bara behöver användas om den leder till ett lämpligt tolkningsutfall.⁶⁸

Engelen menar dock att i de fall som en stat inte uttryckligen tar avstånd från kommentaren sker ett passivt godkännande. Därmed blir staten också bunden av kommentaren.⁶⁹ Vogel uttrycker det istället mer som att det handlar om en *soft obligation* att följa. Detta då staterna har möjlighet att

⁶³ OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 27–28.

⁶⁴ OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 28–29.

⁶⁵ OECD, Recommendation of the OECD council, punkt I–2.

⁶⁶ Dahlberg (2003), s. 143.

⁶⁷ Dahlberg (2003), s. 143.

⁶⁸ Vogel (2000), s. 612 ff.

⁶⁹ Engelen, s.106 ff.

avge reservationer och anmärkningar till modellavtalet respektive kommentaren. Enligt Vogel talar denna möjlighet för att kommentaren ska följas, då möjligheten annars inte hade existerat.⁷⁰ Sammanfattningsvis konstaterar jag att den rådande uppfattningen i doktrinen är att kommentaren inte är bindande.⁷¹

3.3 Ambulatorisk eller statisk tolkning?

3.3.1 OECD:s ståndpunkt

Av stor vikt är frågan om vilken version av kommentaren som ska användas för tolkning av skatteavtal. Att det finns olika versioner berördes kort i avsnitt 2.2.2.⁷² Framförallt är frågan om den senaste versionen av kommentaren ska användas, trots att den inte fanns när skatteavtalet ingicks. Bör istället den kommentaren som fanns vid avtalets ingående användas?

I princip handlar det om två olika metoder: ambulatorisk eller statisk tolkningsmetod. Den ambulatoriska metoden innebär att det är den vid tolkningstillfället aktuella versionen som ska användas vid tolkningen av avtalet. Den statistiska tolkningsmetoden utgår istället från motsatsen, vilket innebär att det är den version av kommentaren som föreligger vid avtalets ingående som används.⁷³

Vilken metod som ska användas menar OECD beror på vilken typ av ändring det rör sig om. OECD gör här en distinktion mellan två olika typer av ändringar. Till den första kategorin hör tillägg i kommentaren som är en direkt följd av ändringar av artiklar i modellavtalet. Dessa är av materiell karaktär. Till den andra kategorin hör övriga ändringar. Dessa har inget samband med någon ändring av artiklarna i modellavtalet. Följaktligen handlar det om förtydliganden till kommentaren som är av formell karaktär.⁷⁴ Här kan det vara svårt att avgöra om det handlar om ett tillägg eller ett förtydligande.⁷⁵

Vid ändringar som faller under den första kategorin menar OECD att dessa normalt inte ska beaktas vid gamla skatteavtal.⁷⁶ Detta statistiska synsätt är naturligt då materiella ändringar inte kan anses ingå i den partsavsikt som var vid avtalets ingående.⁷⁷ Vidare följer av OECD:s rekommendationer att förtydliganden bör beaktas vid tolkningen av skatteavtal. Detta innebär att en ambulatorisk tolkningsmetod ska användas om ändringarna faller under

⁷⁰ Vogel (1997), s. 43 ff.

⁷¹ Se t.ex. Engelen, s. 106 ff., Dahlberg (2003) s. 143, Vogel (1997), s. 43 ff., Ceije, s. 90 ff.

⁷² Se avsnitt 4.4 för en djupare bakgrund till kommentaren.

⁷³ Ceije, s. 94 ff.

⁷⁴ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 35. Jfr även Dahlberg (2003), s. 144 ff. och Barenfeld, s. 43 ff.

⁷⁵ Dahlberg (2003), s. 145 ff.

⁷⁶ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 35.

⁷⁷ Ceije, s. 94.

den andra kategorin, även om de tillkommit långt senare. Anledningen är att förtydliganden återspeglar den konsensus som medlemsstaterna anser vara den korrekta tolkningen.⁷⁸

3.3.2 Ingen enhetlig syn inom den internationella doktrinen

Trots att det till synes står relativt klart vad OECD:s ståndpunkt är, har frågan diskuterats flitigt i doktrinen. Det finns ett flertal argument rörande varför den ambulatoriska tolkningsmetoden är att föredra. I samhället sker hela tiden utveckling. Allt från tekniska saker till förändring inom lagstiftning. Skattelagstiftningen är en speciellt förändringsbenägen del av lagstiftningen. I och med den snabba utvecklingen blir i många fall både förutsättningarna för äldre skatteavtals ingående och då framförallt kommentarer, obsoleta. Att då använda sig av dessa tolkningar kan leda till mycket ovälkomna resultat. Det är även betydligt mer mödosamt att tolka äldre avtal, speciellt med tanke på dagens samhälle. Gårdagens tolkning är i många fall inte rättvis i dagsläget.⁷⁹

Även när det gäller den statiska tolkningsmetoden finns ett flertal argument för dess användning. Framförallt handlar det om förutsättningarna för skatteavtalets ingående. Det är dessa som sedan ska ligga till grund till tolkningen av avtalet. Förändringar som inträffat efter skatteavtalets ingående är irrelevanta. Anledning är att det är omöjligt för en part att ta med framtida förändringar i beräkningen vid avtalets ingående. I ett flertal fall innebär detta ett konstitutionellt problem. Parlamenten som godkänner skatteavtalen har ingen möjlighet att godkänna de nya förändringarna. I många fall införlivas skatteavtal genom lag som medborgarna sedan har att utgå ifrån. Om då nya tolkningar i efterhand kan göras gällande blir det svårt att hävda att lagen är förutsägbar.⁸⁰ Avery Jones menar dock att detta är en felaktig syn. Intern lagstiftning förändras ofta och generellt tas då hänsyn till den nya lagstiftningen vid tolkning av en bestämmelse.⁸¹

En annan problematik är att ett och samma skatteavtal skulle kunna tolkas helt olika beroende på om tolkningen sker före eller efter en revidering av kommentaren. Det skulle till och med kunna gälla samma person men enbart handla om två olika år.⁸²

Om statisk tolkning innebär att nyare kommentarer är irrelevanta, skulle det då även innebära att doktrinen som författas efter skatteavtalets ingående inte kan användas för att tolka avtalet? Så är inte fallet, vilket ger stöd för att även nyare kommentarer ska kunna användas.⁸³ Vägran att använda sig av

⁷⁸ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 35.

⁷⁹ Wattel och Marres, s. 223.

⁸⁰ Wattel och Marres, s. 222.

⁸¹ Avery Jones, s.102 ff.

⁸² Wattel och Marres, s. 222.

⁸³ Avery Jones, s. 103.

nyare kommentarer leder också till att tiden i princip står still. Vidare leder den ambulatoriska tolkningen till en mer enhetlig tolkning över tid. Detta pga. att uttryck och föreskrifter kommer att tolkas på samma sätt. I annat fall hade ett uttryck i gamla avtal fått en annan betydelse i nya avtal.

Arnold menar att det i slutändan, såsom OECD anför, är avgörande om det handlar om ett förtydligande eller ett tillägg. Ett förtydligande bör beaktas, då istället ett tillägg inte bör ha så stort inflytande på tolkningen av avtalet. Gällande 2003 års ändring av kommentaren påpekar Arnold att den relativt stora förändring som skett bör ses som ett tillägg. Dock tillägger Arnold att det även går att argumentera för att det egentligen handlar om ett förtydligande. För att veta om så är fallet krävs att ett enkelt test utförs. Om en transaktion som redan innan ändringen ansågs vara ett missbruk, även efter anses vara ett missbruk handlar det om ett förtydligande. Därmed kan den nya kommentaren beaktas även vid äldre avtal.⁸⁴

Wattel och Marres menar att utgångspunkten bör vara den statiska tolkningsmetoden. När denna metod inte leder till ett klart tolkningsresultat och mot bakgrund av Wienkonvention, kan den ambulatoriska tolkningsmetoden användas.⁸⁵ Det är dock i undantagsfall eftersom den nya kommentaren överhuvudtaget inte kan anses utgöra någon gemensam partsavsikt då den inte existerade vid skatteavtalets ingående.⁸⁶

3.4 Kommentaren och Wienkonventionen

Till synes har Wienkonventionen betydelse vid tolkning av skatteavtal. En kort beskrivning ges därför av förhållandet mellan kommentaren och Wienkonventionen.

Emellertid uppstår frågan om kommentaren enligt Wienkonventionen utgör en ordinär tolkningsmetod, dvs. gängse mening (artikel 31.1), kontext (artikel 31.2–31.3) eller speciell mening (artikel 31.4), eller endast är ett supplementärt tolkningsmedel (artikel 32).

Här är det viktigt att ha i åtanke att olika versioner av kommentaren kan falla in under olika artiklar i Wienkonventionen. Det är därför komplext att generellt placera in dem under en specifik artikel. I doktrinen verkar det råda en samstämmighet vad gäller 1992 års kommentar och äldre. Åsikten synes vara att dessa kommentarer faller in under Wienkonventionens

⁸⁴ Arnold, s. 258 ff.

⁸⁵ Wattel och Marres, s. 224, se dock Maettotti, s. 337 ff. som enbart förespråkar den statiska metoden. Se också Lang och Brugger, s. 95 ff. som anser att det bara är när den ambulatoriska tolkningsmetoden faller in under Wienkonventionens tolkningsartiklar som det är möjligt att använda sig av en nyare kommentarsversion.

⁸⁶ Lang och Brugger, s. 103. Författarna menar att en nyare kommentar inte kan anses ingå i de förutsättnings som rådde vid avtalets ingående. Trots detta bör användningen av den nya kommentaren inte förvägras. Frågan är istället hur stor betydelse kommentaren ska ha i olika situationer.

artikel 31 i Wienkonventionen som en ordinär tolkningsmetod. Anledningen är att äldre kommentarer oftare har fått en större genomslagskraft och därmed är mer accepterade. Dessutom är äldre kommentarer i många fall kända vid avtalets ingående.⁸⁷ Däremot råder delvis delade meningar vad gäller nyare kommentarer, dvs. nyare än 1992 års version.

Wattel och Marres menar att de kommentarer som inte fanns vid avtalets ingående svårligen kan placeras in under artikel 31.1 i Wienkonventionen. Då dessa inte fanns kan de heller inte utgöra någon gängse mening eller form av kontext som skulle kunna utgöra en gemensam partsavsikt. Inte heller går det att placera in en nyare kommentar under artiklarna 31.2–31.3 i Wienkonventionen då detta i princip kräver ett parlamentariskt godkännande. Det är också svårt att visa att den nya kommentaren skulle utgöra någon form av praxis eller efterföljande överenskommelse. Inte heller Wienkonventionens artikel 31.4 fungerar, då det inte kan hävdas att den har en speciell mening eftersom denna mening inte fanns vid avtalets ingående. Wattel och Marres hävdar att en nyare kommentar ska ses som ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32 i Wienkonventionen. Denna artikel ska dock först användas när tolkning genom artikel 31 inte ger något resultat eller ett resultat som är orimligt, dvs. kraven i artikeln är uppfyllda. Artikel 32 ger inget uttömmande svar på vad som kan vara ett supplementärt tolkningsmedel. Därför anser författarna att nyare kommentarer av naturliga skäl passar in här, även om den inte kan ses som ett förarbete eller förutsättning vid avtalets ingående. Det är dock viktigt att påpeka att så bara är fallet om det handlar om ett förtydligande. Är det fråga om ett tillägg, så bör inte den nyare kommentaren kunna användas vid tolkningen.⁸⁸

Avery Jones menar att det är tveksamt om en nyare kommentar enbart ska ses som ett supplementärt tolkningsmedel. Detta skulle tyda på att OECD:s medlemmar förväntar sig att kunna tolka skatteavtal utan att beakta kommentaren. Dessutom innebär detta att staterna genom artikel 32 i Wienkonventionen ska kunna bekräfta denna tolkning genom att tillämpa kommentaren. Vidare kan stater lämna anmärkning till användningen av kommentaren. Har så inte gjorts, gäller generellt att avtalet ska tolkas i enlighet med kommentaren. Detta innebär i sin tur att kommentaren åtminstone ger en kontext eller speciell mening till avtalet. Särskilt gäller detta när det handlar om fall där kommentaren utgör ett förtydligande. Mer osäkert är det när det handlar om tillägg. Då är det tveksamt om den passar in under artiklarna 31.1–31.4 i Wienkonventionen. Trots detta menar Avery Jones att ett ambulatoriskt synsätt kan anläggas och att den nyare versionen av kommentaren kan användas.⁸⁹

En fråga som är värd att reflektera över är vilken betydelse Wienkonventionen har. Det främsta skälet är, enligt mig, att den möjliggör användandet av kommentaren för att tolka ett skatteavtal. Det krävs då att

⁸⁷ Dahlberg (2003) s. 150 ff., Wattel och Marres s. 225 ff., Avery Jones 102 f., Lang och Brugger, s. 95 ff.

⁸⁸ Wattel och Marres, s. 225ff., jfr även Dahlberg (2003), s. 150 ff.

⁸⁹ Avery Jones 102 f., se även Lang och Brugger s. 95 ff.

kommentaren kan placeras in som tolkningsmedel i Wienkonventionens artiklar. Detta beror på att kommentaren inte är bindande. En förutsättning för denna argumentation är att det endast är genom Wienkonventionen som kommentaren kan användas som ett tolkningsmedel för att tolka skatteavtal. Det skulle kunna tänkas att domstolar använder andra möjligheter för att tolka ett skatteavtal med hjälp av kommentaren.

När det gäller vilken artikel kommentaren ska placeras in under krävs att de olika versionerna beaktas. En förutsättning för att använda en senare version än 1992 års kommentar torde vara att det är frågan om ett förtydligande. Utgångspunkten generellt i den internationella doktrinen är som jag tolkar det ett statistiskt förhållningssätt. Om detta inte ger svar finns det möjlighet att tillämpa det ambulatoriska synsättet. Men för att detta ska vara möjligt torde det i mina ögon krävas att den nyare versionen faller in under artikel 32 i Wienkonvention. Anledningen är att först sker en prövning mot artikel 31, dvs. den gamla kommentaren. Om svaret då framgår tydligt finns inget behov att konsultera den nya versionen. Är svaret däremot oklart krävs enligt Wienkonventionen att supplementära tolkningsmedel används, dvs. en nyare kommentar. Med andra ord spelar Wienkonventionen stor roll för möjligheten att använda sig av en nyare version.

3.5 Den svenska positionen

3.5.1 Rättskällevärdet

Frågan är vilket rättskällevärde som kommentaren har i Sverige. Detta är av vikt för analysen av tillämpningen av den svenska skatteflyktsregeln, vilken behandlas i avsnitt 6.

I svensk praxis har HFD vid ett antal tillfällen åberopat kommentaren vid tolkning av skatteavtal. I dessa mål har HFD använt sig av kommentaren som hjälp för att utröna den gemensamma partsavsikten.⁹⁰ I Luxemburg-målet⁹¹ uttalade HFD att fastställandet av den gemensamma partsavsikten skall ske med hjälp av artikel 31–33 i Wienkonventionen. Vidare fastslog domstolen att "[...] särskild betydelse [bör] tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen."⁹² HFD konstaterade även att det bör finnas fog för att anta att kommentaren kan visa på vad parterna har haft för avsikt om skatteavtalet har utformats efter modellavtalet.⁹³ Det torde därmed stå relativt klart att kommentaren inte är bindande, men likväl innehar ett betydande rättskällevärde. Om denna åsikt råder det ingen större missmening inom doktrinen.⁹⁴ Detta

⁹⁰ Se exempelvis RÅ 1995 not 68, RÅ 1996 ref. 84, RÅ 1997 ref. 35, RÅ 2001 ref. 38, HFD 2012 ref 18. Jfr även RÅ 1987 ref. 158 där HFD hänvisade till kommentaren.

⁹¹ RÅ 1996 ref. 84.

⁹² RÅ 1996 ref. 84.

⁹³ RÅ 1996 ref. 84.

⁹⁴ Se t.ex. Dahlberg (2003), s. 137 ff., Ceije s. 91 ff., Sallander s. 187.

synsätt torde även den svenska lagstiftaren ha. I propositionen till ändringen av CFC-lagstiftningen påpekar nämligen departementschefen att svenska skatteavtal ska tolkas med ledning av kommentaren.⁹⁵

Även om utgångspunkten är att fastställa den gemensamma partsavsikten framgår det av HFD 2012 ref. 18 att tolkningen som görs måste stå i god överensstämmelse med ordalydelsen av skatteavtalet.⁹⁶ Hilling menar att detta är i linje med artikel 31.1 i Wienkonventionen där det framgår att ordalydelsen av bestämmelserna i avtalet är avgörande för vilken tolkning som väljs.⁹⁷ Detta skulle enligt min åsikt egentligen vara en bekräftelse på att den gemensamma partsavsikten inte kan gå emot ordalydelsen i ett skatteavtal. Att så är fallet framgår av att kommentaren tjänar till hjälp för att tolka skatteavtal. Om den gemensamma partsavsikten framgår av avtalets ordalydelse, finns inget behov för vidare tolkning med hjälp av kommentaren.

Sammanfattningsvis konstaterar jag att kommentaren mot bakgrund av Wienkonventionen, kan användas som tolkningsmedel vid tolkning av ett skatteavtal. Detta för att fastställa den gemensamma partsavsikten i de fall ordalydelsen inte ger någon vägledning.

3.5.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning?

I Luxemburgs-målet⁹⁸ undersökte HFD först den kommentar som gällde vid skatteavtalets införlivande. Då denna version inte innehöll några uttalande som gav vägledning, gick domstolen vidare och undersökte den senare kommentaren. HFD noterade att den nyare kommentaren vid tillfället för skatteavtalets ingående inte existerade, men valde ändå att beakta uttalanden i den. De nyare versionerna av kommentaren gav dock inte någon vägledning för tolkningen, varför de av den anledningen inte kunde användas.⁹⁹ Mot bakgrund av Luxemburgmålet menar Sallander att den svenska rättspraxisen talar för en ambulatorisk tolkningsmetod.¹⁰⁰ Hon påpekar också att en statisk tolkningsmetod snabbt skulle leda till att svenska skatteavtal skulle bli inaktuella.¹⁰¹ Jag anser dock att Sallander missar en viktig punkt i att HFD först undersökte den gamla kommentaren. När denna sedan inte är till någon hjälp, då beaktade domstolen den nyare kommentaren.

⁹⁵ Prop. 2003/04:10, s. 99.

⁹⁶ HFD 2012 ref. 18.

⁹⁷ Hilling (2013), s. 190.

⁹⁸ RÅ 1996 ref. 84.

⁹⁹ RÅ 1996 ref. 84.

¹⁰⁰ Sallander, s. 188, se även Ceije, s. 95 som menar att OECD:s syn kan anses utgöra ett stöd för ett tyst samtycke, dvs. har inte en stat meddelat en anmärkning så torde den ha godkänt ändringen och därmed även den ambulatoriska tolkningsmetoden. Denna syn är dock kritiserad, se t.ex. Barenfeld, s. 41 ff.

¹⁰¹ Sallander, s. 188.

Dahlberg är en förespråkare av den statiska tolkningsmetoden. När det gäller tillägg som följer av ändringar av en artikel ska den statiska tolkningsmetoden tillämpas. Vid ett förtydligande av en befintlig kommentar där tolkningen inte förändras menar Dahlberg dock att den ambulatoriska tolkningsmetoden kan användas. Han hävdar emellertid bestämt att detta är ett undantag. Generellt ska inte den ambulatoriska tolkningsmetoden tillämpas på de ändringar som faller under kategori två. Speciellt handlar det då om ett förtydligande av en befintlig kommentar som förändrar tolkningen. Dahlberg anser att här bör en statisk tolkningsmetod användas, något annat vore problematiskt ur en folkrättslig synvinkel. Skatteavtalet ska tolkas enligt dess ordalydelse. Efterföljande kommentarer är vid skatteavtalets ingående inte kända för parterna. Det är därmed svårt att hävda att förtydliganden då skulle kunna utgöra parternas gemensamma partsavsikt. Vidare menar Dahlberg att det kan vara problematiskt även ur en konstitutionell¹⁰² synvinkel. Mot bakgrund av skatteavtalets införlivande i svensk rätt är det problematiskt med tanke på att det nya tillägget inte fanns vid stiftandet av lagen om införlivandet av det aktuella skatteavtalet.¹⁰³ Dahlberg menar därför att om det är så att parterna vill att ändringar ska gälla så bör parterna skriva ett nytt skatteavtal.¹⁰⁴

3.6 Betydelsen av anmärkningar till kommentaren

Till sist ska något kort även nämnas om betydelsen av anmärkningar till kommentaren. Flera stater har nämligen lämnat reservationer till OECD:s modellavtal eller anmärkningar till kommentaren. Syftet med detta har varit att uttrycka sin meningsskiljaktighet gentemot modellavtalets artiklar eller kommentarens syn på att tolka modellavtalet.¹⁰⁵ Detta påverkar då rättskällevärdet.

Den möjlighet som finns att lämna anmärkningar till olika delar av kommentaren framgår av introduktionskapitlet till modellavtalet. Syftet är att de stater som använder kommentaren för att tolka ett skatteavtal ska ta hänsyn till den eventuella anmärkning som den ena staten kan ha lämnat, vid tolkningen av skatteavtalet.¹⁰⁶ Det ska påpekas att anmärkningen i sig endast ska tjäna till att visa på hur en stat själv kommer att tolka avtalet och tillämpa dess bestämmelser.¹⁰⁷ Stater bör dock respektera varandras anmärkningar.¹⁰⁸

¹⁰² Jfr RF 10:3, för vidare läsning se Hilling (2013), s. 192, jfr även Dahlberg (2003), s. 139 ff.

¹⁰³ Dahlberg (2003), s. 143 ff., se även Hilling (2013) s. 192.

¹⁰⁴ Dahlberg (2003), s. 146.

¹⁰⁵ Maisto (2005), s. 14.

¹⁰⁶ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 3.

¹⁰⁷ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 30.

¹⁰⁸ OECD:s modellavtal, Introduction, punkt 31.

Ytterligare vägledning till hur anmärkningar ska behandlas ges inte av vare sig modellavtalet eller kommentaren. Maisto menar att anmärkningar är att likställa med reservationer som lämnas vid ingående av internationella avtal.¹⁰⁹ Mot bakgrund av detta torde anmärkningarna till kommentaren ha stor betydelse. De ska ses som bindande så länge en part inte har framfört någon protest mot dem. En stat kan därmed tolka ett skatteavtal mot bakgrund av sina egna anmärkningar utan att detta skulle vara oförenligt med avtalet. En förutsättning är dock att anmärkningarna var kända vid avtalets ingående.¹¹⁰

Arnold hävdar att det enda som kan förutsättas är att den stat som har lämnat en anmärkning, kommer tolka avtalet i enlighet med anmärkningen. Detta skulle i sin tur innebära att den andra staten tolkar på motsatt sätt i enlighet med kommentaren.¹¹¹ Istället menar Arnold att en stat som har angivit anmärkningar bör göra motparten uppmärksam på dessa vid avtalets ingående genom att införa anmärkningarna även i avtalet. Om så inte sker finns det dock fortfarande möjligheter att göra anmärkningen gällande eftersom övriga punkter i kommentaren måste beaktas vid tolkningen av avtalet. Följden kan då bli samma som om den till en viss punkt specifika anmärkningen beaktas.¹¹²

För Sveriges del menar Dahlberg att det krävs att anmärkningen var känd vid avtalets ingående. Då står det klart att en anmärkning får stor betydelse. Det handlar följaktligen om ett statistiskt förhållningssätt.¹¹³ HFD har även uttalat att om avtalet utformats i enlighet med modellavtalet har staterna avsett att detta avtal ska tolkas i enlighet med kommentaren, om staterna inte lämnat en reservation eller anmärkning.¹¹⁴

¹⁰⁹ Maisto (2005), s. 16.

¹¹⁰ Maisto (2005), s. 15 ff.

¹¹¹ Arnold, s. 243.

¹¹² Jfr Arnold, s. 259.

¹¹³ Dahlberg (2003), s. 147.

¹¹⁴ RÅ 1996 ref. 84.

4 Skatteflykt och kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal

4.1 Inledning

I kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal behandlas frågan om skatteflykt och användandet av interna generella skatteflyktsregler.¹¹⁵ För att kunna besvara frågan om hur skatteflykt kan förhindras, redogör jag i detta avsnitt för vad som stadgas i kommentaren. Vidare är det också av betydelse att ha förståelse för varför skatteflykt kan förhindras, liksom hur skatteflykt förhåller sig till syftet med skatteavtal. Mot bakgrund av diskussionen i avsnitt 3 om ambulatorisk eller statisk tolkning är det även av vikt att skildra hur stadganden i kommentaren gällande skatteflykt har förändrats över tiden. Är det någon skillnad mellan vilken version av kommentaren som används som tolkningsmedel?

4.2 Varför ska skatteflykt förhindras?

Till att börja med är det en god idé att först försöka förstå varför OECD anser att skatteflykt ska förhindras. En stat finansierar sina åtagande främst genom skatt och om då inkomsterna minskar måste även utgifterna minska. Genom skatteflykt reduceras en stats inkomster vilket kan få allvarliga ekonomiska konsekvenser till följd och som en direkt följd kan välfärden komma att undermineras. Detta är en av de främsta anledningarna till varför skatteflykt bör förhindras.¹¹⁶

Genom skatteflykt snedvrids även den internationella konkurrensen. Företag som använder sig av skatteflykt kan t.ex. genom den lägre beskattningen uppnå en konkurrensfördel gentemot sina konkurrenter. En lägre beskattning möjliggör för ett företag att hålla ett lägre pris än en konkurrent. Visserligen skiljer sig beskattningen redan åt mellan olika stater, men genom användandet av skatteavtal uppnås en så nära neutral beskattning som möjligt. Genom skatteflykt kan detta system utnyttjas. För att minimera dessa orättvisa konkurrensfördelar är det därför viktigt förhindra skatteflykt.¹¹⁷

¹¹⁵ Jfr kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkterna 7–22.

¹¹⁶ OECD, *International Tax Avoidance and Evasion* (1987), s.11 ff.

¹¹⁷ OECD, *International Tax Avoidance and Evasion* (1987), s.12 ff.

4.3 Syftet med kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal

För att få bättre förståelse för hur och varför skatteflykt ska förhindras krävs en bild av hur detta förhåller sig till syftet med skatteavtal. Syftet spelar trots allt roll för möjligheten att förhindra skatteflykt.

Det främsta syftet med skatteavtal är att undanröja eller lindra juridisk dubbelbeskattning. I princip är OECD:s modellavtal fyllt med artiklar som finns till för att uppnå detta syfte. En majoritet av artiklarna behandlar och ger lösningar på olika typer av dubbelbeskattningssituationer som kan uppstå. Ett annat syfte som redan nämnts är att förhindra skatteflykt.¹¹⁸ van Weeghel menar att hindrandet av skatteflykt har varit ett ändamål med skatteavtal under lång tid.¹¹⁹ Att detta har varit ett mål med skatteavtal sedan lång tid tillbaka, framgår av de informationsutbytesbestämmelser stater tidigare infört i skatteavtal.¹²⁰ Det var dock först genom 2003 års revidering av kommentaren som detta syfte uttryckligen infördes i kommentaren.¹²¹

I den nuvarande version av OECD:s modellavtal finns det få artiklar som kan användas för att uppfylla syftet med att förhindra skatteflykt. Detta innebär att syftet i sig inte kan motiveras av de bestämmelser som finns i modellavtalet.¹²² Arnold hävdar därför att hindrandet av skatteflykt som syfte är taget från tomma intet.¹²³ Det faktum att syftet infördes i punkt 7 i kommentaren menar Arnold är hänförligt till tolkningsartiklarna i Wienkonventionen. Av artikel 31.1 i Wienkonventionen följer att en traktat ska tolkas i ljuset av dess syfte. Detta ger dock ingen speciellt bra vägledning på hur skatteflykt kan bekämpas. Vidare är bekämpande av skatteflykt bara ett av syftena med skatteavtal och enligt Arnold inte det främsta. Utöver detta ska även tolkningsdata som *ordinary meaning* och kontext användas vid tolkning av skatteavtalets syfte. Detta innebär att den relativt vaga skrivelsen om att syftet med skatteavtal är att förhindra skatteflykt, inte väger speciellt tungt. Den enda klara följden av införandet är enligt Arnold att det inte är möjligt att argumentera mot att syftet skulle vara att förhindra skatteflykt.¹²⁴

Vanligtvis har skatteavtal endast möjlighet att begränsa och inte utöka möjligheten till beskattning genom interna skatteregler. Utan skatteavtal kan interna skatteflyktsregler användas utan restriktioner, emedan de begränsas genom skatteavtal. van Weeghel anser att syftet att förhindra skatteflykt är motsägelsefullt till detta. Ett skatteavtal kan inte ha som syfte att förhindra

¹¹⁸ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 7.1, se även Arnold, s. 249.

¹¹⁹ van Weeghel, s. 34 f.

¹²⁰ Arnold och van Weeghel, s. 89.

¹²¹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 7.1.

¹²² Arnold och van Weeghel, s. 90.

¹²³ Arnold, s. 249, jfr även Schweiz anmärkning i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 27.7.

¹²⁴ Arnold och van Weeghel, s. 90.

skatteflykt om dess funktion är att begränsa skatteflyktsregler. Åtminstone, menar van Weeghel, är det inte speciellt hjälpsamt att ha skrivelsen att syftet är att förhindra. Istället borde enbart den gamla lydelsen om att skatteavtal inte ska användas för att främja skatteflykt användas.¹²⁵

Arnold hävdar att införandet av syftet egentligen torde vara onödigt. Det är tveksamt om stater som har interna skatteflyktsregler skulle ingå skatteavtal av den art som möjliggör en förminskad användning av interna regler. Detta skulle vara fallet om det underliggande syftet inte är att förhindra skatteflykt. Arnold ställer frågan om det inte redan finns en möjlighet att förhindra skatteflykt redan i skatteavtal. Denna möjlighet skulle då vara fristående i förhållande till tillämpningen av interna skatteflyktsregler. Svaret är enligt Arnold att det i kommentaren redan framgår att denna möjlighet finns. Det handlar om att tolka bestämmelserna i avtalet på så sätt att skatteflykt förhindras. Av denna anledning är skrivelsen då överflödig.¹²⁶

Jag anser att det inte torde finnas några frågetecken gällande syftet. Den formulering som står att läsa i 2003 års kommentar, kan i mina ögon inte misstolkas då denna är väldigt tydlig. Argument om att detta skulle vara taget ur tomma intet kan i detta sammanhang inte göras hörda. Detta liksom att en sådan vag skrivelse i sig själv blir onödig. Jag hävdar att syftet tydligt underlättar möjligheten att argumentera för att skatteavtal ska användas för att förhindra skatteflykt. Därmed saknar dessa argument relevans.

4.4 Bakgrund

Som redan framgått är förhindrandet av skatteflykt inte något nytt påfund, även om syftet nyligen har införts i kommentaren. Här ger jag därför en historisk tillbakablick. Därefter redogörs för bestämmelserna i den nuvarande kommentaren. Detta är även av vikt för diskussionen om den ambulatoriska och statiska tolkningen.

OECD:s första modellavtal kom redan 1963¹²⁷. I detta avtal behandlades inte skatteflyktsfrågan överhuvudtaget. Modellavtalet var egentligen ett första utkast och OECD hade vid dess publikation redan insett att den skulle komma behövas revideras när fler stater anslöt sig. Så skedde år 1977¹²⁸ när den reviderade versionen av modellavtalet och dess kommentarer släpptes. Det var först i 1977 års avtal som möjligheten till missbruk av skatteavtal överhuvudtaget dryftades.¹²⁹ Där förtydligades att syftet med skatteavtal var att förhindra eller lindra juridisk dubbelbeskattning.¹³⁰ Som en bisats noterades även att skatteavtal ”should not, however, help tax avoidance or

¹²⁵ Arnold och van Weeghel, s. 90 f.

¹²⁶ Arnold, s. 249.

¹²⁷ OECD:s modellavtal 1963 års version.

¹²⁸ OECD:s modellavtal 1977 års version.

¹²⁹ OECD modellavtal, Introduction, punkterna 4–11.1.

¹³⁰ Se kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7. Lydelsen av punkt 7 var i princip oreviderat fram till 2003 års ändring.

evasion.”¹³¹. Enligt kommentaren fanns det möjlighet för skattebetalarna att utnyttja skatteavtal med avsikten att uppnå en lägre beskattning. Med stöd i kommentaren var lösningen då att stater skulle använda sig av interna skatteflyktsregler. Dock krävdes det att stater som ville använda sådana regler införde bestämmelser i skatteavtalet som tillät användandet av sådana regler.¹³² Arnold menar att detta tydligt överförde ansvaret på den stat som ville kunna tillämpa interna skatteflyktsregler att se till att det framgick av avtalet.¹³³ Det bör dock noteras att kommentaren innehöll ett uttalande som stadgade att skatteavtalet i sig inte uteslöt tillämpningen av interna skatteflyktsregler.¹³⁴

På 1980-talet publicerades en mängd rapporter¹³⁵ som kom att leda till att modellavtalet återigen reviderades.¹³⁶ Framförallt publicerades ett antal rapporter som berörde olika typer av missbruk av skatteavtal.¹³⁷

¹³¹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7.

¹³² Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7.

¹³³ Arnold, s. 246.

¹³⁴ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7.

¹³⁵ I dessa rapporter framgår OECD:s mindre formalistiska syn på olika typer av skatteflykt. Rapporterna finns att läsa i OECD Model Tax Convention 2010 Full version, se avsnittet Volume II.

Här följer en sammanfattning av rapporterna:

- (1) OECD, Thin Capitalization (1986). Av rapporten följde att det var möjligt att underkapitaliseringsregler för att motverka skatteflykt. Det krävdes dock att det handlade om just underkapitalisering. Dock begränsades möjligheten av vissa artiklar i modellavtalet. Även om en stat inte hade sådana regler skulle det vara möjligt att bekämpa fall av underkapitaliserings-skatteflykt genom *anti-abuse doctrine* (skatteflykts doktrin) och *substance-over-form* (se till verkliga-syftet-regler).
- (2) OECD, Double Taxation Convention and the Use of Base Companies (1986). Rapporten hanterade skatteflyktsfall av typen *base company*. Det är fall där ett bolag ofta finns i lågbeskattade stater för att på så sätt minimera skattebördan i ägarens hemviststat. Detta sker genom att inkomsten för företaget tas upp i bolaget, ex. genom royalties. Sedan sker utdelning till ägaren som således får låg beskattning. Av rapporten följde att interna skatteflyktsregler kunde användas på sådana transaktioner. Framförallt handlade det då om *substance-over-form* regler. Vidare framgick också att majoriteten av OECD:s medlemmar ansåg att sådana interna skatteflyktsregler samt CFC-regler var del av fastställandet av skattskyldighet och omfattades därmed inte av skatteavtal. En mer tillåtande syn vad gäller användandet av interna skatteflyktsregler kunde noteras.
- (3) OECD, Double Taxation Convention and the Use of Conduit Companies (1986). Rapporten hanterade skatteflyktsfall av typen *conduit company*. Det är fall där ett bolag agerar mellanhand för att skicka intäkter från en stat via en tredje till en annan stat. Syftet är att säkra skatteförmåner i den stat varifrån intäkten härrör. Utan att använda sig av ett tredjelands skatteavtal hade detta inte varit möjligt. Av rapporten följde att OECD ansåg att skatteavtal i dessa fall hade företräde framför interna skatteflyktsregler.
- (4) OECD, International Tax Avoidance and Evasion (1987). Rapporten stadgade i princip att då det inte uttryckligen framgick av ett skatteavtal att skatteflyktsregler var tillämpliga så var staterna tvungna att i enlighet med principen om *pacta sunt servanda* bevilja de skatteförmåner som följde av avtalet. Detta även om det handla om en missbrukssituation. Rapporten publicerades i bokform.
- (5) OECD, Tax Treaty Override (1989). Rapporten handlade framförallt om fall där det skedde en försäljning av aktier i ett företag med mestadels fasta tillgångar. I dessa fall innebar artikel 13 i OECD modellavtal 1977 års version en *tax treaty*

Som ett resultat av dessa rapporter reviderades modellavtalet och en ny version släpptes 1992. I denna version summerades majoritetens och minoritetens syn på användandet av interna skatteflyktsregler och infördes som en del av kommentaren.¹³⁸

Majoriteten av OECD:s medlemmar ansåg, tvärtemot minoriteten, att interna skatteflyktsregler som syftade till att förhindra missbruk av skatteavtal var förenliga med själva skatteavtalet. Genom att även minoritetens synsätt publicerades i kommentaren på samma sätt som majoritetens synsätt, kom båda att tillmätas lika stor betydelse. Då ståndpunkterna stod i skarp diskrepans, var kommentaren helt enkelt otydlig vad gällde tillämpningen av interna skatteflyktsregler.¹³⁹ Dock fanns kravet på att staterna skulle respektera och följa de skyldigheter som följde av avtalet. Detta om det inte fanns tydliga bevis på att det var frågan om ett missbruk av avtalet.¹⁴⁰ Kommentaren publicerades nu också i lösbladsformat. Därigenom kunde det i framtiden publiceras kontinuerliga uppdateringar samt att även icke-medlemmars åsikter kunde inkorporeras.¹⁴¹

År 1998 publicerades rapporten *Harmfull Tax Competition*¹⁴². I rapporten efterfrågades ett förtydligande i kommentaren till OECD:s modellavtal gällande förhållandet mellan interna skatteflyktsregler och skatteavtal. Det konstaterades att kommentaren till modellavtalet generellt medgav tillämpningen av interna skatteregler då dessa ansågs kompatibla med skatteavtal. Dock påpekades att detta konstaterande var oklart. Framförallt var frågan om huruvida det gällde alla typer av skatteflyktsregler eller bara vissa och i så fall vilka.¹⁴³

En ny kommentar publicerades år 2002. Någon förtydligande gjordes inte vid dess utgivning. Istället gavs exempel på typer av skatteflyktsregler som kan införas i skatteavtal för att komma åt vissa typer av missbruk.¹⁴⁴ Först i 2003 års version skedde stora förändringar.

override, dvs. att ägaren beskattades i strid med skatteavtalet. Förutsättningen var att sådan beskattning var möjlig enligt interna skatteregler. OECD syn var lösningen på ett sådant fall att den stat som ville beskatta i strid med skatteavtalet genast tog upp denna fråga med den andra staten.

¹³⁶ OECD:s modellavtal, Volume II, R-I.

¹³⁷ OECD:s modellavtal, Introduction, punkterna 9–11.

¹³⁸ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 23 och 24, se även Martin Jimenez (2002), s. 548, Arnold, s. 246. Lydelsen är densamma i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.

¹³⁹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkt 23, Arnold, s. 246.

¹⁴⁰ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 23–25 se även Martin Jimenez (2002), s. 548, Arnold s. 246. Lydelsen är densamma i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.

¹⁴¹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 23–24, se även Martin Jimenez (2002), s. 548, Arnold s. 246. Lydelsen är densamma i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.

¹⁴² OECD, *Harmful Tax Competition* (1998).

¹⁴³ Jfr OECD, *Harmful Tax Competition* (1998), punkterna 121–125.

¹⁴⁴ Se t.ex. kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 2002 års version, punkterna 10–21.

4.5 Allmänt om vad som stadgas i kommentaren om hur skatteflykt kan förhindras

Av den nuvarande kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal framgår som redan nämnts att det primära syftet med skatteavtal är att undanröja eller lindra juridisk dubbelbeskattning. Utöver detta är syftet även att hindra skatteflykt.¹⁴⁵

Skatteavtal medför i sig att en stat beviljar vissa skattefördelar till ett skattesubjekt. Detta kan enligt kommentaren leda till att personer försöker utnyttja avtalen med avsikt att dra fördel av dessa. Stater använder generell intern skattelagstiftning för att förhindra skatteflykt. Detta leder till att personer som försöker missbruka skatteavtal nekas möjlighet att utnyttja skattefördelar som enligt den interna lagstiftningen annars inte hade varit möjligt att uppnå.¹⁴⁶ Generellt ökar skatteavtal risken för konstruerade juridiska lösningar för att komma åt de skattefördelar som inte är avsedda för sådana situationer.¹⁴⁷

Mot bakgrund av detta ställer OECD i kommentaren två fundamentala frågor:

1. Måste skattefördelarna beviljas i de fall som en transaktion utgör ett missbruk av skatteavtal?
2. Begränsas interna skatteflyktsregler av skatteavtal?¹⁴⁸

När det gäller den första frågan kan det konstateras att skattskyldigheten för de flesta stater är hänförlig till intern skattelagstiftning. Skatten begränsas till viss del genom skatteavtal. Detta innebär att missbruk eller utnyttjande av bestämmelserna i skatteavtalet, i praktiken är ett missbruk av interna regler. Återkommande vid missbruk av interna skatteregler, används olika slags typer av skatteflyktsregler för att förhindra att ett skatteundandragande sker. Därmed blir frågan om dessa stater kan göra likadant även när det föreligger ett missbruk av skatteavtal? Svaret blir att interna regler kan tillämpas i de fall som de inte strider mot bestämmelserna i skatteavtal. Svaret på fråga två svarar i sin tur på huruvida så är fallet eller inte.¹⁴⁹

¹⁴⁵ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 7.

¹⁴⁶ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 7.1.

¹⁴⁷ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 8.

¹⁴⁸ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 9.1.

¹⁴⁹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 9.2. För en mer ingående analys av missbruksproblematiken, se avsnitt 5.3.

När det kommer till den andra frågan ger OECD svaret att interna skatteflyktsregler som huvudregel inte kan begränsas av skatteavtal. Enligt kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal omfattas interna skatteflyktsregler inte av skatteavtalen. En förutsättning för att så ska vara fallet är att de interna skatteflyktsreglerna utgör en del av den interna skattelagstiftning vilken tillämpas för att fastställa skattskyldigheten. Mot bakgrund av detta kan det hävdas att skatteavtal inte riktar sig mot denna typ av regler, varför dessa därmed inte heller påverkas¹⁵⁰. En konflikt kan därför inte uppstå mellan skatteavtalet och den interna skatteflyktsregeln.¹⁵¹

Alla stater ser dock inte missbruket av skatteavtal som ett missbruk av intern lagstiftning. För dessa stater stannar det vid att enbart handla om ett missbruk av själva skatteavtalet. Genom tolkningen av skatteavtal ges möjligheten att förhindra skatteflykt utan inblandning av den interna lagstiftningen.¹⁵²

Obundet av huruvida det rör sig om användning av interna skatteflyktsregler eller tolkning av skatteavtalet, blir följden i båda fallen att skattefördelarna inte måste beviljas.¹⁵³ Det är dock betydelsefullt att framhäva försiktighet. Stater bör enligt OECD så långt som möjligt fullfölja de egna åtagandena i ingångna skatteavtal.¹⁵⁴ Det är därför viktigt att transaktioner inte allt för lättvindigt klassificeras som missbruk av skatteavtalet. Som rekvisit uppställer OECD i kommentaren att det (ett) handlar om en rättshandling som ingåtts med det huvudsakliga syftet att uppnå skatteavtalets skatteförmåner och att (två) detta då måste strida mot ändamålet och syftet med skatteavtalets bestämmelser.¹⁵⁵ Endast när detta klart framgår kan missbruk av skatteavtalet konstateras och då kan också skatteförmånerna förvägras.¹⁵⁶

¹⁵⁰ För en mer ingående analys av varför någon konflikt inte kan anses uppstå, se avsnitt 5.4.

¹⁵¹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 9.2 och 22.1, Martin Jimenez (2004), s.19 ff.

¹⁵² Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal punkt 9.3. Punkt 9.3 i kommentaren innebär enkelt uttryckt att skatteflykt förhindras genom tolkning av skatteavtalet (jfr punkt 9.4). Detta sker helt utan någon som helst användning av interna skatteflyktsregler. I Sverige förhindras skatteflykt framförallt genom användandet av interna skatteflyktsregler såsom skatteflyktslagen. Fokus för denna uppsats ligger också på att förhindra skatteflykt genom användning av interna skatteflyktsregler. Punkt 9.3 i kommentaren är därför inte aktuell och behandlas därför inte vidare.

¹⁵³ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal punkt 9.4.

¹⁵⁴ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.2.

¹⁵⁵ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 9.5.

¹⁵⁶ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 22.2.

4.6 Skillnaden mellan gällande kommentar och tidigare versioner

Som tidigare nämnts har frågan om skatteflykt varit både aktuell och omdebatterad under en mycket lång tid. Mot bakgrund av diskussionen i avsnitt 3 om ambulatorisk eller statisk tolkning är min åsikt att en nyare version ger ett annat tolkningsutfall än en äldre version. Om så inte vore, hade diskussionen i sig varit irrelevant. Vad är då den egentliga skillnaden mellan olika versionerna av kommentarerna?

Som jag tidigare berört genomgick kommentaren år 2003 en omfattande revidering. Den nya kommentarsversionen tydliggör framförallt förhållandet mellan skatteavtal och användningen av interna skatteflyktsregler, liksom problemet med utnyttjandet av skatteavtal för att undgå beskattning. Av kommentaren framgår det nu klart och tydligt att ett övergripande syfte med modellavtalet är att förhindra skatteflykt. Inom doktrinen råder det inte någon större diskussion om möjligheten att tillämpa interna skatteflyktsregler. Däremot råder det inom doktrinen delade uppfattningar om vad denna förändring har kommit att innebära.¹⁵⁷

Innan ändringen år 2003 framgick det att skattesubjekt hade möjlighet att utnyttja skillnader i staters interna skattelagstiftning och med hjälp skatteavtal därmed uppnå en lägre beskattning.¹⁵⁸ Tanken var dock inte att skatteavtal skulle främja skatteundragande och skatteflykt.¹⁵⁹ För att säkerställa att så inte skedde var avtalsparterna tvungna att försäkra sig om att tillämpligheten av sina interna skatteflyktsregler var uttryckt i respektive skatteavtal.¹⁶⁰

En del inom doktrinen tolkade detta som att det enda sättet att förhindra skatteflykt och utnyttjandet av skatteavtal, var om det uttryckligen stod i skatteavtalet att skatteflyktsregler var tillämpliga. Om så inte var fallet fanns det ingen möjlighet att tillämpa interna skatteflyktsregler. Huruvida det enda syftet med transaktionen var att uppnå skatteavtalets skattefördelar saknade betydelse. För de stater som hyste oro för minskad skattebas, var den enda möjliga åtgärden att i sina avtal införa bestämmelser om tillämpning av interna skatteflyktsregler. Bördan av att förhindra skatteflykt, var därmed något som vilade på dessa stater.¹⁶¹

¹⁵⁷ Jfr Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkt 7 med Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal, punkt 7 se t.ex. Arnold, s. 244 ff., Dahlberg (2012) s. 236 f, Martin Jimenez (2002), s. 548 ff.

¹⁵⁸ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7.

¹⁵⁹ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7.

¹⁶⁰ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1977 års version, punkt 7 och punkt 23.

¹⁶¹ Arnold, s. 245 f., se även Arnold och van Weeghel, s. 99., jfr Martin Jimenez (2002), s. 549 ff.

Syftet med skatteavtal är numera även att förhindra skatteflykt.¹⁶² Av kommentaren följer vidare att skatteavtal inte begränsar tillämpningen av interna skatteflyktsregler. Dessutom framgår det att skatteavtal kan och bör tolkas på så sätt att skatteavtalets fördelar inte blir tillämpliga när det är frågan om en skatteflyktsituation.¹⁶³ Detta har av flera inom doktrinen främst tolkats som att interna skatteflyktsregler är tillämpliga på skatteavtal.¹⁶⁴ Något behov av en uttrycklig bestämmelse i skatteavtal för deras tillämplighet föreligger inte. Därför är de stater som inte anser att skatteflyktsregler ska vara tillämpliga tvungna att försäkra sig om att detta noteras i skatteavtalet. Bördan av att förhindra skatteflykt har därmed skiftat.¹⁶⁵

Arnold och van Weeghel hävdar dessutom att om det finns bestämmelser i skatteavtalet som inte tillåter användningen av interna skatteavtalsregler, ska denna regel gälla.¹⁶⁶ Enligt Arnold kan endast de regler som avtalats om i skatteavtalet tillämpas. Detta i fall då det finns specifika bestämmelser som tillåter en viss typ av skatteflyktsregler som inte är lika vida som staternas interna.¹⁶⁷

Mot bakgrund av utvecklingen från år 1977 till år 1992, menar Ward att det redan år 1992 framgick att användandet av generella skatteflyktsregler var möjligt. Detta när det handlade om ett missbruk av skatteavtal.¹⁶⁸ Enligt Ward var därför den ändring som gjordes år 2003 inte nödvändig.¹⁶⁹

¹⁶² Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 7.

¹⁶³ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 9.1–9.6, punkterna 22–22.1.

¹⁶⁴ Arnold s. 245 f., Ward, s. 399 ff., Dahlberg (2012), s. 258, Martin Jimenez (2002), s. 548 ff.

¹⁶⁵ Arnold s. 245 f. Se dock Arnold och van Weeghel, s. 100 där van Weeghel inte är lika övertygad som Arnold om att den nuvarande kommentaren har klargjort situationen. Mot bakgrund av att punkt 9.2 i kommentaren inte tydliggör skillnaden mellan fakta och tolkning (se avsnitt 5.4.3) menar van Weeghel att kommentaren inte ger den vägledning som är nödvändig för att kunna hävda att om det inte står något så kan interna skatteregler tillämpas.

¹⁶⁶ Arnold och van Weeghel, s. 100.

¹⁶⁷ Arnold och van Weeghel, s. 100.

¹⁶⁸ Ward, s. 399 ff., se även Dahlberg (2012), s. 258 som även han menar att det sedan år 1992 är möjligt att tillämpa intern skattelagstiftning om villkoren i kommentaren uppfylls.

¹⁶⁹ Ward, s. 399 ff.

5 Analys av kommentaren och tillämpningen av interna generella skatteflyktsregler

5.1 Inledning

Det torde nu stå tämligen klart att det utifrån kommentaren framgår skatteflyktsregler är tillämpliga på rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Dock återstår frågan om under vilka förutsättningar som så är fallet. Vad krävs för att en stat ska kunna tillämpa sina interna generella skatteflyktsregler? Av betydelse är också frågan om huruvida tillämpningen av en intern generell skatteflyktsregel kommer i konflikt med ett skatteavtal. Detta avsnitt syftar till att bringa klarhet i dessa frågor.

5.2 Hur kan skatteflykt förhindras?

5.2.1 Generella skatteflyktsregler

Utifrån syftet att förhindra skatteflykt kan frågan ställas om hur detta ska ske. Av kommentaren följer att den lösning som finns vid missbruk av skatteavtal handlar som tidigare nämnts om två frågor, vilka båda är väl värda att repetera:

1. Måste skattefördelarna beviljas i de fall när en transaktion utgör ett missbruk av skatteavtal?
2. Begränsas interna skatteflyktsregler av skatteavtal?¹⁷⁰

Förhindrandet av situationer där skatteflykt uppstår, handlar främst om huruvida skatteförmåner ska beviljas när det rör sig om ett missbruk av skatteavtalet. För många stater sker nekandet av skatteförmåner genom en tillämpning av interna motverkansåtgärder. Enbart fråga två blir för dessa stater därför relevant.¹⁷¹ Om interna regler kan tillämpas utan att de begränsas i skatteavtalet innebär det *per se* att skatteförmåner inte måste beviljas. Detta beror på att beskattning, företrädesvis i enlighet med steg tre i skatteavtalstillämpningen, sker genom internrättsliga regler som eventuellt begränsas av skatteavtalet. Om tillämpningen av internrättsliga regler istället begränsas av skatteavtalet är detta inte möjligt och skatteförmånerna måste då beviljas. Det blir därför intressant att veta huruvida så är fallet eller ej. I princip handlar det om huruvida de interna reglerna kan anses komma i

¹⁷⁰ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.1.

¹⁷¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2, Arnold, s. 249.

konflikt med skatteavtalets bestämmelser. Utgångspunkten torde vara att om en konflikt anses uppstå mellan dessa, blir följden den att skatteavtalets bestämmelser ges företräde och därmed begränsas tillämpningen av de interna reglerna¹⁷². Om däremot en konflikt inte kan anses uppstå, innebär det att de interna reglerna kan användas utan någon begränsning genom skatteavtalets bestämmelser. Detta för att förhindra att skatteavtal missbrukas.¹⁷³

I avsnitt 5.3 och 5.4 görs en djupare analys av vad som krävs för att kunna tillämpa interna generella skatteflyktsregler på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Dessförinnan redogör jag för var någonstans i kommentarens bestämmelser som generella skatteflyktsregler behandlas.

5.2.2 Tillämpning av generella skatteflyktsregler

När det gäller svaret på fråga två i punkt 9.1 i kommentaren om huruvida interna skatteflyktsregler begränsas av skatteavtal, görs en hänvisning till punkterna 22–22.1 i kommentaren. Punkt 9.2 tar upp fall där stater ser missbruk av skatteavtal som missbruk av sin interna lagstiftning. Även här sker vid fastställandet av huvudregeln att interna regler inte kommer i konflikt med skatteavtal, en hänvisning till punkt 22.1 i kommentaren. Här stadgas att huvudregeln i sig är hänförlig till punkt 22.1.

”As indicated in paragraph 22.1 below, the answer to that second question [andra strecksatsen punkt 9.1] is that to the extent these anti-avoidance rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability, they are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule, there will be no conflict between such rules [skatteflyktsregler] and the provisions of tax conventions.”¹⁷⁴

Detta ska då jämföras med:

”Such rules [generella skatteflyktsregler] are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule and having regard to paragraph 9.5, there will be no conflict.”¹⁷⁵

Frågan som uppstår är den om det är någon skillnad på punkt 9.2 och punkt 22.1 i kommentaren, liksom vilken av de två som har företräde? Även om punkt 9.2 i kommentaren kan tyckas vara mindre absolut¹⁷⁶ så hänvisar punkt 9.2 till punkt 22.1. Den sistnämnda punkten torde enligt

¹⁷² Detta är dock en omdebatterad fråga se not 229.

¹⁷³ Arnold, s. 249.

¹⁷⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

¹⁷⁵ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 22.1.

¹⁷⁶ Jfr *to the extent* med *are*.

Zimmer därmed ha företräde.¹⁷⁷ Även jag vill hävda detta som den mest naturliga tolkningen. Punkt 9.2 finns till för att besvara fråga ett i punkt 9.1 i kommentaren om huruvida skattefördelarna måste beviljas i de fall då en transaktion utgör ett missbruk av skatteavtal. Detta sker genom att kommentaren deklarerar att svaret på fråga ett egentligen handlar om svaret på fråga två. Svaret på fråga två ges enligt punkt 9.1 av punkterna 22–22.1 i kommentaren. Därför är det självklart att en hänvisning krävs i punkt 9.2 till punkt 22.1. Således är det även lydelsen av punkt 22.1 som har företräde. Därmed torde den mer absoluta lydelsen inte öppna upp för ett annat utfall än det som följer av punkt 22.1. Det hade dock varit mindre komplext om lydelsen hade varit likadan.

Mot bakgrund av det faktum att punkt 9.2 i kommentaren hänvisar till punkt 22.1 kan slutsatsen dras att huvudregeln är att en skatteflyktsregel som grundar intern skattskyldighet¹⁷⁸ inte kan komma i konflikt med skatteavtalets bestämmelser. Därmed kan inte heller de interna skatteflyktsreglernas tillämpning begränsas av skatteavtalets bestämmelser. Det saknar dock betydelse vilken typ av regel som det handlar om, dvs. huruvida den är specifik eller generell.

Det kan ifrågasättas om sammanslagningen av samtliga skatteflyktsregel är att benämna som klok. Av kommentar följer att ordet skatteflyktsregler i t.ex. punkt 9.2 och punkt 22.1 generellt avser alla typer av skatteflyktsregler. Frågan kan ställas varför det finns ett behov av att ge exempel på vissa typer av specifika regler i t.ex. punkt 23 i kommentaren, som enligt kommentaren kan användas för att bekämpa skatteflykt. Är det inte så att dessa regler faller in under punkt 22.1?

Av punkt 9.6 i kommentaren framgår en antydning till svar. Ur punkten följer att trots den möjlighet som finns att använda sig av generella skatteflyktsregler, kan det fortfarande finnas behov av specifika regler. Det rör sig främst om fall där det inte är tekniskt möjligt att använda sig av generella skatteflyktsregler.¹⁷⁹ Dock framgår det inte varför ett behov finns av att ge exempel såsom det görs i t.ex. punkt 23.

Arnold menar att punkt 9.6 i kommentaren syftar till att visa att interna skatteflyktsregler fortfarande kan tillämpas, trots att det finns specifika skatteflyktsbestämmelser i skatteavtal. Detta framgår dock inte speciellt tydligt vilket det, enligt honom, borde ha gjort.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Zimmer, s. 25.

¹⁷⁸ Problematiken gällande fastställandet av skattskyldighet behandlas vidare i avsnitt 5.4.

¹⁷⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.6.

¹⁸⁰ Arnold, s. 251.

5.3 Vad krävs för att kunna tillämpa generella skatteflyktsregler?

5.3.1 Skatteflykt = missbruk av skatteavtal

För att interna skatteflyktsregler ska vara möjliga att tillämpa, måste det röra sig om just skatteflykt. Vad innebär då skatteflykt som begrepp?

Som tidigare nämnts är ett av syftena med kommentaren att förhindra skatteflykt.¹⁸¹ Någon närmare definition av vad skatteflykt innebär ges inte.¹⁸² För att beskriva skatteflykt används istället ordet *abuse* genomgående i kommentaren. Detta har i svensk doktrin översatts till missbruk.¹⁸³ I kommentaren ges exempel på vad detta missbruk kan vara. Där anges att en person som ändrar hemvist i syfte att undgå beskattning av värdeökningar på sina aktier kan konstituera ett missbruk av skatteavtal.¹⁸⁴ Utgångspunkten enligt modellavtalets kommentar är att ett skatteavtals förmåner inte ska vara tillämpliga om det huvudsakliga ändamålet med transaktionen är att tillgodogöra sig dessa förmåner. Detta om det dessutom skulle strida mot syftet med skatteavtalet ifall skatteförmånerna beviljades. Skatteflykt är följaktligen att likställa med situationer där en skatteförmån i skatteavtalen beviljas och detta samtidigt utgör ett missbruk av skatteavtalet.¹⁸⁵

5.3.2 Missbruk = A guiding principle

Det är uppenbart att ett missbruk av skatteavtal är att jämställa med skatteflykt. Vad som avses med missbruk är dock oklart. I kommentaren ges dock viss vägledning kring vad ett missbruk är.¹⁸⁶

Av punkt 9.4 i kommentaren framgår att en skatteförmån i ett skatteavtal inte ska beviljas när det är frågan om ett missbruk av skatteavtalet. Sättet på vilket det sker är genom användningen av interna skatteflyktsregler. Av kommentaren framgår även att viss försiktighet ska iakttas. I punkt 9.5 stadgas att staterna inte ska anta att det handlar om missbruk alltför lättvindigt. Därför återfinns en riktlinje som berör den situation när missbruket är av sådan karaktär att skatteförmåner inte bör beviljas. Riktlinjen kan ses som en slags definition av missbruk av skatteavtal.¹⁸⁷

¹⁸¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 7.

¹⁸² Jfr kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 7–26.

¹⁸³ Jfr t.ex. Ceije, s. 72ff.

¹⁸⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 8–9.

¹⁸⁵ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 9.4–9.5, se även Ceije, s. 72 f.

¹⁸⁶ Se t.ex. Martin Jimenez (2004), s. 27, Arnold, s. 250 f.

¹⁸⁷ Se kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 9.4 och 9.5.

”[...]A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where [(ett)] a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and [(två)] obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.”¹⁸⁸

I kommentaren uttrycks rekvisiten som *a guiding principle*. Arnold påpekar att användningen av *a* istället för *the* öppnar för andra möjligheter och att riktlinjen därmed inte är uttömmande. Vad dessa *andra möjligheter* skulle kunna vara vidareutvecklar Arnold däremot inte. Istället hävdar han att det troligtvis rör sig om att OECD inte helt ville utestänga möjligheten till andra lösningar.¹⁸⁹

Först kan konstateras att det första rekvisitet (ett) handlar om att *ett* av syftena med transaktionen ska vara att uppnå skatteförmåner. Det finns följaktligen inget krav på att det ska vara det *enda* syftet.¹⁹⁰ Frågan kan dock ställas om inte alla transaktioner i samband med skatteavtal faktiskt har som syfte att uppnå skatteavtalets skatteförmåner. Detta är som jag ser det anledningen till det andra rekvisitet (två). Det räcker inte om syftet är att uppnå skatteförmåner, beviljandet av skatteförmånerna måste dessutom strida mot ändamålet och syftet med skatteavtalet.

Det andra rekvisitet (två) handlar om att erhållandet av skatteförmånen strider mot ändamålet och syftet med skatteavtalets bestämmelser.¹⁹¹ Enligt Arnold är det en relativt vag och otydlig formulering. Det är enligt hans åsikt allt för lättvindigt att hävda att en transaktion missbrukar skatteavtalet enbart mot bakgrund av att syftet med skatteavtalet är att förhindra skatteflykt. Detta blir ett cirkelresonemang, dvs. syftet med skatteavtal är att förhindra skatteundandragande. Missbruk av ett skatteavtal innebär automatiskt ett skatteundandragande. Om skatteförmånerna då beviljas strider detta mot syftet. Sålunda krävs en mer ingående analys för att kunna svara på om en viss transaktion strider mot syftet med skatteavtalet. Svårigheten ligger här i att veta om missbruket strider mot syftet med skatteavtalet, dvs. om beviljandet av skatteförmånen, under omständigheterna, inte är i enlighet med syftet med skatteavtalet. Här krävs ett test av den aktuella transaktionen för att undersöka om den specifika transaktionen strider mot syftet med skatteavtalet.¹⁹²

Det är värt att poängtera att alla rättshandlingar där skatteförmåner uppnås via skatteavtal *inte* automatiskt i sig utgör ett missbruk av skatteavtal. Skatteplanering är inte olagligt förutsatt att det sker inom lagstiftningens givna ramar. Ett givet mål för företag är att maximera vinster, något som b.l.a. uppnås genom minimerande av skatt. Stater förväntar sig heller inte att företag ska försöka betala så mycket skatt som möjligt. Viktigt att ha i

¹⁸⁸ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.5.

¹⁸⁹ Arnold, s. 247 not 19.

¹⁹⁰ Arnold, s. 247 se även kommentaren till OECD:s modellavtal, p 9.5.

¹⁹¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, p 9.5.

¹⁹² Arnold, s. 247, se även Arnold och van Weeghel, s. 93 f.

åtanke är därför följande. När företag utför rättshandlingar i syfte att minimera skattebetalningen, är det inte självklart att detta är att bedöma som ett missbruk av skatteavtal. Domstolar bör således iaktta försiktighet när bedömning görs av huruvida det rör sig om ett missbruk av skatteavtal eller ej.¹⁹³

Här finns dock ett problem. Martin Jimenez hävdar att kommentaren till viss del även klassificerar laglig skatteplanering som missbruk och inte bara olaglig sådan.¹⁹⁴ Kommentaren kan tolkas som att transaktioner där skattebetalaren enligt avtalet betalar skatt i en stat med väldigt låg skattesats kan ses som missbruk. Flertalet transaktioner där t.ex. företag bedriver verksamhet i en stat med låg skattesats, bör enligt Martin Jimenez inte automatisk klassificeras som missbruk av skatteavtal.¹⁹⁵ I stort menar Martin Jimenez att kommentaren likställer *treaty-shopping* med missbruk av skatteavtal. I detta inbegriper kommentaren även utnyttjandet av kryphål i lagstiftningen. Då det inte finns någon definition av missbruk ser Martin Jimenez ett behov av en definitionsartikel i modellavtalet.¹⁹⁶

Sammanfattningsvis konstaterar jag att det måste föreligga en missbrukssituation för att det ska röra sig om skatteflykt. Mot bakgrund av kommentaren är det således en förutsättning att skatteavtalet missbrukas för att en intern generell skatteflyktsregel ska kunna tillämpas. Av kommentaren följer det att beviljandet av en skatteförmån som strider mot syftet och ändamålet med skatteavtalet utgör en missbrukssituation.

5.3.3 Missbruk i förhållande till den interna lagstiftningen

En viktig aspekt vid missbruksbedömningen är huruvida bedömningen i skatteavtalet skiljer sig från den interna lagstiftningens bedömning. Av punkt 22.1 i kommentaren framgår det att förbehållen om missbruk i punkt 9.5 måste uppfyllas för att möjligheten att tillämpa interna skatteflyktsregler ska finnas.¹⁹⁷ Vidare framgår det att ett missbruk av ett skatteavtal automatiskt är ett missbruk av en stats interna skattelagstiftning.¹⁹⁸ Vid tillämpningen av generella skatteflyktsregler på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, anses dessa inte komma i konflikt med skatteavtalets bestämmelser. Mot bakgrund av att syftet med skatteavtal är att förhindra skatteflykt, måste detta betyda att bestämmelserna i skatteavtalet och de interna skatteflyktsreglerna har liknande syn på skatteflykt. Ett missbruk av skatteavtalet innebär således ett missbruk av en stats interna skatteflyktsregler.¹⁹⁹

¹⁹³ Arnold, s. 247, se även Arnold och van Weeghel, s. 93 f.

¹⁹⁴ Martin Jimenez (2004), s. 18.

¹⁹⁵ Martin Jimenez (2004), s. 19.

¹⁹⁶ Martin Jimenez (2004), s. 27.

¹⁹⁷ Kommentaren till OECD:s modellavtal, se hänvisning till punkt 9.5 i punkt 22.1.

¹⁹⁸ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

¹⁹⁹ Arnold, s. 250.

För att se om en transaktion strider mot syftet med skatteavtalet måste ett test utföras. Dels för att undersöka om det är en missbrukssituation enligt den interna lagstiftningen, dels för att undersöka om rekvisiten i punkt 9.5 i kommentaren är uppfyllda. Frågan som omedelbart uppstår är vad resultatet blir i de fall utfallet av testet skiljer sig åt.²⁰⁰

Teoretiskt sett skulle en situation kunna uppstå där kommentaren står nekande till ett missbruk, emedan den interna lagstiftningen hävdar det motsatta. I praktiken torde detta dock inte vara möjligt. Skälet är, utöver kommentarens ovan nämnda utgångspunkt, framförallt två stycken.

För det första grundar sig missbruksbedömningen i att beviljandet av förmånen strider mot syftet med avtalet. En ordagrann tolkning av skatteavtalet leder med stor sannolikhet till att användandet av en intern skatteflyktsregel begränsas. Detta eftersom det kan vara svårt att utifrån ordalydelsen fastställa syftet med skatteavtalet. Istället krävs det en vidare tolkning för att utröna syftet med skatteavtalet.²⁰¹ Följer avtalet OECD:s modellavtal innebär detta att modellavtalets principer som manifesteras i kommentaren utgör parternas syn på vad syftet är. Framförallt gäller detta det som framgår i kommentaren om syftet med skatteavtal. Det vore då orimligt för en stat att först ha en syn på vad missbruk är, dvs. beviljande av en rättshandling som strider mot syftet med avtalet. För att sedan samtidigt göra en annan bedömning enligt sin interna lagstiftning.²⁰²

För det andra menar Arnold att punkt 9.5 i kommentaren bör läsas som att stater inte ska neka skatteförmåner då det inte klart framgår att det är fråga om missbruk. Enligt Arnold är det mer en teoretisk fråga när det handlar om huruvida en stat anser att det rör sig om en missbrukssituation utan att kommentaren har samma syn. För vilken avtalspart vill ingå avtal med en stat som har mer sträng syn på skatteflykt än kommentaren och därmed tenderar att hantera samtliga situationer som skatteflyktsituationer?²⁰³

Av kommentaren framgår som nämnts att ett missbruk av ett skatteavtal automatiskt är ett missbruk av en stats interna skattelagstiftning.²⁰⁴ Utgångspunkten i kommentaren är dock att det endast är den stats interna lagstiftning, vars skatteflyktsregler tillämpas som åsyftas. Ett skatteavtal har dock minst två parter. Frågan är då om det även är ett missbruk enligt den andra partens interna lagstiftning.²⁰⁵ Martin Jimenez menar att ett missbruk av ett skatteavtal kan definieras som en situation där (ett) skattesubjektet försöker undgå beskattning i det ena eller båda avtalsparternas stater och (två) transaktionen går emot de förväntningar och policyn som dels parterna

²⁰⁰ Arnold, s. 250.

²⁰¹ Arnold och van Weeghel, s. 96.

²⁰² Jfr Arnold och van Weeghel, s. 97.

²⁰³ Arnold, s. 250.

²⁰⁴ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

²⁰⁵ Jfr Arnold, s. 250, Martin Jimenez (2002), s. 545, jfr även Arnold och van Weeghel, s. 97 f.

har, dels följer av skatteavtalet. Det torde därför krävas att båda parterna upplever det som ett missbruk.²⁰⁶ Arnold och van Weeghel menar att det hos parterna måste finnas en gemensam nämnare. Det kan argumenteras för att kommentaren återspeglar de förväntningar som parterna har på skatteavtalet. Detta förutsätter att det inte finns något i avtalet som pekar på något annat.²⁰⁷

Sammanfattningsvis ges i kommentaren en definition av vad missbruk av skatteavtal är. För att en skatteflyktssituation ska föreligga krävs det dels att det rör sig om ett missbruk, dels att missbruket i sig strider mot syftet med skatteavtalet. Huruvida det strider mot syftet med skatteavtalet torde avgöras enligt parternas interna lagstiftning.

Trots att det i punkt 9.5 i kommentaren ges en definition på vad som är att anse som missbruk, är det genom den nationella lagstiftningen som detta avgörs. Detta innebär dock inte att en stat helt kan bortse från skatteavtalet och punkt 9.5 i kommentaren. Enligt min mening ska punkt 9.5 tolkas som en förutsättning vid tillämpningen av interna generella skatteflyktsregler. Då det inte framgår i kommentaren att parterna måste ha en gemensam syn på vad missbruk av skatteavtal är, är det önskvärt med ett förtydligande från OECD.

5.3.4 Behovet av försiktighet

I punkt 9.5 i kommentaren framgår att stater inte bör använda sig av interna skatteflyktsregler på sådant sätt att skatteförmåner förhindras när de egentligen bör beviljas. Det krävs följaktligen att en viss mån av försiktighet iakttas. Visserligen kan detta tolkas som en relativt överflödigt skrivelse, då ingen stat vill ingå avtal med en stat som inte beviljar avtalets skatteförmåner. Det är därför osannolikt att stater medvetet skulle förhindra skatteförmåner genom att utnyttja skrivelsen i punkt 9.5 i kommentaren. Fortfarande återstår dock möjligheten för stater att använda skatteflyktsregler genom att hänvisa till att det handlar om ett missbruk av avtalet. Här menar Arnold och van Weeghel att det krävs någon typ av gränsdragning i kommentaren för hur långt en stat kan gå när den hävdar att det är ett missbruk.²⁰⁸ Genom *a guiding principle* skapas dock en form av balans vilket förhindrar en godtycklig användning av skatteflyktsregler.²⁰⁹

²⁰⁶ Martin Jimenez (2002), s. 545, se även Arnold och van Weeghel, s. 97 f., Ceije, s. 72 f., jfr Dahlberg (2012), s. 251f. Att både parterna samtidigt ska se det som ett missbruk är inte nödvändigt enligt kommentaren. I punkt 9.2 i kommentaren åsyftas bara en stat och inte att både stater har samma syn. Martin Jimenez tolkning går därför ett steg längre. Jag instämmer i tolkning att båda parterna bör uppfatta det som ett missbruk. Utgångspunkten är enligt kommentaren att missbruk av skatteavtal är ett missbruk av t.ex. staten A:s interna lagstiftning. *E contrario* blir då ett missbruk av stats A:s interna lagstiftning missbruk av skatteavtalet. Då staten A har avtal med staten B kan det hävdas att det även är ett missbruk enligt staten B:s syn.

²⁰⁷ Arnold och van Weeghel, s. 98.

²⁰⁸ Arnold och van Weeghel s. 95 f., jfr Sallander s. 194 f., Matteotti, s. 344.

²⁰⁹ Arnold, s. 247, se även Arnold och van Weeghel, s. 93 f.

I kommentaren finns det ytterligare skrivelser som förordar en försiktig användning av interna skatteflyktsregler. Av punkt 22.2 följer att om det inte finns klara bevis på att ett missbruk föreligger ska staterna så långt som möjligt försöka följa de åtaganden som följer av skatteavtalet.²¹⁰ Martin Jimenez menar att syftet med denna punkt är att de skattesubjekt som inte missbrukar skatteavtalet ska garanteras skatteförmånerna som följer av avtalet.²¹¹

5.4 Vad krävs för att någon konflikt mellan generella skatteflyktsregler och skatteavtal inte ska anses uppstå?

5.4.1 Krav på att generella skatteflyktsregler ska grunda skattskyldighet

För att en skatteflyktsregel ska kunna tillämpas, måste det föreligga en missbrukssituation. Oklart är dock huruvida fler faktorer spelar in vid tillämpningen av interna skatteflyktsregler.

Av kommentaren följer att:

”[...] to the extent these anti-avoidance rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability, they are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule, there will be no conflict between such rules [skatteflyktsregler] and the provisions of tax conventions.”²¹²

Enligt kommentarens huvudregel följer att tillämpningen av interna skatteflyktsregler inte kan komma i konflikt med bestämmelserna i skatteavtal. Således kan dessa regler utan problem tillämpas för att förhindra skatteflykt. Sättet detta sker på är t.ex. genom att skatteflyktsregler används för att omklassificera vissa transaktioner. Syftet är att skatteavtalets bestämmelser sedan kan användas som vanligt, men följden blir att den skatteavtalsrelaterade skatteflykten omöjliggörs. I praktiken kvarstår beskattning i den stat som utnyttjar sina interna skatteflyktsregler.²¹³

Grunden i detta vilar helt på antagandet om att generella interna skatteflyktsreglerna grundar skattskyldighet enligt den interna lagstiftningen. Således omfattas inte reglerna av skatteavtal och deras tillämplighet påverkas därmed ej. Med anledning av detta kan de generella

²¹⁰ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 22.2.

²¹¹ Martin Jimenez (2004), s. 23.

²¹² Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

²¹³ Arnold, s. 250.

skatteflyktsreglerna inte komma i konflikt med bestämmelserna i avtalet. Följaktligen begränsas reglerna heller inte av skatteavtalet.²¹⁴

En första fråga som uppstår är den om samtliga generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet såsom OECD anför i kommentaren. En andra fråga är varför skatteflyktsreglerna inte påverkas. Jag analyserar kort först frågan om vad som avses med uttrycket påverkas inte. Därefter görs en fördjupning av frågan om samtliga generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet. Som framgått är detta tätt sammankopplat med skälet till varför någon konflikt inte kan anses uppstå.

5.4.2 Närmre om varför generella skatteflyktsregler inte påverkas av skatteavtal

Enligt OECD är skälet till varför en konflikt inte kan anses föreligga den att intern lagstiftning inte påverkas av skatteavtalet.²¹⁵ Skälet till att reglerna inte påverkas, hänförs till att rättshandlingen inte omfattas av skatteavtalet. Således berörs den skattskyldiges skattskyldighet inte av skatteavtalet utan grundas i intern rätt.²¹⁶

En intern skatteflyktsregel kan utifrån en teknisk synvinkel omklassificera transaktioner, t.ex. genom att något klassificeras som utdelning istället för lön. Detta är en företeelse som accepteras av modellavtalet i exempelvis modellavtalets artiklar 10, 23A och 23B. Användningen av en sådan regel, kan därmed inte anses komma i konflikt med skatteavtalet.²¹⁷ Vidare framgår det också att skatteflyktsregler i princip angriper sådana situationer som inte ”skyddas” av skatteavtal, dvs. den del av transaktionen som syftar till missbruk av skatteavtalet. Dessa situationer omfattas således inte av skatteavtalet.²¹⁸

OECD påpekar även att så länge andra stater anser sig kunna ha en skattelagstiftning som tenderar att ha negativ effekt på andra staters beskattning, måste andra stater ges möjlighet att skydda sin suveränitet. Syftet med skatteavtal är inte att ersätta olika staters skyddsregler för rättvisa och opartiskhet i en stats skattelagstiftning. En majoritet av OECD:s stater anser att det är nödvändigt med interna skatteflyktsregler för att

²¹⁴ Se kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2 och punkt 22.1.

²¹⁵ Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

²¹⁶ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (1986), punkterna 43–48, jfr även kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 22–26.

²¹⁷ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (1986), punkterna 45, jfr även kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 22–26.

²¹⁸ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (1986), punkterna 43–48, jfr även kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 22–26.

rättvisa och opartiskhet i en stats skattelagstiftning ska bibehållas. OECD menar dock att det bara är acceptabelt under förutsättning att användandet av skatteflyktsregler inte utvidgas till att omfatta situationer som inte klart är skatteflyktsituationer. Vanliga ekonomiska transaktioner ska inte hindras.²¹⁹

Martin Jimenez menar emellertid att skatteavtal i sig påverkar skattskyldigheten. Sambandet mellan skatteflyktsregler och skattskyldigheten kan därför inte utgöra ett giltigt argument som hävdar att skatteavtal och skatteflyktsregler agerar på två skilda plan. Jimenez menar att visserligen ger generella skatteflyktsregler skattemyndigheter möjlighet att utöka skattskyldigheten, men detta påverkas främst av skatteavtalen.²²⁰

Martin Jimenez hävdar framförallt att generella skatteflyktsregler inte fastställer de kriterier som leder till skattskyldighet utan de används för att säkerställa en korrekt tillämpning av skatteregler. Specifika skatteflyktsregler är däremot del i fastställandet av skattskyldighet. Detta sker genom definitionen och förtydligandet av innebörden av tvivelaktiga transaktioner, eller vid likställandet av vissa ekonomiska transaktioner med skattepliktiga transaktioner. Enligt Martin Jimenez måste därför en distinktion göras mellan de båda. Detta är av betydelse för giltigheten av argumentet att generella skatteflyktsregler inte påverkas av skatteavtal.²²¹

Grunden för Martin Jimenez påstående är att generella skatteflyktsregler inte ligger till grund för skattskyldighet. Fastställandet av de kriterier som leder till skattskyldighet är däremot utgångspunkten i OECD:s huvudregel om att någon konflikt inte kan uppstå mellan generella skatteflyktsregler och skatteavtal. Svaret på huruvida det förhåller sig på detta sätt, nås genom två frågor, nämligen (ett) om samtliga generella skatteflyktsregler utgör en del i fastställandet av skattskyldighet och (två) om så inte är fallet, kan OECD:s syn på att en konflikt inte kan uppstå anses som felaktig. Jag svarar först på den första frågan.

5.4.3 Grundar samtliga generella skatteflyktsregler skattskyldighet?

Merparten skatteflyktsregler kan beskrivas som regler som dels fastställer fakta, dels används för tolkning och tillämpning av skatteregler. Någon egentlig skillnad förekommer inte mellan de båda. Istället för olika juridiska konsekvenser handlar det om vilket perspektiv som anläggs. Det är därför viktigt att närmare analysera vad fastställandet av skattskyldighet innebär.²²²

²¹⁹ OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (1986), punkterna 43–48, jfr även Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal 1992 års version, punkterna 22–26.

²²⁰ Martin Jimenez (2004), s. 22 f.

²²¹ Martin Jimenez (2004), s. 19.

²²² Zimmer, s. 25.

Inledningsvis kan konstateras att skattskyldighet kan grundas genom fastställande av konkreta fakta. Merparten skatteflyktsregler fastställer dock inte sådana fakta. Avgörandet av detta sker istället genom s.k. bevisregler. En andra möjlighet att grunda skattskyldighet är genom fastställande av juridiska fakta. Detta rör sig t.ex. om principer över hur ett avtal ska tolkas eller om det överhuvudtaget är ett avtal. Det tredje alternativet tar utgångspunkt i att genom tolkning fastställa skattskyldighet. Detta kan vara exempelvis huruvida en utbetalning utgör lön eller utdelning. Till denna kategori hör även fall där transaktioner bortses ifrån. När det kommer till fastställandet av skattskyldighet finns det följaktligen tre olika utgångspunkter. Den första delen handlar om konkreta fakta, den andra delen om juridiska fakta och den tredje delen handlar om tolkning.²²³

Det är främst det andra och tredje alternativet som är av intresse vad gäller generella skatteflyktsregler. I båda fallen handlar det om en juridisk process som styrs av juridiska överväganden. Det kan således konstateras att generella skatteflyktsregler är del i fastställande av skattskyldighet genom att antingen fastställa juridiska fakta eller genom tolkning. Sett både till fakta och tolkningsperspektiv, blir följden densamma. Beskattning av en inkomst uppnås t.ex. antingen genom att juridiska fakta, genom omklassificering, fastställer att ett skattesubjekt erhållit en utdelning och inte lön, eller genom att skattelagstiftningen tolkas på ett sådant sätt att det rör sig om en utdelning och inte lön.²²⁴

Problemet är att enligt kommentaren kan skatteflyktsregler bara hänföras till det andra sättet, dvs. fastställandet av juridiska fakta. OECD gör i kommentaren således ingen distinktion mellan fastställandet av juridiska fakta och tolkning. Samtliga skatteflyktsregler behandlas på samma sätt.²²⁵ Enligt Zimmer rör problemet det faktum att OECD har den utgångspunkten att generella skatteflyktsregler endast fastställer juridiska fakta. Med andra ord är det bara den här typen av generella skatteflyktsregler som faller in under OECD:s syn på fastställandet av skattskyldighet.²²⁶ van Weeghel menar därför att kommentaren är otydlig och inte ger tillräcklig vägledning vid fastställandet av skattskyldighet.²²⁷ Generella skatteflyktsregler kan likväl fastställa skattskyldighet antingen genom juridiska fakta eller tolkning.²²⁸

²²³ Zimmer, s. 25, Användandet av alternativen tolkning, juridiska fakta eller konkreta fakta för att fastställa skattskyldighet är begrepp som Zimmer använder. Se även Arnold, s. 251 f. som dock enbart uppfattar det som två alternativ: tolkning eller fakta (juridiska och konkreta). För en än mer sofistikerad uppdelning se Arnold, s. 251 not 37.

²²⁴ Zimmer, s. 26.

²²⁵ Zimmer, s. 25, Martin Jimenez (2004), s. 19, Arnold, s. 251, Arnold och van Weeghel s. 91 och 100.

²²⁶ Zimmer, s. 25 f., Arnold, s. 251 f.

²²⁷ Arnold och van Weeghel, s. 100.

²²⁸ Zimmer, s. 25 se även Arnold, s. 251 f.

5.5 Möjligheter att tillämpa en generell skatteflyktsregel utan att någon konflikt kan anses uppstå

5.5.1 Inledning

OECD:s utgångspunkt i kommentaren är som tidigare nämnts den att generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet. Därmed kan de heller inte komma i konflikt med skatteavtal då reglerna inte påverkas av dem. Sammanhangets komplexitet framgår av det som diskuteras ovan. Frågan som uppstår är om en generell skatteflyktsregel som inte grundar skattskyldighet utifrån kommentarens perspektiv, kan tillämpas utan att det uppstår en konflikt med skatteavtalet.

Utifrån OECD:s utgångspunkt redogör jag för fyra möjliga tolkningar av varför en skatteflyktsregel kan tillämpas, utan att det en konflikt kan anses uppkomma. Framförallt belyses här tillämpningen av generella skatteflyktsregler som grundar skattskyldighet enligt tolkningsalternativet. Alternativen bör inte ses som helt fristående från varandra.

Utgångspunkten för uppsatsen är kommentaren och OECD:s ståndpunkt att ingen konflikt kan uppstå. Detta baseras på att tillämpningen av skatteflyktsregeln inte påverkas av skatteavtalet. Att så verkligen är fallet är inte en självklarhet. Både nationellt och internationellt finns en omfattande diskussion som tar utgångspunkt i att det trots allt kan föreligga en konflikt mellan interna skatteflyktsregler och skatteavtal.²²⁹

²²⁹ Framförallt rör detta problematiken kring *tax treaty override*. Frågan är om huruvida skatteflyktsregler har företräde framför skatteavtal. Vidare är frågan om skatteflyktsregler kan tillämpas på folkrättslig grund och mot bakgrund av principen om *pacta sunt servanda*. Relevant är också huruvida konflikten är verklig eller skenbar. Detta ligger dock utanför uppsatsens omfattning och berörs därför inte. För vidare läsning gällande begreppet *tax treaty override* se OECD, *Tax Treaty Override* (1989). För vidare läsning kring problematiken ur ett internationellt perspektiv se t.ex., Martin Jimenez (2002), Ward och Maisto (2012). Se också van Weeghel och Gunn som tar en folkrättslig utgångspunkt genom *abuse of doctrine*. Se även Michel som tar utgångspunkt i principen om *pacta sunt servanda*. För en komparativ studie av hur problematiken har hanterats i olika stater se, Simmons. För vidare läsning utifrån det svenska perspektivet se t.ex., Hilling (2008), Mutén och Kleist (2011). Se även t.ex., Aldén och Grundström som berör frågan huruvida konflikten är verklig eller skenbar. Huruvida en skatteflyktsregel har företräde framför ett skatteavtal har också berörts i praxis, se t.ex. RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112.

5.5.2 Alternativ 1. Generella skatteflyktsregler fastställer skattskyldighet genom juridiska fakta

Det första alternativet är det mest självklara och tar helt utgångspunkt i kommentaren och avsnitt 5.4.3 om fastställandet av juridiska fakta. Alternativet innebär att generella skatteflyktsregler fastställer juridiska fakta på vilka nationella regler och skatteavtalsbestämmelser sedan tillämpas. Den generella skatteflyktsregeln grundar skattskyldighet och vid dess tillämpning kan det därmed enligt kommentaren inte uppstå en konflikt. Detta då skatteavtalet inte påverkar tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln.²³⁰

5.5.3 Alternativ 2. Utgångspunkt i artikel 3.2 i OECD:s modellavtal

Genom en generell skatteflyktsregel ges i många fall möjlighet att omklassificera en transaktion. Om ett begrepp inte är klargjort tydligt nog i skatteavtalet kan begreppet enligt artikel 3.2 i OECD:s modellavtal definieras enligt intern rätt, om annat inte framgår av skatteavtalets kontext. Genom användandet av en generell skatteflyktsregel sker definition enligt den interna rätten. Någon konflikt uppstår inte då utgångspunkten för tillämpningen av skatteavtalet är den generella skatteflyktsregeln. Det kan argumenteras för att en tolkning av skatteavtalet kräver en annan definition. Arnold och van Weeghel menar dock att det är inte möjligt med tanke på att det rör sig om en missbrukssituation.²³¹

En förutsättning är att skatteflyktsregeln grundar skattskyldighet genom fastställandet av juridiska fakta. Om så inte är fallet är detta inte en möjlig utväg. En möjlig användning är när t.ex. skatteavtalet används som ett tolkningsmedel i enlighet med Wienkonventionen.²³²

5.5.4 Alternativ 3. Generella skatteflyktsregler fastställer skattskyldighet genom tolkning

Det tredje alternativet handlar om att generella skatteflyktsregler är del i fastställandet av skattskyldighet utifrån tolkningsperspektivet. Detta sker genom tolkning av den interna lagstiftningen.²³³

Huruvida en konflikt kan anses uppstå mellan en generell skatteflyktsregel och skatteavtalet, beror på om tillämpningen av skatteflyktsregeln begränsas

²³⁰ Jfr ovan avsnitt 5.4.3 se även kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 9.2.

²³¹ Arnold och van Weeghel, s. 117 ff., jfr även Arnold s. 251 f.

²³² Jfr Arnold och van Weeghel, s. 117 ff.

²³³ Arnold, s. 251, jfr även Zimmer, s. 25 f.

av skatteavtalet. För att skatteavtalet ska kunna begränsa tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln krävs att transaktionen omfattas av skatteavtalet, vilket beror på hur skatteavtalet tolkas.²³⁴

I princip outtalat är det faktum att det inte finns någon möjlighet att nyttja intern skattelagstiftning för att uppnå skattefordelar när det rör sig om en skatteflyktsituation. Skatteflykt innefattas generellt inte av syftet och ändamålet med intern skattelagstiftning. Liknande kan anföras vad gäller skatteavtal.²³⁵ Av kommentaren framgår det att syftet med skatteavtal är att förhindra skatteflykt. Därmed ska skatteavtal enligt kommentaren inte tolkas på så sätt att de begränsar möjligheten tillämpa interna generella skatteflyktsregler.²³⁶

Om skatteavtalet tolkas på det sätt att det inte är tillämpligt på missbrukssituationer, möjliggörs tillämpning av en generell skatteflyktsregel utan att någon konflikt kan anses uppstå. Huruvida en missbrukssituation föreligger avgörs enligt den interna generella skatteflyktsregeln. Ett missbruk av skatteavtalet är ett missbruk av intern lagstiftning. Om det är att betrakta som skatteflykt enligt den interna skatteflyktsregeln är det också det enligt skatteavtalet. Därmed kan hävdas att tolkningen av skatteavtalet i ljuset av dess syfte är avgörande för möjligheten att begränsa tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln. Om tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln inte begränsas kan en konflikt inte anses uppstå. Detta då skatteavtalet inte omfattar den skatteflyktsituation som den generella skatteflyktsregeln avser att förhindra.²³⁷

Explicit framgår det inte av kommentaren att en generell skatteflyktsregel som är del av fastställandet av skattskyldighet genom tolkning kan tillämpas utan att en konflikt kan anses uppstå. Trots detta finns det alltså möjlighet att tillämpa en sådan skatteflyktsregel utan att en konflikt kan anses uppstå.²³⁸

En förutsättning torde vara att 2003 års version av kommentaren används som tolkningsmedel vid tolkning av skatteavtalet. Som tidigare nämnts var kommentaren före 2003 års revidering relativt oklar när det gällde möjligheten att tillämpa skatteflyktsregler. Genom att skrivelsen om syftet i punkt 7 i kommentaren infördes, har ett förtydligande skett. Arnold menar att det enligt kommentaren nu framgår att skatteavtal inte ska tolkas på det sätt att de förhindrar tillämpningen av skatteflyktsregler. Vidare följer även

²³⁴ Arnold, s. 251.

²³⁵ Arnold, s. 251.

²³⁶ Arnold, s. 251, jfr kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 7.

²³⁷ Arnold, s. 251, Martin Jimenez (2004), s. 18 f.

²³⁸ Arnold s. 251, Zimmer, s. 26, Martin Jimenez (2004), s. 19, Arnold och van Weeghel, s. 91, jfr kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 22.1. Det kan enligt min åsikt vara väl värt att diskutera om det inte skulle kunna hävdas att denna typ av generella skatteflyktsregler i själva verket inkluderas av kommentaren. Processen innebär indirekt att skattskyldighet fastställs. Även förklaringen till varför skatteavtalet inte påverkas av tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln är snarlik (jfr avsnitt 5.4.2 och 5.4.3). Åtminstone hade ett förtydligande varit en bra idé.

att ett skatteavtals skatteförmåner inte ska beviljas i fall när det rör sig om ett missbruk av skatteavtalet.²³⁹

5.5.5 Alternativ 4. Utgångspunkt i skatteavtalstillämpningen

Det fjärde alternativet har sin utgångspunkt i själva skatteavtalstillämpningen. Sallander menar att skatteavtalets tillämpning får ge vika för den generella skatteflyktsregeln redan i steg två i skatteavtalstillämpningen. Beskattning sker där helt enligt intern rätt. Därmed uppstår ingen konflikt. Hon baserar detta på uttalandet om att skatteflyktsregler inte kan komma i konflikt med skatteavtal under förutsättning att det finns klara bevis för att ett missbruk föreligger.²⁴⁰ Sallander menar att det följer av kommentaren att skatteflyktsregler grundar skattskyldighet i steg ett och att skatteavtalet sedan tillämpas i steg två. Frågan om konflikt blir därmed irrelevant.²⁴¹

Frågan är om Sallanders resonemang verkligen är att betrakta som ett enskilt alternativ. Utgångspunkten för Sallander är OECD:s ståndpunkt i kommentaren om att någon konflikt inte kan anses uppstå eftersom generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet. Detta bygger egentligen på alternativ 1. Som jag har visat i avsnitt 5.4.3 är det tveksamt om huruvida samtliga generella skatteflyktsregler verkligen grundar skattskyldighet såsom kommentaren åsyftar. Sallander tar helt enkelt ingen hänsyn till detta. Istället bör Sallanders resonemang mer uppfattas som det inbegrips i mitt alternativ 1. Alternativ kan det ses som en förklaring till varför en konflikt inte kan anses uppstå.

Vidare menar Sallander att kommentaren öppnar för en möjlighet att tillämpa generella skatteflyktsregler trots att det har uppstått en konflikt. Sallander menar att detta följer av punkt 7.1 kommentaren som anger att stater inte troligen skulle ingå skatteavtal som medför att deras interna skatteflyktsregler inte är tillämpliga. Hon menar att detta innebär att det finns vissa regler som automatisk ges företräde framför skatteavtalet. Utgångspunkten är här att det föreligger en konflikt.²⁴²

Jag instämmer i Sallanders resonemang om att det finns en möjlighet att tillämpa skatteflyktsregler om en konflikt anses uppstå. Jag är däremot mycket tveksam till om denna möjlighet ges av kommentaren såsom det sätt på vilket Sallander argumenterar för. Jag har svårt att tolka kommentaren på så vis att vissa regler ska ges företräde framför skatteavtalet. Enligt min åsikt framgår det tydligt att själva utgångspunkten i kommentaren är att det inte kan uppstå en konflikt.

²³⁹ Arnold, s. 248.

²⁴⁰ Sallander, s. 192 f.

²⁴¹ Sallander, s. 192 f.

²⁴² Sallander, s. 193 f.

Vidare kan Sallanders argumentation ifrågasättas utifrån den hänvisning som hon gör till punkt 7.1 kommentaren. Sallander hävdar här att stater sannolikt inte skulle ingå skatteavtal av det slag som gör att deras interna skatteflyktsregler inte är tillämpliga. Ett flertal stater har emellertid ingått sådana avtal.²⁴³ Den svenska staten har 81 skatteavtal, vilka ingicks för länge sedan. Främsta syftet var då att undvika dubbelbeskattning. Förlusten av viss beskattning till följd av att någon utnyttjade avtalet, torde ha varit en kalkylerad risk. Skatteavtal bidrar t.ex. till ökad handel och därmed större skattebas. Som Martin Jimenez påpekar tjänar punkt 7.1 mer till syfte att visa att det inte behöver stå i avtalet att skatteflyktsregler är tillämpliga.²⁴⁴ Det är enligt min åsikt en väldigt extensiv tolkning som Sallander gör.

²⁴³ Jfr Martin Jimenez (2002), s. 543

²⁴⁴ Martin Jimenez (2004), s. 18, jfr även tidigare lydelsen i kommentaren till OECD:s modellavtal 1992 års version, punkt 7.

6 Den svenska generella skatteflyktsregeln

6.1 Inledning

Till sist redogör jag nu för tillämpningen av den svenska generella skatteflyktsregeln på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Den regel som åsyftas här är den svenska skatteflyktslagen. I avsnittet beskriver jag kortfattat först och främst lagens utformning. Därefter sker en genomgång av såväl praxis som doktrin på området. Avslutningsvis görs en praktisk tillämpning av skatteflyktslagen. Syftet med detta avsnitt är att besvara frågan om huruvida den svenska skatteflyktslagen kan tillämpas på skatteavtal. Detta mot bakgrund av kommentaren och beaktande av svensk praxis.

6.2 Skatteflyktslagen

Av 1 § Skatteflyktslagen följer att lagen gäller vid fastställande av underlag för uttagande av kommunal och statlig inkomstskatt.²⁴⁵ Detta sker genom att en rättshandling bortses ifrån. På så sätt tas enligt 2 § skatteflyktslagen ska ingen hänsyn rättshandlingen. En förutsättning för detta är att de fyra rekvisiten i 2 § skatteflyktslagen är uppfyllda. Först och främst krävs att rättshandlingen har medfört en väsentlig skatteförmån (ett) som den skatteskyldige direkt eller indirekt medverkat till (två). Med hänsyn till omständigheterna kan antagandet göras att skatteförmånen har utgjort det övervägande skälet till förfarandet (tre).²⁴⁶ Till sist krävs också att ”ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”²⁴⁷ för att lagen ska kunna tillämpas (fyra).²⁴⁸ 2 § skatteflyktslagen utgör följaktligen en definition på vilka olika skatteflyktsituationer som lagen är tillämplig på.²⁴⁹

²⁴⁵ 1 § skatteflyktslagen.

²⁴⁶ 2 § skatteflyktslagen.

²⁴⁷ 2 § 4 punkten skatteflyktslagen.

²⁴⁸ 2 § 4 punkten skatteflyktslagen.

²⁴⁹ Lodin m.fl., s. 737.

6.3 Tillämpning av skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal i svensk praxis

6.3.1 HFD 2012 ref 20

I Peru-målen²⁵⁰ togs frågan om tillämpning av skatteflyktslagen på skatteavtal delvis upp. Bakgrunden i målet var att ett peruanskt bolag hade likviderats. Frågan var huruvida den i Sverige obegränsat skattskyldige delägaren kunde beskattas för utskiftningslikviden. Skatteverket menade att beskattningen visserligen begränsades av skatteavtalet mellan Sverige och Peru, men att skatteflyktslagen ändå var tillämplig. Den svarande hävdade att skatteflyktslagen inte var tillämplig på rättshandlingar där den svenska beskattningen begränsades av ett skatteavtal.²⁵¹

HFD diskuterade inledningsvis huruvida skatteflyktslagen var tillämplig på skatteavtal. Domstolen konstaterade att det i skatteflyktslagen inte har gjorts något undantag för sådana transaktioner som omfattas av skatteavtal. Avtalet i fråga innehöll inte heller någon uttrycklig bestämmelse som gjorde att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas. Därefter återstod att se vad som framgick av den gemensamma partsavsikten. HFD fann inte något som talade för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit den att de transaktioner som leder till att skatteavtalet bestämmelser kringgås eller missbrukas, inte skulle kunna angripas med skatteflyktslagen. Slutsatsen enligt HFD var att det aktuella förfarande i och för sig kunde prövas mot skatteflyktslagen.²⁵²

HFD gick därefter vidare med en skatteavtalstillämpning i syfte att utröna hur utskiftningslikviden skulle beskattas enligt den svenska inkomstskattelagen och skatteavtalet. Domstolen konstaterade redan här att utskiftningen kunde beskattas i Sverige då det var här som andelarna i bolaget ansågs belägna. Därmed fanns inget behov av att vidare pröva skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtalet.²⁵³

²⁵⁰ HFD 2012 ref. 20.

²⁵¹ HFD 2012 ref. 20.

²⁵² HFD 2012 ref. 20.

²⁵³ HFD 2012 ref. 20.

6.3.2 Analys av målet

Vilken betydelse har domen för det gällande rättsläget?

Utifrån domen drar jag följande slutsatser:

1. Skatteflyktslagen är principiellt tillämplig på alla rättshandlingar som omfattas av skatteavtal.²⁵⁴
2. För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig krävs att det inte står uttryckligen i avtalet att så inte är fallet.²⁵⁵
3. Innan prövningen om skatteflyktslagen är tillämplig ska en traditionell skatteavtalstillämpning göras.²⁵⁶
4. Vid prövningen om skatteflyktslagen är tillämplig ska den gemensamma partsavsikten utrönas. Om det där inte framgår något annat så kan skatteflyktslagen tillämpas.²⁵⁷

Det ska påpekas att HFD:s uttalande gällande skatteflyktslagens tillämpning på skatteavtal inte var av direkt betydelse för utfallet i målet, dvs. det hade karaktären av *obiter dicta*. Skälet är att HFD inte prövade själva skatteflyktslagen eftersom domstolen fann att skatteavtalet inte begränsade de svenska reglerna. Frågan som därmed uppkommer, är vilket prejudikatvärde som uttalandet har. Detta då uttalanden som är av karaktären *obiter dicta* vanligtvis anses vara av lägre värde.²⁵⁸

Hilling menar att uttalandet trots sin karaktär av *obiter dicta* har ett relativt högt prejudikatvärde. Som skäl anger hon att HFD:s resonemang om skatteflyktslagens principiella tillämplighet är utförligt och tydligt. Vidare nekade HFD samma dag prövningstillstånd i fem liknande mål där Kammarrätten i Jönköping tillämpade skatteflyktslagen.²⁵⁹

²⁵⁴ Jfr HFD 2012 ref 20 ”I lagen [skatteflyktslagen] har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal.”. Se Hilling (2012) s. 587 och Tjernberg, s. 370. Jfr Dahlberg (2012), s 256, som menar att en stat bör vara återhållsam med att tillämpa en intern generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, Jfr även t.ex. Kammarrätten i Jönköping mål nr. 2967-11 och 2971-11

²⁵⁵ Jfr HFD 2012 ref 20 ”Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet.”. Se även Hilling (2012), s. 588, jfr Tjernberg, s. 370 f. Jfr Dahlberg (2012), s 256 som tvärtom menar att det torde krävas att det står i skatteavtalet att skatteflyktslagen kan tillämpas. Dock tillstår Dahlberg att om så inte är fallet, så finns det en möjlighet att tillämpa skatteflyktslagen om skatteavtalet är ingånget med en OECD-medlem. Denna möjlighet bör tillämpas restriktivt.

²⁵⁶ Jfr HFD 2012 ref 20 ”Först ska därför bedömas hur utskiftningen ska beskattas enligt IL och skatteavtalet.”.

²⁵⁷ Jfr HFD 2012 ref 20 ”Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt.”. Se även Hilling s. 588. Det skulle enligt författaren räcka med en frånvaro av tolkningsdata som pekar mot att interna skatteflyktsregler inte kan tillämpas. Jfr även Tjernberg, s. 370 f.

²⁵⁸ Hilling (2012), s. 591.

²⁵⁹ Hilling (2012), s. 591, se även t.ex. Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 3855-09, 3856-09, 3857-09, 3858-09 och 3863-09.

Ytterligare en aspekt som är viktig att belysa, är den att HFD:s uttalande gjordes i förhållande till ett skatteavtal som ingicks långt innan nuvarande version av kommentaren gavs ut. Vid tidpunkten hade inte heller den första kommentaren publicerats. HFD grundade således inte sitt ställningstagande på kommentaren, något som är av stor vikt enligt Hilling.²⁶⁰

Jag själv är däremot tveksam till att uttalandet skulle vara av stor vikt, såsom Hilling påstår. Frågan är den om vilken möjlighet som domstolen har haft att beakta kommentaren. Till en början kan konstateras att någon kommentar inte fanns när avtalet ingicks. Vidare är Peru inte heller medlem i OECD. Av stor vikt ser jag istället uttalandet om att endast den gemensamma partsavsikten som avgör om skatteflyktslagen kan tillämpas. Det är först här som kommentaren blir betydelsefull. Den används för att tolka skatteavtalet, dvs. utröna den gemensamma partsavsikten.

Hilling är av den åsikt att då HFD inte hänvisar till kommentaren vid det principiella uttalandet om skatteflyktslagens tillämplighet, innebär detta att det saknar betydelse om huruvida den ena parten är medlem i OECD. Även anmärkningar till kommentaren är att betrakta som ovidkommande. Hilling ger intrycket av att kommentaren därmed skulle sakna betydelse och att endast den gemensamma partsavsikten skulle avgöra möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen. Hilling hävdar att HFD därmed bortser från kommentarens förhållningssätt.²⁶¹

Till en början instämmer jag med Hilling om att det hade varit önskvärt att HFD uttalade sig om vad som uttrycks i kommentaren till OECD:s modellavtal. Här är det dock enligt min åsikt viktigt att poängtera att kommentaren inte utgör någon enskild rättskälla utan tjänar som tolkningsmedel. Som jag ovan visat uttalar sig HFD om den gemensamma partsavsikten som avgörande för skatteavtalets tillämplighet. Mot bakgrund av avsnitt 3 innebär det att kommentaren beaktas. En förutsättning är att OECD:s modellavtal utgör grunden till skatteavtalet. Det är i mina ögon därmed felaktigt att hävda att HFD bortser från kommentar till OECD:s modellavtal. Det är också tveksamt att dra paralleller till kommentarens rättskällevärde och då vad gäller ambulatorisk eller statisk tolkning. Påpekas ska dock att utgångspunkten för min analys är kommentaren i OECD:s modellavtal, jämfört med Hilling som har en mer generell utgångspunkt.

Som jag tolkar domen har HFD beaktat kommentaren, om än inofficiellt. Då OECD:s modellavtal ligger till grund för flertalet svenska skatteavtal, hade det varit anmärkningsvärt om HFD gjort ett principiellt uttalande som stred mot OECD:s förhållningssätt om att interna generella skatteflyktsregler kan tillämpas utan att de kommer i konflikt med skatteavtal.

Ytterligare en fråga av betydelse är den om huruvida HFD:s uttalande²⁶² innebär att stöd i den gemensamma partsavsikten inte krävs för

²⁶⁰ Hilling (2012), s. 588.

²⁶¹ Hilling (2012), s. 588 f., 592.

²⁶² HFD 2012 ref. 20, ”Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma

tillämpligheten av skatteflyktslagen. Hilling menar att så troligtvis är fallet. Det räcker med en frånvaro av tolkningsdata som pekar på att skatteflyktslagen inte kan tillämpas.²⁶³ Dahlbergs åsikt är att det som huvudregel krävs att det framgår av ordalydelsen i skatteavtalet att skatteflyktslagen är tillämplig. I undantagsfall, finns en möjlighet att tillämpa skatteflyktslagen om inget annat framgår av den gemensamma partsavsikten. Denna möjlighet bör dock användas ytterst restriktivt.²⁶⁴ Jag tolkar HFD:s uttalande som att inget uttryckligt stöd krävs i den gemensamma partsavsikten för att kunna tillämpa skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Det räcker med att inget i den gemensamma partsavsikten talar emot. Utgångspunkten i kommentaren som jag ovan beskrivit är att skatteflyktslagen kan tillämpas. Såsom Arnold påpekar ligger också bördan numera på den som inte vill att så ska vara fallet att förtydliga det i avtalet.²⁶⁵

Till sist hävdar Hilling att skatteflyktslagens tillämplighet på en rättshandling som omfattas av skatteavtal är en svensk intern angelägenhet. Vad som utgör skatteflykt bestäms utifrån skatteflyktslagens rekvisit.²⁶⁶ Som jag tolkar det anser Hilling att den interna lagstiftningen är avgörande för huruvida det föreligger en missbrukssituation. Så är också fallet enligt kommentaren, vilket jag har visat i avsnitt 5.3.3. Enligt min åsikt är det dock viktigt att poängtera att det utifrån både skatteavtalet och den interna lagstiftningen sker en slags parallell prövning av missbruket.

6.4 Kan skatteflyktslagen tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal utan att någon konflikt kan anses uppstå?

Mot bakgrund av tidigare resonemang, analyserar jag nu om det är möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal utan att en konflikt kan anses uppstå. Utgångsläget är här ett skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal. Utifrån tidigare avsnitt om praxis, är utgångspunkten den att skatteflyktslagen principiellt kan tillämpas. Mot bakgrund av avsnitt 3 fastställs den gemensamma partsavsikten med hjälp av kommentaren. Beaktande av vilken version av kommentaren som ska användas, görs ej. Jag förutsätter därför att den nuvarande versionen av kommentaren tjänar som tolkningsmedel vid tolkningen av skatteavtalet.

partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt.”

²⁶³ Hilling (2012), s. 587 ff.

²⁶⁴ Dahlberg (2012), s. 256.

²⁶⁵ Arnold s. 245 f.

²⁶⁶ Hilling (2012), s. 588 f., 593.

Jag utgår även från att den skattskyldige är skattskyldig i Sverige²⁶⁷, liksom att utnyttjandet av skatteavtalet medför en begränsning av den svenska beskattningen²⁶⁸. Skälet till detta är att det är först genom skatteavtalet som en begränsning sker. Skatteavtalet utgör då en förutsättning för att skatteflykten ska vara möjlig.

För att ge ett exempel: Enligt svensk intern rätt beskattas inkomst med 30 procent. Genom ett skatteavtal begränsas möjligheten till beskattning till 5 procent. För att rekvisiten i skatteflyktslagen ska kunna uppfyllas krävs det att den svenska beskattningen begränsas. Annars uppstår ingen väsentlig skatteförmån enligt första rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen. Utan begränsningen beskattas inkomsten som vanligt. Skatteavtalet är således en förutsättning för att det ska röra sig om en skatteflyktsituation. När sedan skatteflyktslagen tillämpas hindras begränsningen. Tillämpningen av skatteflyktslagen kan enligt Hilling hänföras till det tredje steget i skatteavtalstillämpningen.²⁶⁹

För att överhuvudtaget kunna tillämpa skatteflyktslagen i steg tre, så krävs det att rekvisiten i skatteflyktslagen är uppfyllda. Det första rekvisitet är som sagt uppfyllt mot bakgrund av skatteavtalets begränsande faktor. När det gäller det andra rekvisitet och det tredje rekvisitet förutsätter jag att dessa är uppfyllda.²⁷⁰

För det fjärde rekvisitet har främst missbruksbedömningen stor betydelse. Ett missbruk av skatteavtalet är enligt kommentaren en förutsättning för att det ska röra sig om skatteflykt.²⁷¹ Detta är även en grundförutsättning för möjligheten att använda skatteflyktslagen.²⁷² Således måste det både enligt kommentaren och skatteflyktslagen röra sig om skatteflykt.²⁷³ Av kommentaren följer att ett missbruk av skatteavtalet innebär ett missbruk av den svenska skattelagstiftningen.²⁷⁴ Den fråga som uppkommer är om beviljandet av skatteförmånen står i strid med skatteavtalets syfte, liksom om detta automatiskt då innebär att det fjärde rekvisitet uppfylls. Blir innebörden av ett uppfyllande av skatteflyktslagen 2 § 4 punkt att det föreligger ett missbruk av skatteavtalet?

²⁶⁷ Jfr steg ett i skatteavtalstillämpningen.

²⁶⁸ Jfr steg två i skatteavtalstillämpningen.

²⁶⁹ Hilling (2012) s. 592.

²⁷⁰ När det gäller det tredje rekvisitet handlar detta som redan nämnts om att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet till förfarandet. Detta liknar det krav som ställs upp i *a guiding principle* gällande vad som utgör ett missbruk av ett skatteavtal (se avsnitt 5.3.2). Jag vill därför hävda att uppfyllande av det tredje rekvisitet i 2 § skatteflyktslagen till viss del är kopplat till själva missbruksbedömningen. I det fall ett missbruk av ett skatteavtal föreligger, torde detta därför innebära att det tredje rekvisitet är uppfyllt.

²⁷¹ Jfr avsnitt 5.3.

²⁷² Jfr avsnitt 6.2.

²⁷³ Jfr avsnitt 5.3.

²⁷⁴ Se avsnitt 5.3.

Enligt min åsikt krävs det att en samlad bedömning görs av både syftet med den interna lagstiftning och syftet med skatteavtalet. Detta torde stå i överensstämmelse med skrivelsen i 2 § 4 punkt skatteflyktslagen om att det ska strida mot lagstiftningens syfte. Detta såsom det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning, liksom de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Med tanke på att skatteavtal är svensk lag genom införlivandelagar borde detta innebära att det krävs att det strider mot båda parallellt. Förenklat kan hävdas att 2 § 4 punkt skatteflyktslagen enskilt avgör om skatteflykt föreligger. Uppfylls detta rekvisit är det även skatteflykt enligt kommentaren.²⁷⁵

Av kommentaren framgår att skatteflyktslagen måste vara del i fastställandet av skattskyldigheten för att någon konflikt inte ska anses uppstå.²⁷⁶ Viktig blir därför frågan om huruvida den svenska skatteflyktslagen är del i fastställandet av skattskyldighet. Mot bakgrund av att en rättshandling enligt lagen bortses ifrån torde svaret att tillämpningen av skatteflyktslagen inte innebär att den grundar skattskyldighet i enlighet med vad som stadgas i kommentaren.²⁷⁷ Även om det sker ett indirekt fastställande av skattskyldighet kan det inte argumenteras för att skatteflyktslagen fastställer juridiska fakta som grundar skattskyldighet. Således uppfyller inte skatteflyktslagen kommentarens kriterier vad gäller fastställandet av skattskyldighet, vilket är en förutsättning för att någon konflikt inte ska anses uppstå.²⁷⁸

Däremot kan skatteflyktslagen placeras under alternativ 3, dvs. den utgör ett tolkningsalternativ för fastställandet av skattskyldigheten. Mot bakgrund av argumentationen i alternativ 3 torde det därför vara möjligt använda skatteflyktslagen utan att en konflikt uppstår. En rättshandling bortses ifrån och då berörs inte transaktionen av skatteavtalet. Därmed uppstår inte heller någon konflikt.²⁷⁹

Att det inte uppstår någon konflikt, kan enligt min uppfattning något förenklat förklaras på följande sätt. Genom användandet av skatteflyktslagen i steg tre i skatteavtalstillämpningen förändras förutsättningarna för transaktionen. Något förenklat sker förändringen då redan i steg ett i skatteavtalstillämpningen. När en ”ny” skatteavtalstillämpning då görs, medför detta att transaktionen inte omfattas av skatteavtalet. Därmed kan ingen begränsning av beskattningsmöjligheten ske. För att ge ett exempel: X i staten A får inkomst från Y i staten B som dock härrör från Z i staten A. Genom att skatteflyktslagen tillämpas så

²⁷⁵ Ett liknande resonemang har först i ett flertal domar från Kammarrätten. Se t.ex. Kammarrätten i Göteborg mål nr 639-11, 5892-11 och 3306-11. Vidare ska nämnas att i det i dessa mål även togs hänsyn till att Sveriges avtalspart också torde ha uppfattat situationen som en skatteflyktssituation. Även i andra domar från kammarrätten har skatteflyktslagen ansetts tillämplig. Dock har då endast en prövning gjorts i förhållande till skatteflyktslagens rekvisit. Se t.ex. Kammarrätten i Jönköping mål nr. 2967-11 och 2971-11.

²⁷⁶ Se avsnitt 5.4.

²⁷⁷ 1§ och 2 § skatteflyktslagen, jfr även avsnitt 5.4.3.

²⁷⁸ Jfr avsnitt 5.4.3.

²⁷⁹ Jfr avsnitt 5.4.3.

bortses från transaktionen mellan X och Y. X får då inkomsten direkt från Z. Skatteavtalet omfattar bara förhållandet mellan staten A (X) och staten B (Y). Endast intern lagstiftningen är då tillämplig.²⁸⁰

Exemplet beaktar emellertid inte hurvida en konflikt kan anses uppstå. Jag ska därför förklara varför det är möjligt att skatteflyktssituationen inte omfattas av skatteavtalet. Detta är som tidigare nämnts anledningen till att någon konflikt inte kan anses uppstå. Jag utgår från samma exempel som ovan. Situationen omfattas vanligtvis av skatteavtalet, dvs. skatteavtalet har som uppgift att ”skydda” denna typ av transaktion. Med detta avses att skatteavtalets uppgift är att lindra eller förhindra dubbelbeskattning av X:s inkomst. I detta fall rör det sig dock om en skatteflyktssituation. X vill undvika att inkomsten beskattas i staten A. Skatteavtalet har inte som uppgift att ”skydda” denna typ av situation. Syftet är inte att lindra eller förhindra dubbelbeskattning när det är frågan om en skatteflyktssituation. När skatteflyktslagen tillämpas omfattas detta inte av skatteavtalet. Detta eftersom skatteavtalet mot bakgrund missbrukssituation redan från början inte avser att ”skydda” denna transaktion. Någon konflikt kan inte anses uppstå eftersom tillämpningen av skatteflyktslagen inte påverkas av skatteavtalet.²⁸¹

²⁸⁰ Exemplet tar sin utgångspunkt i Sallanders resonemang i avsnitt 5.5.5.

²⁸¹ Exemplet tar sin utgångspunkt i alternativ 3 i avsnitt 5.5.4. Jfr även avsnitt 5.4.

7 Avslutning

7.1 Vad har kommentaren för betydelse för rättsläget i Sverige?

Slutligen gör jag i detta avsnitt en sammanfattning där frågeställningarna besvaras i respektive delavsnitt.

Kommentarens syfte är att vara till hjälp för att tolka eller förklara bestämmelser i skatteavtalet. Det faktum att kommentaren kan användas som tolkningsmedel vid tolkning av skatteavtal, torde stå klart mot bakgrund av Wienkonventionen. När det gäller kommentarens rättskällevärde är den enligt min åsikt i de flesta stater inte bindande. Det kan emellertid diskuteras varför en stat skulle använda sig av modellavtalet men inte av kommentaren. Möjlighet finns att ange anmärkning till kommentaren men också att direkt i avtalet påpeka hur staten tolkar en specifik fråga, exempelvis vad gäller användandet av en generell skatteflyktsregel.

Inte heller i Sverige är kommentaren en bindande rättskälla. Av rättspraxis framgår dock att kommentaren bör tillmätas särskild betydelse vid tolkning av skatteavtal. Jag menar att det därmed kan konstateras att den har ett visst rättskällevärde, även om den i sig inte är en bindande rättskälla. Framförallt är kommentaren till hjälp för att fastställa den gemensamma partsavsikten i de fall ordalydelsen inte ger någon vägledning.

Vad som stadgas i kommentaren rörande skatteflykt och tillämpningen av interna generella skatteflyktsregler har förändrats genom åren. Den senaste versionen publicerades år 2003. Merparten av Sveriges skatteavtal har ingåtts långt tidigare. Om vilken version av kommentaren som ska användas råder delade meningar. Det finns två olika förhållningssätt: det ambulatoriska eller det statiska. Den ambulatoriska metoden innebär att den senaste version av kommentaren ska användas. Fördelen med det ambulatoriska förhållningssättet är att den mest aktuella versionen av kommentaren som är anpassad efter dagens förutsättningar används. Nackdelen är att rättssäkerheten eventuellt minskar samt att det kan utgöra ett konstitutionellt problem. Den statiska metoden innebär istället att den version av kommentaren som fanns vid skatteavtalets ingående ska användas. Fördelen med denna metod är att den kommentar som var känd av parterna vid avtalets ingående, också används vid tolkningen.

Avgörande för vilken av kommentarsversionerna som ska användas är huruvida det rör sig om ett tillägg eller ett förtydligande av kommentaren. Jag menar att det står klart att det ambulatoriska förhållningssättet främst ska anläggas när det rör sig om ett förtydligande. Huruvida gällande version av kommentaren utgör ett förtydligande eller ett tillägg vid tillämpningen av

skatteflyktsregler, är inte klarlagt. Jag tolkar det dock som ett förtydligande. Åtminstone vad gäller versionen från år 1977 och framåt. Detta med anledning av att det redan här framgår att skatteavtal inte ska främja skatteflykt.

I Sverige har HFD inte uttryckligen tagit ställning till om ett ambulatoriskt förhållningssätt är möjligt. Om en tidigare version inte ger någon vägledning, har domstolen dock öppnat för en möjlighet att beakta senare versioner.

Av Wienkonventionen följer att tolkning först sker genom användandet av ordinära tolkningsmedel. Om oklarheter råder, finns därefter möjlighet att använda sig av supplementära tolkningsmedel. Wienkonventionen ger på så sätt stöd för en möjlighet till ett ambulatoriskt förhållningssätt. Dock krävs det att äldre kommentarer som fanns tillgängliga vid skatteavtalets ingående provas först.

Min slutsats är att det finns en generell möjlighet i Sverige att använda sig av en nyare kommentarsversion än den som fanns när avtalet ingicks. Det krävs dock att tolkningen av skatteavtalet inte ger någon vägledning utifrån en äldre kommentar. Följaktligen sker en prövning av varje enskilt fall, först mot den kommentar som fanns vid skatteavtalet ingående och därefter mot en nyare version. En förutsättning för tolkningsresultatet torde vidare vara att det inte strider mot ordalydelsen i avtalet. Med hjälp av kommentaren kan således den gemensamma partsavsikten fastställas.

7.2 Hur kan skatteflykt förhindras enligt kommentaren?

Om det faktum att skatteflykt bör förhindras råder inga tvivel. Utifrån kommentarens nuvarande version, framgår detta som syfte med skatteavtal. Enligt min åsikt borde formuleringen inte kunna misstolkas, trots att åsikter av sådant slag har framförts. Det framgick redan år 1977 att skatteflykt var något som inte skulle främjas. Kommentaren har därefter genomgått ändringar och med dem har det blivit alltmer klart vad detta innebär.

Av kommentaren framgår att skatteflykt förhindras genom att skattefördelar inte beviljas i de fall då transaktionen utgör ett missbruk av skatteavtal. Detta sker för flertalet stater genom användandet av interna skatteflyktsregler och i många fall då genom generella sådana. Vidare framgår det i kommentaren att skatteavtalet inte begränsar tillämpningen av sådana regler. Följden blir att skatteflykt förhindras genom användning av interna generella skatteflyktsregler.

Jag menar att det är först genom 2003 års version av kommentaren som möjligheten att tillämpa generella skatteflyktsregler framgår. Dessförinnan var detta relativt oklart. Genom att låta majoritetens röst råda och parallellt

tydligt uttrycka att syftet med skatteavtal är att förhindra skatteflykt, råder det enligt min mening inte längre några tvivel om att generella skatteflyktsregler kan tillämpas på rättshandlingar som omfattas av skatteavtal.

Jag konstaterar därmed att bördan numera har skiftat på så sätt att den stat som vill vara säker på att en generell skatteflyktsregel inte ska kunna användas, uttryckligen måste införa en bestämmelse om detta i skatteavtalet. Tidigare rådde det motsatta förhållandet, detta då kommentaren var otydlig. Bördan låg då på den stat som ville vara säker på att en generell skatteflyktsregel skulle kunna användas, att uttryckligen införa en bestämmelse om detta i skatteavtalet.

7.3 Vad krävs enligt kommentaren för att generella skatteflyktsregler ska kunna tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, utan att någon konflikt kan anses uppstå?

Kommentaren ger uttryck för att det ska vara möjligt tillämpa en generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. En förutsättning är att det rör sig om en skatteflyktsituation. I kommentaren definieras skatteflykt som ett missbruk av skatteavtal. För att det ska vara möjligt att tillämpa en generell skatteflyktsregel måste följaktligen en missbrukssituation föreligga. Vidare ges även vägledning till vad ett missbruk av skatteavtal är genom *a guiding principle*. Beviljandet av en rättshandling som strider mot syftet och ändamålet med skatteavtalet, utgör enligt kommentaren en missbrukssituation.

Det framgår också att ett missbruk av ett skatteavtal automatiskt är ett missbruk av en stats interna skattelagstiftning. Huruvida en missbrukssituation föreligger eller ej, avgörs således av den interna lagstiftningen. Detta innebär att om en rättshandling bedöms som skatteflykt enligt den interna generella skatteflyktsregeln, är det även att betrakta som ett missbruk av skatteavtalet. Enligt min åsikt är dock en förutsättning att rättshandlingen faller innanför kommentarens definition av en missbrukssituation. Ett visst mått av parallell prövning krävs därför. Kommentaren verkar på så sätt gränssättande för hur vid själva bedömningen av skatteflykt kan vara. Därmed förhindras en alltför godtycklig användning av interna generella skatteflyktsregler. Det krävs således tydliga bevis på att det rör sig om skatteflykt. Avgörande enligt min åsikt är dock bedömningen enligt den enskilda statens interna regler.

Det framgår inte av kommentaren huruvida det krävs att båda avtalsparterna har samma syn på skatteflykt. Det torde dock, enligt min mening, krävas att samsyn råder om huruvida situationen är att klassificera som skatteflykt.

Eftersom kommentaren används för att utröna den gemensamma partsavsikten tyder detta på att parterna därmed också har samma syn, dvs. kommentarens, på vad som är ett missbruk av skatteavtalet. Då detta emellertid är oklart, finns behovet av ett förtydligande i kommentaren.

Vid skatteavtalstillämpning fastställs i steg ett skattskyldigheten enligt den interna lagstiftningen. Därefter i steg två begränsas beskattningsrätten genom skatteavtalet. Till sist sker en tillämpning av de interna reglerna tillsammans med skatteavtalet i steg tre. Det är först i tredje steget som tillämpningen av den generella skatteflyktsregeln aktualiseras. Detta då det är först när det interna skatteanspråket begränsas som det kan röra sig om skatteflykt. Skatteavtalet utgör därför en förutsättning för att skatteflykten ska vara möjlig.

För att en konflikt inte ska anses uppstå vid tillämpningen av den interna generella skatteflyktsregeln på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, krävs att den generella skatteflyktsregeln är del i fastställandet av skattskyldigheten. Följden blir då att skatteflyktsreglerna inte påverkas av skatteavtalet och någon konflikt anses heller inte uppstå. Problematisk är dock att kommentarens utgångspunkt är att alla generella skatteflyktsregler grundar skattskyldighet genom fastställandet av juridiska fakta. I realiteten förhåller det sig emellertid annorlunda. Flertalet generella skatteflyktsregler är inte del i fastställandet av skattskyldighet på detta sätt. Det sker istället genom tolkning och handlar främst om ett mer indirekt grundande av skattskyldighet. Ett exempel är den svenska skatteflyktsregeln där transaktioner helt bortses från.

Det finns dock en möjlighet att även använda den här typen av generella skatteflyktsregler utan att någon konflikt kan anses uppstå. Enligt min mening grundar sig detta i skrivelsen i kommentaren om att ett av syftena med skatteavtal är att förhindra skatteflykt. Mot bakgrund av detta framgår det att skatteflyktsituationer inte omfattas av skatteavtal. Lika råder också för den interna lagstiftningen. Det är därför inte möjligt att utnyttja vare sig intern lagstiftning eller ett skatteavtal för att uppnå en otillbörlig skattefördel. Detta innebär i sin tur att när det rör sig om en missbrukssituation omfattas denne inte av skatteavtalet. Då skatteavtal inte ”skyddar” rättshandlingar som konstituerar skatteflykt påverkar dem heller inte tillämpningen av en generell skatteflyktsregel. Syftet är inte att lindra eller förhindra dubbelbeskattning när det är frågan om en skatteflyktsituation. När den generella skatteflyktsregeln tillämpas sker detta på en transaktion som är skild från vad som omfattas av skatteavtalet. Därmed påverkas den generella skatteflyktsregeln inte och någon konflikt kan inte anses uppstå.

Jag hävdar därför att det står klart att möjligheten finns att tillämpa en intern generell skatteflyktsregel på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal och det utan att någon konflikt kan anses uppstå. Detta oavsett om det handlar om skattegrundande genom tolkning eller fastställande av juridiska fakta.

7.4 Kan den svenska skatteflyktslagen mot bakgrund av kommentaren och med beaktande av svensk praxis, tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal?

När det gäller den svenska skatteflyktslagens tillämpning på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal, framgår det att den är principiellt tillämplig. Det fordras dock att något annat inte framgår av skatteavtalets ordalydelse eller någon anmärkning till avtalet. Först därefter krävs att den gemensamma partsavsikten fastställs. Denna är helt avgörande för om skatteflyktslagen kan tillämpas. Det är här kommentaren kommer in som tolkningsmedel då den används för att utröna den gemensamma partsavsikten. En förutsättning är att avtalet är baserat på OECD:s modellavtal.

Innan en tillämpning av skatteflyktslagen är möjlig, görs först en traditionell skatteavtalstillämpning. Detta är en förutsättning för att det överhuvudtaget ska föreligga en skatteflyktssituation. Det är först genom att skatteavtalet begränsar den svenska interna skattelagstiftning, som det kan röra sig om ett utnyttjande av skatteavtal i syfte att uppnå en otillbörlig skatteförmån. Detta hänger även samman med att rekvisiten i skatteflyktslagen måste vara uppfyllda. Bedömningen av om det är en missbrukssituation sker då helt enligt det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagen. En förutsättning är dock att bedömningen även sker parallellt mot bakgrund av bestämmelserna i kommentaren gällande vad som utgör en missbrukssituation.

Mot bakgrund av att kommentaren används för att utröna den gemensamma partsavsikten framgår det, enligt min mening, att skatteflyktslagen kan tillämpas på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal. Någon konflikt kan inte heller anses uppstå, detta eftersom den svenska skatteflyktslagen inte påverkas av skatteavtalet. Skälet är att skatteflyktslagen främst riktar sig mot situationer som inte ”skyddas” av skatteavtal och dessa omfattas därför inte av skatteavtal.

Min slutsats bygger dock på att 2003 års version av kommentaren används vid tolkningen av skatteavtal. Detta eftersom det är först i denna version som det framgår att syftet med skatteavtal även är att förhindra skatteflykt. Då merparten av de svenska skatteavtalen är ingångna före år 2003 betyder detta att ett försiktigt ambulatoriskt förhållningssätt måste anläggas. Detta eftersom en prövning av de äldre kommentarerna leder till ett oklart utfall. Det framgår inte explicit av de äldre skatteavtalen eller genom tolkning av dessa med hjälp av äldre kommentarer, huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas eller ej. Således leder detta till att i merparten fall måste

fastställandet av den gemensamma partsavsikten ske med hjälp av 2003 års version av kommentaren.

Det kan enligt min åsikt diskuteras om det inte mot bakgrund av Peru-målen räcker med en avsaknad av tolkningsfakta för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas. Utifrån detta menar jag att det skulle kunna hävdas att så länge det inte framgår i kommentaren att skatteflyktslagen inte är tillämplig, kan den också användas. Här är dock viktigt att poängtera att hänsyn inte tas till frågan om huruvida en konflikt kan anses uppstå. Jag hävdar därför att det krävs att den gemensamma partsavsikten fastställs med hjälp av 2003 års version av kommentaren. Detta för att det ska vara möjligt att tillämpa skatteflyktslagen på en rättshandling som omfattas av ett skatteavtal utan att en konflikt kan anses uppstå.

Följaktligen anser jag att kommentaren till viss del har en relativt stor inverkan för rättsläget i Sverige avseende tillämpningen av skatteflyktslagen, både vad gäller gamla och nya skatteavtal. Enligt min åsikt står det klart att det finns en möjlighet att tillämpa den svenska skatteflyktslagen på merparten av de svenska skatteavtalen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Lag (1995:575) mot skatteflykt.

Regeringsformen (1974:152).

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattnig.

SÖ 1975:1 Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969.

Litteratur

Arnold, Brian J., van Weeghel, Stef, *The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures*, ur *Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto (red.), Amsterdam, 2006, s. 81–120.
[Cit. Arnold och van Weeghel]

Barenfeld, Jesper, *Taxation of Cross-Border Partnerships, Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, JIBS, Jönköping, 2005.
[Cit. Barenfeld]

Cejje, Katia, *Utflytningsbeskattnig av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattnig med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala universitet, Uppsala, 2010.
[Cit. Ceije]

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattnig*, upplaga 3, Studentlitteratur, Lund, 2012.
[Cit. Dahlberg (2012)]

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

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, Amsterdam, 2010.
[Cit. Engelen]

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

[Cit. Kleist (2012)]

Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Online Books IBFD, 2010.

(hämtad 10 oktober 2013)

[Cit. Lang]

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

[Lindencrona]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Meltz, Peter och Silberberg, Christer, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 2*, upplaga 14, Studentlitteratur, Danmark, 2013.

[Cit. Lodin m.fl.]

Maisto, Guglielmo, *Domestic Anti-Abuse Rules and Bilateral Tax Conventions in the Light of the Public International Law*, ur *Essays on Tax Treaties – A Tribute to David A. Ward*, Guglielmo Maisto, Angelo Nikolakakis, and John M. Ulmer (red.), Canadian Tax Foundation, IBFD, Toronto, 2012, s. 325-342.

[Cit. Maisto (2012)]

OECD, *International tax avoidance and evasion: four related studies*, OECD, Paris, 1987.

[Cit. OECD, International Tax Avoidance and Evasion (1987)]

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, upplaga 4, Prose design & grafik, Lund, 2006.

[Cit. Pelin]

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

[Cit. Rogers-Glabush]

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

[Cit. van Weeghel]

van Weeghel, Stef, Gunn, Anna, *A General Anti-Abuse Principle of International Law: Can It Be Applied in Tax Cases*, ur *Essays on Tax Treaties – A Tribute to David A. Ward*, Guglielmo Maisto, Angelo Nikolakakis, and John M. Ulmer (red.), Canadian Tax Foundation, IBFD, Toronto, 2012, s. 305–324.

[Cit. van Weeghel och Gunn]

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, 3 uppl., Kluwer Law International, London, 1997.
[Cit. Vogel (1997)]

Ward, David A., *Abuses of Tax Treaties* ur *Essays on International Taxation: to Sidney I. Roberts*, Alpert, Herbert H. och van Raad, Kees, (eds.) Kluwer Law, Deventer/Boston, 1993.
[Cit. Ward]

Artiklar

Aldén, Stefan, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, SN, 1998, nr 9, s. 560–566.
[Cit. Aldén]

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

Avery Jones, John F., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2002, Vol. 56, s. 102–109.
[Cit. Avery Jones]

Grundström, Karl-Johan, *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, SN, 2010, nr 3, s. 159–166.
[Cit. Grundström]

Hilling, Maria, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvSkT, 2013, nr 3, s. 187–219.
[Cit. Hilling (2013)]

Hilling Maria, *HFD:s Peru-domar*, SN, 2012, nr 9, s. 582–592.
[Cit. Hilling (2012)]

Hilling, *The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty - A Critical Analysis of a CFC Judgment*, *Intertax*, 2008, Vol. 10, s. 455–459.
[Cit. Hilling 2008]

Kleist, David, *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, SN, 2011, nr 4, s. 208–213.
[Cit. Kleist (2011)]

Lang, Michael, Brugger, Florian, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, Australian Tax Forum, 2008, 23:2, s. 95–108.

[Cit. Lang och Brugger]

Maisto, Guglielmo, *The Observations on the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation, 2005, Vol. 59, s. 14–19.

[Cit. Maisto (2005)]

Martin Jimenez, Adolfo J, *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, 2004, Vol. 58, s. 17–30.

[Cit. Martin Jimenez (2004)]

Martin Jimenez, Adolfo J, *Domestic Anti-Abuse rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I*, Bulletin for International Taxation, 2002, Vol. 56, s. 542–553.

[Cit. Martin Jimenez (2002)]

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

[Cit. Matteotti]

Michel, Bob, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servanda?*, European Taxation, 2013, Vol. 53, s. 414–419.

[Cit. Michel]

Mutén, Leif, *Treaty override i Regeringsrätten*, SvSkt, 2008, nr 5, s. 353–357.

[Citeras: Mutén]

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

[Cit. Sallander]

Simmons, Carl, *Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick*, SvSkt, 2012, nr. 8, s. 632–643.

[Cit. Simmons]

Tjernberg, Mats, *A14 Tolkning och tillämpning*, SN, 2013, nr 3, s. 363–376.

[Cit. Tjernberg]

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

[Cit. Vogel (2000)]

Wattel, Peter J. och Marres, Otto, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, Vol. 43, s. 222–235.
[Cit. Wattel och Marres]

Zimmer, Frederik, *Domestic Anti-Avoidance Rules and Tax Treaties - Comment on Brian Arnold's Article*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2005, Vol. 59, s. 25–26.
[Cit. Zimmer]

Rapporter

OECD, *Appendix II Recommendation of the OECD council concerning the model tax convention on income and on capital* (adopted by the Council on 23 October 1997).
[Cit. OECD, Recommendation of the OECD council]

OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies* (adopted by the OECD Council on 27 November 1986).
[Cit. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (1986)]

OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* (adopted by the OECD Council on 27 November 1986).
[Cit. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (1986)]

OECD, *Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue*, (Paris 1998).
[Cit. OECD, Harmful Tax Competition (1998)]

OECD, *Tax treaty override* (adopted by the Council on 24 November 1989).
[Cit. OECD, Tax Treaty Override (1989)]

OECD, *Thin Capitalisation* (adopted by the OECD Council on 26 November 1986).
[Cit. OECD, Thin Capitalisation (1986)]

Övrigt

Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 95a, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, International Fiscal Association, 2010, Rome Congress.
[Cit. IFA Volume 95a]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Full version (as it read on 22 July 2010).
[Cit. OECD:s modellavtal]

[OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, (Paris 2002).
[Cit. OECD:s modellavtal 2002 års version]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, (Paris 1992).
[Cit. OECD:s modellavtal 1992 års version]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, (Paris 1977).
[Cit. OECD:s modellavtal 1977 års version]

OECD, *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, (Paris 1963).
[Cit. OECD:s modellavtal 1963 års version]

Wienkonventionen från år 1969 om traktaträtten. Wienkonventionen ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft år 1980 (se SÖ 1975:1).

Internet

Förteckning över svenska skatteavtal.
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skatteavtal.4.34f3b0b713e2cf5455bac0.html>
[hämtad 8 december 2013 kl. 15.00]

Information om OECD.
<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>
[hämtad 12 december 2013 kl. 14.00]

Rättsfallsförteckning

HFD 2012 ref. 20.

HFD 2012 ref 18.

RÅ 2010 ref. 112.

RÅ 2008 ref. 24.

RÅ 2001 ref. 38.

RÅ 1997 ref. 35.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1995 not 68.

RÅ 1987 ref. 158.

RÅ 1987 ref. 162.

RÅ 1974 ref. 61.

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr. 639-11.

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr. 3306-11.

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr. 5892-11.

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr. 2967-11.

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr. 2971-11.

Kammarrätten i Jönköping dom den 2 maj 2011 mål nr. 3855-09 (PT nekat 3516-11).

Kammarrätten i Jönköping dom den 2 maj 2011 mål nr. 3856-09 (PT nekat 3517-11).

Kammarrätten i Jönköping dom den 2 maj 2011 mål nr. 3857-09 (PT nekat 3518-11).

Kammarrätten i Jönköping dom den 2 maj 2011 mål nr. 3858-09 (PT nekat 3519-11).

Kammarrätten i Jönköping dom den 2 maj 2011 mål nr. 3863-09 (PT nekat 3520-11).