



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Malin Fridell

Förhållandet mellan nationell lagstiftning
och skatteavtal
- särskilt om dualismens betydelse och om skatteflykt

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Docent Maria Hilling

Termin för examen: HT13

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Forskningsläget	8
1.6 Disposition	9
2 ALLMÄNT OM SKATTEAVTAL	10
2.1 Folkrättens ABC ur ett skatteavtalsrättsligt perspektiv	10
2.2 Beskattningsgrundande principer	11
2.3 Internationell juridisk dubbelbeskattning	12
2.4 Syften med skatteavtal	13
2.5 OECD:s modellavtal och den tillhörande kommentaren	14
2.6 Varför inte internrättslig reglering?	15
2.7 Den folkrättsliga dimensionen	16
2.8 Tillkomst och införlivande av skatteavtal samt dualism och monism	16
2.8.1 Tillkomsten av ett skatteavtal	16
2.8.2 Monism respektive dualism och dess inverkan för en stats förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt	17
2.8.3 Införlivandet av ett skatteavtal	19
2.9 Den gyllene regeln	20
2.10 Tillämpning av skatteavtal	20
2.11 Tolkning av skatteavtal	22
2.11.1 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod?	22
2.11.2 Wienkonventionen	23

2.11.3	Kommentaren till OECD:s modellavtal	25
2.11.3.1	Kommentarens rättskällevärde	25
2.11.3.2	Olika versioner av kommentaren – ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt?	26
2.11.3.3	Reservationer och deras betydelse	27
2.11.4	Den allmänna tolkningsregeln	28
2.11.5	Rättspraxis	28
2.12	Kort om problematiken avseende <i>Tax Treaty Override</i>	29
2.12.1	<i>Tax Treaty Override</i> – en definition	29
2.12.2	<i>Tax Treaty Override</i> – ett allvarligt problem eller ett legitimt agerande?	30
3	FÖRHÅLLANDET MELLAN VANLIG NATIONELL LAGSTIFTNING OCH SKATTEAVTAL	32
3.1	Allmänt om regelkonkurrens	32
3.2	Olika regelvalslösningar i olika länder	33
3.3	Ett skatteavtalsföreträde – argument för och emot	34
3.3.1	Verklig eller skenbar regelkonkurrens och presumtionen om lagstiftarens avsikt	35
3.3.2	Den gyllene regeln	36
3.3.3	<i>Lex Specialis</i> och <i>Lex Posterior</i>	37
3.3.4	Skatteavtalen i den svenska normhierarkin	39
3.3.5	Den folkrättsliga dimensionen och principen om <i>Pacta Sunt Servanda</i>	40
3.3.6	Dualism respektive monism och betydelsen för förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal	41
4	FÖRHÅLLANDET MELLAN NATIONELLA SKATTEFLYKTSREGLER OCH SKATTEAVTAL	45
4.1	Skatteflykt – ett försök till en definition	45
4.2	Två skilda utgångspunkter avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	46
4.3	Kommentaren till OECD:s modellavtal avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	47
4.3.1	Innehållet i kommentaren	47
4.3.2	Kommentarer avseende kommentaren	48
4.3.2.1	Motverkande av skatteflykt – ett accepterat syfte med skatteavtal?	48
4.3.2.2	Risk för utnyttjande och diskrepans avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal	49
4.3.2.3	Reservationer och deras betydelse	50
4.3.2.4	Ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt avseende 2003 års kommentarsuttalande	50
4.3.2.5	Dahlbergs sammanfattning avseende relationen mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	51
5	RÄTTSPRAXIS	52
5.1	RÅ 2008 ref. 24	52
5.2	RÅ 2010 ref. 112	54

5.3	HFD 2012 ref. 20	56
6	AVSLUTANDE DISKUSSION	58
6.1	Förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal samt dualismens betydelse för detta förhållande	58
6.1.1	Olika regelvalslösningar i olika länder	58
6.1.2	Den folkrättsliga dimensionen och principen om <i>Pacta Sunt Servanda</i>	59
6.1.3	Den dualistiska rättstraditionen och betydelsen för förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal	60
6.1.4	Verklig eller skenbar regelkonkurrens och presumptionen om lagstiftarens avsikt	60
6.1.5	<i>Lex Specialis</i> och <i>Lex Posterior</i>	62
6.1.6	Den gyllene regeln	63
6.1.7	Slutsatser avseende förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal	63
6.2	Förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	64
6.2.1	Kommentaren till OECD:s modellavtal avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	65
6.2.2	Reservationer och deras betydelse	65
6.2.3	Ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt avseende 2003 års kommentarsuttalande	66
6.2.4	Kommentarer avseende kommentaren	66
6.2.5	Slutsatser avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	68
7	SAMMANFATTADE SLUTSATSER	70
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	71
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	76

Summary

The purpose of this thesis is to investigate the legal situation in Sweden regarding the relationship between domestic tax law and tax treaties and the more specific relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties. Furthermore the aim of this thesis is to analyse the importance of the Swedish dualist legal tradition for these relationships.

Due to the globalisation, the amount of international transactions increases which results in regular overlaps between two or more states' taxation rights. This is called juridical double taxation and inhibits the international trade that is important to most states, in particular small export states such as Sweden. To eliminate double taxation and its negative consequences, states enter into tax treaties with each other. A tax treaty distributes the taxation rights between the involved states and by doing so eliminates or, at least, reduces the double taxation.

Tax treaties require precedence over domestic law to be able to fulfil its purpose to eliminate double taxation. In Sweden there is uncertainty and disagreement whether this requirement is met or not. The most important argument for a tax treaty precedence is based on the international law principle of *Pacta Sunt Servanda* and the most important argument against a tax treaty precedence is based on the Swedish dualist legal tradition which entails a distinguishing between national and international law and allows the legislature to override international obligations. The conclusion is that Swedish tax treaties usually will prevail over Swedish domestic tax law. However, from a constitutional perspective this precedence is not absolute, as is also confirmed by Swedish case law. This conclusion is controversial and implies a justification of *Tax Treaty Override*, which will impair the confidence in Sweden as a contracting partner and therefore threaten the sustainability and the development of the Swedish tax treaty network.

Regarding the relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties the tax avoidance perspective contributes to a further aspect of the problem. This aspect is, by the majority of the OECD-member states, also considered to be a reason for a non existing conflict between tax treaties and domestic anti-avoidance rules which implies that it does not have to exist an override between these regulations. Mainly because of this statement from the majority of the OECD, the conclusion is that it is eligible for a state to apply domestic anti-avoidance rules despite the existence of an applicable tax treaty if the treaty is concluded with one of the majority states, at least if the treaty was concluded before the statement was made. Whether this kind of behaviour is acceptable towards the minority of the OECD and non-OECD states is uncertain. The conclusion is, however, that the legal situation in Sweden contains a presumption that domestic anti-avoidance rules are applicable even against these kinds of contractors, primarily due to the Swedish dualist legal tradition. Also this conclusion is confirmed by Swedish case law and causes consequences similar to those concerning the conclusion regarding the relationship between ordinary domestic tax law and tax treaties.

Sammanfattning

Syftet med förevarande uppsats är att redogöra för samt analysera rättsläget i Sverige beträffande förhållandet mellan svensk nationell vanlig lagstiftning respektive svenska nationella skatteflyktsregler och skatteavtal samt att belysa den svenska dualistiska rättstraditionens betydelse för dessa förhållanden.

Till följd av att världen globaliseras blir internationella transaktioner allt vanligare vilket medför att två eller flera staters beskattningsanspråk ofta överlappar varandra. Detta fenomen benämns juridisk dubbelbeskattning och hämmar den internationella handeln som värderas högt i de flesta stater, synnerligen i små exportstater som Sverige. För att undanröja, eller i varje fall reducera, dubbelbeskattning ingår stater skatteavtal med varandra vari beskattningsrätten fördelas mellan de stater som åberopar beskattningsrätt av exempelvis en viss specifik inkomst.

För att skatteavtal ska kunna undanröja dubbelbeskattning krävs att de åtnjuter företräde i förhållande till de inblandade staternas nationella bestämmelser. Huruvida detta krav är uppfyllt i Sverige råder det oklarhet och delade meningar om. Det främsta argumentet för ett skatteavtalsföreträde grundar sig i den internationella rättens princip om *Pacta Sunt Servanda* medan det främsta argumentet mot ett skatteavtalsföreträde grundar sig i den svenska dualistiska rättstraditionen vilken medför ett särskiljande mellan nationell och internationell rätt samt en frihet för lagstiftaren att åsidosätta internationella förpliktelser. Slutsatsen beträffande detta förhållande är att svenska skatteavtal som huvudregel tillskrivs företräde i förhållande till svensk nationell vanlig lagstiftning men att företrädet, ur ett konstitutionellt perspektiv, inte är oinskränkt, vilket också styrks av rättspraxis. Slutsatsen är kontroversiell eftersom den medför ett rättfärdigande av åsidosättande av skatteavtal i Sverige vilket i förlängningen riskerar leda till ett minskat förtroende för Sverige som avtalspart vilket i sig orsakar ett hot mot det svenska skatteavtalsnätet.

Beträffande förhållandet mellan skatteflyktsregler och skatteavtal bidrar skatteflyktperspektivet med ytterligare en aspekt av problematiken. Denna aspekt medför, enligt majoriteten av OECD:s medlemsstater, att det inte förekommer konflikter mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal och att skatteavtal därför inte förhindrar tillämpning av nationella skatteflyktsregler. Till följd av detta ställningstagande är en del av slutsatsen angående detta förhållande att det är godtagbart att tillämpa svenska skatteflyktsregler trots förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal, i varje fall om avtalet är slutet med en av majoritetsstaterna och om avtalet slöts efter att ställningstagandet tillkom. Huruvida ett sådant agerande är acceptabelt även gentemot minoritetsstaterna inom OECD och icke-OECD-medlemsstater råder det oklarhet kring och delade meningar om. Slutsatsen är dock att rättsläget i Sverige utgörs av en föreliggande presumtion för att svenska skatteflyktsregler är tillämpliga även i dessa situationer, främst till följd av den svenska dualistiska rättstraditionen. Även denna slutsats styrks av svensk rättspraxis och medför negativa konsekvenser motsvarande dem som sannolikt orsakas av slutsatsen beträffande förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal.

Förord

I och med färdigställandet av förevarande examensuppsats lider juridikstudierna i Lund onekligen mot sitt slut. Jag vill i och med detta rikta ett innerligt tack till min sambo Björn som ideligen har stöttat mig i mina studier och till min handledare Maria Hilling som bidragit med ovärderlig handledning beträffande examensuppsatsen samt varit en stor inspirationskälla avseende valet av skatterätt som inriktning av mina studier. Ytterligare tack vill jag rikta till min mamma Helena, min pappa Jan och min syster My som ständigt motiverat och stöttat mig i mina studier samt bidragit med värdefull vägledning.

Lund i januari 2014

Malin Fridell

Förkortningar

ARSIWA	Articles on the Responsibility of States for International Wrongful Acts
CFC	Controlled Foreign Corporation
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FN	Förenta nationerna
kap.	Kapitel
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ICJ	International Court of Justice, benämns på svenska Internationella domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILC	International Law Commission, benämns på svenska Folkrättskommissionen
Not.	Notisfall
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
P.	Punkt, t.ex. i kommentaren till OECD:s modellavtal
Prop.	Regeringens proposition
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (SFS 1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
Uppl.	Upplaga

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

I och med globaliseringen i världen ökar mängden internationella transaktioner vilket medför att staters beskattningsanspråk allt oftare överlappar varandra. Dessa överlappande beskattningsanspråk orsakar internationell juridisk dubbelbeskattning vilket innebär att ett och samma skattesubjekt beskattas två gånger i två olika länder för samma skatteobjekt vid samma tidpunkt.¹ Denna dubbelbeskattning hindrar utvecklingen av den internationella handeln, vilken är viktig för i princip hela världen men särskilt för ett litet exportland som Sverige.² Dubbelbeskattningsproblematiken löses till största del med hjälp av skatteavtal som sluts mellan olika länder i syfte att just undanröja dubbelbeskattning samt avgöra på vilken stats bekostnad detta ska ske i den specifika situationen.³

För att kunna uppfylla syftet att undanröja dubbelbeskattning kräver skatteavtalen företräde gentemot de aktuella staternas nationella lagstiftningar. I och med detta krav uppstår frågan om vilket förhållande som råder mellan nationell lagstiftning och skatteavtal; har svenska skatteavtal ett oinskränkt företräde i och med sin internationella härkomst? Frågan är omdiskuterad både i Sverige och i övriga delar av världen och är principiellt mycket viktig. En bristande samsyn mellan avtalsparter i denna fråga kan få långtgående konsekvenser då det bland annat kan medföra begränsade möjligheter att ingå nya framtida skatteavtal med stater med vilka ekonomiskt utbyte växer fram vilket i sin tur hämmar utvecklingen av den internationella handeln. Vidare kan ett utövande av ett tvivelaktigt synsätt i denna fråga innebära att ett avtalsbrott begås vilket riskerar att medföra en rättighet för motparten att säga upp avtalet. Sammantaget innebär en bristande samsyn i frågan om förhållandet mellan nationell skatterätt och skatteavtal en påtaglig risk för degradering av en stats viktiga skatteavtalsnät vilket i sin tur kan få stora konsekvenser för den statens handelsutbyte med andra stater.⁴

Att vår värld globaliseras i en allt högre takt och att gränser för internationell handel reduceras medför att utveckling av internationell handel gynnas, men också att möjligheterna till skatteflykt ökar. Detta eftersom globaliseringen medför möjligheter till utnyttjande av olikheter i länders skattesystem och av

¹ Pelin, Lars, ”*Internationell beskattning i ett svenskt perspektiv*”, uppl. 5, Studentlitteratur, Lund, 2011, sid. 88.

² Lindencrona, Gustaf, ”*Dubbelbeskattningsavtalsrätt*”, Juristförlaget AB, Stockholm, 1994, sid. 29-30.

³ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7.

⁴ Se t.ex. Jermsten, Henrik & Sandström, Gustaf, ”*Om svenska domstolar och folkerättsliga förpliktelser*”, i festskriften ”*Regeringsrätten 100 år*” (red. Lundin, Fernlund, Ståhl, Runsten & Weding), Iustus förlag AB, Uppsala, 2009, Hultqvist, Anders, ”*Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*”, SvSKT, 2010, nr. 5, sid. 520-534, Grundström, Karl-Johan, ”*Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*”, SN, 2011, nr. 1-2, sid. 68-75 och Martin, Philippe, ”*Interaction Between Tax Treaties and Domestic Law*”, BIT, april/may 2011, sid. 205-210.

förmåner i världens skatteavtal som skapar orimliga och icke avsedda skattemässiga förmåner. Skatteflykten skapar en oproportionerlig skattebörd mellan de skattesubjekt som gör sig skyldiga till skatteflykt och de skattesubjekt som inte har dessa möjligheter samt orsakar minskade skatteinkomster för världens stater och motverkas därför av i princip alla stater, exempelvis med hjälp av nationella skatteflyktsregler.⁵ Dessa regler kan sägas utgöra en egen del av en stats nationella skatterätt och frågan har väckts om relationen mellan denna del av den nationella skatterätten och skatteavtal skiljer sig från den relation som råder mellan vanlig nationell skatterätt och skatteavtal. Eftersom de flesta stater är rörande överens om att skatteflykt ska motverkas har starka åsikter förts fram om att skatteflyktsregler bör inta en särskild ställning i den nationella skatterätten och att dess förhållande till skatteavtalen därför skiljer sig från den relation som gäller mellan den vanliga nationella skatterätten och skatteavtal. Naturligtvis har det även förts fram åsikter av motsatt riktning och diskussionerna har även på detta område varit intensiva då en bristande samsyn i denna fråga potentiellt kan resultera i negativa konsekvenser motsvarande dem som beskrivits ovan avseende förhållandet mellan vanlig nationell skatterätt och skatteavtal.⁶

Länge var den rådande uppfattningen i Sverige att det vid tolkning och tillämpning av skatteavtal ska tas hänsyn till deras folkrättsliga karaktär och att de därmed ska tillskrivas ett principiellt företräde, både i förhållande till vanlig nationell skatterätt och till nationella skatteflyktsregler. Detta synsätt, framförallt gentemot nationella skatteflyktsregler, har dock degraderats och omformulerats genom praxis i olika omgångar sedan år 2008 vilket har fått frågan om förhållandet mellan nationell skatterätt och skatteavtal att explodera i Sverige.⁷

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med förevarande uppsats är att redogöra för och analysera de förhållanden som i Sverige råder mellan ”vanlig”⁸ nationell lagstiftning respektive nationella skatteflyktsregler och skatteavtal samt att åskådliggöra den svenska dualistiska rättstraditionens betydelse för dessa förhållanden. Avsikten beträffande redogörelsen för förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal är att undersöka detta ur ett generellt perspektiv och således inte att redogöra för förhållandet mellan skatteavtal och någon eller några specifika skatteflyktsregler, såsom skatteflyktslagen⁹, våra CFC-regler¹⁰ eller den

⁵ Se t.ex. Arnold, Brian J, ”*Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*”, BIT, 2004, nr. 6, sid. 244.

⁶ Se t.ex. Dahlberg, Mattias, ”*Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet*”, SN, 2011, nr. 3, sid. 126-130, Hilling, Maria, ”*HFD:s Peru-domar*”, SN, 2012, nr. 9, sid. 582-592 och Hilling, ”*Changes in the Application of Tax Treaties in Sweden*”, IT, 2011, nr. 10, sid. 521-524.

⁷ Se framförallt HFD 2012 ref. 20, RÅ 2010 ref. 112 och RÅ 2008 ref. 24.

⁸ Med ”vanlig” nationell lagstiftning avses lagar som inte utgör t.ex. grundlagar och skatteflyktslagar. Representativt för vad som avses med ”vanlig” nationell lagstiftning är därför t.ex. inkomstskattelagen (1999:1229).

⁹ Lag (1995:575) mot skatteflykt.

¹⁰ CFC-reglerna återfinns i 39a kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

så kallade tioårsregeln¹¹. Redogörelsen för, men framförallt analysen av, de båda förhållandena inriktar sig delvis mot det konstitutionella perspektivet, snarare än det praktiska, då min uppfattning är att detta perspektiv är mer utforskat.

I uppsatsen avser jag alltså att besvara följande frågor:

1. Vilket förhållande råder mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal i Sverige?
2. Vilket, mer specifikt, förhållande råder mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal i Sverige?
3. Vad har den svenska dualistiska rättstraditionen för betydelse för dessa förhållanden?

1.3 Avgränsningar

Frågeställningarna i denna uppsats är påfallande vida och eftersom uppsatsen har ett begränsat utrymme krävs det att några betydande avgränsningar vidtas. Inledningsvis beskrivs förhållandena mellan nationell skatterätt respektive nationella skatteflyktsregler och skatteavtal endast ur ett svenskt perspektiv med undantag för översiktliga internationella jämförelser som sker i syfte att belysa den dualistiska rättstraditionens betydelse för de undersökta förhållandena. Vidare behandlas inte EU-rättens påverkan på skatteavtal och dess betydelse för de undersökta förhållandena. Avseende frågeställningen beträffande svenska skatteflyktsreglers förhållande till skatteavtal så sker redogörelsen och analysen, som också skrivits i avsnitt 1.2, ur ett generellt perspektiv och inte gentemot någon eller några specifika skatteflyktsregler, såsom skatteflyktslagen, CFC-reglerna eller tioårsregeln. Vidare avseende denna frågeställning inriktas redogörelsen och analysen främst mot det förhållande som föreligger gentemot skatteavtal som ingåtts med OECD-medlemsstater eftersom mycket betydelsefulla ställningstaganden, som öppnar upp för intressanta frågeställningar, förekommer beträffande dessa. Avslutningsvis kommer inte den närbesläktade frågan om tolkning av skatteavtal att erhålla större utrymme i uppsatsen än vad som krävs för att med helhet presentera grundläggande fakta beträffande skatteavtal.

1.4 Metod och material

För att besvara frågeställningarna, som främst innebär att redogöra för samt att analysera rättsläget i Sverige avseende förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning respektive nationella skatteflyktsregler och skatteavtal, har den rättsdogmatiska metoden använts. Till grund för uppsatsens deskriptiva delar ligger således främst material i form av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Lagtext och förarbeten, som normalt är de primära källorna i den rättsdogmatiska metoden, används i den mån det är möjligt men har inte en framträdande roll i besvarandet av frågeställningarna. Målsättningen i arbetet

¹¹ Tioårsregeln återfinns i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229).

med uppsatsen har varit att stödja analysen och slutsatserna på ett brett och gediget material, men möjlighet att behandla allt material som förekommer inom det aktuella området har dock inte funnits då det är oerhört omfattande. Beträffande praxis används uteslutande svensk sådan då det är rättsläget i Sverige som utreds, dock med några få undantag då internationella rättsfall behandlas för att stödja exempelvis tolkning av en i världen allmänt erkänd princip. Avseende doktrin har både svensk och utländsk sådan använts då frågeställningarna har en ofrånkomligt internationell anknytning.¹² Doktrin är en sekundärkälla och har inte en bindande inverkan vid rättstillämpningen men kan vara vägledande i oklara rättslägen och avseende frågeställningarna i denna uppsats har doktrin en mycket framträdande roll då primärkällorna, alltså främst lagtext, förarbeten och praxis, inte bidrar med underlag i större utsträckning. I uppsatsen används vidare kommentaren till OECD:s modellavtal¹³ och OECD:s rapport ”*Tax Treaty Override*” från år 1989. Rapporten från OECD är inte en bindande rättskälla men redogör för problematiken kring begreppet *Tax Treaty Override* och innehåller OECD:s ställningstagande avseende detta och bidrar därför med ett bra underlag till delar av uppsatsen. Rapporter från OECD föranleder ofta förändringar i OECD:s modellavtal och dess kommentar och kan då användas för att tolka dessa förändringar. Även om en rapport inte har föranlett en förändring kan innehållet användas vid tolkning av skatteavtal mellan OECD-medlemsstater om rapporten fanns vid ingåendet av avtalet och parterna var medvetna om och delade OECD:s ställningstagande.¹⁴ Avslutningsvis har målsättningen i arbetet med uppsatsen varit ett kritiskt förhållningssätt vilket bland annat utförs genom att både argument för och emot de ståndpunkter som presenteras redogörs för samt genom att slutsatserna grundas på ett så brett och gediget material som uppsatsens utrymme medger.

1.5 Forskningsläget

I Sverige är förhållandet mellan vår nationella lagstiftning och våra skatteavtal relativt väl utforskat och analyserat i doktrinen.¹⁵ Förhållandet är dock främst behandlat i samband med några enskilda rättsfall som endast behandlar förhållandet mellan skatteavtal och några specifika skatteflyktsregler, nämligen

¹² Artiklar från bl.a. SkatteNytt (SN), Svensk Skattetidning (SvSkT), Intertax (IT), Bulletin for International Taxation (BIT) och European Taxation (ET) har använts.

¹³ Angående rättskällevärdet av kommentaren till OECD:s modellavtal se närmre i avsnitt 2.11.3.1.

¹⁴ Dahlberg, Mattias, ”*Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*”, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2000, sid. 303 och Lang, Michael, ”*Introduction to The Law of Double Taxation Conventions*”, Linde, IBFD, Wien, 2010, sid. 49.

¹⁵ Se t.ex. Sallander, Ann-Sophie, ”*I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*”, SvSkT, 2010, nr. 2, sid. 177-204, Dahlberg, 2011, sid. 126-130, Dahlberg, Mattias, ”*Regeringsrätten och de folkerättsliga skatteavtalen*”, SN, 2008, nr. 7-8, sid. 482-489, Grundström, Karl-Johan, ”*Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*”, SN, 2010, nr. 3, sid. 159-166, Grundström, 2011, sid. 68-75, Kleist, David, ”*Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*”, SN, 2011, nr. 4, sid. 208-213, Kleist, David, ”*Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt*”, SN, 2008, nr. 11, sid. 708-714 och Holmdahl, Sven-Erik & Barenfeld, Maria, ”*Treaty-Override på svenska*”, SN, 2009, sid. 627-634.

CFC-reglerna, den så kallade tioårsregeln och skatteflyktslagen.¹⁶ Avseende det generella förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal utifrån ett konstitutionellt perspektiv finns det dock mycket begränsad svensk doktrin. Ytterligare information avseende detta finns istället att tillgå i den internationella doktrinen,¹⁷ men inte heller här är det konstitutionella perspektivet utforskat i större utsträckning eftersom inriktning även här snarare föreligger gentemot det mer specifika förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal.¹⁸ I den internationella doktrinen är det dock mer sällan förhållandet till specifika skatteflyktsregler som behandlas utan frågan är vanligtvis lyft till att avse förhållandet mellan skatteavtal och generella skatteflyktsregler.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad på följande sätt. Den inleds med ett deskriptivt avsnitt innehållande grundläggande information beträffande skatteavtal. Uppsatsen övergår sedan till att behandla de valda frågeställningarna och inleder med att behandla förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal. I denna del behandlas också den tredje frågeställningen, om den dualistiska rättstraditionens betydelse för förhållandet, utförligt. Uppsatsen fortsätter sedan med att behandla det mer specifika förhållandet som föreligger mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal. I och med detta är de deskriptiva delarna av uppsatsen avklarade vilket medför ett skifte till en djupgående och avslutande diskussion beträffande frågeställningarna som avslutas och summeras i de sammanfattande slutsatserna.

¹⁶ RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2010 ref. 112 och HFD 2012 ref. 20.

¹⁷ Se t.ex. Sachdeva, Sachin, ”*Interaction between the Monist and the Dualist Tax Systems: A Cause (of Double Taxation) Less Obvious*”, IT, 2013, vol. 41, nr. 5, sid. 313-318, Sachdeva, Sachin, ”*Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*”, IT, 2013, vol. 41, nr. 4, sid. 180-207, Sachdeva, Sachin, ”*Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution*”, ET, 2013, vol. 53, nr. 9, sid. 468-474 och Arginelli, Paolo & Innamorato, Caterina, ”*The Interaction between Tax Treaties and Domestic Law: An Issue of Constitutional Legitimacy*”, ET, 2008, vol. 48, nr. 6, sid. 299-304.

¹⁸ Se t.ex. Arnold, sid. 244-260 och Arnold, Brian J & van Weeghel, Stef, ”*The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures*”, sid. 81-122, i ”*Tax Treaties and Domestic Law*” (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.

2 Allmänt om skatteavtal

I detta avsnitt redogörs för grundläggande information beträffande skatteavtal. Avsnittet innehåller exempelvis fakta avseende skatteavtalens syften och utformning, tolkning och tillämpning av skatteavtal samt en mycket översiktlig förklaring av begreppet *Tax Treaty Override* som sedan behandlas mer ingående i de kommande kapitlen. Denna grundläggande information skapar underlag för den diskussion som sedan presenteras avseende de tre frågeställningarna.

Inledningsvis kan om skatteavtal yttras att 2:35 IL stadgar att med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på främst inkomst som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion.

2.1 Folkrättens ABC ur ett skatteavtalsrättsligt perspektiv

Folkrätten, också benämnt den internationella rätten, är det regelsystem som tillämpas mellan världens suveräna stater och internationella organisationer. Folkrätten utgörs alltså av rättigheter och skyldigheter i relationer mellan dessa stater och organisationer. Den mest grundläggande skillnaden mellan folkrätt och nationell rätt är därför den att folkrätt skapar regler som gäller i relationer mellan suveräna stater och internationella organisationer jämfört med den nationella rätten som skapar rättigheter och skyldigheter i relationen mellan en stat och dess medborgare. Ytterligare en skillnad mellan nationell rätt och folkrätt är att "lagstiftaren" inom folkrätten är densamma som de subjekt som reglerna riktar sig emot, alltså de suveräna staterna, jämfört med den nationella rätten där lagstiftaren och rättighets- och skyldighetsbärarna är två olika subjekt, staten respektive medborgarna. De suveräna staterna är således både folkrättens lagstiftare och folkrättens rättighets- och skyldighetsbärare. Grundläggande inom folkrätten är att alla stater är suveräna med undantag för de bestämmelser som de som huvudregel frivilligt, på ett eller ett annat sätt, har valt att iaktta. På grund av detta kan det förenklat uttryckas att folkrätten består av de regler som staterna har valt att den ska bestå av och att det mest övertygande argumentet för folkrättens existens är staternas erkännande av den.¹⁹

De suveräna staterna är alltså folkrättens lagstiftare och de kan skapa folkrättsliga normer genom olika folkrättsliga källor. För att besvara frågan om vad som utgör de folkrättsliga källorna används vanligtvis art. 38.1 i Internationella domstolens, International Court of Justice, ICJ:s, stadga som utgångspunkt. Denna bestämmelse anger internationella avtal (också benämnt traktater), internationell sedvanerätt, allmänna rättsgrundsatser samt rättspraxis och doktrin som de folkrättsliga källor som används vid fastställande av

¹⁹ Linderfalk, Ulf, "Folkrätten i ett nötska", uppl. 2, Studentlitteratur, Lund, 2012, sid. 25 och Dixon, Martin, "Textbook on International Law", uppl. 7, Oxford University Press, Oxford, 2013, sid. 3-4.

folkrättsligt gällande rätt. Detta anses vanligtvis vara en uttömmande uppräknning av folkrättens källor. Det är de internationella avtalen och den internationella sedvanerätten som utgör folkrättens primära rättskällor. Den internationella sedvanerätten består av grundläggande praxis som har fått utvecklas under lång tid och som av merparten av världens suveräna stater erkänns som juridiskt bindande. För att internationell sedvanerätt ska uppstå krävs att fyra kriterier är uppfyllda: 1) varaktighet, 2) enhetlighet och konsekvens och 3) generalitet av praxisen samt 4) staternas erkännande av bundenhet (benämnt *opinio juris*). Sedvanerätten är juridiskt bindande för alla stater oavsett deras samtycke. Det är dock endast ett fåtal sedvanerättsliga regler som är tvingande, så kallade *jus cogens*-regler. Utöver dessa tvingande regler, som alltså inte kan åsidosättas genom exempelvis avvikande bestämmelser i internationella avtal, kan stater förfoga över de rättigheter och skyldigheter som den internationella rätten ger utrymme för, exempelvis genom att ingå avtal med andra stater. De internationella avtalen är vanligtvis skriftliga och har ingåtts mellan två eller flera stater samt kompletterar alternativt kodifierar den internationella sedvanerätten. Beteckningarna på dessa avtal är många, exempelvis traktat, internationellt avtal, konvention eller fördrag. Oavsett beteckningen är ett internationellt avtal folkrättsligt förpliktande under förutsättning att det rör sig om ett avtal vars ändamålet varit att skapa just folkrättsliga förpliktelser. Internationella avtal är det enda sätt på vilket stater medvetet kan skapa folkrättsligt bindande förpliktelser. Ett internationellt avtal är, i motsats till den internationella sedvanerätten, endast bindande för de avtalslutande staterna, förutsatt att den inte innehåller en kodifiering av sedvanerättsliga regler. 1969 års Wienkonvention om traktaträtten²⁰ (Wienkonventionen) är ett typexempel på ett internationellt avtal vars innehåll till största del utgörs av kodifierad sedvanerätt.²¹

2.2 Beskattningsgrundande principer

Att samtliga stater är suveräna är en av de mest grundläggande principerna inom folkrätten.²² En stats beskattningsrätt sägs ibland ingå i denna statssoveränitetens kärna.²³ Trots detta är beskattningsrätten inte oinskränkt utan kräver en personlig eller en objektiv koppling mellan skattesubjektet och den beskattande staten.²⁴ Det finns två huvudsakliga principer som utgör grund för beskattning: hemviststats- (även benämnd domicil-) och källstatsprincipen.²⁵

²⁰ Införlivad i SÖ 1975:1.

²¹ Brownlie, Ian, ”*Principles of International Law*”, uppl. 7, Oxford University Press, Oxford, 2008, sid. 4-15, Linderfalk, sid. 26-37, Bring, Ove, Mahmoudi, Said & Wrangle, Pål, ”*Sverige och folkrätten*”, uppl. 4, Norstedts Juridik, Stockholm, 2011, sid. 27-30 och Dixon, sid. 23-39.

²² Lindencrona, sid. 29.

²³ Se bl.a. Pelin, sid. 84 och Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 180.

²⁴ Lang, sid. 23 och 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, sid. 11.

²⁵ Vogel, 1997, sid. 9-10 och Dahlberg, Mattias, ”*Internationell beskattning*”, uppl. 3, Studentlitteratur, Lund, 2012, sid. 23.

Hemviststatsprincipen skapar beskattningsrätt genom anknytning mellan ett skattesubjekt (skattebetalare) och en stat. Stater tillämpar olika kriterier för att fastställa sina beskattningsanspråk enligt hemviststatsprincipen och kriterierna skiljer sig åt rörande fysiska och juridiska personer men allmänt kan det uttalas att det krävs en stark anknytning mellan skattesubjektet och den beskattande staten för att förutsättningarna enligt hemviststatsprincipen ska vara uppfyllda.²⁶ Kriterierna för fysiska personer består ofta av hemvist, bosättning, medborgarskap, stadigvarande vistelse eller annan liknande stark anknytning. För juridiska personer utgörs kriterierna istället vanligtvis av platsen för styrelsens säte eller registreringsorten.²⁷ Om kriterierna för hemviststatsprincipen är uppfyllda är skattesubjektet obegränsat skattskyldigt i den stat dit anknytningen finns vilket innebär att skattskyldighet föreligger för skattesubjektets samtliga, globala, inkomster.²⁸

Källstatsprincipen inriktar sig, till skillnad från hemviststatsprincipen, mot skatteobjektets (inkomstens) anknytning till en viss stat. Om ett visst skatteobjekt har tillräckligt stark anknytning till en viss stat är det skattepliktigt i denna stat. Detta alldeles oavsett om det aktuella skattesubjektet, i enlighet med hemviststatsprincipen, har en sådan stark anknytning till den aktuella staten att obegränsad skattskyldighet föreligger. Om en tillräckligt stark anknytning föreligger mellan ett visst skatteobjekt och en viss stat anses det berörda skattesubjektet vara obegränsat skattskyldigt i denna stat vilket innefattar skattskyldighet för inkomster som uppstår inom den aktuella statens territorium.²⁹

Utöver hemviststats- och källstatsprincipen finns det ytterligare beskattningsgrundande principer som stater kan tillämpa, såsom nationalitetsprincipen, vilken innebär att en stat beskattar alla inkomster som medborgarna i staten har, oavsett i vilken stat inkomsterna har uppkommit. USA är en av få stater som tillämpar denna beskattningsprincip.³⁰

2.3 Internationell juridisk dubbelbeskattning

Internationell juridisk dubbelbeskattning uppstår när staters beskattningsanspråk överlappar varandra till följd av att merparten av världens stater idag anser sig ha beskattningsrätt både avseende inhemskt kapital och inhemska transaktioner samt avseende utländskt kapital och utländska transaktioner om dessa på något sätt har anknytning till statens medborgare.³¹ Vanligtvis uppstår juridisk dubbelbeskattning som en följd av att flera av de ovan behandlade beskattningsprinciperna är tillämpliga i samma situation. Som huvudregel är det en stats tillämpning av hemviststatsprincipen och en annan stats tillämpning av källstatsprincipen som kommer i konflikt med varandra. Vidare kan en och samma beskattningsgrundande princip vara tillämplig i två

²⁶ Dahlberg, 2012, sid. 24-25.

²⁷ Lang, sid. 23 och Dahlberg, 2012, sid. 36 och 47.

²⁸ Dahlberg, 2012, sid. 36 och 3:8 IL.

²⁹ Dahlberg, 2012, sid. 25 och Lang, sid. 24.

³⁰ Dahlberg, 2012, sid. 25.

³¹ Vogel, 1997, sid. 9-10.

eller flera stater samtidigt till följd av användning av olika kriterier för att bestämma beskattningsanspråk enligt principen. Exempelvis kan ett och samma skattesubjekt enligt två olika staters nationella lagstiftningar anses ha sin hemvist där och därför beskattas i båda dessa stater i enlighet med hemviststatsprincipen.³² Oavsett vilken situation som är aktuell blir skattesubjektet vid förekomst av internationell juridisk dubbelbeskattning föremål för beskattning i mer än en stat för samma skatteobjekt under samma tidsperiod.³³ Skattesubjektet blir således föremål för hårdare sammanlagd beskattning än om beskattning endast hade skett i en av staterna.³⁴

Internationell juridisk dubbelbeskattning innebär alltså att skattesubjekt vid gränsöverskridande transaktioner blir skattskyldiga i mer än en stat. Detta medför mycket höga kostnader för privatpersoner och globala företag vilket skapar negativa konsekvenser för den internationella handeln och en försämring av världsekonomin ekonomiska effektivitet vilket är till nackdel för i princip alla världens stater.³⁵

Det är viktigt att åtskilja juridisk dubbelbeskattning från ekonomisk dubbelbeskattning som innebär att ett och samma skatteobjekt är föremål för upprepad beskattning, men hos olika skattesubjekt. Typexemplet på ekonomisk dubbelbeskattning är att ett aktiebolags vinst inledningsvis är föremål för beskattning på bolagsnivå och sedermera på individnivå vid utdelning till aktieägarna. Ekonomisk dubbelbeskattning kan också uppstå när ett skatteobjekt hänförs till olika skattesubjekt i olika stater och därför beskattas hos de olika skattesubjekten i de olika staterna.³⁶

2.4 Syften med skatteavtal

Juridisk dubbelbeskattning medför, som nämnts ovan, allvarliga negativa konsekvenser. Trots detta finns det ingen bestämmelse inom folkrätten som förbjuder eller motverkar dubbelbeskattning och dubbelbeskattning som uppstår till följd av interaktion mellan två staters nationella lagstiftningar är därför helt i överensstämmelse med folkrätten. Det enda sätt på vilket folkrätten kan reducera förekomsten av dubbelbeskattning är genom upprättande av bestämmelser som reglerar vilken eller vilka av de inblandade staterna som i olika situationer ska avstå från sin beskattningsrätt. Några sådana allmänna internationella bestämmelser förekommer inte och därför hanteras dubbelbeskattningsproblematiken uteslutande av skatteavtal.³⁷

³² Juridisk dubbelbeskattning kan även uppstå som en följd av ett en stat, t.ex. USA, tillämpar nationalitetsprincipen och därmed beskattar alla inkomster, inhemska som utländska, som dess medborgare har oavsett om medborgaren är bosatt i en annan stat och där beskattas i enlighet med hemviststatsprincipen.

³³ Dahlberg, 2012, sid. 27, Lang, sid. 23-24 och Vogel, 1997, sid. 9-10. Se också inledningen till OECD:s modellavtal, p. 1.

³⁴ Pelin, sid. 88.

³⁵ Lindencrona, sid. 29-30.

³⁶ Vogel, 1997, sid. 10 och Dahlberg, 2012, sid. 28.

³⁷ Vogel, 1997, sid. 12. Se också t.ex. inledningen till OECD:s modellavtal, p. 1-3 och kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7.

Det huvudsakliga och ursprungliga syftet med skatteavtal är att främja internationellt utbyte av varor och tjänster samt fri rörelse av kapital och personer genom att just undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning.³⁸ Detta sker genom att avtalen fördelar beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna vilket innebär att staterna, i och med ingåendet av ett skatteavtal, avstår från en del av den beskattningsrätt som de åtnjuter enligt deras respektive nationella skattelagstiftningar.³⁹

Utöver detta ursprungliga och huvudsakliga syfte med skatteavtalen har fler och alltmer betydelsefulla syften utvecklats.⁴⁰ Ett av dessa syften är att motverka skatteflykt. Detta kommer till uttryck bland annat genom att avtalen möjliggör informationsutbyte mellan de avtalsslutande staterna, vilket också har utvecklats till ytterligare ett självständigt syfte med skatteavtalen. Utöver bestämmelser om informationsutbyte finns det vanligen särskilda materiella bestämmelser i avtalen som reglerar skatteflykt, eller som tillåter de avtalsslutande staterna att i vissa kringgående- och missbrukssituationer tillämpa sina nationella skatteflyktsregler.⁴¹ Skatteflykt är emellertid ett oklart begrepp. Det definieras dock ofta som att skattskyldiga utnyttjar skillnader i olika staters beskattningssystem och skatteavtal för att uppnå av lagstiftaren oavsedda skattelättnader.⁴² Ytterligare ett viktigt syfte med världens skatteavtal är att motverka diskriminering av utländska personer och företag. Av denna anledning innehåller skatteavtal vanligtvis en anti-diskrimineringsregel, vari skattemässig diskriminering av den andra statens medborgare förbjuds.⁴³

2.5 OECD:s modellavtal och den tillhörande kommentaren

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation som består av 34 medlemsstater. Inom organisationen finns det olika utskott som behandlar olika typer av frågor, varav skattefrågor behandlas i *the Committee on Fiscal Affairs*, i Sverige vanligen benämnt OECD:s Skattekommitté. Skattekommittén har utarbetat ett modellavtal, alltså en modell för hur skatteavtal mellan organisationens medlemsstater bör vara utformade. Till modellavtalet har det också utarbetats en utförlig kommentar som ska utgöra hjälpmedel vid tolkning och tillämpning av skatteavtal som utformats i enlighet med modellavtalet. OECD:s högst beslutande organ, rådet, rekommenderar sina medlemsstater att tillämpa modellavtalet när nya avtal sluts och att utgå från kommentaren vid tolkning och tillämpning av sina skatteavtal. Denna rekommendation är dock inte bindande för medlemsstaterna. Den första utgåvan av modellavtalet utkom år 1963 och har sedan dess uppdaterats löpande.⁴⁴ Syftet med modellavtalet och den tillhörande kommentaren är att skapa enhetliga regler i skatteavtalen

³⁸ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7.

³⁹ Lindencrona, sid. 32-35, Pelin, sid. 88 och Dahlberg, 2012, sid. 236.

⁴⁰ Dahlberg, 2012, sid. 236.

⁴¹ Dahlberg, 2012, sid. 236.

⁴² Lindencrona, sid. 36.

⁴³ Lindencrona, sid. 37-38.

⁴⁴ Dahlberg, 2012, sid. 239-240.

och en enhetlig tolkning och tillämpning av skatteavtalen mellan medlemsstaterna.⁴⁵

Det är inte enbart OECD som har utarbetat en modell för hur skatteavtal kan eller bör vara utformade, utan även exempelvis FN har utarbetat en sådan. FN:s modellavtal motsvarar i stora delar OECD:s modellavtal men tar i större utsträckning hänsyn till utvecklingsländerens intressen.⁴⁶ Även inom det svenska Finansdepartementet har det utarbetats ett modellavtal vilket till stor del är inspirerat av OECD:s modellavtal och används som utgångspunkt vid svenska skatteavtalsförhandlingar.⁴⁷

Varje skatteavtal förhandlas individuellt men många av världens skatteavtal liknar varandra eftersom de i stor utsträckning har utarbetats med ett eller flera modellavtal som utgångspunkt. Parterna i en avtalsförhandling behöver endast förhandla om de delar av ett modellavtal som de inte samtycker till eller inte är överens om.⁴⁸

Högsta förvaltningsdomstolen har i flera rättsfall åberopat kommentaren till OECD:s modellavtal när den har tolkat svenska skatteavtal. I det så kallade Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, uttalade domstolen att OECD:s modellavtal och den tillhörande kommentaren ofta bör tillmätas en särskild betydelse inom området för internationell beskattning.⁴⁹

2.6 Varför inte internrättslig reglering?

Vanligtvis kan regleringar i den nationella skatterätten åstadkomma motsvarande skattemässiga resultat för de berörda skattesubjekten som skatteavtalen kan. Nationell reglering och skatteavtal är således ofta två alternativa tillvägagångssätt för att uppnå samma resultat.⁵⁰ I och med detta konstaterande uppstår frågan varför stater trots detta anstränger sig för att förhandla med andra stater om skatteavtal. Det mest fundamentala skälet som talar för en avtalslösning framför en intern lösning är det förhandlingsmässiga, som innebär att om Sverige redan i sin nationella lagstiftning har avstått från en del av sin beskattningsrätt i förhållande till andra stater har dessa stater inget incitament att godta eftergifter gentemot Sverige.⁵¹ Ytterligare argument som talar för en avtalslösning är att ensidiga och rent nationella lösningar av dubbelbeskattningsproblematiken sällan är heltäckande eller ömsesidigt förenliga och därför inte kan uppnå lika goda resultat som skatteavtal.⁵²

⁴⁵ Pelin, sid. 87.

⁴⁶ Lang, sid. 27.

⁴⁷ Dahlberg, 2012, sid. 242.

⁴⁸ Lang, sid. 27.

⁴⁹ Dahlberg, 2012, sid. 241 och RÅ 1996 ref. 84. Se också t.ex. RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1995 not. 68 och RÅ 1995 ref. 69 angående betydelsen av OECD:s modellavtal och den tillhörande kommentaren.

⁵⁰ Lindencrona, sid. 38 och Wouters, Jan & Vidal, Maarten, ”*The International Law Perspective*”, i ”*Tax Treaties and Domestic Law*” (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006, sid. 19.

⁵¹ Lindencrona, sid. 38-39.

⁵² Vogel, 1997, sid. 16.

2.7 Den folkrättsliga dimensionen

Ett skatteavtal är ett internationellt avtal som sluts mellan två eller fler stater vari staterna offerar en del av den beskattningsrätt som stadgas i deras respektive nationella skattelagstiftningar. Ett skatteavtal är alltså ett avtal vari de avtalsslutande staterna ålägger varandra att företa eller att åsidosätta visst agerande.⁵³ Som en följd av att ett skatteavtal är ett internationellt avtal talas det ofta om att skatteavtalen har två dimensioner, en folkrättslig och en internrättslig. Detta kan illustreras genom att den folkrättsliga dimensionen av skatteavtalet tillämpas i relationen mellan de avtalsslutande staterna och den internrättsliga dimensionen tillämpas gentemot de avtalsslutande staternas medborgare och av de nationella domstolarna och myndigheterna.⁵⁴

Trots vissa särdrag hos skatteavtalen råder det ur ett folkrättsligt perspektiv ingen skillnad mellan skatteavtal och andra internationella avtal vilket bland annat innebär att Wienkonventionen är tillämplig.⁵⁵ I art. 26 i Wienkonventionen stadgas det att bestämmelser i internationella avtal är folkrättsligt förpliktande för och ärligt ska fullgöras av de avtalsslutande staterna. Vidare föreskriver art. 27 i samma konvention att bestämmelser i de avtalsslutande staternas respektive nationella lagstiftningar inte kan åberopas för att rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra förpliktelser i ett internationellt avtal.⁵⁶ Liknande stadganden återfinns i Folkrättskommissionens utkast till bestämmelser avseende det internationella statsansvaret, ARSIWA. ARSIWA är än så länge endast ett utkast och har alltså ännu inte blivit en regelrätt traktat. Artiklarna kodifierar dock till stor del internationell sedvanerätt och har därmed trots detta rättslig tyngd.⁵⁷

2.8 Tillkomst och införlivande av skatteavtal samt dualism och monism

2.8.1 Tillkomsten av ett skatteavtal

Första steget i tillkomstprocessen av ett nytt skatteavtal är att en part tar initiativet och påtalar att Sverige bör ingå skatteavtal med en viss annan stat. Den initiativtagande parten utgörs ofta av ett svenskt företag som önskar etablera sig i en stat som Sverige ännu inte har ett skatteavtal med. I Sverige är det som huvudregel Utrikesdepartementet som ansvarar för den inledande kontakten med den andra staten. Om intresse för ett skatteavtal uttrycks även av den andra staten inleds förhandlingsstadiet vari båda stater deltar med en förhandlingsdelegation. När de båda förhandlingsdelegationerna är överens

⁵³ Lindencrona, sid. 11.

⁵⁴ Kleist, David, ”*Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*”, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2012, sid. 50.

⁵⁵ Vogel, 1997, sid. 21.

⁵⁶ Art. 26 och 27 i Wienkonventionen. Se också t.ex. Pelin, sid. 87 och Wouters & Vidal, sid. 21-22.

⁵⁷ Wouters & Vidal, sid. 23-25.

överlämnas avtalet till staternas respektive regeringar eller motsvarande organ och när dessa är överens undertecknas avtalet och lämnas för antagande hos riksdagen eller motsvarande organ, vilket i Sverige sker genom en proposition. Att riksdagens godkännande vid ingående av skatteavtal krävs i Sverige framgår av 8:3 och 10:3 RF som föreskriver att riksdagens godkännande av internationella avtal krävs bland annat om avtalet avser ett område vari riksdagen vanligen beslutar vilket gäller avseende skatteområdet. Riksdagen har endast två möjliga val, att godta eller att avslå avtalet i sin helhet. I detta skede kan ändringar således inte göras utan att nya förhandlingar genomförs. Om riksdagen väljer att godta avtalet genomförs detta vanligtvis genom ratifikation vilket medför att skatteavtalet blir folkrättsligt förpliktande.⁵⁸

2.8.2 Monism respektive dualism och dess inverkan för en stats förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt

Folkrätten kräver att stater som har ratificerat ett internationellt avtal ska fullgöra avtalets förpliktelser men reglerar inte hur stater ska gå till väga för att uppfylla denna skyldighet. Denna brist på reglering beror främst på att tillvägagångssättet för detta uteslutande styrs av den aktuella statens konstitutionella förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt.⁵⁹

Det finns två huvudsakliga konstitutionella förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt som en stat kan inta; ett monistiskt och ett dualistiskt. Ett monistiskt förhållningssätt, även kallat teorin om rättens enhet, innebär att staten anser att den internationella och den nationella rätten utgör två delar av ett och samma rättssystem vilket i sig medför att folkrättsliga avtal automatiskt blir en del av statens nationella rättssystem redan genom att de träder i kraft. Det krävs alltså inte någon nationell åtgärd för att förpliktelserna i ett folkrättsligt avtal ska bli nationellt tillämpbara gentemot statens medborgare. Detta innebär att ett internationellt avtal i en monistisk stat genom ratifikation träder i kraft internationellt och nationellt samtidigt och att det därmed inte föreligger någon tidsdiskrepans mellan de två ikraftträdandena. I en monistisk stat anses internationell rätt vidare som huvudregel ha företräde framför nationell rätt.⁶⁰

Ett dualistiskt förhållningssätt utgår ifrån att staten är dominerande vilket medför att den nationella och den internationella rätten anses utgöra två separata och parallella regelsystem med olika rättskällor och rättssubjekt. Detta innebär i förlängningen att internationella avtal inte automatiskt blir en del av den nationella lagstiftningen utan kräver någon form av nationell åtgärd för att bli nationellt tillämpliga vilket i sig medför att lagstiftaren i en dualistisk stat har

⁵⁸ Lindencrona, sid. 12-15. Se också Vogel, 1997, sid. 22-26.

⁵⁹ Pelin, sid. 89, Jermsten & Sandström, sid. 245, Wouters & Vidal, sid. 19 och Sachdeva, IT, 2013, nr. 5, sid. 314.

⁶⁰ Dahlberg, 2012, sid. 235, Linderfalk, sid. 175, Bring, Mahmoudi & Wrangle, sid. 43, Sachdeva, ET, 2013, sid. 469, Jermsten & Sandström, sid. 246, Kleist, 2012, sid. 49, Brownlie, sid. 31-32, Dixon, sid. 88-89, Sachdeva, IT, nr. 4, sid. 181, Sachdeva, IT, nr. 5, sid. 314.

den fullständiga makten att avgöra när och hur ett internationellt avtal ska få nationell effekt. Eftersom antagande och införlivande av ett internationellt avtal därför inte behöver ske samtidigt förekommer det ofta en tidsdifferens mellan det internationella och det nationella ikraftträdandet. Därtill är det karaktäristiskt för en dualistisk stat att aldrig tillämpa ett internationellt avtal i sig. Istället är det de nationella införlivandelagarna, som utgör den nationella åtgärd som måste vidtas för att ett avtal ska få nationell effekt, som tillämpas. Detta innebär, i dualismens ytterlighet, att lagstiftaren kan välja att aldrig tillskriva ett visst internationellt avtal nationell effekt överhuvudtaget och att avtalets innehåll då aldrig kommer att tillämpas i staten. Detta innebär att ett dualistiskt förhållningssätt medför att ett internationellt avtal kan vara folkrättsligt bindande gentemot den avtalslutande motparten utan att vara nationellt tillämpbart. Ytterligare en utmärkande egenskap hos dualismen är att det ena regelsystemet inte är under- eller överordnat det andra eftersom de existerar parallellt. Det sker således inte någon rangordning av regelsystemen.⁶¹

Sammanfattningsvis är en stats val av ett monistiskt eller ett dualistiskt förhållningssätt beträffande relationen mellan internationell och nationell rätt relevant ur tre aspekter, nämligen 1) det påverkar vid vilken tidpunkt och i vilken form en internationell förpliktelse erhåller nationell effekt, 2) det påverkar vilken position en internationell förpliktelse tilldelas i den nationella normhierarkin och 3) det avgör möjligheterna för staten att åsidosätta sina internationella förpliktelser.⁶²

Huruvida Sverige tillämpar ett monistiskt eller ett dualistiskt förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt finns det inget uttryckligt svar på. Det skrevs dock i betänkandet ”*Internationella överenskommelser och svensk rätt*” från år 1974 att Sverige tillämpar ett system som innebär att internrättsliga åtgärder krävs för att internationella överenskommelser ska kunna tillämpas nationellt vilket talar för ett förekommande dualistiskt förhållningssätt i Sverige.⁶³ Vidare återfinns stöd för en dualistisk rättstradition i svensk rättspraxis varav det tydligaste i RÅ 1974 ref. 61 vari domstolen gjorde ett uttalande av motsvarande innehåll som 1974 års betänkande.⁶⁴ Stöd för en svensk dualistisk rättstradition återfinns också i rättsfallen RÅ 83 1:87 och RÅ 1964 ref. 28 vari domstolens uttalanden tydligt talar för att ett internationellt avtals effekt på svensk nationell lagstiftning är oberoende av effekten inom folkrätten respektive att det är de svenska införlivandelagarna som ska tillämpas och inte de internationella avtalen i sig vid en diskrepans mellan dessa

⁶¹ Dahlberg, 2012, sid. 235, Linderfalk, sid. 175, Bring, Mahmoudi & Wrangle, sid. 45-47, Vogel, Hans-Heinrich, ”*Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt*”, i ”*Festskrift tillägnad Håkan Strömberg på 75 års dagen den 18 februari 1992*” (red. Bohlin, Alf & Vogel, Hans-Heinrich), Juristförlaget, Lund, 1992, sid. 346 och 358, Sachdeva, ET, 2013, sid. 469, Jermsten & Sandström, sid. 246-247, Kleist, 2012, sid. 49, Brownlie, sid. 31-32, Dixon, sid. 88-90, Sachdeva, IT, nr. 4, sid. 182, Sachdeva, IT, nr. 5, sid. 314 och Aldén, Stefan, ”*Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten; med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet*”, Nerenius & Santérus Förlag AB, Malmö, 1998, sid. 227.

⁶² Sachdeva, IT, nr. 5, sid. 314-315.

⁶³ SOU 1974:100, sid. 44 och Bring, Mahmoudi & Wrangle, sid. 50.

⁶⁴ RÅ 1974 ref. 61, Vogel, 1992, sid. 343 och Bring, Mahmoudi & Wrangle, sid. 51-52.

två.⁶⁵ Det dualistiska förhållningssättet finns dock inte stadgat i våra grundlagar och det är således inte fråga om en konstitutionell dualism.⁶⁶

2.8.3 Införlivandet av ett skatteavtal

Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal vilket, i enlighet med den dualistiska rättstraditionen, innebär att det endast är de avtalslutande staterna i sig som är bundna av avtalet. För att ett skatteavtal också ska kunna tillämpas av nationella domstolar och myndigheter samt kunna åberopas av medborgare krävs att det på något sätt införlivas med den nationella lagstiftningen.⁶⁷ Om en bestämmelse i ett internationellt avtal motsvaras av en bestämmelse i en redan existerande nationell lag anses den folkrättsliga förpliktelsen vara nationellt tillämpbar och det krävs därför inget ytterligare införlivande. Detta förekommer dock sällan avseende skatteavtal, varför införlivning krävs. För att genomföra införlivandet finns det två olika tillvägagångssätt: transformation och inkorporering. Transformation innebär att bestämmelserna i det internationella avtalet omvandlas till nationell lagstiftning genom justering av existerande nationella bestämmelser eller genom åstadkommande av nya nationella bestämmelser. Inkorporering innebär istället att en ny nationell lag antas vari det stadgas att förpliktelseerna i det internationella avtalet gäller som lag i staten. Svenska skatteavtal införlivas vanligtvis med svensk lagstiftning med hjälp av inkorporering.⁶⁸

Vid inkorporering av svenska skatteavtal placeras avtalet på den nivå i den svenska normhierarkin som lagstiftaren väljer eftersom införlivandet är en fullständigt intern angelägenhet vilket innebär att nationella normhierarkiska bestämmelser tillämpas. Om skatteavtalet inkorporeras genom en vanlig lag rangordnas avtalet således som vanlig svensk lagstiftning. Detta är helt i överensstämmelse med uttrycket ”en lag blir inte ”finare” än en annan därför att den genomför en folkrättslig förpliktelse”⁶⁹. Det finns dock ett exempel på ett folkrättsligt avtal som har tillskrivits en särskild ställning i den svenska normhierarkin, nämligen den Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, EKMR,⁷⁰. Vid införlivandet tilldelades den status som vanlig svensk lag men enligt 2:19 RF förbjöds lagstiftning i strid med konventionen och på så sätt har lagstiftaren säkerställt konventionens företräde i förhållande till övrig svensk lagstiftning.⁷¹ Denna särställning är dock endast lagstadgad för EKMR och gäller således inte för övriga internationella avtal och därmed inte för skatteavtal.⁷²

⁶⁵ Kleist, 2012, sid. 52 och RÅ 83 1:87 samt RÅ 1964 ref. 28.

⁶⁶ Bring, Mahmoudi & Wrangle, sid. 50.

⁶⁷ Dahlberg, 2012, sid. 235.

⁶⁸ Jermsten & Sandström, sid. 246-247 och Aldén, sid. 223-224.

⁶⁹ Jermsten & Sandström, sid. 247.

⁷⁰ Införlivad genom lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

⁷¹ Jermsten & Sandström, sid. 247-248.

⁷² Hultqvist, sid. 524.

2.9 Den gyllene regeln

I de särskilda införlivandelagarna, genom vilka svenska skatteavtal inkorporeras med den svenska nationella lagstiftningen, stadgas det normalt att avtalets beskattningsregler endast ska tillämpas i den mån de medför en inskränkning av den skattskyldighet som annars skulle föreligga i Sverige. Detta uttryck benämns som skatteavtalens ”gyllene regel” och är ett uttryck om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt som iakttas av majoriteten av världens stater.⁷³ Regeln innebär konkret att det aktuella skatteavtalet endast ska konsulteras om beskattningsrätt konstateras föreligga enligt den nationella skattelagstiftningen. Enligt den gyllene regeln kan den nationella beskattningsrätten sedermera endast inskränkas, inte utvidgas, vid tillämpandet av skatteavtalet.⁷⁴ Alltså, om ett skatteavtal medför att Sverige inte har beskattningsrätt avseende en viss inkomst samtidigt som den interna skatterätten medger svensk beskattningsrätt avseende den aktuella inkomsten har avtalet företräde och Sverige ska avstå från beskattning. Omvänt innebär regeln att om ett skatteavtal tilldelar Sverige beskattningsrätten i en viss situation men beskattningsrätt i denna situation inte föreligger enligt den nationella skatterätten har skatteavtalet återigen företräde och Sverige ska även i denna situation avstå från beskattning.⁷⁵ Sammanfattningsvis innebär den gyllene regeln således att ett skatteavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga, den beskattningsrätt som medges i en stats nationella skatterätt.⁷⁶

Stadganden innehållande den gyllene regelns innebörd återfinns inte endast i de svenska införlivandelagarna utan även i många andra länders lagstiftningar, bland annat i Schweiz, USA:s och Storbritanniens.⁷⁷

2.10 Tillämpning av skatteavtal

Skatteavtalens ursprungliga och huvudsakliga syfte är att motverka dubbelbeskattning⁷⁸ och detta sker genom att skatteavtalen, i enlighet med den gyllene regeln, begränsar den beskattningsrätt som de avtalsslutande staterna medges i deras respektive nationella skatterätt. Detta förfarande ska inte förväxlas med den internationella privaträtten som innehåller lagvalsregler, alltså regler som fastställer vilket lands lag som ska tillämpas i en specifik gränsöverskridande situation. Skatteavtal avgör aldrig vilken av de avtalsslutande staternas skattelagstiftningar som ska tillämpas och medför därför aldrig ett resultat innebärande att utländsk lagstiftning ska tillämpas. Skatteavtalen förutsätter snarare att båda de avtalsslutande staterna beskattar i enlighet med sin interna rätt vilken skatteavtalsbestämmelserna sedan begränsar antingen genom att utesluta tillämpning av en viss intern

⁷³ Lindencrona sid. 24 och Dahlberg, 2012, sid. 244.

⁷⁴ Lindencrona, sid. 24.

⁷⁵ Dahlberg, 2012, sid. 244.

⁷⁶ Pelin, sid. 90, Lindencrona, sid. 24 och Kleist, 2012, sid. 66.

⁷⁷ Vogel, 1997, sid. 27.

⁷⁸ Som nämnts i avsnitt 2.4 har skatteavtal numera syften utöver att undanröja dubbelbeskattning, t.ex. att motverka skatteflykt.

bestämmelse eller genom att ålägga en stat att godta avdrag från den nationella skatten motsvarande skatt betald i den andra avtalsslutande staten. Sammanfattningsvis utgör skatteavtalsbestämmelser således inte lagvalsregler utan snarare begränsningsregler.⁷⁹

Skatteavtal begränsar alltså tillämpningen av den nationella skatterätten i syfte att undanröja dubbelbeskattning i gränsöverskridande transaktioner. Tillvägagångssättet för detta kan delas in i olika steg varav det första består av att undersöka huruvida en dubbelbeskattningssituation föreligger överhuvudtaget. Detta sker genom att utreda vilka de inblandade staterna är och genom att konsultera deras respektive nationella skattelagstiftningar. Som beskrivits i avsnitt 2.3 uppstår en dubbelbeskattningssituation som huvudregel när en hemviststats och en källstats beskattningsanspråk överlappar varandra.⁸⁰

Följande steg i tillämpningsprocessen består av att ta reda på om det finns ett tillämpligt skatteavtal som slutits mellan de berörda staterna. För att ett skatteavtal ska vara tillämpligt krävs det ofta att skattesubjektet är skatterättsligt hemmavarande enligt nationell lagstiftning i en av de avtalsslutande staterna. Detta innebär att ett skatteavtal som utgångspunkt inte kan tillämpas för att undanröja en uppkommen dubbelbeskattning om båda de berörda staterna åberopar beskattningsrätt med stöd av källstatsprincipen.⁸¹

När det aktuella skatteavtalet är identifierat och konstaterat vara tillämpligt ska det avgöras vilken stat som är hemvist- respektive källstat enligt avtalet vilket är avgörande för att sedermera kunna applicera skatteavtalet för att lösa den aktuella dubbelbeskattningssituationen. Det bör i detta sammanhang observeras att endast en av de avtalsslutande staterna kan utgöra hemviststat vid tillämpning av ett skatteavtal, även om skattesubjektet är obegränsat skattskyldigt enligt hemviststatsprincipen i båda de berörda staterna.⁸²

De avslutande stegen i tillämpningsprocessen består av att avgöra vilken fördelningsartikel i avtalet som är tillämplig avseende den föreliggande situationen och, om den valda artikeln resulterar i att både hemvist- och källstaten har beskattningsrätt, att undersöka vilket resultat tillämpning av avtalets så kallade metodartikel medför. Fördelningsartiklarna fördelar beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna genom att staterna i avtalet har avstått från en del av den beskattningsrätt som de åtnjuter enligt sina respektive nationella skattelagstiftningar. Det förekommer dock att fördelningsartiklarna resulterar i att både hemvist- och källstaten har beskattningsrätt enligt avtalet och då kvarstår viss dubbelbeskattning. Det är vid dessa tillfällen som ytterligare ett steg i tillämpningsprocessen ska tas, varvid metodartikeln, som undanröjer den kvarvarande dubbelbeskattningen, tillämpas. Enligt OECD:s modellavtal är det hemviststaten som ska avstå från sin kvarvarande beskattningsrätt. Detta genomförs antingen genom avräkningsmetoden (creditmetoden) eller friställningsmetoden (exemptmetoden). Enligt avräkningsmetoden tillåts skattesubjektet avräkna den

⁷⁹ Vogel, 1997, sid. 20-21 samt 26-27 och Lindencrona, sid. 27.

⁸⁰ Dahlberg, 2012, sid. 231-232.

⁸¹ Dahlberg, 2012, sid. 231-232.

⁸² Dahlberg, 2012, sid. 232-234.

skatt som har erlagts i den andra avtalsslutande staten från skatt som han betalar på annan inkomst i hemviststaten. Enligt friställningsmetoden tillåts skattesubjektet istället undanta viss inkomst från beskattning i hemviststaten om denna inkomst också beskattas i den andra avtalsslutande staten.⁸³

Vid tillämpning av ett skatteavtal i Sverige ska avslutningsvis, och i enlighet med den svenska dualistiska rättstraditionen, den svenska införlivandelagen tillämpas.⁸⁴

Sammanfattningsvis föreligger alltså beskattningsrätt vid tillämpning av ett skatteavtal endast i de fall och i den utsträckning som förutsättningarna för beskattningsrätt är uppfyllda både i den nationella rätten och i skatteavtalet.⁸⁵

2.11 Tolkning av skatteavtal

Innan reglerna för tolkning av skatteavtal presenteras är det viktigt att konstatera i vilka situationer ett skatteavtal ska tolkas, nämligen när dess innebörd är oklar. Viktigt är också att tolkningsprocessen ska avslutas när innebörden inte längre är oklar, således när avtalets betydelse är utredd.⁸⁶

Avsikten med all avtalstolkning är att fastställa parternas gemensamma avsikt med det aktuella avtalet eftersom avtalstexten då är att anses som klarlagd.⁸⁷ Syftet med skatteavtal är att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna och detta syfte kan endast förverkligas om avtalet tolkas konsekvent i samtliga avtalsslutande stater. På grund av detta ställs det höga krav på att finna parternas gemensamma avsikt och på att tolka avtalet på ett sätt som är acceptabelt för samtliga avtalsslutande stater inom skatteavtalsrätten. Denna tolkningsintention benämns inom den internationella doktrinen som ”*the goal of common interpretation*”. Att detta tolkningssätt är att föredra har fastställts i många staters rättspraxis.⁸⁸

2.11.1 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod?

Metoden för tolkning av skatteavtal avviker från den metod som tillämpas avseende nationell skatterätt. Denna skillnad är ett resultat av skatteavtalens folkrättsliga härkomst vilken medför att det finns två eller fler staters avsikter att ta hänsyn till vid tolkningen. Beträffande förhållandet mellan de avtalsslutande staterna ska ett skatteavtal, i linje med sitt folkrättsliga ursprung, tolkas enligt folkrättsliga principer. En folkrättslig tolkning av ett internationellt avtal innebär generellt, till skillnad från den internrättsliga tolkningsmetoden, att grunden inte återfinns i den nationella lagstiftningen utan i de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt som alltså avses fastställas. Svenska skatteavtal är, i enlighet med den svenska dualistiska rättstraditionen, emellertid inte

⁸³ Dahlberg, 2012, sid. 233-234.

⁸⁴ Se t.ex. Jermsten & Sandström, sid. 247.

⁸⁵ Vogel, 1997, sid. 20.

⁸⁶ Linderfalk, sid. 94

⁸⁷ Linderfalk, sid. 94 och Pelin, sid. 106.

⁸⁸ Vogel, 1997, sid. 39.

endast ett folkrättsligt avtal utan utgör även en del av den svenska nationella skattelagstiftningen. Således kan det argumenteras för att svenska domstolar och myndigheter, i frånvaro av regler som föreskriver annat, bör tillämpa en internrättslig tolkning av avtalen när de tillämpas gentemot enskilda skattesubjekt. Detta sker emellertid som huvudregel inte vilket torde bero på att en internrättslig tolkning exempelvis skulle innebära att begrepp i avtalet tolkas mot bakgrund av motsvarande begrepps innebörd i den interna skatterätt vilket med stor sannolikhet medför diskrepans mellan de båda avtalslutande staternas tolkningsresultat som i sin tur kan orsaka oavsedd dubbelbeskattning. Diskrepansen skulle också kunna medföra en ökad risk för att staterna omedvetet åsidosätter sina avtalsåtaganden och därmed begår avtalsbrott. Till följd av dessa risker finns det betydelsefulla argument som talar för att en folkrättslig tolkning bör tillämpas även när skatteavtal tillämpas internt gentemot enskilda skattesubjekt. Stöd för detta finns också i rättspraxis, bland annat i det så kallade Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84. Domstolen gav dock häri ingen förklaring till sitt ställningstagande vilket innebär att grunden för en folkrättslig tolkning av skatteavtal i Sverige är fortsatt oklar.⁸⁹

2.11.2 Wienkonventionen

I Wienkonventionens art. 31-33 återfinns regler för tolkning av internationella avtal i allmänhet, alltså regler som även tillämpas vid tolkning av skatteavtal.⁹⁰ Dessa regler motsvaras av de tolkningsregler som förekommer inom den internationella sedvanerätten.⁹¹

Wienkonventionen tillhandahåller två olika typer av tolkningsmedel: grundläggande och supplementära. De grundläggande tolkningsmedlen regleras i art. 31 som fastställer att tolkningen ska utgå från avtalstexten, som ska tolkas ärligt och i överensstämmelse med det konventionella språkbruket⁹² av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Artikelns tillhandahåller alltså tre metoder för tolkning: en språklig metod som utgår från en analys av avtalstextens betydelse i jämförelse med konventionellt språkbruk, en kontextuell metod innebärande att den aktuella bestämmelsen ska förstås mot bakgrund av dess sammanhang och en teleologisk metod som innebär att den aktuella bestämmelsen ska tolkas utifrån dess ändamål och syfte. Enligt art. 31 p. 1 i Wienkonventionen ingår i det konventionella språkbruket dels vårt vardagsspråk, dels fackspråk. Det konventionella språkbruket utvecklas dock med tiden och det har därmed uppstått oenighet avseende frågan om vilket konventionellt språkbruk som ska användas: det moderna språkbruket som brukas när texten tolkas eller det historiska språkbruket som brukades när avtalet ingicks. Huvudregeln är att det är det historiska språkbruket som ska användas. Vidare ingår enligt art. 31.2-3 i det sammanhang som avtalets uttryck ska tolkas utifrån, förutom avtalstexten, som inkluderar preambeln och bilagor, exempelvis överenskommelser avseende avtalet som ingicks mellan parterna vid avtalets ingående och senare

⁸⁹ Lindencrona, sid. 77-78 och Kleist, 2012, sid. 69-70.

⁹⁰ Lindencrona, sid. 78.

⁹¹ Linderfalk, sid. 93.

⁹² Konventionellt språkbruk benämns i konventionen den gängse meningen.

överenskommelser mellan parterna.⁹³ Viktigt att notera är att tolkningsmedlen ”sammanhanget” och ”avtalets ändamål och syfte” ska användas kumulativt och som ett komplement till det konventionella språkbruket vilket innebär att tolkningsresultatet alltid måste rymmas inom ramarna för det konventionella språkbruket.⁹⁴

Utöver de grundläggande tolkningsmedlen i art. 31 tillhandahålls supplementära tolkningsmedel i art. 32. Dessa tolkningsmedel ska användas när avtalstexten, även efter tolkning enligt art. 31, framstår som vag, tvetydig eller uppenbart orimlig eller då tolkning enligt art. 31 inte har medfört något resultat överhuvudtaget. De supplementära tolkningsmedlen består av exempelvis förarbeten till avtalet och omständigheter vid avtalets ingående. Förarbeten som supplementärt tolkningsmedel ska inte förväxlas med förarbeten till den svenska införlivandelagen eftersom dessa som utgångspunkt inte utgör tolkningsmedel enligt Wienkonventionen.⁹⁵ Ett svensk förarbete skulle dock kunna användas som ett supplementärt tolkningsmedel om innehållet motsvarades av innehållet i den andra avtalsslutande statens motsvarighet. Förarbetena kan då nämligen anses vara ett uttryck för staternas gemensamma avsikt. Detta styrks också av det faktum att de personer som utformar förarbetena vanligtvis har ingått i den förhandlingsdelegation som utarbetat avtalet.⁹⁶ De supplementära tolkningsmedlen är fristående från det konventionella språkbruket vilket möjliggör tolkningsresultat bortom dess ramar.⁹⁷

De nämnda tolkningsmedlen är rangordnade i Wienkonventionen och ska användas i följande ordning: konventionellt språkbruk, sammanhanget och ändamål och syfte samt till sist de supplementära tolkningsmedlen. Det är endast om avtalstexten fortsatt är oklar efter tillämpning av ett tolkningsmedel som nästa tolkningsmedel i rangordningen ska tillämpas.⁹⁸

Det är vanligt att ett internationellt avtal skrivs på flera olika språk. Enligt art. 33.1 i Wienkonventionen ska avtalstexten dock tillskrivas lika stor betydelse på vardera språk, såvida inte avtalet föreskriver eller parterna är överens om annat.⁹⁹

Högsta förvaltningsdomstolen har i bland annat Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, uttalat att svenska skatteavtal ska tolkas med hjälp av de folkrättsliga tolkningsmedel som tillhandahålls av Wienkonventionen och att denna tolkning ska utmyнна i ett fastställande av de avtalsslutande staternas gemensamma avsikt.¹⁰⁰

⁹³ Vogel, 1997, sid. 37, Dahlberg, 2012, sid. 237-238, Pelin, sid. 106, Linderfalk sid. 95 och 100-103, Lindencrona, sid. 78-79, Lang, sid. 37 och art. 31 i Wienkonventionen.

⁹⁴ Linderfalk, sid. 104.

⁹⁵ Vogel, 1997, sid. 38, Lindencrona, sid. 79, Linderfalk, sid. 95, 98 och 103-104, Pelin, sid. 107-108, Dahlberg, 2012, sid. 238, Lang, sid. 37 och art. 32 i Wienkonventionen.

⁹⁶ Lindencrona, sid. 83 och Dahlberg, 2000, sid. 79-80.

⁹⁷ Linderfalk, sid. 104.

⁹⁸ Linderfalk, sid. 96.

⁹⁹ Vogel, 1997, sid. 38-39, Pelin, sid. 108, Dahlberg, 2012, sid. 238, Linderfalk, sid. 104-106 och Wienkonventionen art. 33.

¹⁰⁰ Se t.ex. Pelin, sid. 112 och RÅ 1996 ref. 84.

2.11.3 Kommentaren till OECD:s modellavtal

Även kommentaren till OECD:s modellavtal ska enligt Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, tillmätas betydelse vid tolkning inom området för internationell beskattning.¹⁰¹ Wienkonventionen innehåller generella tolkningsregler för alla olika typer av internationella avtal vilket innebär att skatteavtalens särdrag inte kan beaktas inom ramen för dessa tolkningsregler.¹⁰² OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentar utgör dock ett viktigt hjälpmedel avseende tolkning av skatteavtal specifikt.¹⁰³

2.11.3.1 Kommentarens rättskällevärde

I Sverige är det naturligt att kommentaren till OECD:s modellavtal åtnjuter särskild betydelse då vi har varit medlem i OECD sedan organisationen skapades och som huvudregel tillämpar dess modellavtal när nya skatteavtal sluts. OECD:s högst beslutande organ, rådet, rekommenderar sina medlemsländer att använda kommentaren som hjälpmedel vid tolkning av sina skatteavtal. Denna rekommendation är dock inte bindande för medlemsstaterna, vilket stämmer väl överens med en av Dahlberg presenterad åsikt innebärande att kommentaren inte ensam bör ha avgörande betydelse vid tolkning av skatteavtal. Skälet för denna åsikt anges vara att kommentaren inte kan anses ha tillräcklig konstitutionell och folkrättslig legitimitet. Dahlberg menar emellertid att den omständigheten att ett visst kommentarsuttalande har kvarstått en längre tid talar för att det har uppnått status som ”gängse mening” enligt art. 31 i Wienkonventionen och att det på den grunden kan anses ha väsentlig betydelse vid tolkning av ett skatteavtal.¹⁰⁴ Vidare menar Dahlberg att yngre kommentarsuttalanden, som ännu inte uppnått status som ”gängse mening”, istället kan utgöra supplementära tolkningsmedel enligt art. 32 i Wienkonventionen.¹⁰⁵ Vogel anser å sin sida att grunden för kommentarens väsentliga betydelse är den omständigheten att de avtalsslutande parterna kan presumeras vara medvetna om dess innehåll och därmed bör kunna förutsättas ha velat ansluta sig till kommentaren om de bokstavligen har antagit en artikel från modellavtalet vid ingåendet av ett skatteavtal. Han menar att denna presumption kvarstår tills dess någon särskild omständighet talar för det motsatta.¹⁰⁶ Som en följd av detta anser Vogel att det finns en viss juridisk skyldighet, en så kallat *soft obligation*, att tillämpa kommentaren vid tolkning av skatteavtal som är slutna mellan OECD:s medlemsstater. Denna åsikt stöds på det faktum att det finns en möjlighet att avge reservationer och anmärkningar till specifika delar av modellavtalet och kommentaren. Hade det inte funnits

¹⁰¹ RÅ 1996 ref. 84 och t.ex. Pelin sid. 112.

¹⁰² Vogel, 1997, sid. 35.

¹⁰³ Lindencrona, sid. 79.

¹⁰⁴ Dahlberg, 2012, sid. 240-241 och Dahlberg, Mattias, ”*Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*”, i ”*festskrift till Gustaf Lindencrona*” (red. Arvidsson, Melz & Silfverberg), Norstedts Juridik, Stockholm, 2003, sid. 155. Se också t.ex. Kleist, 2012 sid. 89-90 och 99, Vogel, Klaus, ”*The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*”, BIFD, 2000, vol. 54, sid. 616 och Matteotti, Dr. René, ”*Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*”, IT, 2005, vol. 33, nr. 8/9, sid. 337.

¹⁰⁵ Dahlberg, 2003, sid. 155.

¹⁰⁶ Vogel, 1997, sid. 44, Lindencrona, sid. 82 och Kleist, 2012, sid. 94.

någon juridisk skyldighet att följa kommentaren skulle denna möjlighet till invändning, enligt Vogel, inte vara nödvändig och därför inte existera. Vogel sammanfattar kommentarens betydelse som att rekommendationen skapar en svag juridisk skyldighet, men icke desto mindre en juridisk skyldighet, att tillämpa kommentaren vid tolkning av skatteavtal mellan medlemsstaterna.¹⁰⁷ Ytterligare argument som stödjer kommentarens avgörande betydelse är den konsekventa tillämpningen som kan ha resulterat i en utveckling av internationell sedvanerätt, vilket är en primär rättskälla inom folkrätten. För att sedvanerätt ska utvecklas krävs dock att staterna tillämpar den aktuella regeln eller principen i tron om att det är deras juridiska skyldighet vilket det råder oklarhet kring avseende innehållet i kommentaren.¹⁰⁸ Beträffande rättskällevärdet av kommentaren är det avslutningsvis oerhört viktigt att betona att den aldrig utgör en del av det faktiska avtalet och att den därför aldrig kan uppnå samma tolkningsvärde som avtalstexten, även om den utgör ett viktigt tolkningshjälpmedel.¹⁰⁹ Sammanfattningsvis har kommentaren till OECD:s modellavtal ett betydande rättskällevärde vid tolkning av skatteavtal som har ingåtts mellan organisationens medlemsstater eller med en av de icke-medlemsstater som har förklarat sig ha för avsikt att tillämpa modellavtalet, även om någon absolut skyldighet att tillämpa den inte föreligger.¹¹⁰ Vid tolkning av skatteavtal som inte utgår från OECD:s modellavtal ska, enligt Lang, modellavtalet och kommentaren inte fungera som tolkningsmedel överhuvudtaget då det i dessa fall inte kan förutsättas att de avtalslutande staterna är medvetna om innehållet i modellavtalet och kommentaren.¹¹¹ Även Vogel menar att kommentaren i dessa fall har ett reducerat rättskällevärde men, till skillnad från Lang, att den fortfarande har viss betydelse och därmed bör tillmätas viss relevans, dock endast om avtalstexten överensstämmer med modellavtalet och om omständigheterna i det enskilda fallet inte tyder på en annan avsikt hos parterna.¹¹²

2.11.3.2 Olika versioner av kommentaren – ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt?

OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentar har utkommit i flera olika versioner. Vilken version av kommentaren som ska användas som tolkningsmedel i en enskild situation råder det emellertid meningsskiljaktigheter om. Introduktionen till modellavtalet uttrycker att skatteavtal, så långt det är möjligt, ska tolkas med utgångspunkt i den vid tolkningstidpunkten senast reviderade versionen av kommentaren.¹¹³ Detta benämns som ett ambulatoriskt förhållningssätt och innebär alltså att kommentaren alltid ska tillämpas i sin senaste version och att senare tillkomna kommentarsuttalanden därför ska användas som tolkningsmedel även vid tolkning av tidigare slutna skatteavtal. Stater kan också inta ett statiskt förhållningssätt avseende kommentaren vilket innebär det omvända, således att senare tillkomna

¹⁰⁷ Vogel, 1997, sid. 45.

¹⁰⁸ Kleist, sid. 98.

¹⁰⁹ Lang, sid. 43. Se också introduktionen till OECD:s modellavtal, p. 29.

¹¹⁰ Dahlberg, 2003, sid. 154.

¹¹¹ Lang, sid. 44.

¹¹² Vogel, 1997, sid. 45-46.

¹¹³ Lang, sid. 47, Arnold, sid. 259-260 och introduktionen till OECD:s modellavtal, p. 33-34.

kommentarsuttalanden inte ska användas vid tolkning av tidigare slutna avtal. Vilket förhållningssätt som tillämpas i Sverige tycks inte vara helt klarlagt men Sallander menar att rättspraxis tyder på att Sverige intar ett försiktigt ambulatoriskt förhållningssätt.¹¹⁴ Att Sverige tillämpar ett ambulatoriskt förhållningssätt stöds också av ett uttalande i propositionen till 2004 års CFC-regler.¹¹⁵ Det finns dock de som anser att praxis tyder på det motsatta.¹¹⁶ Lang argumenterar för att ett ambulatoriskt förhållningssätt inte ens borde vara ett möjligt alternativ eftersom de inblandade staterna i sådana fall inte har haft möjlighet att ta ställning till de nyare versionerna av kommentaren i förhållande till det specifika skatteavtalet. Lang påpekar dock att ett statiskt förhållningssätt avseende kommentar medför svårigheter med att anpassa skatteavtalen till förändringar i näringslivet och tekniken. Vidare menar han att ett statiskt förhållningssätt riskerar att medföra att identiska formuleringar i skatteavtal som har ingåtts vid olika tidpunkter tolkas med olika resultat vilket är oförenlig med målet om en enhetlig tolkning av skatteavtal inom OECD.¹¹⁷ Wattel och Marres anser, å sin sida, att ändringar i kommentaren kan användas som hjälpmedel vid tolkning av äldre skatteavtal för att fastställa den ”gängse meningen”, eftersom de menar att det inte finns något klart stöd för att det med detta uttryck i Wienkonventionen endast avses det historiska språkbruket.¹¹⁸ Arnold utvidgar detta och anser att kommentaren, vid tolkning av skatteavtal, alltid bör användas i sin senaste version, dock med anpassning till omständigheterna i det enskilda fallet.¹¹⁹ Enligt Dahlberg bör ändringar i kommentaren delas in i två olika kategorier: ändringar som är direkta konsekvenser av revideringar i modellavtalet samt ändringar som endast utgör förtydliganden av eller tillägg till kommentarsuttalanden avseende bestående bestämmelser i modellavtalet. Dahlberg menar att innehållsmässiga förändringar i modellavtalet som föranleder ändringar av kommentaren inte bör tillmätas betydelse vid tolkning av äldre skatteavtal, men att visst avseende kan fästas vid tillägg i kommentaren, även om sådana tillägg inte bör utgöra ensam grund för tolkningen. Han anser dock att rena förtydliganden i kommentaren kan skapa grund för tolkning av ett skatteavtal sammanvägt med andra tolkningsmedel.¹²⁰ En liknande åsikt presenteras av Wattel och Marres.¹²¹ Sammanfattningsvis tycks dock den övervägande uppfattningen i doktrinen vara att ett statiskt synsätt är att föredra.¹²²

2.11.3.3 Reservationer och deras betydelse

Som nämnts i avsnitt 2.11.3.1 finns det möjlighet för medlemsstaterna i OECD att ge reservationer avseende bestämmelserna i modellavtalet och

¹¹⁴ Sallander, sid. 187-188.

¹¹⁵ Prop. 2003/04:10, sid. 101.

¹¹⁶ Kleist, 2012, sid. 106-107.

¹¹⁷ Lang, sid. 45-46. Se också Kleist, 2012, sid. 104, Wattel, Peter J. & Marres, Otto, ”*The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*”, ET, 2003, Vol. 43, sid. 227-228 och 235, Avery Jones, John F., ”*The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*”, BIFD, 2002, vol. 56, sid. 103 och Vogel, 1997, sid. 47.

¹¹⁸ Wattel & Marres, sid. 226.

¹¹⁹ Arnold, sid. 260.

¹²⁰ Dahlberg, 2003, sid. 144-146.

¹²¹ Wattel & Marres, sid. 235.

¹²² Arnold & van Weeghel, sid. 101.

anmärkningar avseende uttalanden i kommentaren.¹²³ Enligt Dahlberg ska dessa tillmätas väsentlig betydelse vid tolkning av skatteavtal, dock endast i de fall då de är utfärdade vid tidpunkten för ingåendet av det aktuella skatteavtalet.¹²⁴ Motsvarande åsikt framförs av Vogel som stödjer denna i själva förekomsten av reservationsmöjligheten som han anser tydligt talar för en avsikt inom organisationen innebärande att reservationer ska tillskrivas avgörande betydelse.¹²⁵ Arnold anser dock, i motsats till Dahlberg och Vogel, att reservationer endast har betydelse för de reserverande staternas egna ageranden. Denna åsikt stöds på bristen av en gemensam partsavsikt mellan de avtalslutande staterna.¹²⁶

2.11.4 Den allmänna tolkningsregeln

Utöver Wienkonventionens tolkningsregler och kommentaren till OECD:s modellavtal innehåller vanligtvis de enskilda skatteavtalen någon form av tolkningsregel. Exempelvis innehåller OECD:s modellavtal en allmän tolkningsregel i art. 3.2. Denna regel utgör en referens till de avtalslutande staternas nationella lagstiftningar vid tolkning av uttryck i det aktuella skatteavtalet, förutsatt att sammanhanget inte kräver annat.¹²⁷ Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal är det källstatens lagstiftning som tolkningsregelns referens avser.¹²⁸ Den allmänna tolkningsregeln kan anses utgöra en möjlighet för stater att, som en följd av den interna rättens inflytande, tolka sina skatteavtal på avvikande sätt vilket kan orsaka oförenlig tillämpning av avtalet i de avtalslutande staterna. Denna internrättsligt inspirerade tolkning förändrar emellertid inte staternas skyldighet att i enlighet med Wienkonventionen tolka sina internationella avtal i god tro.¹²⁹

2.11.5 Rättspraxis

Rättspraxis från svenska domstolar utgör inte endast en rättskälla vid internrättslig tolkning utan även vid folkrättslig tolkning. Av RÅ 1972 ref. 34 följer nämligen att tolkningen av ett skatteavtal är prejudicerande för framtida tolkningar inom hela den svenska skatteavtalsrätten.¹³⁰ Även utländska domstolars tolkningsbeslut kan användas som tolkningsmedel, även om de inte är formellt bindande. Hur stor vikt som tillskrivs dessa beror uteslutande på hur övertygande resonemangen är vilket inom OECD ofta speglas av ett ställningstagande avseende organisationens bedömning av beslutet.¹³¹

¹²³ Se introduktionen till OECD:s modellavtal, p. 30-31.

¹²⁴ Dahlberg, 2003, sid. 147.

¹²⁵ Vogel, 1997, sid. 45.

¹²⁶ Arnold & van Weeghel, sid. 99.

¹²⁷ Dahlberg, 2012, sid. 242 och kommentaren till art. 3.2 i OECD:s modellavtal, p. 12.

¹²⁸ Kommentaren till art. 23 i OECD:s modellavtal, p. 32.1-32.7 och t.ex. Dahlberg, 2012, sid. 243.

¹²⁹ Wouters & Vidal, sid. 16 och art. 31 i Wienkonventionen.

¹³⁰ Lindencrona, sid. 83 och RÅ 1972 ref. 34.

¹³¹ Lang, sid. 50.

2.12 Kort om problematiken avseende *Tax Treaty Override*

2.12.1 *Tax Treaty Override* – en definition

Tax Treaty Override är det övergripande begrepp som normalt används som benämning för den problematik som de kommande avsnitten i denna uppsats främst behandlar.¹³² Begreppet definieras i OECD:s rapport, ”*Tax Treaty Override*”, från år 1989 som:

”...a situation where the domestic legislation of a State overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State.”¹³³

Rapporten begränsades dock till att behandla en snävare definition av begreppet *Tax Treaty Override*, nämligen ”domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations”. I rapporten uttrycks det att *Tax Treaty Override* kan utgöras antingen av regler i den nationella lagstiftningen som stadgar att bestämmelser i internationella avtal ska bortses från i vissa situationer eller av regler som inte refererar till internationella avtal men som vid nationell tolkning i relation till bestämmelser i internationella avtal medför motsvarande effekt.¹³⁴ *Tax Treaty Override* utgörs alltså av att en stat, genom lagstiftning, tillskriver nationella bestämmelser företräde till nackdel för bestämmelser i internationella avtal och därigenom åsidosätter åtagandena som följer av det aktuella internationella avtalet.¹³⁵ *Tax Treaty Override* kan dock även utgöras av domstolsavgöranden som strider mot bestämmelser i skatteavtal, men benämns då korrekt som *Judicial Treaty Override*.¹³⁶

Vid ingåendet av ett internationellt avtal åtar sig de avtalslutande staterna att respektera och tillämpa bestämmelserna i avtalet i enlighet med principen om *Pacta Sunt Servanda*¹³⁷ och detta åtagande uppfylls således inte vid *Treaty Override*, vilket innebär att ett avtalsbrott begås. Det bör noteras att avtalsbrottet begås redan vid antagandet av den nationella lag eller regel som medför åsidosättandet av det internationella avtalet.¹³⁸ I rapporten uppmanar OECD sina medlemsstater att inte anta lagstiftning som kan utgöra *Treaty Override*. Det föreslås också en lösning på problemet, vilken innebär att avtalsparterna ska föra bilaterala eller multilaterala diskussioner för att uppmärksamma svårigheter som uppstår avseende bestämmelser i skatteavtal istället för att komma till rätta med sådant internt.¹³⁹ Denna lösning kan liknas vid ett *mutual*

¹³² Begreppet *Tax Treaty Override* förutsätter att det råder en konflikt mellan den nationella lagstiftningen och skatteavtalet och kring detta råder det meningsskiljaktigheter i vissa avseende, främst beträffande nationella skatteflyktsregler. Mer om detta i kap. 4.

¹³³ OECD:s rapport, ”*Tax Treaty Override*”, från 1989, p. 2.

¹³⁴ OECD:s rapport, p. 2 och 5.

¹³⁵ OECD:s rapport, p. 7.

¹³⁶ Dahlberg, 2008, sid. 487.

¹³⁷ Principen om *Pacta Sunt Servanda* kommer till uttryck i bl.a. art. 26 i Wienkonventionen.

¹³⁸ OECD:s rapport, p. 7.

¹³⁹ OECD:s rapport, ”*Suggestions for Action*” p. 1 och 2.

agreement som är en problemlösningsmöjlighet som tillhandahålls i OECD:s modellavtal. Denna problemlösningsmöjlighet innebär att behöriga myndigheter i de avtalslutande staterna kan förhandla med varandra för att exempelvis undanröja en dubbelbeskattningssituation som inte omfattas av det aktuella skatteavtalet.¹⁴⁰ Även i doktrin om *Tax Treaty Override* har en liknande lösning föreslagits.¹⁴¹

Vidare behandlar OECD:s rapport de åtgärder som kan vidtas vid överträdelse av skatteavtalsbestämmelser. Vid antagande av lagstiftning som medför bristande efterlevnad av bestämmelserna i ett skatteavtal uppger rapporten att motparten, enligt folkrätten, har rätt att begära ett upphävande eller ett icke-tillämpande av denna lagstiftning. Om detta misslyckas har motparten, enligt art. 60 i Wienkonventionen, rätt att säga upp avtalet eller att suspendera avtalet gentemot den försumliga staten tills vidare. För att denna rättighet ska aktualiseras krävs dock att avtalsbrottet är allvarligt eller väsentligt, vilket avgörs i det enskilda fallet.¹⁴²

2.12.2 *Tax Treaty Override* – ett allvarligt problem eller ett legitimt agerande?

Det ursprungliga syftet med skatteavtal är att undanröja dubbelbeskattning till fördel för den internationella handeln och flödet av kapital och arbetskraft i världen.¹⁴³ I detta syfte har världens skatteavtalsnät varit mycket framgångsrikt. Vidare utgör skatteavtalen en stabil och pålitlig bas för skatterelationer mellan stater. Skatteavtalens väsentliga betydelse styrks av det stora antalet skatteavtal som finns i världen.¹⁴⁴ Skatteavtalen, liksom alla andra avtal, fordrar en underförstådd överenskommelse om att de villkor som har förhandlats fram ska fullgöras och inte ensidigt förändras. Dess framgång beror alltså på den respekt och lojalitet som de avtalslutande staterna visar gentemot avtalet. Ett skatteavtal gentemot vilket de avtalslutande parterna inte visar någon eller endast lite respekt kommer med största sannolikhet inte att kunna uppfylla sitt syfte vilket kommer att resultera i dubbelbeskattning. Dessutom skapar brist på respekt och lojalitet gentemot ett skatteavtal misstro mellan de avtalslutande staterna. Som en sista utväg kan skatteavtal vid allvarliga överträdelse dessutom sägas upp. På grund av detta utgör *Tax Treaty Override* ett potentiellt hot mot existensen och utvecklingen av världens viktiga skatteavtalsnät som i förlängningen riskerar att medföra en återgång i den högt värderade internationella handeln.¹⁴⁵ *Tax Treaty Override* medför dessutom bristande förutsägbarhet inom en stats skattesystem och att skattebetalare därför inte långsiktigt kan planera sina investeringar och övriga ekonomiska aktiviteter.¹⁴⁶

¹⁴⁰ Se art. 25 i OECD:s modellavtal och kommentaren till denna.

¹⁴¹ Sachdeva, ET, 2013, sid. 470-474.

¹⁴² OECD:s rapport, p. 21-23.

¹⁴³ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7.

¹⁴⁴ OECD:s rapport, p.1.

¹⁴⁵ Sachdeva, ET, 2013, sid. 468. För liknande resonemang avseende de negativa konsekvenserna av *Tax Treaty Override*, se bl.a. Matteotti, sid. 337.

¹⁴⁶ Arginelli & Innamorato, sid. 300.

Fenomenet *Tax Treaty Override* har förekommit sedan det första skatteavtalet slöts och problemet belystes väl genom OECD:s rapport men företeelsen utövas fortfarande, både explicit och implicit. Det argumenteras i doktrinen för att det internationella samfundet har misslyckats med att motverka *Tax Treaty Override* och att det därför har ändrat sina regler istället samt att det som en följd av detta idag vidtas många åtgärder för att legitimera problematiken istället för att förebygga och motverka den.¹⁴⁷ De förbud som föreskrivs i folkrätten i och med principen om *Pacta Sunt Servanda*, som dels är en grundprincip inom den internationella sedvanerätten, dels är kodifierad i Wienkonventionen, har visat sig vara ineffektiv i bekämpandet av *Tax Treaty Override*, i varje fall på den internationella skatterättens område.¹⁴⁸ Internationellt agerande för att en gång för alla sätta stopp för fenomenet *Tax Treaty Override* efterfrågas därför.¹⁴⁹

Det finns dock de som anser att konsekvenserna av *Tax Treaty Override* är överdrivna.¹⁵⁰ Det har bland annat uttryckts att skatterätten förändras för snabbt för att skatteavtalen ska hinna omförhandlas i motsvarande takt vilket ofrånkomligen ger upphov till *Tax Treaty Override*.¹⁵¹ I viss doktrin har det till följd av detta argumenterats för att en medelväg är att föredra, innebärande att ett åsidosättande ska bedömas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet och att samtliga åsidosättanden därför varken är legitima eller folkrättsligt otillåtna. Det menas dock att det även inom denna medelväg endast är acceptabelt med *Tax Treaty Override* om det är förenligt med syftena bakom det aktuella skatteavtalet och om det sker öppet och tydligt. En stat ska alltså inte dölja ett åsidosättande för sin avtalsmotpart, även om åsidosättandet i det enskilda fallet utgör ett legitimt agerande.¹⁵²

Ytterligare en fråga som ofta lyfts fram vid diskussioner angående *Tax Treaty Override* är huruvida detta är legitimt vid bekämpandet av skatteflykt. Det menas nämligen att *Tax Treaty Override* kan användas som ett verktyg i denna kamp vilket kommentaren till OECD:s modellavtal kan anses ge stöd för eftersom den uttrycker dels att ett av syftena med skatteavtal är att motverka skatteflykt, dels att det inte råder någon konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal.¹⁵³ Det råder dock oenighet i frågan som därför är oerhört debatterad både i Sverige och internationellt.¹⁵⁴

¹⁴⁷ Kulcsár, Tamás & Rogers-Glabush, Julie, ”*Treaty Override: Reviving a Long-Forgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance*”, ET, 2013, Vol. 53, nr. 9, sid. 411-413.

¹⁴⁸ Sachin Sachdeva, ET, 2013, sid. 470.

¹⁴⁹ Sachin Sachdeva, ET, 2013, sid. 468.

¹⁵⁰ Avi-Yonah, Reuven S., ”*Tax Treaty Overrides: A Qualified Defence of the U.S. Practice*”, i ”*Tax Treaties and Domestic Law*” (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006, sid. 66.

¹⁵¹ Wouters & Vidal, sid. 25 med vidare referenser.

¹⁵² Avi-Yonah, sid. 78-79.

¹⁵³ Se t.ex. Avi-Yonah, sid. 66, Arnold, sid. 244-260 och kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7-9.1, 9.5 och 22.1.

¹⁵⁴ Vidare om denna fråga i kap. 4.

3 Förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal

I detta kapitel redogörs för frågeställningen avseende förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal samt frågeställningen om den dualistiska rättstraditionens betydelse för detta förhållande.

Nationell skatterätt och skatteavtal interagerar på olika sätt, bland annat genom att tillämpningen av bestämmelser i det ena rättssystemet påverkar tillämpningen av bestämmelser i det andra rättssystemet, men också genom att bestämmelser i de båda rättssystemen potentiellt kan konkurrera med varandra. Det är den sistnämnda interaktionen som behandlas i denna uppsats. En konflikt mellan nationell rätt och skatteavtal kan tyvärr inte sammanfattas med ett enkelt uttalande om att skatteavtal har ett oinskränkt företräde i förhållande till den nationella rätten, svaret är betydligt mer komplext.¹⁵⁵ Vid en diskussion beträffande förhållandet ska flera intressen beaktas, nämligen skattebetalarnas behov av och rätt till förutsägbarhet och rättssäkerhet, syftet och ändamålet med skatteavtal, alltså huvudsakligen undanröjande av dubbelbeskattning, samt de avtalslutande staternas intresse av att skydda sina skattebaser.¹⁵⁶

3.1 Allmänt om regelkonkurrens

Begreppet regelkonkurrens kan definieras på en mängd olika sätt och det är därför i princip omöjligt att finna en allmängiltig definition. I denna uppsats används begreppet med den innebörd som Aldén anslutit sig till, nämligen att regelkonkurrens föreligger när två eller flera bestämmelser är tillämplbara samtidigt och i samma situation men inte kan tillämpas samtidigt då det är faktiskt omöjligt och därmed försätter rättstillämparen i en ”regelvalsituation”. Vid en regelkonkurrens föreligger det alltså en slags dubbelreglering av den aktuella situationen.¹⁵⁷ Synonymt med begreppet regelkonkurrens kommer begreppet regelkonflikt att användas.

Några förutsättningar måste vara uppfyllda för att en regelkonflikt ska kunna uppkomma överhuvudtaget. Inledningsvis ska de aktuella bestämmelsernas tillämpningsområden, alltså de situationer i vilka de är tillämpliga, överensstämma med varandra.¹⁵⁸ För att kunna avgöra om denna förutsättning är uppfylld krävs det således att bestämmelsernas tillämpningsområden fastställs.¹⁵⁹

¹⁵⁵ Sasseville, Jacques, ”*A Tax Treaty Perspective: Special Issues*”, i ”*Tax Treaties and Domestic Law*” (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006, sid. 37.

¹⁵⁶ Martin, sid. 210.

¹⁵⁷ Aldén, sid. 31.

¹⁵⁸ Aldén, sid. 33.

¹⁵⁹ Aldén, sid. 42.

Vidare förutsätter förekomsten av en regelkonflikt att bestämmelsernas rättsföljder är oförenliga. Den mest påtagliga existensen av sådan oförenlighet föreligger när två bestämmelser har fullständigt motsatta rättsföljder, exempelvis när rättsföljderna medför att Sverige har, respektive inte har, beskattningsrätt. Aldén benämner detta logisk oförenlighet. Det förekommer också empirisk oförenlighet, vilket innebär att rättsföljderna av samtidigt tillämpliga bestämmelser, av praktiska skäl, är omöjliga att efterleva parallellt. En empirisk konflikt föreligger exempelvis när det är fysiskt omöjligt för en person att uppfylla båda rättsföljderna. Vidare förekommer värdemässig oförenlighet som innebär att en samtidig tillämpning av två bestämmelser medför ett fullständigt oetiskt eller omoraliskt resultat. Avslutningsvis kan två bestämmelsers rättsföljder vara teleologiskt oförenliga, innebärande att samtidig efterlevnad av rättsföljderna strider mot den aktuella lagstiftningens syfte och ändamål.¹⁶⁰

Om förutsättningarna för en regelkonflikt är uppfyllda uppstår en regelvalssituation som vanligtvis utreds med hjälp av någon av de så kallade derogationsprinciperna: *Lex Specialis*¹⁶¹, *Lex Posterior*¹⁶² och *Lex Superior*¹⁶³. *Lex Specialis* innebär att en bestämmelse som reglerar en mer specifik situation har företräde framför en mer generell bestämmelse. *Lex Posterior* medför att en senare tillkommen bestämmelse har företräde till nackdel för en tidigare tillkommen bestämmelse. *Lex Superior*, som kommer till uttryck i 11:14 RF, innebär, avslutningsvis, att en bestämmelse av högre dignitet i normhierarkin har företräde i förhållande till en bestämmelse av lägre dignitet.¹⁶⁴

3.2 Olika regelvalslösningar i olika länder

Alla stater som ingår skatteavtal, eller andra internationella avtal, måste säkerställa att avtalets ålägganden uppfylls, vilket kan göras på olika sätt. Om detta kräver någon form av nationellt agerande finns det, som tidigare nämnts, två huvudsakliga metoder; transformation och inkorporering. Vilket tillvägagångssätt en stat väljer för att utvidga ett skatteavtals effekt till relationen mellan staten och dess skattesubjekt beror helt på statens konstitutionella regler. Oavsett vilken metod som väljs så finns det i princip alltid ett behov av regelvalsbestämmelser eller konfliktregler för att säkerställa skatteavtalens tillämpning vid eventuella konflikter med den nationella lagstiftningen.¹⁶⁵

Olika stater tillämpar olika typer av regelvalsbestämmelser som dessutom återfinns på olika nivåer i deras respektive normhierarkier. En del stater har konstitutionella regelvalsbestämmelser som tillskriver skatteavtal specifikt, eller internationella avtal generellt, företräde i förhållande till den nationella

¹⁶⁰ Aldén, sid. 43-48.

¹⁶¹ Den korrekta och fullständiga benämningen av principen är: *lex specialis derogat legi generali*.

¹⁶² Den korrekta och fullständiga benämningen av principen är: *lex posterior derogat lex priori*.

¹⁶³ Den korrekta och fullständiga benämningen av principen är: *lex superior derogat legi inferiori*.

¹⁶⁴ Aldén, sid. 194 och 219.

¹⁶⁵ Sasseville, sid. 41.

lagstiftningen. Denna metod tillämpas av många europeiska stater, exempelvis Frankrike, men även av till exempel Japan, och anses vara den mest lämpliga metoden för att säkerställa en fullständig uppfyllelse av principen om *Pacta Sunt Servanda*. Som ett alternativ till ett fullständigt konstitutionellt företräde för internationella avtal har några länder valt att reglera företrädet i en lag som inte uttalat är landets konstitution men som på grund av sitt innehåll i princip utgör konstitutionella bestämmelser, exempelvis en särskild lag om internationella avtal alternativt en lag om landets konstitutionsdomstol eller liknande. Regelvalsbestämmelser kan vidare återfinnas i en stats införlivandelagar eller motsvarande lagar eller i övriga nationella skattebestämmelser. Denna metod tillämpas av exempelvis Kanada och Storbritannien. Avslutningsvis kan en stat välja att inte lagstifta om förhållandet mellan skatteavtal och nationell lagstiftning överhuvudtaget utan att istället förlita sig på allmänna regelvalsbestämmelser såsom derogationsprinciperna eller en oskriven normhierarki. Detta tillvägagångssätt tillämpas av exempelvis Sverige och USA.¹⁶⁶

Vogel menar att det finns ytterligare en typ av regelvalsbestämmelser, nämligen oskrivna konstitutionella principer som tillskriver internationella avtal ett principiellt företräde i förhållande till den nationella lagstiftningen. Denna oskrivna företrädesrätt har, enligt Vogel, sitt ursprung i grundläggande konstitutionella principer som främst utvecklas i stater vari ett godkännande från riksdagen eller motsvarande organ krävs vid ingåendet av internationella avtal.¹⁶⁷ Vogel anser vidare att länder som har en lagstadgad företrädesrätt för internationella avtal avseende mänskliga rättigheter har tagit ett viktigt steg mot att tillförsäkra internationella avtal generellt företräde i förhållande till nationell lagstiftning.¹⁶⁸

3.3 Ett skatteavtalsföreträde – argument för och emot

Till följd av bristen på ett lagstadgat företräde avseende skatteavtal i Sverige är det oklart vad som gäller beträffande förhållandet mellan den svenska nationella lagstiftningen och svenska skatteavtal. Det förekommer dock argument för och emot ett svenskt skatteavtalsföreträde, vilka redogörs för i detta avsnitt.

¹⁶⁶ Sasseville, sid. 41-42, Kleist, 2012, sid. 58, Vogel, Klaus, ”*The Domestic Law Perspective*”, i ”*Tax Treaties and Domestic Law*” (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006, sid. 6-11, Vogel, Klaus, ”*New Europe Bids Farewell to Treaty Override*”, BIT, 2004, vol. 58, sid. 6 och Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 182-196.

¹⁶⁷ Vogel, 2006, sid. 11 och Vogel, 2004, sid. 7.

¹⁶⁸ Vogel, 2004, sid. 7.

3.3.1 Verklig eller skenbar regelkonkurrens och presumptionen om lagstiftarens avsikt

Det förekommer att flera skattebestämmelser är tillämplbara samtidigt. Det är emellertid vanligen givet vilken bestämmelse som ska tillämpas i det enskilda fallet eftersom det ofta framgår av lagstiftningens systematik. På grund av detta har det uttryckts att de flesta regelkonflikter på skatterättens område endast är skenbara.¹⁶⁹ Avseende konflikter mellan skatteavtal och nationell skatterätt kan argumentet formuleras som att skatteavtalens grundläggande funktion är att begränsa de avtalsslutande staternas nationella beskattningsrätt och att det därför följer av skatteavtalens uppbyggnad, systematik och syfte att de har företräde i förhållande till nationell lagstiftning och att en till synes föreliggande regelkonkurrens därför endast är skenbar.¹⁷⁰ Eftersom skatteavtal i Sverige inkorporeras genom en införlivandelag som har samma rang i den svenska normhierarkin som övrig nationell skatterätt kan principen om *Lex Superior* inte tillämpas för att lösa eventuella regelkonflikter¹⁷¹, vilket däremot talar för att det är fullt möjligt att det kan uppstå verklig regelkonkurrens mellan nationell svensk skatterätt och svenska skatteavtal.¹⁷²

Argumentet om att det endast förekommer skenbara regelkonflikter mellan skatteavtal och nationell lagstiftning kan liknas vid ett annat argument som talar för skatteavtalens företräde, nämligen den presumption som påstås föreligga för att lagstiftaren har för avsikt att fullfölja sina internationella förpliktelser.¹⁷³ Denna presumption grundar sig i att lagstiftaren, alltså i svenskt avseende riksdagen, inte hade godkänt ett skatteavtal om den hade haft för avsikt att åsidosätta dess förpliktelser. Alternativt kan presumptionen grunda sig i ett antagande om att lagstiftaren agerar enhetligt då den först instiftar en nationell bestämmelse som ger Sverige beskattningsrätt i en viss situation och sedan godkänner ett skatteavtal som begränsar denna beskattningsrätt. Detta agerande är nämligen endast meningsfullt om skatteavtalets begränsningar efterlevs vilket kräver att skatteavtalet i sig medges företräde i förhållande till den interna rätten. Argumenten har jämförts just av den anledningen att de båda grundar sig i skatteavtalssystematiken.¹⁷⁴ Vogel uttrycker detta argument som att ett parlament eller motsvarande organ som har deltagit i ingåendet av ett internationellt avtal, vanligen genom att godkänna det innan det ratificeras, motsäger sig självt om det sedermera gör sig skyldigt till *Treaty Override*. Ett parlament eller motsvarande som däremot inte har deltagit i ingåendet av ett internationellt avtal, vanligen på grund av att dess godkännande inte krävs för ratifikation i den aktuella staten, kan vara mer benäget att begå *Treaty Override* och i sådana stater är argumentet, enligt Vogel, därför inte aktuellt.¹⁷⁵

¹⁶⁹ Aldén, sid. 48-49.

¹⁷⁰ Kleist, 2012, sid. 63, Grundström, 2010, sid. 166, Grundström, 2011, sid. 71 och Cejje, Katia, ”Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem”, Uppsala universitet, Uppsala, 2010, sid. 99-100.

¹⁷¹ Vidare om detta i avsnitt 3.3.4.

¹⁷² Hultqvist, sid. 524.

¹⁷³ Kleist, 2012 sid. 62-64. Se också Wouters & Vidal, sid. 20.

¹⁷⁴ Kleist, 2012, sid. 62 och Cejje, sid. 100.

¹⁷⁵ Vogel, 2004, sid. 6.

Utifrån presumtionen om lagstiftarens avsikt kan det argumenteras för att svenska domstolar som huvudregel ska tillämpa en lag som införlivar ett skatteavtal, med undantag för de fall då det står klart att lagstiftaren har för avsikt att i den specifika situationen åsidosätta skatteavtalsförpliktelserna.¹⁷⁶ Kleist anser att det endast finns två omständigheter som kan bryta presumtionen om lagstiftarens avsikt och alltså resultera i ett åsidosättande, nämligen ett uttryckligt uttalande av lagstiftaren i den antagna lag som är avsedd att ha företräde framför vissa internationella åtaganden alternativt ett uppsägande eller en påbörjad omförhandling av det aktuella avtalet med hänvisning till att Sverige inte längre kan eller vill uppfylla sina förpliktelser. Detta innebär, enligt Kleist, att uttalanden i förarbeten inte kan anses vara tillräckligt tydliga för att bryta presumtionen.¹⁷⁷ Enligt Kleist beror denna möjlighet till åsidosättande på frånvaron av lagstadgade regelvalsbestämmelser som skapar en överordnad princip om skatteavtalens företräde. Vidare menar han att möjligheten dessutom är en logisk följd av den svenska dualistiska rättstraditionen.^{178,179}

Hultqvist menar dock att argumentet om lagstiftares avsikt är bristfälligt eftersom det endast stöds av spekulationer och att det därför inte kan läggas till någon som helst grund för en slutsats om ett skatteavtalsföreträde.¹⁸⁰

3.3.2 Den gyllene regeln

Den gyllene regeln stadgar, som beskrivits i avsnitt 2.9, att skatteavtal inte kan skapa utan endast begränsa beskattningsrätt. Det är alltså i strid med denna princip att tolka skatteavtalsbestämmelser så att de ger upphov till beskattningsrätt som annars inte hade förelagat.¹⁸¹ I Sverige återfinns den gyllene regeln i införlivandelagarna. Här stadgas det således att det skatteavtal som införlivandelagen inkorporerar endast ska tillämpas när det begränsar den beskattningsrätt som annars skulle föreligga enligt svensk intern skatterätt. På grund av denna innebörd anses regeln ofta utgöra ett grundläggande argument för ett skatteavtalsföreträde. Regeln stadgar dock inte att det aktuella skatteavtalet alltid ska tillämpas när det medför en begränsning av beskattningsrätt som annars följer av svensk intern rätt. På grund av detta anser Kleist att den gyllene regeln inte är en regelvalsbestämmelse och därmed inte medför en skyldighet för Sverige att tilldela skatteavtal företräde i förhållande till interna bestämmelser. Detta resonemang medför alltså att den gyllene regeln inte hindrar Sverige från att tillämpa nationell lagstiftning som står i strid med ett skatteavtal och att den därmed inte utgör ett bärande argument för ett skatteavtalsföreträde.¹⁸²

¹⁷⁶ Kleist, 2012, sid. 62.

¹⁷⁷ Kleist, 2008, sid. 712-713.

¹⁷⁸ Vidare om den dualistiska rättstraditionens betydelse i avsnitt 3.3.6.

¹⁷⁹ Kleist, 2012, sid. 62.

¹⁸⁰ Hultqvist, sid. 529.

¹⁸¹ Se t.ex. Kleist, 2012, sid. 67.

¹⁸² Kleist, 2012, sid. 68.

Utöver den rättsliga grund för den gyllene regeln som föreligger i och med dess upptagande i de svenska införlivandelagarna kan det ifrågasättas vilket ytterligare stöd som finns för principen. Frågan är relevant eftersom det är orimligt att det endast skulle finnas stöd för denna internationellt erkända och tillämpade princip i svensk nationell skatterätt. Stödet anses i doktrinen inte endast kunna utgöras av att den har tillämpats under lång tid då sedvanerätt som utgångspunkt inte tillämpas inom den internationella skatterätten. Dessutom ska stater tillämpa en regel eller princip därför att de förutsätter att de är juridiskt tvungna att göra så för att sedvanerätt ska uppkomma, vilket det inte finns stöd för avseende den gyllene regeln. Regeln kan dock anses ha sin rättsliga grund i en systematisk tolkning av skatteavtalsbestämmelserna och dess syfte i förhållande till den nationella skatterätten; avtalsbestämmelserna reglerar, i syfte att undanröja dubbelbeskattning, vilken stat som i en viss situation har beskattningsrätt och denna systematik förutsätter att skatteavtalet inte kan skapa ny eller utvidga redan föreliggande nationell beskattningsrätt. Det finns dock ingen tydlig rättslig grund för principen och på grund av det har det argumenterats för att en stat inte strider mot sina internationella förpliktelser om beskattningsrätt som stadgas i ett skatteavtal, men inte i den interna skatterätten, utnyttjas. Ett sådant agerandes förenlighet med folkrätten förutsätter emellertid att skatteavtalen i övrigt efterlevs.¹⁸³

3.3.3 *Lex Specialis* och *Lex Posterior*

Lex Specialis utgör ett vanligt argument för att bestämmelser i skatteavtal bör åtnjuta ett principiellt företräde i förhållande till nationella bestämmelser. Argumentet stödjer sig på att skatteavtalsbestämmelser reglerar mer specifika situationer, beskattning av transaktioner som har anknytning till vissa specifika andra stater, i förhållande till våra mer generella interna skattebestämmelser som reglerar skattesituationer i allmänhet. Vidare kan skatteavtalen uttryckas utgöra kompletterande krav för beskattningsrätt, vilket ytterligare styrker dess position som *Lex Specialis*. Med stöd av dessa två grunder argumenteras det således ofta för att skatteavtal i enlighet med principen om *Lex Specialis*, bör tillerkännas ett oinskränkt företräde.¹⁸⁴

Aldén anser dock att detta argument brister. *Lex Specialis*-principen är nämligen endast tillämplig när två bestämmelsers tillämpningsområden sammanfaller och dessutom endast när de sammanfaller på så sätt att den mer generella bestämmelsen är tillämplig i alla situationer vari den specifika bestämmelsen kan tillämpas men inte tvärtom. Skatteavtalsbestämmelser kan tillämpas både i Sverige och i den andra avtalslutande staten och det innebär att dessa bestämmelser är tillämpliga i situationer som våra svenska nationella bestämmelser aldrig kan vara tillämpliga i. Detta medför att skatteavtalsbestämmelser och nationella lagar endast i vissa fall har sammanfallande tillämpningsområden och att principen därför inte kan tillämpas konstant. Vidare medför det att det i vissa situationer är den nationella bestämmelsens tillämpningsområde som utgör en andel av skatteavtalsbestämmelsens tillämpningsområde och att principen därför

¹⁸³ Lindencrona, sid. 26 och Kleist, 2012, sid. 66.

¹⁸⁴ Kleist, 2012, sid. 59 och Vogel, 2006 sid. 3.

resulterar i ett företräde till förmån för den nationella bestämmelsen. Enligt den dualistiska rättstraditionen är dock folkkrätten och den interna rätten två separata rättssystem. Detta medför enligt Aldén att de nationella lagstiftningarna i de två avtalslutande staterna också är två separata system, vilket i förlängningen innebär att skatteavtal skapar olika nationella regler i de avtalslutande staterna. Det kan därför argumenteras för att det bör vara bestämmelsernas svenska tillämpningsområden som är utgångspunkt vid bedömningen om huruvida principen är behjälplig eller inte. Vid denna utgångspunkt kan en regelvalssituation mellan nationell lagstiftning och skatteavtal lösas med hjälp av *Lex Specialis*-principen till skatteavtalsbestämmelsernas fördel. Argumentet om att skatteavtalsbestämmelser med hjälp av principen om *Lex Specialis* bör ha ett fullständigt företräde är, enligt Aldén, dock inte fullständigt hållbart.¹⁸⁵

Även Kleist kritiserar argumentet om att skatteavtalen besitter ett principiellt företräde med stöd av principen om *Lex Specialis*. Han anser nämligen att detta argument är fullständigt beroende av den tillämpande domstolens resonemang om huruvida skatteavtalet i den specifika situationen utgör *Lex Specialis* i relation till den aktuella nationella skattebestämmelsen och av det förhållande som den tillämpande domstolen anser föreligga mellan principen om *Lex Specialis* och principen om *Lex Posterior* i samma specifika situation. Framförallt osäkerheten avseende huruvida skatteavtalen utgör *Lex Specialis* i den specifika situationen råder det meningsskiljaktigheter om, vilket tydligt framkommer av rättsfallet RÅ 2008 ref. 24 och den rikliga doktrin som har analyserat avgörandet.^{186, 187}

Lex Posterior är ytterligare en derogationsprincip som kan användas i en regelvalssituation. Aldén, Hultqvist och Kleist, bland andra, anser emellertid att användning av denna princip vid regelkonkurrens som inkluderar skatteavtal bör undvikas. De stödjer sitt ställningstagande på följande resonemang. Om en svensk nationell skattebestämmelse står i konflikt med en skatteavtalsbestämmelse är det troligt att den nationella bestämmelsen står i konflikt med många andra liknande skatteavtalsbestämmelser och eftersom skatteavtalen är slutna vid olika tidpunkter kommer en tillämpning av principen om *Lex Posterior* medföra att skatteavtalsbestämmelserna erhåller företräde i vissa situationer medan de nationella bestämmelserna erhåller företräde i andra situationer. I de sistnämnda situationerna kommer Sverige att begå *Tax Treaty Override* och generellt kommer en tillämpning av principen att medföra inkonsekvens och därmed oförutsägbarhet eftersom olika resultat kommer att uppnås vid varje enskild regelkonflikt. Vidare skulle en tillämpning av principen om *Lex Posterior* medföra att Sveriges skatteavtal snabbt blir förlegade eftersom skatterätten i Sverige ständigt förändras och det därför ständigt finns intern lagstiftning som är yngre än gällande skatteavtal. På grund av detta bör således principen om *Lex Posterior* inte tillämpas. Svenska domstolar har dock rätt att tillämpa principen vid regelkonkurrens mellan skatteavtal och svensk

¹⁸⁵ Aldén, sid. 231-236.

¹⁸⁶ En redogörelse för resonemanget i RÅ 2008 ref. 24 samt för den doktrin som analyserat avgörandet återfinns i avsnitt 5.1.

¹⁸⁷ Kleist, 2012, sid. 59 och Hultqvist, sid. 528-529.

nationell skatterätt om det anses vara den bästa lösningen på den uppkomna regelvalssituationen.¹⁸⁸

I den skatterättsliga doktrinen har det resonerats kring vilket förhållande som råder mellan dessa två regelvalsmaximer och en princip som förenar dem båda har identifierats av bland annat Vogel, nämligen principen om *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* (senare generell lagstiftning åsidosätter inte tidigare och mer specifik lagstiftning). Vogel anser att denna princip innebär att senare nationell skatterätt som utgångspunkt inte kan påverka redan ikraftträdde skatteavtal. Han påpekar dock att principen inte bör tillämpas om lagstiftaren har givit ett klart uttryck för att en nystiftad nationell bestämmelse är avsedd att upphäva även tidigare specifik lagstiftning.¹⁸⁹

3.3.4 Skatteavtalen i den svenska normhierarkin

För att besvara frågan kring vilket förhållande som råder mellan bestämmelser som härstammar från ett folkrättsligt avtal och vanliga nationella bestämmelser är det centralt att undersöka var i den svenska normhierarkin som de folkrättsliga bestämmelserna befinner sig. Detta genomförs enligt Aldén genom en undersökning av vilka kompetensregler, alltså regler som ger olika organ befogenhet att stifta, ändra och upphäva bestämmelser, som ligger till grund för bestämmelserna och vilket normgivande organ som sedermera har instiftat bestämmelserna. Som utgångspunkt befinner sig alla bestämmelser som grundar sig på samma kompetensregel på samma nivå i normhierarkin och en bestämmelse som är stiftad av ett högre organ har företräde framför en bestämmelse som är stiftad av ett lägre organ. En bestämmelse som är stiftad av riksdagen har således högre dignitet än förordningar som är föreskrivna av regeringen och föreskrifter som är utfärdade av myndigheter.¹⁹⁰

För att avgöra var just bestämmelser som har sitt ursprung i ett skatteavtal befinner sig i den svenska normhierarkin krävs det att både ingåendet och införlivandet av skatteavtalet utreds. Som utgångspunkt är det regeringen som ingår internationella avtal för Sveriges del. Riksdagens godkännande krävs dock avseende svenska skatteavtal vilket innebär att det är riksdagen som har det yttersta ansvaret för utformningen av de svenska skatteavtalen. Riksdagen har därigenom samma befogenheter beträffande skatteavtal som beträffande vanlig nationell skattelagstiftning. Införlivandet av våra svenska skatteavtal sker som bekant genom inkorporering. Det är riksdagen som antar inkorporeringslagen som dessutom stödjer sig på samma kompetensregel som vanliga nationella skattebestämmelser. Aldén menar att detta sammantaget innebär att bestämmelser i våra svenska skatteavtal befinner sig på samma nivå i den svenska normhierarkin som vanliga nationella skattebestämmelser och att regelvalssituationer dem emellan därför inte kan lösas med hjälp av derogationsprincipen *Lex Superior*.¹⁹¹ Utöver detta är de skatteavtal som Sverige

¹⁸⁸ Aldén, sid. 234-236, Kleist, 2012, sid. 59, Hultqvist, sid. 528-530 och Kleist 2008, sid. 712-714.

¹⁸⁹ Vogel, 2006, sid. 3 och Vogel, 1997, sid. 71. Se också Hultqvist, sid. 528.

¹⁹⁰ Aldén, sid. 220.

¹⁹¹ Aldén, sid. 221-225 samt 8 kap. 3 §, 10 kap. 1 § och 3 § RF.

ingått innan 1980 endast inkorporerade genom en förordning vilket medför att de är direkt underordnade nationella skattebestämmelser enligt principen om *Lex Superior*.¹⁹² Det finns dock exempel på ett internationellt avtal som i Sverige har tillskrivits ett konstitutionellt företräde gentemot övrig nationell lagstiftning, nämligen EKMR. Detta konstitutionella företräde är dock enbart tillskrivet EKMR och inte internationella avtal i allmänhet och kan därför inte tillämpas avseende skatteavtal. Detta styrker ytterligare argumentet om att principen om *Lex Superior* inte kan användas för att lösa en eventuell konflikt mellan en nationell skattebestämmelse och en skatteavtalsbestämmelse.¹⁹³

3.3.5 Den folkrättsliga dimensionen och principen om *Pacta Sunt Servanda*

Som nämnts tidigare i uppsatsen är ett skatteavtal ett internationellt avtal vilket innebär att det är underordnat folkrättens regler, som exempelvis kommer till uttryck i Wienkonventionen.¹⁹⁴ I art. 26 i Wienkonventionen stadgas principen om *Pacta Sunt Servanda*, vilken är en av de mest grundläggande principerna inom folkrätten. Här utläses att varje traktat som är i kraft är bindande för dess parter och ska tillämpas i god tro av dessa.¹⁹⁵ Principen om *Pacta Sunt Servanda* är oerhört viktig eftersom hela folkrätten utgörs av samarbete mellan världens stater utan förekomst av en centraliserad brottsbekämpande myndighet, vilket i sig innebär att folkrätten är fullständigt beroende av stabilitet och beständighet av de avtal som folkrätten till stor del utgörs av.¹⁹⁶ I ICJ:s avgörande Gabcikovo-Nagymaros år 1997 uttalade domstolen att den tolkade uttrycket om att en traktat ska tillämpas i god tro som att det är traktatens syfte och de avtalslutande staternas avsikter vid ingåendet som är avgörande, snarare än en bokstavstillämpning av avtalet.¹⁹⁷ Principen om god tro fastställs inte enbart avseende tillämpning av internationella avtal utan även avseende tolkning av desamma vilket stadgas i art. 31 i Wienkonventionen.¹⁹⁸

I art. 27 i Wienkonventionen föreskrivs det vidare att en avtalspart inte kan åberopa bestämmelser i sin nationella lagstiftning för att legitimera underlåtenhet att uppfylla förpliktelser i ett internationellt avtal. Liknande föreskrifter återfinns i ARSIWA, vari det bland annat stadgas att definitionen av internationellt felaktigt handlade regleras av internationell rätt och inte av staters interna lagstiftningar.¹⁹⁹

Trots dessa stadganden förekommer det argument om att *Tax Treaty Override* är legitimt, exempelvis med stöd av att skatterätten förändras väldigt snabbt och att skatteavtalen, vars förändringar kräver diplomatiska förhandlingar, inte kan

¹⁹² Hultqvist, sid. 524.

¹⁹³ Jermsten & Sandström, sid. 247-248. Se också Kleist, 2012, sid. 62.

¹⁹⁴ Lindencrona, sid. 11 och Kleist, 2012, sid. 50.

¹⁹⁵ Art. 26 i Wienkonventionen.

¹⁹⁶ Michel, Bob, ”*Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servanda?*”, ET, 2013, vol. 53, nr. 9, sid. 417.

¹⁹⁷ Wouters & Vidal, sid. 21-22. Se också ICJ:s avgörande avseende Gabcikovo-Nagymaros projektet, (Ungern mot Slovakien), 25 september 1997, ICJ Rep. 1997, 7, Para. 142.

¹⁹⁸ Wouters & Vidal, sid. 21-22.

¹⁹⁹ Wouters & Vidal, sid. 23-25.

upprätthålla motsvarande hastighet.²⁰⁰ Wouters och Vidal anser dock att snabba förändringar sker även inom många andra rättsområden och att detta argument i förlängningen därmed skulle medföra ett legitimerande av *Treaty Override* även utanför skatteavtalsrätten. Vidare menar de att principen om god tro hindrar ensidiga åsidosättanden av skatteavtal och att de hastiga förändringarna inom skatterätten i ljuset av principen om god tro istället kräver förbättrade processer för internationella förhandlingar. Wouters och Vidal framhåller vidare att ARSIWA innehåller grunder för ansvarsfrihet vid vidtagande av en internationellt felaktig handling och att i princip samtliga dessa är omöjliga att tillämpa avseende *Tax Treaty Override*. Endast ansvarsfrihetsgrunden nödvändighet kan aktualiseras (art. 25 i ARSIWA). Stater kan med stöd av denna ansvarsfrihetsgrund exempelvis argumentera för att den aktuella överträdelsen var nödvändig för att motverka missbruk av skatteavtalet eller för att anpassa skatteavtalet till snabba förändringar som skett inom den nationella skatterätten. Enligt ILC:s kommentar till ARSIWA är denna ansvarsfrihetsgrund dock endast avsedd för exceptionella situationer vari en överträdelse eller ett åsidosättande av en folkrättslig förpliktelse är statens enda utväg att skydda ett väsentligt intresse som hotas av en allvarlig och överhängande fara. Det är inte uteslutet att en sådan situation kan uppstå inom skatteavtalsområdet men möjligheterna är mycket begränsade. Vidare stadgar art. 25 i ARSIWA att stater inte kan åberopa ansvarsfrihetsgrunden nödvändighet om staten själv har bidragit till omständigheterna som hotar det väsentliga intresset. Det innebär att en stat inte kan åberopa denna ansvarsfrihetsgrund i en situation vari överträdelse sker till följd av förändringar i statens nationella lagstiftning. De begränsade möjligheterna att åberopa ARSIWA:s ansvarsfrihetsgrunder vid *Tax Treaty Override* medför således, tillsammans med principen om *Pacta Sunt Servanda*, att det är oerhört sällan som *Tax Treaty Override* är legitimt enligt folkrätten. Annorlunda förhåller det sig naturligtvis om själva skatteavtalet tillhandahåller möjligheter att i vissa fall åsidosätta avtalet, en så kallat *saving clause*.²⁰¹

Sammanfattningsvis intar folkrätten en klar och tydlig ställning i frågan avseende förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal, alltså att principen om *Pacta Sunt Servanda* är absolut i den meningen att skatteavtalsförpliktelser ska fullgöras och att möjligheterna till ett legitimerande av *Tax Treaty Override* är mycket begränsade.²⁰²

3.3.6 Dualism respektive monism och betydelsen för förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal

Sachdeva, som har genomfört en undersökning beträffande betydelsen av valet mellan monism och dualism för en stats förhållningssätt avseende relationen mellan nationell lagstiftning och internationella avtal med särskild inriktning mot skatteavtal, anser att valet har betydelse i fyra olika avseenden, nämligen 1)

²⁰⁰ Wouters & Vidal, sid. 25 med vidare referenser.

²⁰¹ Wouters & Vidal, sid. 25-29.

²⁰² Wouters & Vidal, sid. 23-25.

huruvida staten anser att ett internationellt avtal är en rättskälla eller inte, 2) huruvida det är avtalet i sig eller en nationell införlivandelag eller motsvarande som tillämpas, 3) vilken placering i statens normhierarki som de internationella avtalen åtnjuter och 4) statens möjligheter att åsidosätta sina internationella förpliktelser till förmån för sin nationella lagstiftning.²⁰³

Beträffande det första avseendet, alltså huruvida en stat anser att ett internationellt avtal är en rättskälla eller inte, menar Sachdeva att monistiska stater som huvudregel anser att internationella avtal, och därmed skatteavtal, utgör regelrätta rättskällor. Som en följd av detta är det också det internationella avtalet i sig, och inte en nationell införlivandelag, som tillämpas när dess bestämmelser aktualiseras vilket alltså besvarar den andra frågan. Den fullständiga motsatsen praktiseras som huvudregel i dualistiska stater som således inte anser att ett internationellt avtal utgör en rättskälla och därmed inte kan tillämpa ett internationellt avtal i sig utan konsekvent tillämpar nationell lagstiftning i form av en införlivandelag eller motsvarande. Detta tillvägagångssätt är helt i enlighet med de dualistiska staternas uppfattning om statens överlägsenhet och deras tydliga åtskillnad mellan internationell och nationell rätt.²⁰⁴

Även beträffande det tredje avseendet har valet mellan monism och dualism, enligt Sachdeva, en avgörande betydelse. Som utgångspunkt har ett internationellt avtal i en monistisk stat en högre dignitet i normhierarkin än vanlig nationell lagstiftning. Utöver detta är det vanligt att monistiska stater har denna företrädesrätt för internationella avtal lagstadgad i sin konstitution. Utgångspunkten om den monistiska företrädesrätten är dock endast just en utgångspunkt och inte en oinskränkt regel. Tydligt avvikande från denna utgångspunkt är USA vars konstitution föreskriver att internationella avtal och federal lagstiftning åtnjuter samma placering i den amerikanska normhierarkin. Liket det första och det andra avseendet tillämpas motsatsen som huvudregel i dualistiska stater vari internationella avtal och nationell lagstiftning alltså anses åtnjuta samma dignitet i normhierarkin. Det finns dock dualistiska stater, exempelvis Kanada, som anser att internationella avtal är överordnade den nationella lagstiftning men då detta som huvudregel endast föreskrivs i vanlig nationell lagstiftning, såsom i en införlivandelag, och inte i konstitutionen finns det stora möjligheter för staten att ändra inställning. Ur ett strikt teoretiskt perspektiv borde dock frågan om internationella avtals företräde inte uppkomma i dualistiska stater då dessa inte tillämpar de internationella avtalen i sig utan de nationella införlivandelagarna.²⁰⁵

Valet av en monistisk eller en dualistisk rättstradition har, som en följd av slutsatserna beträffande föregående avseende, betydelse även avseende det fjärde avseendet, alltså staternas möjligheter att åsidosätta sina internationella förpliktelser, således göra sig skyldiga till *Treaty Override*. I enlighet med att monistiska stater som huvudregel anser sina internationella avtal vara överordnade den nationella lagstiftningen är deras möjligheter att åsidosätta

²⁰³ Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 206-207, Sachdeva, ET, 2013, sid. 469-470 och Sachdeva, IT, 2013, nr. 5, sid. 314-315.

²⁰⁴ Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 206 och Sachdeva, ET, 2013, sid. 470.

²⁰⁵ Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 206-207 och Sachdeva, ET, 2013, sid. 470.

sina internationella förpliktelser mycket begränsade. Vanligtvis förbjuder eller minimerar i möjligaste mån monistiska stater också de kvarvarande möjligheterna till underlåtenhet att upprätthålla sina folkrättsliga åtaganden. Antitesen till detta är naturligtvis dualismen vars stater, enligt Sachdevas undersökning, har visat sig vara betydligt mer välvilligt inställda till fenomenet *Treaty Override* vilket, liksom svaren på de övriga tre avseendena, beror på deras uppfattning om staten som överordnad och på deras tydliga åtskillnad mellan internationell och nationell rätt. Sachdeva drar således slutsatsen att dualistiska stater tenderar att göra sig skyldiga till *Treaty Override* i betydligt större utsträckning än monistiska stater.²⁰⁶ Trots denna oerhörda påverkan har världens stater ett fullständigt fritt val mellan monism och dualism.²⁰⁷

Skatteavtal, liksom andra internationella avtal, förutsätter förtroende och tillit mellan parterna vilket måste upprätthållas för att skatteavtalen ska kunna uppfylla sina viktiga syften. Enligt Sachdeva kan en besvärlig situation uppkomma när två stater, varav en av dem tillämpar monism och den andra dualism, interagerar. Detta beror på att den dualistiska staten har möjlighet att välja när och i vilken form skatteavtalet ska införlivas med den interna rätten och därmed erhålla nationell rättskraft samtidigt som den monistiska staten som huvudregel inte har sådan frihet varför avtalet här erhåller nationell rättskraft redan i samband med ratifikationen. Om den dualistiska staten, i enlighet med sin frihet, inte säkerställer införlivandet av avtalet uppstår en diskrepans i upprätthållandet av avtalets förpliktelser mellan de avtalslutande staterna. Detta riskerar orsaka oavsedd dubbelbeskattning och rubba den viktiga balans som råder mellan staterna genom att det försätter den monistiska staten i ett avsevärt underläge. Somliga argumenterar för att det i vissa situationer kan vara legitimt för en dualistisk stat att inte införliva ett internationellt avtal men Sachdeva anser att Wienkonventionens art. 27 tydligt föreskriver det motsatta och att en stat därför enligt folkrätten alltid är skyldig att tilldela ett internationellt avtal nationell rättskraft.²⁰⁸

Dualismen innebär ursprungligen att det inte finns något samband mellan nationell och internationell rätt, att folkrättsliga bestämmelser aldrig är tillämpliga på nationell nivå samt att ett bakomliggande internationellt avtal aldrig kan påverka en intern bestämmelses dignitet i den nationella normhierarkin. I sin ytterlighet medför detta resonemang att nationella bestämmelser aldrig kan anses ha ett folkrättsligt ursprung. Aldén menar dock att dualism sällan tillämpas i denna sin renaste form, utan vanligtvis i en mer balanserad form vari folkrätten anses kunna ställa vissa krav på den nationella lagstiftningen. Exempelvis kan en nationell bestämmelse erkännas ha ett folkrättsligt ursprung. Att Sverige tillämpar en sådan mer balanserad form av dualism framgår exempelvis av uttalanden från HFD om att folkrättsliga tolkningsregler ska tillämpas vid tolkning av bestämmelser med folkrättsligt ursprung.²⁰⁹ Att ett svenskt skatteavtal har sitt ursprung i ett folkrättsligt avtal kan trots detta inte användas som ett avgörande argument för att det ska anses befinna sig på en högre nivå i den svenska normhierarkin än vanlig nationell

²⁰⁶ Sachdeva, IT, 2013, nr. 4, sid. 207 och Sachdeva, ET, 2013, sid. 470.

²⁰⁷ Sachdeva, ET, 2013, sid. 470-471.

²⁰⁸ Sachdeva, IT, 2013, nr. 5, sid. 318.

²⁰⁹ Aldén, sid. 228-230. Se också RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 84.

lagstiftning.²¹⁰ Sammanfattningsvis medför den svenska dualismen att det inte kan förutsättas att svenska skatteavtal tillämpas på samma sätt nationellt som internationellt och att Sveriges riksdag har konstitutionell möjlighet att begå *Tax Treaty Override* till följd av att den har frihet att inte införliva ratificerade internationella avtal. Ur ett konstitutionellt perspektiv är det irrelevant att *Tax Treaty Override* är ett avtalsbrott enligt folkrätten.²¹¹

Alltså, en stats val av en monistisk eller en dualistisk rättstradition påverkar i stor utsträckning dess förhållningssätt avseende relationen mellan nationell lagstiftning och skatteavtal. Det ska dock observeras att en stats konstitutionella uppfattning inte förändrar en stats skatteavtalsmässiga förpliktelser vilket innebär att *Tax Treaty Override* utgör ett avtalsbrott enligt folkrätten, inom vilken en stats val av monism eller dualism är obetydligt.²¹²

Vogel anser emellertid att teorin om att valet mellan monism och dualism har betydelse för en stats förhållningssätt avseende relationen mellan nationell rätt och internationella avtal är föråldrad. Som en följd av detta anser han att internationella avtal idag kan tillämpas gentemot en stats medborgare och kan tillskrivas företräde i förhållande till nationell lagstiftning utan vidtagande av nationella åtgärder, oavsett vilken rättstradition som tillämpas av det aktuella staten.²¹³

²¹⁰ Aldén, sid. 231.

²¹¹ Hultqvist, sid. 525-526 och Jermsten & Sandström, sid. 247.

²¹² Gerzova, Larisa & Popa, Oana ”*Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*”, ET, 2013, Vol. 53, nr. 9, sid. 423 och Wouters & Vidal, sid. 19.

²¹³ Vogel, 2004, sid. 6.

4 Förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

En aspekt av förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal är det mer specifika förhållandet som föreligger mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal. Skatteflykt är nämligen ett område vari konflikter mellan nationella bestämmelser och skatteavtalsbestämmelser ständigt uppstår samt vari stater är mer benägna att åsidosätta sina skatteavtalsförpliktelser. Detta beror på att stater, i takt med att skatteflykt blir alltmer utbrett, har utvecklat omfattande nationella skatteflyktsregler utan att tillförsäkra att deras skatteavtal har åtföljts av motsvarande förändringar.²¹⁴ Ett tillämpande av en nationell bestämmelse i strid med en internationell förpliktelse utgör dock ett avtalsbrott enligt folkrätten oavsett om det rör sig om ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler som motiveras med att det tjänar syftet att motverka skatteflykt eller ett tillämpande av övriga nationella regler.²¹⁵ I den skatterättsliga doktrinen och i OECD har det emellertid förts fram betydelsefulla argument om att tillämpning av nationella skatteflyktsregler i skatteavtalssituationer inom vissa ramar bör anses vara legitimt och därmed inte utgöra *Tax Treaty Override*.²¹⁶ Skatteflyktsperspektivet bidrar således med ytterligare en infallsvinkel i redogörelsen för och analysen av förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal och i denna del av uppsatsen utreds det huruvida denna ytterligare infallsvinkel har vunnit tillräckligt anseende som ett legitimerande syfte för *Tax Treaty Override*, beträffande vilket det råder oenighet.²¹⁷

Förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal baseras främst på spänningen mellan intresset av att upprätthålla principen om *Pacta Sunt Servanda* och intresset av att skydda integriteten i de nationella skattesystemen och det internationella skattesystemet.²¹⁸

4.1 Skatteflykt – ett försök till en definition

Innan förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal undersöks krävs en definition av begreppet ”skatteflykt”. En universellt accepterad sådan definition tycks dock inte förekomma. En allmän och ofta använd definition är emellertid att skatteflykt består av åtgärder för att minimera skattskyldighet. Med utgångspunkt i denna vida definition har det i doktrinen resonerats kring den svävande gräns som föreligger mellan den accepterade skatteplaneringen och den oacceptabla skatteflykten vilket medför att den allmänna definitionen är alltför omfattande för att tjäna syftet i denna

²¹⁴ Michel, sid. 414.

²¹⁵ Se t.ex. Sasseville, sid. 55-56 och Gerzova & Popa, sid. 423.

²¹⁶ Se bl.a. kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.2-9.4.

²¹⁷ Michel, sid. 419 och Gerzova & Popa, sid. 422.

²¹⁸ Matteotti, sid. 350.

uppsats.²¹⁹ Ett förtydligande och en begränsning av begreppet skatteflykt ges till viss del av kommentaren till OECD:s modellavtal vari en vägledande princip tillhandahålls. Denna innehåller två huvudsakliga förutsättningar som ska vara uppfyllda för att skatteflykt ska anses föreligga, nämligen att en av de huvudsakliga avsikterna med den misstänka aktiviteten ska vara att uppnå en skattemässigt mer fördelaktig situation och att denna mer fördelaktiga situation ska strida mot syftet och ändamålet med den aktuella skattebestämmelsen.²²⁰

Den vägledande principen har varit måltavla för mycket kritik. Inledningsvis har det avseende den andra förutsättningen påtalats att principen inte fastställer hur staterna ska avgöra vad som utgör syftet och ändamålet med en viss bestämmelse.²²¹ Om ordalydelsen av skatteavtalsbestämmelserna utgör utgångspunkten i syftes- och ändamålsfastställandet kommer sannolikt skatteavtalen ständigt att förhindra tillämpning av nationella skatteflyktsregler. Om däremot utgångspunkten är en vidare definition av skatteavtalsbestämmelsernas ändamål och syfte, exempelvis att skatteavtalsbestämmelser inte ska tillämpas avseende transaktioner som inte har ett verkligt ekonomiskt värde och kommersiellt syfte, kommer skatteavtalen sannolikt mycket sällan att förhindra tillämpning av nationella skatteflyktsregler.²²² Vidare har det, beträffande den första förutsättningen i principen, framförts att de flesta ekonomiska aktiviteter, i vår alltmer globaliserade och komplexa värld med kunniga och erfarna företag, har skattemässiga överväganden som ett av sina huvudsyften.²²³

4.2 Två skilda utgångspunkter avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

Enligt Michel kan två teorier om förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal identifieras. Den första teorin benämns ”*the treaty override approach*” och innebär att nationella skatteflyktsregler och skatteavtal kan konkurrera med varandra och att en sådan konflikt avgörs till fördel för de nationella skatteflyktsreglerna. Huruvida denna teori är juridiskt försvarbar beror på tillämpningen av art. 26 och 27 i Wienkonventionen. Den andra teorin benämns ”*the interpretation approach*” och innebär att nationella skatteflyktsregler och skatteavtal inte kan konkurrera med varandra eftersom skatteavtalet tolkas på så sätt att en konflikt aldrig uppstår. Huruvida denna teori är juridisk försvarbar beror på hur tolkningsreglerna i art. 31-33 i Wienkonventionen tillämpas.²²⁴

²¹⁹ Gerzova & Popa, sid. 421.

²²⁰ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.4. Se också Sasseville, sid. 56 och Arnold & van Weeghel, sid. 93.

²²¹ Arnold & van Weeghel, sid. 96.

²²² Arnold & van Weeghel, sid. 96.

²²³ Arnold & van Weeghel, sid. 97.

²²⁴ Michel, sid. 414-415.

4.3 Kommentaren till OECD:s modellavtal avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

4.3.1 Innehållet i kommentaren

Innan år 2003 uttalades det i kommentaren till OECD:s modellavtal att skatteavtal inte ska främja skatteflykt. Det antydde dock att det var upp till staterna att i sina individuella skatteavtal tillförsäkra tillämpningen av nationella skatteflyktsregler i skatteavtalsituationer. Det framfördes emellertid även att majoriteten av medlemsstaterna ansåg att det inte föreligger någon konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal samt att det inte krävs uttryckliga uttalanden i ett skatteavtal för att ett nekande av skatteavtalsförmåner i en missbrukandesituation ska accepteras. Sammantaget gav kommentaren vid denna tidpunkt inte någon tydlig vägledning avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal.²²⁵ I januari år 2003 genomfördes dock omfattande revideringar av kommentaren som avsåg att förtydliga organisationens ställningstagande avseende den aktuella relationen och problematiken beträffande missbruk av skatteavtal.²²⁶ OECD kan i denna reviderade kommentar anses inta ”*the interpretation approach*” då det häri uttalas att en korrekt tolkning av ett skatteavtal medför att det inte konkurrerar med nationella skatteflyktsregler.²²⁷

I kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal fastställs det att syftet med skatteavtal, utöver undanröjande av dubbelbeskattning, är att motverka skatteflykt. Detta stadgande anknyter till art. 31 i Wienkonventionen om att internationella avtal ska tolkas utifrån sina ändamål och syften och innebär således att skatteavtal ska tolkas bland annat utifrån syftet att motverka skatteflykt. I kommentaren konstateras det vidare att skattebetalare kan vara benägna att utnyttja olikheter i staters skatteregler och skatteavtal för att åstadkomma mer fördelaktiga skattesituationer. Det menas att dessa uttalanden ger upphov till två frågor, nämligen 1) huruvida stater är tvungna att bevilja skatteavtalsfördelar i situationer som utgörs av missbrukande transaktion och 2) huruvida det förekommer regelkonkurrens mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal.²²⁸ Avseende den första frågan föreskriver kommentaren att en stat inte är tvungen att bevilja ett skattesubjekt skatteavtalsförmåner i en missbrukssituation förutsatt att villkoren i den vägledande principen är uppfyllda.²²⁹ Hänvisningen till den vägledande principen innebär en begränsning av vad som ska anses utgöra otillåten skatteflykt och därmed berättiga ett nekande av skatteavtalsförmåner. Hänvisningen utgör också en tydlig föreskrift om att inte alla transaktioner som resulterar i reducerad skatt utgör otillåten skatteflykt, exempelvis är

²²⁵ Arnold, sid. 245-246 och kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7, 23 och 24.

²²⁶ Se t.ex. Arnold & van Weeghel, sid. 81.

²²⁷ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.3-9.4 och Michel, sid. 414-415.

²²⁸ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7-7.1 och 9.1 och t.ex. Arnold & van Weeghel, sid. 86 och Arnold, sid. 247-248.

²²⁹ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.2-9.4

skatteplanering tillåtet och skattesubjekt ska inte förväntas skatteplanera så att de maximerar sin skattskyldighet.²³⁰ Beträffande den andra frågan uttrycker kommentaren att det inte råder någon konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal eftersom nationella skatteflyktsregler skapar sådan nationell beskattningsrätt som ett skatteavtal avser att begränsa. Således sammanfaller skatteavtalens och skatteflyktsreglernas tillämpningsområden inte.²³¹ Kommentaren framhåller emellertid att skatteavtalens dubbelbeskattningsundanröjande bestämmelser ska tillämpas tills dess det finns tydliga bevis för föreliggande skatteflykt i enlighet med förutsättningarna i den vägledande principen.²³²

Sammanfattningsvis innebär således kommentarens uttalanden beträffande förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal att ett av huvudsyftena med skatteavtal är att bekämpa skatteflykt, att skatteavtal inte förhindrar tillämpning av nationella skatteflyktsregler och att skatteavtal kan och bör tolkas så att skatteavtalsförmåner kan nekas i situationer som utgörs av missbrukande transaktioner. Dessa uttalanden är dock inte oinskränkta utan ska endast tillämpas om den förevarande situationen uppfyller förutsättningarna i den vägledande principen.²³³

OECD:s ställningstagande är dock inte obestritt då det i 2011 års uppdatering av kommentaren till FN:s modellavtal uttalas att det är möjligt att regelkonflikter kan uppstå mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal samt att skatteavtalet vid en sådan konflikt, i enlighet med folkrätten och principen om *Pacta Sunt Servanda*, ska erhålla företräde. Till följd av detta har det argumenterats för att det inte är upp till reserverande OECD-medlemsstater och icke-OECD-medlemsstater som intar en annan inställning i frågan att begränsa tillämpningen av nationella skatteflyktsregler i sina individuella skatteavtal.²³⁴ Även argument av motsatt innehåll har framförts.²³⁵

4.3.2 Kommentarer avseende kommentaren

4.3.2.1 Motverkande av skatteflykt – ett accepterat syfte med skatteavtal?

I OECD:s rapport om *Tax Treaty Override* beskrevs motverkande av skatteflykt som en berättigad målsättning men det uttalades också att det inte legitimerar *Tax Treaty Override* utan att ändringar i skatteavtalen krävs för ett utövande av denna målsättning. Sedan 2003 års version av kommentaren till OECD:s modellavtal har ”motverkande av skatteflykt” emellertid uppgraderats till ett fullvärdigt syfte med skatteavtalen. Denna helomvändning har dock inte

²³⁰ Se t.ex. Arnold & van Weeghel, sid. 86 och Arnold, sid. 247.

²³¹ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 9.2 och 22.1 samt t.ex. Arnold & van Weeghel, sid. 86 och Arnold, sid. 249-250.

²³² Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 22.2 och t.ex. Arnold & van Weeghel, sid. 86-87.

²³³ Arnold, sid. 260.

²³⁴ Kulcsár & Rogers-Glabush, sid. 411 och kommentaren till art. 1 i FN:s modellavtal, p. 14-15.

²³⁵ Gerzova & Popa, sid. 422 och Arnold, sid. 245 och 260.

åtföljts av motsvarande förändringar i själva modellavtalet vilket har orsakat ett ifrågasättande av huruvida det är möjligt att förändra syftet med ett internationellt avtal trots att innehållet i själva avtalet förblir oförändrat.²³⁶ Vidare har det framförts att skatteavtal vanligtvis innehåller få bestämmelser som behandlar skatteflykt vilket medför att det är svårt att motivera uppgraderingen. Med utgångspunkt i den huvudsakliga skatteavtalssystematiken, alltså begränsning av nationella beskattningsgrundande bestämmelser, har skatteavtal dessutom mycket små möjligheter att bekämpa skatteflykt vilket ytterligare styrker ifrågasättandet.²³⁷ Sammanfattningsvis menar Michel att bristen på ett stadgande om att motverkande av skatteflykt numera utgör ett av syftena med skatteavtal i OECD:s modellavtal och sedermera i de individuella avtalen innebär att det är mycket svårt att godta uppgraderingen.²³⁸

I fallet *Gabcikovo-Nagymaros* uttalade ICJ att principen om *Pacta Sunt Servanda* ska tolkas utifrån ett avtals syfte eller syften. I diskussionen kring skatteavtal och dess förhållande till nationella skatteflyktsregler medför detta uttalande att principen om *Pacta Sunt Servanda* inte hindrar en stat från att tillämpa nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation om motverkande av skatteflykt accepteras som ett av skatteavtalens syften. Huruvida uppgraderingen accepteras eller inte har utifrån denna tolkning alltså en avgörande betydelse. Denna vida tolkning av principen om *Pacta Sunt Servanda* strider dock mot Wienkonventionens stadgande om att det är avtalstexten som är den primära källan till avtalets innebörd. Dessutom innebär svårigheterna med att definiera ett internationellt avtals ändamål och syfte att stater med detta resonemang får ett oerhört stort skönsrätt utrymme. Michel anser att svårigheterna med att acceptera uppgraderingen av motverkande av skatteflykt till ett av skatteavtalens syften sammanvägt med vidden av ICJ:s tolkning beträffande principen om *Pacta Sunt Servanda* medför att ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation strider mot principen om *Pacta Sunt Servanda*.²³⁹ En stat som avser att tillämpa sina nationella skatteflyktsregler bör således förhandla med sina avtalsmotparter om detta samt infoga en tydlig definition av begreppet skatteflykt i sina skatteavtal.²⁴⁰

Huruvida motverkande av skatteflykt accepteras som ett av skatteavtalens syften har betydelse även eftersom internationella avtal i enlighet med art. 31 i Wienkonventionen ska tolkas bland annat utifrån sina ändamål och syften.²⁴¹

4.3.2.2 Risk för utnyttjande och diskrepans avseende tolkning och tillämpning av skatteavtal

Även sambandet mellan den vägledande principen och den uttalade bristen på konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal har kritiserats, med

²³⁶ OECD:s rapport, p. 34, kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 7, Michel, sid. 417 och Arnold & van Weeghel, sid. 90.

²³⁷ Arnold & van Weeghel, sid. 90 och Arnold, sid. 248-249.

²³⁸ Michel, sid. 419.

²³⁹ Michel, sid. 418-419.

²⁴⁰ Gerzova & Popa, sid. 424.

²⁴¹ Arnold, sid. 249.

motiveringen att det skapar ett alltför stort skönsmässigt utrymme för avtalsparterna. Anknytningen innebär att stater får tillämpa sina nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation endast om det förekommer ett tydligt missbruk eller omvänt att stater inte får tillämpa sina nationella skatteflyktsregler i skatteavtalssituationer vari det inte finns tydliga bevis för missbruk. Detta är en oerhört omfattande innebörd som enligt Arnold och van Weeghel, bland andra, kräver någon form av begränsning för att förhindra att stater undviker sina skatteavtalsförpliktelser genom att hävda att praktiskt taget alla transaktioner konstituerar ett missbruk och att praktiskt taget samtliga dess nationella skattebestämmelser utgör skatteflyktsregler.²⁴² I likhet med denna kritik har Matteotti uttryckt att bristen på begränsning medför en risk för att medlemsstaterna genomför sin nationella ekonomiska politik under förevändningen att de bekämpar skatteflykt.²⁴³ Michel, bland andra, argumenterar, som en följd av dessa risker, för att det bör infogas uttryckliga bestämmelser om tillämpning av nationella skatteflyktsregler i OECD:s modellavtal och sedermera i de individuella skatteavtalen. Detta tillämpas redan i en del staters skatteavtal, exempelvis i Belgiens.²⁴⁴

4.3.2.3 Reservationer och deras betydelse

Fler stater, däribland Irland och Nederländerna, har reserverat sig gentemot kommentarens ställningstagande avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal.²⁴⁵ Med anledning av detta har även betydelsen av staters reservationer angående detta ställningstagande analyserats med varierande åsikter. Arnold anser att reservationer endast har betydelse för den reserverande statens eget agerande, innebärande att den reserverande staten är tillåten att tolka sina skatteavtal så att de hindrar tillämpning av de egna skatteflyktsreglerna. Icke-reserverande OECD-medlemsstater, å andra sidan, är inte bundna av en reservation i större utsträckning än vad en reserverande stat är bunden av majoritetens förhållningssätt. Sammanfattningsvis har avtalsparterna således endast kommit överens om att de är oense i frågan.²⁴⁶ Van Weeghel anser, i motsats till Arnold, att oenigheten mellan avtalsparterna medför att det är fel att tillåta en icke-reserverande stat att tillämpa sina nationella skatteflyktsregler.²⁴⁷ Dahlberg ansluter till van Weeghels resonemang och menar att reservationer alltid bör tillmätas avgörande betydelse.²⁴⁸

4.3.2.4 Ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt avseende 2003 års kommentarsuttalande

Naturligtvis har även frågan huruvida ett ambulatoriskt eller statiskt förhållningssätt bör intas angående förändringarna i kommentaren diskuterats i doktrinen. OECD förespråkar generellt ett ambulatoriskt förhållningssätt, även

²⁴² Arnold & van Weeghel, sid. 96 och Arnold, sid. 250-251.

²⁴³ Matteotti, sid. 350.

²⁴⁴ Michel, sid. 419.

²⁴⁵ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 27.5 och 27.7 och Arnold & van Weeghel, sid. 88-89.

²⁴⁶ Arnold & van Weeghel, sid. 100 och Arnold, sid. 248-249.

²⁴⁷ Arnold & van Weeghel, sid. 100.

²⁴⁸ Dahlberg, 2003, sid. 147.

om majoriteten av doktrinen tycks föredra ett statiskt sådant.²⁴⁹ Somliga inom doktrinen anser emellertid att ändringar i kommentaren bör delas in i rena förtydliganden och faktiska materiella förändringar och att rena förtydliganden kan tillämpas oavsett när det aktuella avtalet slöts men att materiella förändringar endast bör tillämpas gentemot efterkommande avtal. Avseende 2003 års kommentarsuttalanden har flera rimliga argument framkommit innebärande både att de endast utgör förtydliganden och att de utgör faktiska materiella förändringar men övervägande är åsikten att förändringarna av kommentaren utgör viktiga och materiella förändringar och att de därmed inte bör tillämpas gentemot äldre avtal.²⁵⁰ Arnold bland andra delar dock OECD:s förespråkande av ett ambulatoriskt förhållningssätt och anser att kommentaren alltid bör tillämpas i sin senaste version.²⁵¹

4.3.2.5 Dahlbergs sammanfattning avseende relationen mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

Dahlberg sammanfattar rättsläget avseende relationen mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal med att stater generellt bör vara restriktiva i sitt tillämpande av nationella skatteflyktsregler i skatteavtalsituationer förutsatt att det enskilda avtalet inte ger stöd för ett visst annat agerande. Betydelsen av OECD:s ställningstagande i kommentaren innebär dock, enligt Dahlberg, utvidgade möjligheter att tillämpa nationella skatteflyktsregler i skatteavtalsituationer eftersom kommentarsuttalandena kan anses utgöra ett uttryck för en godkännande gemensam partsavsikt. I enlighet med detta resonemang anser Dahlberg att möjligheterna till sådant agerande i förhållande till icke-OECD-medlemsstater och reserverande OECD-medlemsstater är mycket små och i varje fall kräver ett förvissande om att även avtalsmotparten uppfattar den aktuella transaktionen som ett kringgående eller missbrukande av avtalet.²⁵²

²⁴⁹ Introduktionen till kommentaren av OECD:s modellavtal, p. 33-36.1.

²⁵⁰ Se t.ex. Dahlberg, 2003, sid. 144-146, Wattel & Marres, sid. 235 och Arnold, sid. 259-260.

²⁵¹ Arnold, sid. 259-260.

²⁵² Dahlberg, 2012, sid. 301-302.

5 Rättspraxis

I detta avsnitt behandlas tre svenska rättsfall som berör förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal, genom en beskrivning av respektive fall samt en redogörelse för den doktrin som analyserat fallen. Detta genomförs i syfte att skildra hur den gällande rätten avseende detta förhållande har utvecklats i Sverige under de senaste åren.

5.1 RÅ 2008 ref. 24

Rättsfallet RÅ 2008 ref. 24 behandlade förhållandet mellan de svenska CFC-reglerna och det svensk-schweiziska skatteavtalet. Fallet utmynnade i två, för denna uppsats syfte, avgörande uttalanden från HFD, nämligen att svenska lagar som införlivar skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar och regler och att en eventuell konflikt mellan en sådan införlivandelag och en annan lag eller regel ska avgöras med hjälp av de traditionella derogationsprinciperna. Rättsfallet resulterade i att konflikten mellan den svenska införlivandelagen och de svenska CFC-reglerna avgjordes till fördel för CFC-reglerna med hjälp av principerna om *Lex Specialis* och *Lex Posterior* i förening med varandra. Ytterligare betydelsefulla uttalanden i avgörandet är att Sverige är bundet av sina skatteavtal enligt folkrätten men att de inte blir en del av den svenska nationella lagstiftningen förrän de har införlivats med denna. Vidare yttrade domstolen att skatteavtal enligt den gyllene regeln endast kan begränsa, inte utvidga, en stats beskattningsrätt men att Sverige emellertid har en sådan möjlighet i sin nationella lagstiftning.

Domstolens resonemang i RÅ 2008 ref. 24 kan kortfattat tolkas som att det i situationer vari ett skatteavtal begränsar den svenska beskattningsrätten alltid uppstår en regelkonflikt mellan den interna skattelagstiftningen och det aktuella skatteavtalet och att en sådan konflikt ska lösas med hjälp av derogationsmaximerna. I Sverige har det sedan länge antagits vara en etablerad princip att skatteavtal har företräde framför intern rätt och på grund av detta startade domstolens resonemang i RÅ 2008 ref. 24 en kritikerstorm i den svenska skatterättsliga doktrinen.²⁵³ Den övergripande kritiken presenteras koncist av Mutén som att domstolen helt har förnekat den folkrättsliga dimensionen av skatteavtalet och de folkrättsliga följder som detta agerande riskerar medföra. Domstolen nämnde exempelvis inte Wienkonventionen och ignorerade därmed den grundläggande principen om *Pacta Sunt Servanda*.²⁵⁴ Vidare har Hilling uttryckt att resonemanget för domstolens beslut är högst anmärkningsvärt då det inte innehåller tolkning av eller minsta referens till själva skatteavtalet. Istället för en tolkning av avtalet utgörs resonemanget av en konstaterad normkonflikt som utreds med hjälp av derogationsprinciperna. Detta menar Hilling är fel eftersom de aktuella omständigheterna omfattas av det aktuella avtalet och då CFC-reglerna är nationell svensk skatterätt som

²⁵³ Grundström, 2011, sid. 68.

²⁵⁴ Mutén, Leif, ”Treaty Override i Regeringsrätten”, SvSKT, 2008, nr. 5, sid. 355.

avtalet alltså avser att begränsa tillämpningen av. Vidare understryker Hilling att ett ignorande av själva skatteavtalet är ett brott mot art. 26 och 27 i Wienkonventionen.²⁵⁵ Även Dahlberg framför liknande kritik mot domstolens resonemang. Tolkningsbristen uttrycker han dock som att domstolen har ägnat sig åt en internrättslig tolkning till nackdel för den folkrättsliga tolkningsmetoden i enlighet med art. 31-33 i Wienkonventionen. Att en folkrättslig tolkningsmetod ska tillämpas gentemot enskilda skattesubjekt avseende skatteavtal har fastställts i Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84. Dahlberg anser att det är ohållbart att Sverige tillämpar en folkrättslig tolkning av skatteavtal gentemot avtalsmotparter och en internrättslig tolkning gentemot enskilda skattesubjekt. Att även domstolarna bör tillämpa en folkrättslig tolkningsmetod menar Dahlberg dessutom är en logisk följd av att staten Sverige inte endast är detsamma som riksdagen och regeringen i folkrättssammanhang utan även utgörs av svenska domstolar och myndigheter. Detta innebär att också HFD är bunden av Sveriges internationella avtal, inklusive skatteavtal och Wienkonventionen. Dahlberg anser vidare att domstolens resonemang medför ett likställande av skatteavtal med vanlig nationell lagstiftning, vilket han anser riskerar orsaka allvarliga följder för Sverige och han efterfrågar därför lagstiftning som fastställer tolkningsprincipen från Luxemburg-målet alternativt ett pleniavgörande från HFD med motsvarande innehåll.²⁵⁶ Hilling ställer sig frågande till resonemangets betydelse för framtiden och menar att domstolens språkbruk indikerar en generell betydelse avseende förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal men anser att det faktum att CFC-reglerna utgör skatteflyktsregler bör ha haft en avgörande betydelse och därmed medföra minskat tillämpningsområde för resonemanget. Trots detta begränsade tillämpningsområde riskerar ett konsekvent tillämpande av resonemanget, enligt Hilling tillsammans med många andra inom doktrinen²⁵⁷, orsaka ett minskat förtroende för Sverige som skatteavtalsmotpart vilket i sig utgör ett hot mot det svenska skatteavtalsnätet. Vidare skapar resonemanget och dess oförenlighet med tidigare praxis om den sedan länge etablerade principen om skatteavtalens företräde, enligt Hilling, bristande förutsägbarhet för skattebetalarna.²⁵⁸ Jermsten och Sandström argumenterar dock, i motsats till Dahlberg och Hilling, för att svenska domstolar, på grund av det svenska konstitutionella systemet, är begränsade och bundna av lagstiftarens val att införliva eller att inte införliva ett internationellt avtal och av den dignitet som lagstiftaren valt att tillskriva en viss införlivandelag. De anser att det vid oförenlighet mellan en införlivandelag och en annan lag, trots tolkning, är nödvändigt att förhållandeproblematiken utreds med hjälp med derogationsprinciperna.²⁵⁹

Enligt Kleist bekräftar avgörandet mycket tydligt att Sverige tillämpar en dualistisk rättstradition eftersom domstolen betraktar situationen som en konflikt mellan den svenska införlivandelagen och de svenska CFC-reglerna,

²⁵⁵ Hilling, Maria, "The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgement", IT, 2008, nr. 10, sid. 458-460. Se också Hilling, 2011, sid. 521.

²⁵⁶ Dahlberg, 2008, sid. 484-489.

²⁵⁷ Se t.ex. Kleist, 2008, sid. 714.

²⁵⁸ Hilling, 2008, sid. 521.

²⁵⁹ Jermsten & Sandström, sid. 243 och 247-248.

oberoende av införlivandelagens folkrättsliga ursprung. Att domstolen tillämpade principen om *Lex Specialis* till fördel för CFC-reglerna åskådliggör också, enligt Kleist, svårigheterna i att avgöra vad som utgör *Lex Specialis* i varje enskilt fall.^{260,261} Vidare analyserar Kleist domstolens resonemang utifrån presumtionen om riksdagens avsikt att fullfölja sina folkrättsliga förpliktelser och menar att det inte finns något som bryter denna avseende de svenska CFC-reglerna. I propositionen till 2004 års CFC-regler skrivs det att det inte föreligger någon konflikt mellan reglerna och gällande svenska skatteavtalen. Det skrivs emellertid ingenting om vad som gäller vid en faktisk eventuell regelkonflikt.²⁶² Detta tillsammans med bristen på uttalanden i lagtexten och icke-existerande uppsägning alternativt omförhandling av det aktuella skatteavtalet menar Kleist medför att presumtionen kvarstår och att avgörandet utifrån detta argument därmed är felaktigt.^{263,264}

Att notera i samband med RÅ 2008 ref. 24 är avslutningsvis att det i kommentaren till OECD:s modellavtal konstateras att CFC-regler och motsvarande regler inte står i konflikt med skatteavtal, men att Schweiz har reserverat sig avseende detta ställningstagande.²⁶⁵ Beträffande det svensk-schweiziska skatteavtalet råder det således meningsskiljaktigheter avseende CFC-reglers förenlighet med skatteavtal. I propositionen till 2004 års CFC-regler uttrycks det dock att en sådan situation inte innebär att den gemensamma partsavsikten är att CFC-regler inte får tillämpas i en skatteavtalssituation.²⁶⁶ Holmdahl och Barenfeld betonar dock att bristen på en gemensam inställning i frågan inte heller bör medföra det motsatta.²⁶⁷

5.2 RÅ 2010 ref. 112

I rättsfallet RÅ 2010 ref. 112 var det förhållandet mellan det svensk-grekiska skatteavtalet och den så kallade tioårsreglen i 3 kap. 19 § IL som behandlades. I avgörandet klargjordes återigen frågan om förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal något, efter oklarheten som uppstod till följd av 2008 års fall. I detta rättsfall uttalade domstolen nämligen att det är en väletablerad princip att införlivade svenska skatteavtal har företräde framför nationell lagstiftning, även om den nationella lagstiftningen tillkommit senare än skatteavtalet och även om den nationella lagstiftningen avser specifik inkomst eller annan specifik företeelse eller situation. I samband med detta uttalande kommenterades också resonemanget i 2008 års fall med att detta inte förändrar den etablerade principen om skatteavtalens företräde eftersom omständigheterna här var särpräglade i form av att CFC-reglerna riktar sig mot

²⁶⁰ Se ovan under avsnitt 3.3.3.

²⁶¹ Kleist, 2012, sid. 60-61.

²⁶² Prop. 2003/04:10, sid. 97 och 101.

²⁶³ Se avsnitt 3.3.1 för utförligare resonemang kring presumtionen om riksdagens avsikt att fullfölja sina internationella åtaganden.

²⁶⁴ Kleist, 2008, sid. 712-714.

²⁶⁵ Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal, p. 23 och 27.9. Se också Dahlberg, 2011, sid. 128.

²⁶⁶ Prop. 2003/04:10, sid. 101.

²⁶⁷ Holmdahl & Barenfeld, sid. 632.

just den inkomst och just den källa till inkomsten som var aktuell i fallet. Domstolen uttalade vidare att det, trots den väletablerade principen om skatteavtalens företräde, inte varken finns ett formellt eller ett konstitutionellt hinder mot att den svenska lagstiftaren antar bestämmelser som står i strid med gällande skatteavtal. Som en följd av detta kompletterar domstolen huvudregeln om skatteavtalens företräde med ett undantag innebärande att en nationell bestämmelse äger företräde om lagstiftaren har givit klart uttryck för att avsikten med en ny bestämmelse är att den ska tillämpas oberoende av innehållet i gällande svenska skatteavtal.

Resonemanget i detta rättsfall bidrog till viss klarhet angående förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal i Sverige då det klart stadgar att huvudregeln är att skatteavtal ska medges företräde i förhållande till den nationella rätten. Osäkerhet kvarstår dock avseende i vilka situationer det uttalade undantaget är tillämpligt.²⁶⁸ Eftersom 2010 års fall inte avgjordes i plenum anser majoriteten inom den svenska skattedoktrinen att 2008 års fall måste anses ha viss fortsatt betydelse och det har därför undersökts huruvida det är möjligt att förena de båda avgörandena. För att detta ska vara möjligt menar Grundström att omständigheterna i 2008 års fall måste omfattas av 2010 års undantag. Detta ställer sig Grundström mycket tveksam till. Han anser nämligen att en tillämpning av undantaget bör kräva ett tydligt uttalande från lagstiftaren i lagtexten eller i förarbetet till lagen och att detta saknas avseende CFC-reglerna. Visserligen konstateras det i förarbetet till CFC-reglerna att de inte anses strida mot Sveriges skatteavtal men vad som gäller vid en faktisk konflikt behandlas inte. Grundström menar till och med att det faktum att lagstiftaren har bemödat sig om att analysera förenligheten innebär att den inte har haft för avsikt att CFC-reglerna ska tillämpas oavsett innehållet i skatteavtal då det i sådana fall inte hade funnits anledning att genomföra analysen.²⁶⁹ Wiman ansluter sig till Grundströms tvivel om förenligheten mellan 2008 och 2010 års fall men menar i motsats till Grundström att ett uttalande i ett förarbete aldrig borde vara tillräckligt för att aktualisera undantaget, även om det tydligt uttrycker att en viss bestämmelse är avsedd att tillämpas oavsett innehållet i gällande skatteavtal.²⁷⁰ Kleist resonerar i likhet med ovan nämnda författare och anser att det är omöjligt att förena de båda avgörandena och som en följd av detta ifrågasätter Kleist om resonemanget i 2008 års fall utgör ytterligare ett, odefinierat, undantag från huvudregeln om skatteavtalens företräde.²⁷¹ Hilling anser dock att domstolen måste ha ansett att omständigheterna i 2008 års fall omfattades av undantaget i 2010 års fall och menar att detta tyder på att undantagets tydlighetskrav är mycket lågt ställt.²⁷² Grundström ifrågasätter om detta låga krav innebär att det är tillräckligt att lagstiftaren väljer att anta ett lagförslag trots att det föreligger osäkerhet kring dess förenlighet med förekommande skatteavtal.²⁷³ Slutsatsen är att resonemanget från 2008 års fall fortsatt kan komma att tillämpas även efter

²⁶⁸ Kleist, 2012, sid. 65.

²⁶⁹ Grundström, 2011, sid. 72-73.

²⁷⁰ Wiman, Bertil, ”Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen”, SvSkT, 2011, nr. 2, sid. 184.

²⁷¹ Kleist, 2011, sid. 212.

²⁷² Hilling, 2011, sid. 522-523.

²⁷³ Grundström, 2011, sid. 74.

2010 års avgörande och att detta samt oklarheten kring vad som krävs för att uppfylla tydlighetskravet i undantaget skapar oförutsägbarhet angående skatteavtalsstillämpningen i Sverige.²⁷⁴

Hilling anser, utöver oklarheten avseende undantagets tillämplighet, att undantaget medför ett godkännande av *Tax Treaty Override* i Sverige vilket det, som Hilling framhåller, visserligen inte finns något konstitutionellt hinder mot men som däremot strider mot den internationella rätten. Vidare kommer ett tillämpande av undantaget, enligt Hilling, att medföra att dubbelbeskattning uppstår i situationer vari skatteavtal annars hade hindrat detta eftersom Sveriges avtalsmotpart vid *Tax Treaty Override* inte är skyldig att tillämpa avtalets metodartikel eller att på annat sätt undanröja dubbelbeskattningen.²⁷⁵

Dahlberg har vidare, med hänvisning till folkrätten, kritiserat domstolens uttalande om att det inte finns något formellt hinder för den svenska lagstiftaren att anta bestämmelser som strider mot gällande skatteavtal. Dahlberg anser att det visserligen inte finns något konstitutionellt hinder, men att folkrätten emellertid i allra högsta grad innehåller ett formellt sådant hinder.²⁷⁶

Avslutningsvis framhåller Grundström att domstolen inte har motiverat huvudregeln om skatteavtalens företräde men menar att den torde grunda sig antingen på skatteavtalens folkrättsliga dimension, eller på argumentet om att det inte föreligger någon verklig, utan endast en skenbar, regelkonkurrens mellan nationell svensk lagstiftning och skatteavtal.²⁷⁷

5.3 HFD 2012 ref. 20

I HFD 2012 ref. 20 behandlades bland annat frågan om förhållandet mellan det svensk-peruanska skatteavtalet och den svenska skatteflyktslagen. Domstolen uttalade angående detta förhållande att det inte har gjorts något undantag för situationer som omfattas av svenska skatteavtal i skatteflyktslagen, att det svensk-peruanska skatteavtalet inte uttryckligen hindrar tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser i situationer som omfattas av avtalet samt att det inte finns något som tyder på att den gemensamma partsavsikten skulle vara att nationella skatteflyktsregler inte får tillämpas vid missbruk av avtalet. Med stöd i dessa uttalanden var domstolens slutsats att den svenska skatteflyktslagen kunde tillämpas trots förekomsten av skatteavtalet. Målet resulterade dock inte i ett tillämpande av skatteflyktslagen utan, av olika anledningar som inte är relevanta för syftena i denna uppsats, i ett tillämpande av inkomstskattelagen.

Den kortfattade slutsatsen av 2012 års avgörande är att den svenska skatteflyktslagen är tillämplig i situationer som omfattas av gällande svenska

²⁷⁴ Grundström, 2011, sid. 75, Hilling, 2011, sid. 523 och Wiman, sid. 186.

²⁷⁵ Hilling, 2011, sid. 522-523.

²⁷⁶ Dahlberg, 2011, sid. 128.

²⁷⁷ Grundström, 2011, sid. 72.

skatteavtal förutsatt att det inte finns något som tyder på att den gemensamma partsavsikten är att nationella skatteflyktsregler inte får tillämpas i skatteavtalssituationer. Enligt avgörandet krävs det alltså inte något uttryckligt stöd i avtalet för att möjliggöra en sådan tillämpning. Tjernberg anser att avgörandet på grund av detta skapar en presumtion för att skatteflyktslagen är tillämpbar trots förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal och att 2012 och 2008 års avgörande gemensamt torde innebära att nationella skatteflyktsregler generellt har företräde i förhållande till svenska skatteavtal om lagstiftaren har givit uttryck för en sådan avsikt och om avtalet inte talar för det motsatta.²⁷⁸

Hilling ifrågasätter prejudikatvärdet av HFD:s uttalande om förhållandet mellan den svenska skatteflyktslagen och skatteavtal då hon anser att de endast utgör *obiter dicta*, eftersom det inte var av omedelbar betydelse för avgörandet i målet. Hon menar dock att detta kan bortses från då domstolens uttalande var tydligt och då HFD dessutom nekat prövningstillstånd i fem nästintill identiska mål. Vidare betonar Hilling frånvaron av hänvisning till OECD:s ställningstagande avseende förhållandet och menar att det tyder på att detta inte utgjorde domstolens rättsliga grund och att vanliga frågeställningar såsom huruvida avtalsmotparten är medlem i OECD eller inte, när i förhållande till kommentarsuttalandet som det aktuella avtalet slöts och betydelsen av en eventuell reservation därför är betydelselösa. Hilling anser att frånvaron av en sådan hänvisning innebär att det enda som kan förhindra tillämpning av skatteflyktslagen i en skatteavtalssituation är den gemensamma partsavsikten.²⁷⁹

Dahlberg anser att det bör vara nästintill omöjligt för Sverige att tillämpa nationella skatteflyktsregler i en situation som omfattas av ett skatteavtal som slutits med en stat som inte är medlem i OECD och som inte bygger på OECD:s modellavtal, däribland avtalet med Peru. Nationella skatteflyktsregler utgår från den egna statens uppfattning om vad som utgör skatteflykt vilken vanligen skiljer sig åt mellan olika stater och eftersom det är den gemensamma partsavsikten som ska vara avgörande avseende internationella avtal borde Sverige, enligt Dahlberg, i 2012 års fall åtminstone ha förvissat sig om att även Peru uppfattade det aktuella avtalet som ett kringgående eller missbrukande av avtalet.²⁸⁰

²⁷⁸ Tjernberg, Mats, ”*Tolkning och tillämpning*”, SN, 2013, sid. 369.

²⁷⁹ Hilling, 2012, sid. 591.

²⁸⁰ Dahlberg, 2012, sid. 301-302 och Dahlberg, Mattias, ”*Internationell skatterätt*”, SN, 2013. sid. 356-357.

6 Avslutande diskussion

Syftet med denna uppsats är att redogöra för och analysera de förhållanden som i Sverige råder mellan vanlig nationell lagstiftning respektive nationella skatteflyktsregler och skatteavtal samt att undersöka den svenska dualistiska rättstraditionens betydelse för dessa förhållanden. De olika frågeställningarna har redogjorts för hittills i uppsatsen vari en mängd olika argument har åskådliggjorts. I detta kapitel analyseras frågeställningarna för att avslutningsvis utmytna i så konkreta slutsatser som är möjligt.

6.1 Förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal samt dualismens betydelse för detta förhållande

Relationen mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal är ett internationellt omdiskuterat och komplext ämne vari det inte förekommer ett enkelt svar. Vid en diskussion i ämnet ska flera intressen beaktas framförallt skattebetalarnas rätt till och behov av förutsägbarhet vilket i sig är en förutsättning för rättssäkerhet, syftet och ändamålet med skatteavtalen samt staternas intresse av att skydda sina skattebaser. Dessa intressen är svåra att förena vilket har resulterat i starka argument och åsikter som talar både för och emot ett skatteavtalsföreträde.

6.1.1 Olika regelvalslösningar i olika länder

Min uppfattning är att den svenska dualistiska rättstraditionen har en oerhörd betydelse för svaret på frågan avseende relationen mellan nationell svensk lagstiftning och svenska skatteavtal. Inledningsvis medför den, i motsats till vad som är utgångspunkten inom monismen, att internationella avtal, däribland skatteavtal, inte har en automatisk särställning i den svenska normhierarkin. På grund av detta krävs det vanligtvis lagvalsregler i en dualistisk stats normsamling, vilka kan bestå av olika typer av regler på olika nivåer inom den nationella normhierarkin. De lagvalsregler som på bästa sätt garanterar skatteavtalens tillämplighet är konstitutionella lagvalsregler vilket idag finns i många stater. Lagvalsregler i införlivandelagar eller liknande lagar eller i annan vanlig nationell lagstiftning är också vanligt förekommande. Andra stater, däribland Sverige, har inga lagstadgade lagvalsregler vilket medför att det inte förekommer något lagstadgat företräde för internationella avtal. På grund av detta är de svenska internationella avtalens tillämplighet beroende av exempelvis resultatet av tillämpning av derogationsprinciperna eller andra oskrivna regler och principer. Det finns dock ett undantag i Sverige vilket utgörs av den lagstadgade konstitutionella företrädesrätt som EKMR åtnjuter. Denna företrädesrätt åtnjuts emellertid enbart av EKMR och saknar således betydelse avseende skatteavtalens förhållande till den svenska nationella lagstiftningen. Således är rättstillämparna i Sverige hänvisade till allmänna och

oskrivna regler och principer beträffande förhållandet mellan intern rätt och internationella avtal generellt och skatteavtal mer specifikt. Det har dock även framförts att det, främst i stater vari riksdagens eller motsvarande organs godkännande krävs vid ingående av internationella avtal, kan utvecklas en oskriven konstitutionell företrädesrätt vilket enligt resonemanget skulle kunna förekomma i Sverige då riksdagens godkännande här krävs vid ingående av skatteavtal. Ytterligare stöd för att en sådan företrädesrätt föreligger i Sverige kan enligt min bedömning anses utgöras av 2010 års fall, vari domstolen uttalade att det är en väletablerad princip att skatteavtal åtnjuter ett företräde inom den svenska normhierarkin. Till följd av det undantag som domstolen stadgade i detta avgörande kan en svensk sådan företrädesrätt dock inte anses vara oinskränkt.

6.1.2 Den folkrättsliga dimensionen och principen om *Pacta Sunt Servanda*

Skatteavtal är, som bekant, i grunden ett internationellt avtal och omges därför inte endast av en internrättslig dimension utan även av en folkrättslig sådan, vilket innebär att de omfattas av folkrättens regler och principer. Folkrätten intar en mycket tydlig ståndpunkt beträffande staters åsidosättanden av sina folkrättsliga förpliktelser, nämligen att detta är fullkomligt oacceptabelt. Detta kommer exempelvis till uttryck i art. 26 och 27 i Wienkonventionen som dessutom utgör kodifierad sedvanerätt, men också i ARSIWA. I art. 26 i Wienkonventionen fastställs principen om *Pacta Sunt Servanda* vilken som bekant innebär att avtal är bindande. I ICJ har det uttalats att det är avtalets ändamål och syfte som är avgörande för uppfyllandet av denna princip, snarare än en bokstavstolkning av det aktuella avtalet. Syftet med skatteavtal är främst att undanröja dubbelbeskattning. En tolkning utifrån detta syfte resulterar därför otvivelaktigt i att skatteavtal har företräde i förhållande till vanlig nationell lagstiftning. I ARSIWA fastställs grunder för ansvarsfrihet vid staters vidtagande av internationellt felaktiga handlingar och som framförts är det enbart ansvarsfrihetsgrunden nödvändighet som är aktuell avseende *Tax Treaty Override*. Även tillämpning av denna ansvarsfrihetsgrund är emellertid oerhört långsökt vilket innebär att det i princip inte finns någon ansvarsfrihetsgrund för *Tax Treaty Override* inom den internationella rätten. Med utgångspunkt i den folkrättsliga dimensionen är således ett skatteavtalsföreträde självklart. Ett åsidosättande av en skatteavtalsförpliktelse utgör därför i princip alltid ett avtalsbrott enligt folkrätten vilket i sin ytterlighet kan medföra uppsägning av avtalet vilket i förlängningen hotar existensen av det svenska skatteavtalsnätet. Alltså är ett argument utifrån denna dimension ett oerhört starkt argument för ett oinskränkt skatteavtalsföreträde.

6.1.3 Den dualistiska rättstraditionen och betydelsen för förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal

I Sverige tillämpas ett dualistiskt förhållningssätt avseende relationen mellan nationell och internationell rätt. Kärnan i dualismen utgörs av ett åtskiljande av nationell och internationell rätt. Detta medför i förlängningen fyra, för besvarandet av frågeställningarna i denna uppsats, avgörande omständigheter, nämligen 1) att internationella avtal inte anses utgöra en rättskälla, 2) att internationella avtal i sig inte tillämpas utan att en nationell införlivandelag istället tillämpas, 3) att en bestämmelses folkrättsliga ursprung inte påverkar dess dignitet i den svenska normhierarkin och, avslutningsvis, 4) att staten har omfattande möjligheter att åsidosätta sina internationella förpliktelser. Annorlunda uttryckt medför den svenska dualismen en frihet för lagstiftaren att välja om, när och hur ett internationellt avtal tillerkänns nationell effekt. I sin absoluta ytterlighet innebär dualismen dessutom att en intern bestämmelse aldrig kan anses ha ett folkrättsligt ursprung, alldeles oavsett om en bestämmelse härstammar från ett internationellt avtal eller inte. Idag tillämpar dock de flesta dualistiska stater, inklusive Sverige, en mer balanserad form av dualism vari en bestämmelse i varje fall kan erkännas ha ett folkrättsligt ursprung. Den balanserade dualismen medger dock inte att ett folkrättsligt ursprung medför en företrädesrätt inom den nationella normhierarkin och eliminerar inte lagstiftarens möjlighet att åsidosätta sina internationella åtaganden och därmed göra sig skyldig till *Tax Treaty Override*. Detta alldeles oavsett folkrättens ställningstagande avseende staters åsidosättande av internationella förpliktelser. Att Sverige tillämpar dualism medför emellertid ingen förändring av våra internationella åtaganden, vilket innebär att principen om *Pacta Sunt Servanda* i allra högsta grad är relevant och således råder en bristande överensstämmelse mellan det svenska nationella och det internationella förhållningssättet avseende relationen mellan nationell och internationell rätt vilket orsakar oklarhet i frågan.

Min uppfattning är att valet mellan monism och dualism har en avgörande relevans beträffande relationen mellan nationell lagstiftning och skatteavtal, även om gränsernas betydelse avtar till följd av att dualistiska stater antar lagstadgade företrädesregler. För en stat som Sverige, som saknar sådana regler, har valet dock fortsatt mycket stor betydelse vilket också 2008 och 2010 års fall tydligt åskådliggör. Den svenska dualismen utgör därför sammanfattningsvis ett grundläggande och viktigt argument emot ett skatteavtalsföreträde.

6.1.4 Verklig eller skenbar regelkonkurrens och presumtionen om lagstiftarens avsikt

Ett argument som, trots den svenska dualismen, talar för ett svenskt skatteavtalsföreträde är argumentet om att det inte råder verkliga regelkonflikter mellan nationell svensk lagstiftning och svenska skatteavtal utan endast skenbara sådana. Vad som styrker detta argument är främst skatteavtalens systematik i form av att de ämnar begränsa nationellt lagstiftad

beskattningsrätt och att denna systematik inte är genomförbar om det förekommer verklig regelkonkurrens mellan det begränsande skatteavtalet och den begränsade nationella lagstiftningen. Systematiken sammanvägd med möjlighet till verkliga regelkonflikter skulle nämligen innebära att det i princip alltid uppstår en konflikt när ett skatteavtal aktualiseras och att företrädesfrågan då skulle avgöras med utgångspunkt i omständigheterna i varje enskilt fall vilket i sig skulle medföra oerhörd oförutsägbarhet samt innebära att skatteavtalen inte kan uppfylla sitt syfte att undanröja dubbelbeskattning.

Vidare styrks argumentet om skenbar regelkonkurrens av ytterligare ett argument som talar för skatteavtalens företräde, nämligen argumentet om att det föreligger en presumtion för att lagstiftaren har för avsikt att fullfölja sina folkrättsliga förpliktelser. Detta argument innebär att det faktum att lagstiftaren, alltså riksdagen, har godkänt ett internationellt avtal innebär att den inte avsett att det ska kunna uppstå verkliga konflikter mellan avtalet och den interna rätten eftersom det i många fall skulle resultera i ett åsidosättande av avtalet och därmed utgöra inkonsekvens i det egna agerandet. Det har dock framhävts att argumentet om presumtionen för lagstiftarens avsikt brister då det endast grundar sig i spekulationer. Vidare är det min uppfattning att 2008 års fall vari det talas om en avsikt hos lagstiftaren av motsatt innehåll, samt skatterättens föränderlighet som medför svårigheter för lagstiftaren att beräkna räckvidden av ett skatteavtals följder vid dess ingående, tyder på brister i argumentet. Därutöver är det min bedömning att den omständighet att det svenska lagstadgade konstitutionella företrädet för EKMR är begränsat till endast EKMR talar för att lagstiftaren i varje fall vill bevara viss möjlighet till åsidosättande av övriga internationella avtal. Vad som ytterligare talar för detta är det faktum att den svenska lagstiftaren har valt att tilldela skatteavtalen samma dignitet i normhierarkin som övrig skatterätt samt, trots detta och vår dualistiska rättstradition, har valt att inte anta lagstiftade lagvalsregler som tillförsäkrar skatteavtalen dess nödvändiga företräde. Detta kan naturligtvis bero på en tillförlitlighet till de oskrivna lagvalsreglerna, men kan också misstänkas bero på att lagstiftaren önskar ha en nationell möjlighet till åsidosättande av skatteavtal, vilket i så fall utgör en brist i argumentet om lagstiftarens avsikt att fullfölja sina internationella åtaganden. Sammantaget tycks argumentet om lagstiftarens avsikt ha betydande brister vilket innebär att det inte styrker argumentet om att det endast förekommer skenbara regelkonflikter mellan nationell lagstiftning och skatteavtal.

Enligt Aldéns definition föreligger verklig regelkonkurrens när två eller flera bestämmelser är tillämpliga samtidigt och i samma situation men av olika anledningar inte kan tillämpas samtidigt. Ett skatteavtal är endast tillämpligt samtidigt och i samma situationer som en nationell beskattningsgrundande bestämmelse och deras rättsföljder är som huvudregel oförenliga alltså förekommer det, enligt denna definition, verkliga regelkonflikter mellan skatteavtal och svensk intern rätt vilket innebär att argumentet om att det endast föreligger skenbara konflikter mellan skatteavtal och intern rätt inte är fullständigt hållbart. Argumentets grund i skatteavtalssystematiken är dock mycket stark, eftersom hela skatteavtalsrättens existens och betydelse är beroende av denna, och argumenten kan därför antas erkännas betydande inflytande i den praktiska rättsutövningen. Ur ett principiellt och ett

konstitutionellt perspektiv har argumentet emellertid tydliga svagheter, främst till följd av den svenska dualismen och bristen på åtaganden från lagstiftaren för att säkerställa skatteavtalens företräde vilket medför att verkliga regelkonflikter är möjliga. Som en följd av detta är det avgörande att undersöka vilka hjälpmedel som kan lösa verkliga konflikter mellan nationell lagstiftning och skatteavtal samt vilka ytterligare argument som talar för och emot ett skatteavtalsföreträde.

6.1.5 *Lex Specialis* och *Lex Posterior*

Att skatteavtal har tilldelats samma dignitet i den svenska normhierarkin som övrig nationell skattelagstiftning innebär att de verkliga regelkonflikterna mellan nationell lagstiftning och skatteavtal inte enkelt och konsekvent kan lösas med hjälp av principen om *Lex Superior*. Istället återstår mer inkonsekventa hjälpmedel, såsom *Lex Specialis* och *Lex Posterior*. *Lex Specialis* är en frekvent använd derogationsprincip och även ett vanligt argument för skatteavtalens företräde. Detta argument grundar sig i att skatteavtalen reglerar mer specifika situationer jämfört med den nationella skatterätten samt att de innehåller kompletterande krav för beskattningsrätt och att de därmed bör äga företräde enligt principen. Det har dock framförts att det inte är klarlagt om principen faktiskt är tillämplig på den regelkonflikt som råder mellan nationell rätt och skatteavtal och att resultatet av dess tillämpning är beroende av den tillämpande domstolens resonemang avseende förhållandet mellan *Lex Specialis* och *Lex Posterior* och beträffande vad som utgör *Lex Specialis* i varje enskilt fall. Att principen inte skulle vara tillämplig beträffande konflikter mellan skatteavtal och intern rätt talar 2008 års fall emot eftersom principen häri användes för att lösa just en sådan konflikt. Osäkerheten angående vad som utgör *Lex Specialis* i varje enskilt fall tycks dock styrkas av 2008 års fall eftersom en intern regel häri ansågs utgöra *Lex Specialis* i förhållande till en skatteavtalsbestämmelse, trots att motsatsen anses utgöra huvudregeln. Ovissheten avseende förhållandet mellan principen om *Lex Specialis* och principen om *Lex Posterior* kan, enligt viss doktrin, tydliggöras genom principen om *lex posterior non derogat legi priori specialis* (senare generell lagstiftning åsidosätter inte tidigare och mer specifik lagstiftning). Min bedömning är dock att denna lösning är instabil till följd av oklarheten avseende vad som utgör *Lex Specialis* i varje enskilt fall. Även om det tycks vara en etablerad uppfattning i Sverige att skatteavtal som utgångspunkt utgör *Lex Specialis* i förhållande till nationell lagstiftning bekräftar 2008 års fall att denna utgångspunkt inte är en absolut regel och således förekommer alltid en viss risk för ett motsatt resultat. *Lex Specialis* som ett argument för ett oinskränkt och konsekvent skatteavtalsföreträde är således bristfälligt.

Lex Posterior är ytterligare en derogationsprincip som kan användas som hjälpmedel vid uppkomna regelkonflikter mellan skatteavtal och nationell skattelagstiftning. Tillämpning av denna regelvalsmaxim rekommenderas dock inte eftersom dess innebörd är att den senast antagna regeln i en regelkonflikt ska tillerkännas företräde vilket innebär att ett stort antal skatteavtal snabbt skulle bli betydelselösa då den svenska nationella skatterätten ständigt förändras och det således vanligtvis finns nationella bestämmelser som är

antagna senare än majoriteten av de svenska skatteavtalen. Principen skulle således generera ett frekvent åsidosättande av svenska skatteavtalsförpliktelser. Likväl kommer det emellanåt att vara så att det aktuella skatteavtalet är senast antaget i den uppkomna regelkonflikten och därmed tillskrivs företräde, vilket innebär att tillämpning av principen medför inkonsekvens och oförutsägbarhet beträffande förhållandet mellan nationell rätt och skatteavtal. Trots detta är svenska domstolar, på grund av den svenska dualismen och bristen på lagreglerade lagvalsregler, helt fria att tillämpa principen. Sammantaget är principen om *Lex Posterior* olämplig att använda vid en regelkonflikt mellan skatteavtal och nationell rätt då den skapar inkonsekvens samt medför att svenska skatteavtal snabbt blir förlegade. Vidare talar ett tillämpande av principen som utgångspunkt emot ett skatteavtalsföreträde.

6.1.6 Den gyllene regeln

Den gyllene regeln och dess internationella erkännande är en omständighet som ständigt används som ett argument för skatteavtalens företräde. Argumentet anknyter avsevärt till argumenten om att det endast föreligger en skenbar regelkonkurrens mellan skatteavtal och nationell rätt och om presumtionen för lagstiftarens avsikt att fullfölja sina internationella åtaganden. Detta eftersom alla tre argument grundar sig i skatteavtalens systematik. Liksom avseende de andra två argumenten tycks den gyllene regeln vid en första anblick vara ett starkt och hållbart argument för ett skatteavtalsföreträde eftersom den uttrycker skatteavtalens systematik, alltså att de endast kan begränsa, aldrig utvidga, nationell beskattningsrätt, och dessutom är lagstadgad i Sverige samt i stor utsträckning är internationellt erkänd. Vid en närmare analys av regeln återfinns emellertid betydande brister i argumentet. Inledningsvis är regelns internationellt rättsliga grund ifrågasatt. Vidare har det framförts att regeln inte utgör en lagvalsregel eftersom den inte uttrycker att skatteavtal alltid ska tillämpas när de medför en begränsad nationell beskattningsrätt. Den gyllene regeln utgör således inte ett hållbart argument för ett oinskränkt skatteavtalsföreträde.

6.1.7 Slutsatser avseende förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal

Beträffande relationen mellan nationell lagstiftning och skatteavtal i Sverige är det min uppfattning att de mest betydelsefulla argumenten i analysen är den folkrättsliga dimensionen i form av principen om *Pacta Sunt Servanda* som otvivelaktigt talar för ett skatteavtalsföreträde och den svenska dualistiska rättstraditionen som med motsvarande styrka talar för motsatsen. Det har dock även presenterats argument som potentiellt skulle kunna motverka dualismens inflytande såsom att det endast förekommer skenbara konflikter mellan skatteavtal och intern rätt, att det föreligger en presumtion för att lagstiftaren avser att uppfylla sina internationella åtaganden samt att skatteavtal äger företräde enligt principen om *Lex Specialis*. Som har framförts i analysen innehåller emellertid samtliga dessa argument brister i olika utsträckning vilket medför att de inte lyckas motverka dualismens betydelse. Konstitutionellt och

principiellt är det därför omöjligt att påstå att svenska skatteavtal har ett oinskränkt företräde i förhållande till den vanliga svenska skattelagstiftningen. Vad som praktiskt tillämpas och vad som enligt folkrätten bör utgöra rättsläget i Sverige är skilt från detta. Diskrepansen mellan dessa perspektiv skapar oklarhet i svaret på frågan vilket i sig skapar oförutsägbarhet och rättsosäkerhet för de enskilda skattesubjekten. Min slutsats är emellertid att svenska skatteavtal i den klart övervägande mängden fall tillerkänns företräde i förhållande till den svenska nationella rätten, dels till följd av dess folkrättsliga ursprung, som i varje fall delvis erkänns i Sverige eftersom vi tillämpar en balanserad dualism, dels till följd av det moraliska och det skatteavtalssystematiska perspektivet. Att så är fallet talar även den väletablerade principen om skatteavtalens företräde, som återgavs i 2010 års fall, för. I frånvaro av ett lagstadgat skatteavtalsföreträde medför den svenska dualismen dock en möjlighet för den svenska lagstiftaren att åsidosätta sina skatteavtalsförpliktelser vilket innebär att det alltid kommer att finnas en viss risk att ett skatteavtal åsidosätts i det enskilda fallet. Detta styrks också av undantaget i 2010 års fall vars förutsättningar är odefinierade och därmed öppnar upp ytterligare skönsmässigt utrymme för den svenska lagstiftaren samt av 2008 års fall vari domstolen tillerkände en intern bestämmelse företräde. Ett agerande från Sverige i enlighet med möjligheten till åsidosättande innebär dock att ett avtalsbrott enligt folkrätten begås vilket i sin ytterlighet kan medföra en uppsägning av avtalet. Därmed orsakar slutsatsen ett hot mot existensen och framförallt utvecklingen av det svenska skatteavtalsnätet vilket medför negativa konsekvenser för utvecklingen av den svenska internationella handeln. På grund av dessa allvarliga konsekvenser är min bedömning att åtgärder från lagstiftaren, i form av exempelvis ett lagstadgat generellt skatteavtalsföreträde, är nödvändigt.

6.2 Förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

Beträffande det mer specifika förhållande som föreligger mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal ska det inledningsvis framhållas att just skatteflyktperspektivet bidrar till ytterligare en dimension av frågan avseende relationen mellan nationell lagstiftning och skatteavtal. Definitionen av begreppet skatteflykt är dock oklar men OECD har bidragit med en vägledande princip som innebär att skatteflykt föreligger när en av de huvudsakliga avsikterna med den misstänka aktiviteten är att uppnå en skattemässigt mer fördelaktig situation och när denna mer fördelaktiga situation strider mot syftet och ändamålet med den aktuella bestämmelsen. Den vägledande principen har dock kritiserats med välgrundade argument och således råder fortsatt oklarhet avseende definitionen av begreppet skatteflykt. Att motverka skatteflykt är, oavsett definitionen, angeläget för världens stater, dels för att skydda sina skattebaser, dels för att bibehålla integriteten i och trovärdigheten för det internationella skattesystemet. På grund av detta är en betydande del av den svenska och även den internationella skatterättsdoktrinen överens om att motverkande av skatteflykt är ett syfte som på ett eller annat sätt kan legitimera *Tax Treaty Override*.

6.2.1 Kommentaren till OECD:s modellavtal avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

OECD har i kommentaren till sitt modellavtal angivit sitt förhållningssätt beträffande relationen mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal. Innan de betydande förändringar som genomfördes år 2003 var kommentaren högst oklar angående frågan då den dels angav att skatteavtal inte ska främja skatteflykt men också antydde att det var upp till staterna att säkerställa detta i sina individuella avtal, dels indikerade att nationella motverkansåtgärder inte strider mot skatteavtal. Sammantaget gav kommentaren innan 2003 ingen vägledning avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal. I och med 2003 års förändringar förtydligades emellertid organisationens förhållningssätt vilket inledningsvis medförde att motverkande av skatteflykt uppgraderades till ett fullvärdigt syfte med skatteavtal. Vidare innebär förtydligandena kortfattat att det inte anses råda någon konflikt mellan skatteavtal och nationella skatteflyktsregler, att skatteavtal inte hindrar tillämpning av nationella skatteflyktsregler och att skatteavtalsförmåner kan nekas i skatteflyktsituationer som uppfyller den vägledande principens förutsättningar.

6.2.2 Reservationer och deras betydelse

För att möjliggöra en helhetsbild av förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal är det viktigt att undersöka betydelsen av staters reservationer gentemot OECD:s ställningstagande och frågan huruvida ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt bör tillämpas avseende detta. Angående betydelsen av staters reservationer råder det i doktrinen meningsskiljaktigheter. Dahlberg menar att reservationer alltid ska tillerkännas avgörande betydelse, i motsats till Arnold som anser att reservationer endast har betydelse för den reserverande statens eget agerande. Själva existensen av möjligheten för OECD:s medlemsstater att avge reservationer stödjer Dahlbergs uppfattning eftersom existensen torde innebära att OECD avsett att reservationerna ska tillmätas betydelse i relationer mellan medlemsstaterna. Högsta förvaltningsdomstolens resonemang i 2008 års fall stödjer emellertid Arnolds åsikt eftersom Schweiz' reservation angående tillämpning av CFC-regler i skatteavtalssituationer här ignorerades. Även uttalandet i propositionen till de svenska CFC-reglerna, om att en reservation inte innebär att den gemensamma partsavsikten är att CFC-regler inte får tillämpas, stödjer Arnolds uppfattning alternativt talar för en medelväg innebärande att det inte finns någon gemensam partsavsikt i frågan. Denna möjliga medelvägstolkning av förarbetsuttalandet tillämpades dock inte av domstolen i 2008 års fall. Sammantaget tycks därför gällande rätt i Sverige vara att reservationer endast har betydelse för den reserverande statens eget agerande, med viss nyansering åt att det i varje fall inte föreligger en gemensam partsavsikt i frågan som reservationen avser.

6.2.3 Ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt avseende 2003 års kommentarsuttalande

Det råder meningsskiljaktigheter även beträffande frågan huruvida ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt bör tillämpas avseende 2003 års kommentarsuttalande. OECD:s ståndpunkt är att kommentaren ska tillämpas ambulatoriskt vilket också, med visst stöd, tycks utgöra rättsläget i Sverige. Majoriteten inom den skatterättsliga doktrinen tycks emellertid, av olika anledningar, förespråka en statisk tillämpning. Det anses dock råda skillnad mellan materiella förändringar och rena förtydliganden, innebärande att materiella förändringar inte kan tillämpas avseende avtal som ingåtts innan förändringen genomfördes men att rena förtydliganden kan tillämpas oavsett när det aktuella avtalet ingicks. Huruvida 2003 års förändringar är materiella eller endast utgör förtydliganden råder det delade meningar om även om en något övervägande andel inom doktrinen tycks anse att förändringarna är materiella och därmed är problematiska att tillämpa gentemot avtal som slöts innan år 2003. Ett sådant ställningstagande medför att de otydliga uttalandena som utgjorde organisationens ställningstagande innan år 2003 ska tillämpas avseende majoriteten av de svenska skatteavtalen. Dessa uttalanden är emellertid oerhört oklara och tvetydiga och kan tolkas med ett resultat av liknande innehåll som dagens uttalanden men även med ett resultat av motsatt innehåll, vilket innebär att ett statistiskt förhållningssätt medför betydande oförutsägbarhet. Min bedömning är att detta utgör ett argument för ett ambulatoriskt synsätt, eller i varje fall ett argument för att 2003 års uttalanden endast utgör rena förtydliganden och därmed är möjliga att tillämpa även avseende efterkommande skatteavtal. Sammantaget är min uppfattning att rättsläget i Sverige utgörs av, och även bör utgöras av, ett ambulatoriskt förhållningssätt avseende 2003 års kommentarsuttalande, dels på grund av det stöd som finns för att detta förhållningssätt tillämpas generellt gentemot kommentaren i Sverige, dels till följd av de negativa praktiska konsekvenser som ett statistiskt förhållningssätt gentemot ställningstagandet skulle orsaka.

6.2.4 Kommentarer avseende kommentaren

Utöver analyserna beträffande betydelsen av reservationer och frågan huruvida ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningssätt bör tillämpas avseende 2003 års kommentarsuttalande har kritik riktats mot själva innehållet i OECD:s ställningstagande. Inledningsvis har det framförts att den oklara vägledande principen innebär att gränserna för möjligheterna att tillämpa nationella skatteflyktsregler är oerhört vaga och därmed medger staterna ett alltför stort skönsrätt utrymme. Detta utrymme riskerar utnyttjas genom att stater använder obefogat vida definitioner av begreppen skatteflykt och skatteflyktsregel och därmed tillämpar sina interna skatteflyktsregler i en oerättigat stor mängd situationer vilket medför att de kan dölja åsidosättande av sina skatteavtalsförpliktelser bakom syftet att motverka skatteflykt. Dock borde principen om *Pacta Sunt Servanda*, enligt min bedömning, hindra sådant agerande eftersom internationella avtal enligt denna princip ska tillämpas i god tro och i enlighet med avtalets ändamål och syfte. Ett utnyttjande av möjligheten att tillämpa interna skatteflyktsregler bör vanligtvis stå i konflikt

med uppfyllandet av skatteavtalens ändamål och syfte och torde därmed aldrig kunna utgöra ett tillämpande i god tro.

Vidare har kritik riktats mot OECD:s uppgradering av ”motverkande av skatteflykt” till ett fullvärdigt syfte med skatteavtal. Det har resonerats kring den omständigheten att uppgraderingen i kommentaren inte motsvaras av en liknande uppgradering i modellavtalet vilket har föranlett ett ifrågasättande av om det är möjligt att förändra syftet med ett internationellt avtal utan att ändringar i själva avtalet vidtas. Huruvida uppgraderingen godtas eller inte har väsentlig betydelse exempelvis för hur ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation förhåller sig till principen om *Pacta Sunt Servanda*. Om uppgraderingen accepteras kan det argumenteras för att principen inte hindrar ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler eftersom ICJ uttalat att uppfyllandet av principen ska tolkas utifrån ändamålet och syftet med det aktuella avtalet. Om motverkande av skatteflykt å andra sidan inte accepteras som ett av skatteavtalens syften förefaller dock ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation strida mot principen om *Pacta Sunt Servanda*. Huruvida motverkande av skatteflykt accepteras som ett syfte med skatteavtal eller inte råder det meningsskiljaktigheter om. Mellan icke-reserverande OECD-medlemsstater är det min uppfattning att syftet bör accepteras då kommentaren i detta fall torde motsvara parternas gemensamma avsikt. Detta stöds också av det faktum att det är av starkt intresse för de flesta stater att skydda sin skattebas och därmed motverka skatteflykt. I linje med detta bör ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation som uteslutande involverar icke-reserverande OECD-medlemsstater inte anses strida mot principen om *Pacta Sunt Servanda*. Att tolka uppfyllandet av principen utifrån ett avtals ändamål och syfte är dock en oerhört vid tolkning som frångår Wienkonventionens princip om att avtalstexten är den primära tolkningskällan samt medför ett stort skönsmässigt utrymme för den tolkande staten i och med svårigheterna med att fastställa ett avtals ändamål och syfte. I och med detta torde det trots allt råda tveksamhet beträffande huruvida ett tillämpande av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalssituation är förenligt med principen om *Pacta Sunt Servanda*, oavsett vilka avtalsparterna är.

Beträffande innehållet i OECD:s ställningstagande bör också uppmärksammas att uttalandet om att det inte råder någon konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal endast motiveras med att skatteflyktsregler utgör grund för nationell beskattningsrätt vilket skatteavtal inte behandlar. Denna motivering skulle emellertid, enligt min uppfattning, även kunna medföra att det inte råder någon konflikt mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal, eftersom även vanlig nationell lagstiftning utgör grund för nationell beskattningsrätt, och därmed kan motiveringen och även innehållet av uttalandet ifrågasättas.

I doktrinen har det utöver kritik avseende innehållet i OECD:s ställningstagande uttryckts att ställningstagandet inte är obesträtt och därmed inte bör medföra att det är upp till icke-OECD-medlemsstater och reserverande OECD-medlemsstater att begränsa tillämpningen av nationella skatteflyktsregler i sina individuella skatteavtal. Som grund för detta har ett

uttalande i kommentaren till FN:s modellavtal lyfts fram, vari det utläses att konflikter mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal är möjliga och att skatteavtalen i sådana situationer, i enlighet med den internationella rätt och dess princip om *Pacta Sunt Servanda*, äger företräde. Uppfattningar av motsatt innehåll har dock också framförts. Att OECD:s ställningstagande inte är obesträtt och att detta styrks av kommentaren till FN:s modellavtal torde, enligt min bedömning, medföra att den gemensamma partsavsikten bör fastställas i förhållande till varje enskilt skatteavtal som är ingått med avtalsmotparter som inte är medlemmar i OECD eller som har reserverat sig gentemot OECD:s ställningstagande. Emot en sådan slutsats talar emellertid tidigare resonemang beträffande betydelsen av staters reservationer och HFD:s resonemang i 2012 års fall som kan tolkas som att det föreligger en presumtion för att den svenska skatteflyktslagen är tillämplig trots förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal. 2012 års avgörande kan vidare tillsammans med 2008 och 2010 års fall tolkas som att svenska skatteflyktsregler generellt är tillämpliga i skatteavtalsituationer förutsatt att lagstiftaren givit tydligt uttryck för en sådan avsikt och att avtalet inte uttryckligen talar för det motsatta samt att kravet på ett tydligt uttryck från lagstiftaren är uppfyllt redan i och med frånvaro av undantag för skatteavtalsituationer i skatteflyktsbestämmelsen. Sammanfattningsvis är min uppfattning att rättsläget i Sverige tycks vara att skatteflyktsregler kan tillämpas även vid förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal som har ingåtts med en reserverande OECD-medlemsstat eller en icke-OECD-medlemsstat, förutsatt att det inte gjorts undantag för skatteavtalsituationer i den aktuella svenska skatteflyktsbestämmelsen och att det aktuella avtalet inte uttryckligen talar för motsatsen. Denna slutsats styrks också av vårt konstitutionella system som bygger på dualism vilket, i brist på ett lagstadgat företräde för internationella avtal, medför en frihet för lagstiftaren att åsidosätta sina folkrättsliga förpliktelser. Detta förändrar emellertid inte det faktum att rättsläget otvivelaktigt är oförenligt med principen om *Pacta Sunt Servanda* eftersom det, i frånvaro av OECD:s ställningstagande eller annat uttryck för en gemensam partsavsikt med motsvarande innehåll, inte finns någon internationellt rättslig grund för ett agerande i enlighet med slutsatsen.

6.2.5 Slutsatser avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

Sammanfattningsvis är min bedömning avseende förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal att tillämpning av svenska skatteflyktsregler i en skatteavtalsituation bör vara accepterat gentemot icke-reserverande OECD-medlemsstater, åtminstone om det aktuella avtalet slöts efter år 2003. Huruvida motsvarande slutsats kan anses föreligga avseende avtal som slöts före år 2003 råder det oklarhet kring och meningsskiljaktigheter om. På grund av de negativa konsekvenser som skulle orsakas av ett statiskt förhållningssätt och till följd av det stöd som finns för ett generellt ambulatoriskt förhållningssätt i Sverige är slutsatsen dock att tillämpning av svenska skatteflyktsregler är accepterat även gentemot avtal som ingåtts innan år 2003. Huruvida dessa slutsatser är förenliga med principen om *Pacta Sunt Servanda* beror på om uppgraderingen av motverkande av skatteflykt till ett fullvärdigt

syfte med skatteavtalen accepteras eller inte. Oklarhet råder även i denna fråga men gentemot icke-reserverade OECD-medlemsstater är det min bedömning att uppgraderingen bör accepteras eftersom kommentaren kan anses utgöra ett uttryck för en gemensam partsavsikt innebärande ett acceptande av uppgraderingen. Således torde tillämpning av nationella skatteflyktsregler i en skatteavtalsituation mellan icke-reserverande OECD-medlemsstater vara förenligt med principen om *Pacta Sunt Servanda*. Oavsett förenligheten med principen om *Pacta Sunt Servanda* styrker den svenska dualismen denna slutsats. Beträffande betydelsen av de reservationer som avgivits avseende det aktuella kommentarsuttalandet råder det tveksamhet. Själva existensen av reservationsinstitutet tyder på att avsikten inom organisationen är att reservationer ska tillmätas avgörande betydelse och således borde det inte vara accepterat att tillämpa nationella skatteflyktsregler vid förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal mellan Sverige och en reserverande OECD-medlemsstat. Motsvarande slutsats bör föreligga avseende skatteavtal som slutits mellan Sverige och en icke-OECD-medlemsstat eftersom det i dessa fall inte finns något uttryck för en gemensam partsavsikt av motsatt innehåll vilket innebär att det inte finns någon rättslig grund för ett annat agerande. Emot dessa slutsatser talar dock den svenska dualismen och den möjlighet till åsidosättande av internationella förpliktelser som denna medför. Vidare talar framförallt 2008 och 2012 års fall emot dessa slutsatser vilket innebär att den avslutande slutsatsen är att svenska skatteflyktsregler kan tillämpas trots förekomsten av ett tillämpligt skatteavtal, oavsett vilken typ av stat avtalsmotparten utgör. Slutsatsen avseende majoriteten av OECD:s medlemsstater var väntad och är konventionell och ett agerande i enlighet med denna torde inte medföra några negativa konsekvenser för Sverige. Däremot är slutsatsen gentemot reserverande OECD-medlemsstater och framförallt gentemot icke-OECD-medlemsstater kontroversiell och ett svenskt agerande i enlighet med detta riskerar därför orsaka negativa konsekvenser motsvarande de som slutsatsen beträffande förhållandet mellan vanlig svensk lagstiftning och skatteavtal riskerar ge upphov till.

7 Sammanfattade slutsatser

Syftet med denna uppsats var att redogöra för och analysera förhållandena mellan nationell vanlig lagstiftning respektive nationella skatteflyktsregler och skatteavtal i Sverige samt att åskådliggöra och utreda den svenska dualistiska rättstraditionens betydelse för dessa två förhållanden. Sammanfattningsvis framgår det beträffande förhållandet mellan vanlig nationell lagstiftning och skatteavtal att det finns viktiga argument både för och emot ett oinskränkt skatteavtalsföreträde varav de mest betydelsefulla argumenten utgörs av den svenska dualismen och dess frihet för lagstiftaren att åsidosätta sina internationella förpliktelser respektive folkrättens princip om *Pacta Sunt Servanda*. Slutsatsen är att skatteavtalen i praktiken, på grund av en väletablerad huvudregel om skatteavtalens företräde och folkrättens auktoritet, som utgångspunkt tillerkänns företräde i förhållande till nationell lagstiftning. Den svenska dualismen tillsammans med bristen på ett lagstadgat företräde för internationella avtal medför emellertid att det konstitutionellt alltid kommer att finnas en viss risk för ett åsidosättande och därmed kan slutsatsen inte vara att svenska skatteavtal åtnjuter ett oinskränkt företräde i förhållande till vanlig svensk lagstiftning. Detta stöds också av den behandlade praxisen vari det exempelvis stadgas ett odefinierat undantag från huvudregeln om skatteavtalens företräde. Denna slutsats medför ytterligare en slutsats, nämligen att den svenska dualistiska rättstraditionen har en alldeles avgörande betydelse avseende förhållandet mellan nationell lagstiftning och skatteavtal i Sverige.

Beträffande förhållandet mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal är den definitiva slutsatsen att de nationella skatteflyktsreglerna tillskrivs företräde, oavsett om det aktuella skatteavtalet är ingått med en icke-reserverande OECD-medlemsstat, en reserverande OECD-medlemsstat eller en icke-OECD-medlemsstat. Resonemangen som ligger till grund för denna enhetliga och definitiva slutsats är dock olika beroende på vilken typ av stat det aktuella skatteavtalet är slutet med. Gemensamt för samtliga resonemang är den svenska dualismens inverkan och dess betingande av en frihet för lagstiftaren att åsidosätta sina internationella förpliktelser, vilket innebär att dualismen även beträffande detta förhållande har en väsentlig, om än inte avgörande, betydelse. Avseende förhållandet till skatteavtal som är slutna med icke-reserverande OECD-medlemsstater har naturligtvis även kommentaren till OECD:s modellavtal en utslagsgivande betydelse.

Slutsatsen att svenska skatteavtal inte åtnjuter företräde gentemot svenska skatteflyktsregler var väntad och till synes konventionell, i varje fall gentemot skatteavtal som ingåtts med icke-reserverande OECD-medlemsstater efter år 2003. Motsatsen råder avseende slutsatsen att svenska skatteavtal inte åtnjuter ett oinskränkt företräde gentemot vanlig nationell svensk lagstiftning och beträffande slutsatsen att skatteflyktsregler har företräde även gentemot avtalsparter som utgör reserverande respektive icke-OECD-medlemsstater. Dessa slutsatser förefaller vara kontroversiella och riskerar medföra allvarliga konsekvenser för varaktigheten och framförallt utvecklingen av det svenska skatteavtalsnätet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

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

Prop. 2003/04:10 *"Ändrade regler för CFC-beskattning"*.

Litteratur

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

Arvidsson, Richard, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (red.), *"Festskrift till Gustaf Lindencrona"*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2003.

Bohlin, Alf & Vogel, Hans-Heinrich (red.), *"Festskrift tillägnad Håkan Strömberg på 75-års dagen den 18 februari 1992"*, Juristförlaget, Lund, 1992.

Bring, Ove, Mahmoudi, Said & Wrangé, Pål, *"Sverige och folkrätten"*, uppl. 4, Norstedts Juridik, Stockholm, 2011.

Brownlie, Ian, *"Principles of Public International Law"*, uppl. 7, Oxford University Press, Oxford, 2008.

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

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

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

Dixon, Martin, *"Textbook on International Law"*, uppl. 7, Oxford University Press, Oxford, 2013.

Kleist, David, *"Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden"*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2012.

Lang, Michael, *"Introduction to The Law of Double Taxation Conventions"*, Linde, IBFD, Wien, 2010.

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

Linderfalk, Ulf, *"Folkrätten i ett nötskal"*, uppl. 2, Studentlitteratur, Lund, 2012.

Lundin, Anna-Karin, m.fl. (red.), *"Regeringsrätten 100 år"*, Iustus Förlag AB, Uppsala, 2009.

Maisto, Guglielmo (red.), *"Tax Treaties and Domestic Law"*, IBFD Publ., Amsterdam, 2006.

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

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"*, uppl. 3, Kluwer Law International, London, 1997.

Artiklar

Arginelli, Paolo & Innamorato, Caterina, *"The Interaction between Tax Treaties and Domestic Law: An Issue of Constitutional Legitimacy"*, European Taxation, 2008, vol. 48, nr. 6, sid. 299-304.

Arnold, Brian J., *"Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model"*, Bulletin for International Taxation, 2004, nr. 6, sid. 244-260

Arnold, Brian J., & van Weeghel, Stef, *"The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures"*, sid. 81-122, i *"Tax Treaties and Domestic Law"* (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.

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, sid. 102-109.

Avi-Yonah, Reuven S., *"Tax Treaty Overrides: A Qualified Defence of U.S. Practice"*, sid. 65-79, i *"Tax Treaties and Domestic Law"* (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.

Dahlberg, Mattias, *"Internationell skatterätt"*, SkatteNytt, 2013, sid. 354-362.

Dahlberg, Mattias, *"Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet"*, SkatteNytt 2011, nr. 3, sid. 126-130.

Dahlberg, Mattias, *"Regeringsrätten och de folkrättsliga avtalen"*, SkatteNytt, 2008, nr. 7-8, s. 482-489.

Dahlberg, Mattias, *"Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?"*, sid. 137-155, i *"Festskrift till Gustaf Lindencrona"* (red. Arvidsson, Melz och Silfverberg), Nordstedts Juridik, Stockholm, 2003.

Gerzova, Larisa & Popa, Oana, "*Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*", *European Taxation*, 2013, vol. 53, nr. 9, sid. 420-425.

Grundström, Karl-Johan, "*Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*", *SkatteNytt* 2011, nr. 1-2, sid. 68-75.

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

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

Hilling, Maria, "*Changes in the Application of Tax Treaties in Sweden*", *Intertax*, 2011, nr. 10, sid. 521-524.

Hilling, Maria, "*The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgement*", *Intertax*, 2008, nr. 10, sid. 455-461.

Holmdahl, Sven-Erik & Barenfeld, Maria, "*Treaty-Override på svenska*", *Skattenytt*, 2009, sid. 627-634.

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

Jermsten, Henrik & Sandström, Gustaf, "*Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser*", sid. 243-248, i festskriften "*Regeringsrätten 100 år*" (red. Lundin, m.fl.), Iustus Förlag AB, Uppsala, 2009.

Kleist, David, "*Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*", *Skattenytt*, 2011, nr. 4, sid. 208-213.

Kleist, David, "*Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt*", *Skattenytt*, 2008, nr. 11, sid. 708-714.

Kulcsár, Tamás & Rogers-Glabush, Julie, "*Treaty Override: Reviving a Long-Forgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance*", *European Taxation*, 2013, Vol. 53, nr. 9, sid. 411-413.

Martin, Philippe, "*Interaction Between Tax Treaties and Domestic Law*", *Bulletin for International Taxation*, april/may, 2011, sid. 205-210.

Matteotti, Dr. René, "*Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*", *Intertax*, 2005, volym 33, nr. 8/9, sid. 336-350.

Michel, Bob, "*Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servanda?*", *European Taxation*, 2013, vol. 53, nr. 9, sid. 414-419.

- Mutén, Leif, "Treaty override i Regeringsrätten", Svensk Skattetidning, 2008, nr. 5, sid. 353-358.
- Sachdeva, Sachin, "Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution", European Taxation, 2013, vol. 53, nr. 9, sid. 468-474.
- Sachdeva, Sachin, "Interaction between the Monist and the Dualist Tax Systems: A Cause (of Double Taxation) Less Obvious", Intertax, 2013, vol. 41, nr. 5, sid. 313-318.
- Sachdeva, Sachin, "Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches", Intertax, 2013, vol. 41, nr. 4, sid. 180-207.
- Sallander, Ann-Sophie, "I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24", Svensk skattetidning, 2010, nr. 2, sid. 177-204.
- Sasseville, Jacques, "A Tax Treaty Perspective: Special Issues", sid. 37-61, i "Tax Treaties and Domestic Law" (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.
- Tjernberg, Mats, "Tolkning och tillämpning", SkatteNytt, 2013, sid. 363-376.
- Vogel, Hans-Heinrich, "Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt", sid. 343-365, i "Festskrift tillägnad Håkan Strömberg på 75-års dagen den 18 februari 1992" (red. Bohlin & Vogel), Juristförlaget, Lund, 1992.
- Vogel, Klaus, "The Domestic Law Perspective", sid. 3-11, i "Tax Treaties and Domestic Law" (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.
- Vogel, Klaus, "New Europe Bids Farewell to Treaty Override", Bulletin for International Taxation, vol. 58, 2004, sid. 5-8.
- Vogel, Klaus, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", Bulletin for International Fiscal Documentation, 2000, vol. 54, sid. 612-616.
- Wattel, Peter J. & Marres, Otto, "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties", European Taxation, 2003, vol. 43, sid. 222-235.
- Wiman, Bertil, "Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen", Svensk Skattetidning 2011, nr. 2, sid. 174-186.
- Wouters, Jan & Vidal, Maarten, "The International Law Perspective", sid. 13-35, i "Tax Treaties and Domestic Law" (red. Maisto), IBFD Publ., Amsterdam, 2006.

Övriga källor

OECD, *"Tax treaty override"* (adopted by the Council on 24 November 1989).

OECD:s *Model Tax Convention on Income and on Capital*, as it read 22 July 2010 (med kommentarer).

United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, 2011 update (med kommentarer).

Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1964 ref. 28

RÅ 1972 ref. 34

RÅ 1974 ref. 61

RÅ83 1:87

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1995 not. 69

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 20

Rättsfall från ICJ

ICJ:s avgörande avseende Gabcikovo-Nagymaros projektet, (Ungern mot Slovakien), den 25 september 1997.