

När har beskattning skett i strid med ett dubbelbeskattningsavtal och vad blir konsekvenserna för den enskilde?

Pontus Malmborg

Magisteruppsats i handelsrätt

Skatterätt

HT2013

Handledare

Oskar Henkow



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

1. Inledning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	13
1.3 Avgränsningar	13
1.4 Metod och material	14
1.5 Disposition	15
2. Monism och dualism	17
2.1 Inledning	17
2.2 Suveränitetsbegreppet	17
2.3 Monistiskt rättssystem.....	18
2.4 Dualistiskt rättssystem	18
2.5 Svensk konstitutionell rätt.....	18
2.6 Internationell utblick på andra dualistiska stater.....	21
2.6.1 Inledning	21
2.6.2 Storbritannien.....	21
2.6.3 USA	21
2.6.4 Tyskland.....	22
2.7 Internationell utblick på monistiska stater	23
2.7.1 Inledning	23
2.7.2 Frankrike	24
2.7.3 Lettland och Ungern	26
2.7.4 Schweiz	26
3. Vad är ett skatteavtal?	28
3.1.1 Inledning	28
3.1.2 Traktaträtt.....	28

3.1.3	Begreppet traktat.....	29
3.1.4	Begreppet skatteavtal.....	29
3.1.5	Tolkning av traktat.....	30
3.1.6	Wienkonventionen.....	30
3.2	Tolkning av skatteavtal.....	32
3.2.1	OECD:s modellavtal och dess kommentarer.....	32
3.3	OECD:s modellavtal och dess kommentarer i förhållande till Wienkonventionen.....	34
4.	Skatteavtalsbrott.....	36
4.1	Vad är en regelkonflikt?.....	36
4.1.1	Inledning.....	36
4.1.2	Regelkonflikt och regelkonkurrens - teoretisk bakgrund.....	36
4.2	Hur avgörs en regelkonflikt?.....	37
4.2.1	Inledning.....	37
4.2.2	Lex superior-maximen.....	38
4.2.3	Lex posterior-maximen.....	39
4.2.4	Lex specialis-maximen.....	40
4.3	Vad är ett skatteavtalsbrott?.....	41
5.	Svensk lagstiftning som kommit i konflikt med skatteavtal.....	46
5.1	Inledning.....	46
5.2	Den svenska CFC-lagstiftningen.....	46
5.2.1	Får CFC-beskattning ske i strid mot ett skatteavtal?.....	47
5.2.2	Bestämmelser om CFC-lagstiftning i svenska skatteavtal.....	48
5.2.3	Rättsfall som behandlar förhållandet mellan skatteavtal och den svenska CFC-lagstiftning.....	49
5.2.4	Rättsfallsdiskussion.....	51
5.3	Den svenska skatteflyktslagen.....	52
5.3.1	Rättsfall som behandlar förhållandet mellan skatteavtal och den svenska skatteflyktslagen.....	53
5.4	Rättsfallsdiskussion.....	54
6.	Den enskildes möjlighet att få ut sin rätt vid beskattning i strid med ett skatteavtal.....	57
6.1	Inledning.....	57

6.2	Begreppet myndighetsutövning	57
6.3	Fel eller försummelse	58
6.4	Kausalitet och bevisfrågor.....	59
6.5	Beräkning av ersättningen.....	60
6.6	Justitiekanslerns uppgift.....	61
6.7	Finns det möjlighet att tillämpa Europakonventionen?	61
6.8	Möjligheten till skadestånd vid felaktig beskattning på grund av skatteavtalsbrott	62
7.	Slutsats	64

Sammanfattning

Denna uppsats behandlar förhållandet mellan folkrätt och intern rätt inom området skatterätt. Uppsatsens syfte är att fastställa när ett skatteavtalsbrott har skett och om den enskilde skattebetalaren har möjlighet att hålla staten ansvarig och kräva skadestånd från staten om staten bryter mot ett skatteavtal.

För att underlätta för läsare att förstå analysen görs en genomgång av monism och dualism, traktaträttens uppbyggnad, Sveriges konstitutionella rätt och hur en regelkonflikt definieras. Några andra länders rättssystem diskuteras i syfte att få en djupare förståelse för det monistiska och dualistiska systemen och för att jämföra om Sverige behandlar konflikten mellan skatteavtal och intern rätt på samma sätt som andra dualistiska länder.

Slutligen görs en genomgång av de svenska skatteflyktsreglerna och den svenska CFC-lagstiftningen. Två rättsfall presenteras för att illustrera hur svensk domstol bedömt förhållandet mellan skatteavtalsrätt och intern rätt.

Synen på förhållandet mellan folkrätt och intern rätt skiljer sig mellan olika stater. Eftersom dualistiska stater gång på gång bryter mot principen ”patca sunt servanda” finns där en risk för att principen förlorar sin betydelse. Då de flesta länder är positiva till skatteflyktsregler och CFC-lagstiftning vore det rimligt för dualistiska länder att inkludera en ”saving clause” i sina skatteavtal. Med en ”saving clause” inkluderad i skatteavtalen skulle problemen som diskuterats i denna uppsats inte finnas.

Summary in English

The subject for this thesis is the relationship between international public law and national law in the area of taxation. The purpose of the thesis is to establish what is a tax treaty override and if it's possible for an individual taxpayer to hold the state liable and claim damages against the state for breaching a tax treaty.

In order to make it easier for the reader to understand the analysis the thesis contains a review of; the difference between monism and dualism, the basics of international Treaty law, Swedish constitutional law and the definition of conflict of laws. The legal system of a few other States are discussed in order to gain a deeper understanding about the monist and dualist systems and to be able to compare if Sweden treats conflict between tax treaties and national legislation in the same way as other dualist countries.

Finally, a review is made of the Swedish anti-avoidance rules and the Swedish CFC-legislation. Two cases are presented to illustrate the Supreme Administrative Court of Sweden's view of the relationship between tax treaties and national law. The view on the relationship between public international law and national law differs between states. Since dualist states repeatedly breaches the principle of "patca sunt servanda" there is a risk that the principle will lose its importance.

Since most countries are positive to Anti-avoidance rules and CFC-legislation it would be reasonable for dualist countries to include a "saving clause" in their tax treaties. With the "saving clause" included in the tax treaties the problems discussed in this thesis would not exist.

Förkortningar

Art.	Artikel
CFC	Controlled foreign Corporation
Europakonventionen	The Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms
HF	Högsta förvaltningsdomstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
Kommentarerna	Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD:s modellavtal	OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SkL	Skadeståndslag (1972:207)
Wienkonventionen	The Vienna Convention on the Law of Treaties

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I varje stats suveränitet inkluderas rätten att beskatta. Eftersom stater använder sig av olika typer av skattesystem hör det inte till ovanligheten att en och samma inkomst beskattas av flera stater. När så sker föreligger det en internationell dubbelbeskattning. Då världen blir allt mer globaliserad och då den internationella rörligheten på kapital och arbetskraft därmed ökar allt mera, finns det numera ett allmänt intresse från de flesta stater att eliminera eller åtminstone mildra den internationella dubbelbeskattningen.¹ Samtidigt medför den ökade internationaliseringen och för Sveriges del, inte minst EU-medlemskapet, att pengar flyttas dit de beskattas lägst och att transaktionerna gärna sker i stater där banksekretessen är hög. Detta har lett till att stater i allt större utsträckning tillämpar skatteflyktsregler och CFC-lagstiftning för att komma åt oönskade skatteundvikande transaktioner.²

För att undvika internationell dubbelbeskattning kan den ena staten avstå från sin beskattningsrätt genom att ingå ett bilateralt skatteavtal med den andra staten.³ Skatteavtal är folkrättsliga avtal som ingås mellan två eller flera stater.⁴ Genom skatteavtalen förbinder sig avtalsstaterna att ömsesidigt uppfylla de avtalade åtagandena, enligt den rättsliga principen ”pacta sunt servanda”, vilken stadgas i artikel 26 i Wienkonventionen.⁵ Allt eftersom den svenska ekonomin har blivit allt mer internationaliserad har de svenska dubbelbeskattningsavtalen fått en allt större betydelse. Detta framgår inte minst av att Sverige är en av de stater i världen som har flest dubbelbeskattningsavtal.⁶ Syftet med skatteavtalen är främst att undvika internationell dubbelbeskattning, att motverka skatteflykt och att

¹ Hilling, Maria (2005) s. 20

² Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J. (2008) s. 62

³ Hilling, Maria, 2005, s. 20, Amatucci, Andrea (2012) s. 161

⁴ Lindencrona, Gustaf (1994) s. 11

⁵ Dahlberg Mattias (2000) s. 304, The Vienna Convention on the Law of Treaties, art. 26

⁶ Lindencrona, Gustaf (1994) s. 11

fördela beskattningsrätten mellan avtalsstaterna på ett rättvist sätt.⁷ Skatteavtalen har inte endast en folkrättslig karaktär utan även en statsrättslig. Då Sverige tillämpar ett dualistiskt system blir internationella överenskommelser först gällande rätt i Sverige efter att överenskommelserna inkorporerats i den svenska lagstiftningen. Då en internationell överenskommelse förutsätter att lag ändras eller upphävs eller att ny lag stiftas måste den svenska regeringen få riksdagens godkännande då riksdagen enligt regeringsformen är den enda lagstiftaren i Sverige.⁸⁹ Om någon av avtalsstaterna ändrar sin interna skattelagstiftning eller om ekonomiska eller politiska förhållanden gör att en av avtalsstaterna vill att dubbelbeskattningsavtalet skall ändras kan så ske. I sådana fall sker omförhandlingar av dubbelbeskattningsavtalet.¹⁰

En fråga som debatterats i svensk doktrin och som inte minst aktualiserats av de båda Peru-domarna¹¹ och av Schweiz-målet¹² är vilken ställning skatteavtalen har i förhållande till nationell skattelagstiftning.¹³ I den andra Perudomen, HFD 2012 ref. 20, var det före detta skatteavtalet mellan Sverige och Peru för andra gången uppe för prövning i högsta instans. I målet blev den slutliga frågan som HF var tvungna att besvara huruvida skatteflyktslagen kunde tillämpas på förfaranden som inbegreps av ett skatteavtal. Den skatteskyldige ansåg att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas då detta skulle strida mot bestämmelserna i Sveriges skatteavtal med Peru. HF kom i sitt avgörande fram till att det inte krävs något uttryckligt stöd för att avtalsstaterna skall få tillämpa sina interna skatteflyktsregler. Genom frånvaro av bestämmelser som motsätter tillämpning av intern skatteflyktslagstiftning fann HF att avtalsstaterna har rätt att tillämpa sina interna skatteflyktsregler.¹⁴ Oavsett om Sverige i Perumålet gjort sig skyldigt till skatteavtalsbrott eller ej uppkommer frågan vad den enskilde svenska medborgaren kan göra om staten bryter mot ett skatteavtal, eftersom det i slutändan är den skatteskyldige som drabbas då en stat bryter mot ett skatteavtal.

⁷ Aldén, Stefan (1998) s. 142

⁸ 10 kap. 3 § Regeringsformen

⁹ Lindencrona, Gustaf (1994) s. 11, Rabe, Gunnar, Hellenius, Richard (2011) s. 218, Hilling, Maria (2005) s. 53

¹⁰ Lindencrona, Gustaf (1994) s. 18

¹¹ HFD 2012 ref. 20, RÅ 2004 not. 59

¹² RÅ 2008 ref. 24

¹³ Mutén, Leif, Treaty override i Regeringsrätten, Svensk Skattetidning, 2008, s. 353-358, Grundström, Karl-Johan, Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel..., Skattenytt, 2011, s.68-75, Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, Skattenytt, 2012, 582-592, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, Skattenytt, 2008, s. 708-714, Grundström, Karl-Johan, Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden, Skattenytt, 2010, s. 159-166; Sallander, Ann-Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, Svensk Skattetidning, s. 126

¹⁴ HFD 2012 ref. 20

Förr i tiden kunde inte staten ställas till ansvar för sina handlingar, då det ansågs strida mot statens suveränitet. Principen ”the King can do no wrong” är dock numera avlägsen i de flesta stater.¹⁵ I Sverige har man i 3 kapitlet 2 § skadeståndslagen infört en reglering om att stat och kommun skall ta ekonomiskt ansvar för skador som uppstår genom fel eller försummelse i verksamheten.¹⁶ Införandet av det allmännas ansvar i skadeståndslagen fick mycket kritik till en början då det fanns en oro om lagens ekonomiska konsekvenser.¹⁷ Numera omfattar det allmännas ansvar till och med ren förmögenhetsskada som uppstår genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning.¹⁸ Denna utveckling har varit ett stort kliv framåt för Sverige ur rättssäkerhetssynpunkt.¹⁹

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med den här uppsatsen är att undersöka vilka möjligheter en svensk medborgare har att föra talan mot svenska staten om den skatteskyldige medborgaren blivit beskattad i strid med ett skatteavtal. Min frågeställning är följande:

- Vad utgör ett skatteavtalsbrott?
- Vilka möjligheter har en svensk medborgare att få ut sin rätt om staten bryter mot ett skatteavtal?
- Vilken rättslig ställning har skatteavtal i förhållande till intern rätt i andra länder? Har det svenska förhållningssättet likheter med andra dualistiska staters förhållningssätt, eller avviker det svenska förhållningssättet från andra dualistiska stater?

1.3 Avgränsningar

I uppsatsen kommer jag fokusera på att besvara frågeställningen utifrån ett skatterättsligt och i viss mån skadeståndsrättsligt perspektiv. Då folkrätten är ett omfattande område kommer jag avgränsa mig till material som är relevant för min skatterättsliga frågeställning. Gällande frågan om en svensk medborgares talerätt

¹⁵ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) s. 443

¹⁶ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) s. 452

¹⁷ Bengtsson, Bertil, Skärpt ansvar för oriktiga myndighetsåtgärder, *Svensk Juristtidning*, 1988 s. 610

¹⁸ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) s. 446

¹⁹ Bengtsson, Bertil, Skärpt ansvar för oriktiga myndighetsåtgärder, *Svensk Juristtidning*, 1988 s. 610

kommer Europakonventionen²⁰ endast nämnas sparsamt, då jag främst kommer att lägga vikt vid den svenska skadeståndslagstiftningen. Eftersom uppsatsen inte behandlar någon EU-rättslig frågeställning kommer uppsatsen inte att beakta EU-rätten.

1.4 Metod och material

Arbetet med att klarlägga vilka möjligheter en svensk medborgare har att föra talan mot svenska staten om staten har brutit mot ett skatteavtal har utförts med hjälp av att tillämpa en rättsvetenskaplig metod. Likaså har en rättsvetenskaplig metod tillämpats för att finna svar på frågan vad som definierar ett skatteavtalsbrott.

Rättsvetenskaplig metod innefattar juridisk metod och rättskälleläran, och det är utifrån rättskälleläran jag har analyserat gällande rätt inom skatterätten och skadeståndsrätten. Rättskälleläran anger vilka källor som skall, bör och får beaktas och även hur dessa källor skall rangordnas. Med rättskällorna åsyftas (1) lag, (2) lagförarbeten, (3) rättspraxis och (4) doktrin. Rättskälleläran omfattar vanligen även lagtolkning, rättsfallstolkning och analogier. Viktigt att ha i åtanke är att folkrätten som denna uppsats bland annat behandlar främst är uppbyggd på traktaträtt och sedvanerätt.²¹

I arbetet med att besvara den skadeståndsrättsliga fråga kommer tonvikten att läggas på att tolka förarbeten, rättspraxis och doktrin. Då denna fråga endast behandlar de svenska förhållandena kommer främst svenska källor att användas för att besvara denna fråga.

I fall då utländsk doktrin används är det av språkliga skäl endast litteratur som finns tillgänglig på engelska. För att besvara frågeställningen kommer förutom den svenska synen på skatteavtals ställning i förhållande till intern rätt även andra staters uppfattning behandlas. Syftet till detta är att bilda sig en uppfattning om huruvida Sverige har liknande eller en avvikande syn på skatteavtalens ställning i förhållande till andra stater. Som Michael Bogdan uttrycker kan det vara användbart att göra en komparativ studie vid tolkning och tillämpning av nationella bestämmelser som grundar sig på internationella lagstiftningssamarbeten eller regler hämtade från annan rättsordning.²² I uppsatsen har dock ingen komparativ studie genomförts då rättslig komparation ej kan förlita sig på andrahandskällor. Då uppsatsens huvudsakliga syfte är att undersöka

²⁰ Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

²¹ Sandgren, Claes (2010) s. 36

²² Bogdan, Michael (2007) s. 31

vilka möjligheter en svensk medborgare har att föra talan mot svenska staten om den skatteskyldige medborgaren blivit beskattad i strid med ett skatteavtal finns det ingen anledning att i den här uppsatsen fördjupa sig ytterligare i andra staters interna rätt.

Jag har i inledningen tillämpat mig av en deskriptiv metod för att ge läsaren en grund för vad min frågeställning kommer att behandla. Detta för att läsaren i större utsträckning skall kunna tillgodogöra sig av resonemangen i uppsatsen.

Ett problem som man inom rättsvetenskapen hela tiden måste förhålla sig till och som framförallt kommer att aktualiseras i denna uppsats är att rättsvetenskapen är en pluralisk verksamhet. Med detta menas att rättsliga uppfattningen kan te sig olika mellan olika nationer och rättsområden. Detta kan många gånger leda till problem då företrädare för olika nationer och rättsområden argumenterar mot varandra och många gånger anser att de själva innehar den rätta uppfattningen av en rättslig företeelse.²³ Då denna uppsats innefattar tre rättsområden (skatterätt, folkrätt och skadeståndsrätt) kan detta problem möjligen aktualiseras i uppsatsen.

1.5 Disposition

Kapitel 1

I första kapitlet ges läsare en kortfattad bakgrund till uppsatsämnet. Vidare presenteras uppsatsens syfte, frågeställning, avgränsningar och metod.

Kapitel 2

I andra kapitlet diskuteras monism och dualism. Syftet med detta kapitel är framför allt beskriva det svenska dualistiska synsättet som grundar sig i Sveriges konstitutionella rätt. Vidare redogörs andra dualistiska och monistiska staters synsätt. Detta för att öka förståelsen för de monistiska och dualistiska synsätten. Avsnittet i kapitel 2.6 har även till syfte att ge läsaren perspektiv på hur Sverige förhåller sig till andra dualistiska stater.

Kapitel 3

I det tredje kapitlet definieras begreppen traktat och skatteavtal. Dessutom behandlas Wienkonventionens och OECD:s modellavtal och dess kommentarer.

²³ Wahlgren, Peter, Syfte och nytta med rättsvetenskapliga arbeten, *Svensk Juristtidning*, 2008, s. 293 f.

Kapitel 4

I kapitel fyra redogörs skillnaden mellan regelkonkurrens och regelkonflikt. Här presenteras även lagvalsmaximerna som kan användas för att lösa en uppkommen regelkonflikt. Frågan om vad som är ett skattebrott diskuteras även i detta kapitel.

Kapitel 5

I femte kapitlet görs en genomgång av den skatteflyktslagstiftningen och de svenska CFC-reglerna. Här diskuteras även på vilka sätt tillämpning av dessa lagstiftningar kan betraktas som skatteavtalsbrott.

Kapitel 6

I kapitel sex redogörs vilka möjligheter den enskilde har att få ut sin rätt om beskattning har skett i strid med ett skatteavtal.

Kapitel 7

Kapitlet innehåller slutsats.

2. Monism och dualism

2.1 Inledning

Förhållandet mellan folkrätt och intern rätt skiljer sig mellan olika stater beroende på hur staternas rättssystem är uppbyggda. I vissa länder, som till exempel Sverige, måste folkrättsliga traktat inkorporeras i den interna lagstiftningen för att bli gällande rätt. Medan andra länder, såsom Nederländerna, tillämpar ett rättssystem där folkrättsliga traktat direkt blir bindande när de träffats mellan staterna. I dessa stater krävs det inte att traktaten inkorporeras i den nationella lagstiftningen för att det skall bli gällande rätt i staten. Hur en stat betraktar folkrätten i förhållande till intern rätt har många gånger ett samband med om staten har ett monistiskt eller dualistiskt synsätt.²⁴ Stater väljer fritt vilken typ av rättssystem de vill tillämpa. Det finns inga internationella regler som reglerar staters val av rättssystem då det är en viktig del i staternas suveränitet.²⁵

2.2 Suveränitetsbegreppet

Inom den internationella rätten är det främst stater som kan åberopa rättigheter och skyldigheter mot varandra. Folkrätten har dock utvecklats med åren och numera kan även organisationer, bolag, befrielseörelser, folkslag och individer betraktas som rättssubjekt. En påtaglig skillnad mellan de icke-statliga rättssubjekten och stater är att stater i juridisk mening är suveräna. Från och med den dagen en stat blir till har den rätt att avstå från yttre inblandning rörande det interna styret, rätt till självförsvar och inte minst rätt till att beskatta sina medborgare. Från och med en stats första stund förpliktas denna även vissa grundläggande skyldigheter, bland annat är en stat skyldig att respektera de grundläggande mänskliga rättigheterna. En stat har även en rättslig handlingsförmåga och har därmed möjlighet att påverka sina rättigheter och skyldigheter genom att ingå bilaterala och multilaterala folkrättsliga avtal med andra folkrättsliga subjekt. Stater har en obegränsad rättskapacitet och kan avtala med andra folkrättsliga subjekt om vad helst så länge staten inte underlåter att följa tvingande folkrättsliga bestämmelser.²⁶

²⁴ Hilling, Maria (2005) s. 52 f., Amatucci, Andrea (2012) s. 167

²⁵ Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 470

²⁶ Linderfalk, Ulf (2009) s. 11 f.

2.3 Monistiskt rättssystem

Teorin om att folkrätten och den interna rätten utgör beståndsdelar i ett och samma rättssystem brukar betecknas monism. I doktrin anser vissa författare att folkrätten är den överordnade rättsordningen och att de nationella rättordningarna därmed är underordnade folkrätten. Utifrån detta synsätt är all intern rätt som står i strid mot folkrätten ogiltig. Utifrån denna teori som kallas monism med folkrättsprimat, har dubbelbeskattningsavtalsrätten företrädare framför intern skattelagstiftning då folkrätten anses vara av högre dignitet än internrätten.²⁷ En annan typ av monistiska teorier; monism med statsrättsprimat, anser att varje lands interna rätt är att betrakta som överordnad i förhållande till folkrätten. Med utgångspunkt ifrån denna teori är folkrätten en del av den interna rätten och därigenom finns det enligt denna teori lika många folkrätter som det finns stater. Monism med statsrättsprimat är därmed inte av intresse då frågan om hur dubbelbeskattningsavtal förhåller sig i förhållande till intern rätt skall besvaras.²⁸

2.4 Dualistiskt rättssystem

Till skillnad från det monistiska synsättet som betraktar folkrätten och den interna rätten som delar av ett och samma rättssystem anser förespråkare till dualismen att folkrätten och internrätten bildar två separata rättssystem. Det dualistiska synsättet utgår ifrån att folkrätten reglerar förhållandet mellan suveräna stater, medan den nationella rätten endast reglerar medborgarna i de olika staterna. Vid tillämpning av den dualistiska teorin är det svårt att värdera folkrätten i förhållande till den interna rätten då det rör sig om två skilda, ej jämförbara rättssystem. Dock medger vanligen dualismens företrädare att det i viss mån finns ett samband mellan folkrätten och internrätten då folkrätten kan ställa vissa krav på den interna rätten.²⁹

2.5 Svensk konstitutionell rätt

Av 10 kap. 1 § RF framgår det att regeringen ingår överenskommelser med andra stater eller med mellanfolkliga organisationer. Regeringens befogenhet att ingå internationella överenskommelser hör till uppgiften att styra Sverige.³⁰ Sveriges riksdag har dock, av vad som framgår av 8 kap. 1-3 §§ RF, exekutiv normgivningskompetens gällande alla frågor som behandlar beskattning.³¹ I 10

²⁷ Aldén, Stefan (1998) s. 225 f., Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 469

²⁸ Aldén, Stefan (1998) s. 227, 230

²⁹ Aldén, Stefan (1998) s. 227 f., Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 469

³⁰ Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils (2000) s. 162

³¹ Eka, Anders, Hirschfeldt, Johan, Jermsten, Henrik, Svahn Starrsjö, Kristina (2012) s. 394

kap. 3 § RF stadgas dessutom att regeringen måste ha riksdagens godkännande för att ingå bindande traktat som medför att lag ändras eller upphävs, eller att ny lag måste stiftas eller att ämnet som traktatet behandlar är av sådant slag att regeringen inte ensam får ingå överenskommelse om detta utan riksdagens godkännande. Riksdagens beslutsprocess skall följa den ordning som är föreskriven för att införa överenskommelsen i svensk rätt. Detta innebär att om det rör sig om en överenskommelse som kommer att framtvinga en grundlagsändring så skall överenskommelsen godkännas i grundlagsordning. Gällande överenskommelser där riksdagens bifall krävs, blir Sverige folkrättsligt bundna då riksdagen röstat igenom propositionen om överenskommelsen. Det är först då regeringen fattar beslut om ratifikation.³² Efter att riksdagen fattat beslut om att bifalla regeringens förslag om att ingå en traktat skall riksdagen även fatta beslut om att införliva traktatsinnehållet i den svenska nationella rätten.³³ Detta kan ske genom antingen transformation eller inkorporering.³⁴ Sverige inkorporerar vanligen skatteavtal. Denna inkorporeringsmetod har tillämpats i Sverige sedan 1947 års regeringsform och Koreaavtalet år 1982.³⁵ Dock sker det ibland undantag då Sveriges riksdag kommer fram till att svensk lagstiftning redan uppfyller de krav som traktaten ställer. I dessa fall behövs ingen implementering göras.³⁶ Det är kravet på införlivande i nationell rätt som gör Sverige till en dualistisk stat.³⁷ Innan traktatet införlivats i den interna rätten är traktatsbestämmelserna inte gällande svensk rätt.³⁸ Genom traktatet är Sverige endast bundet i folkrättsligt hänseende.³⁹ Svensk praxis har tidigare gett stöd för att tillämpa en folkrättslig metod, vilket tidigare inneburit att Sverige har undvikit att riskera att göra sig skyldig till skatteavtalsbrott.⁴⁰ I prop. 1993/94:117 går det bland annat att läsa följande:

”Den omständigheten att en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning.”⁴¹

³² Eka, Anders, Hirschfeldt, Johan, Jermsten, Henrik, Svahn Starrsjö, Kristina (2012) s. 392-394

³³ Wiman, Bertil (2010) s. 249 f.

³⁴ Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, (2000) s. 165

³⁵ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 521

³⁶ Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Vår författning, Norstedts Juridik, Stockholm, 2000, Tolfte upplagan, s. 165

³⁷ Wiman, Bertil (2010) s. 250

³⁸ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 521

³⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 525

⁴⁰ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 521

⁴¹ Prop. 1993/94:117

Oavsett vad skatteavtalet innehåller för bestämmelser får Sveriges beskattningsrätt enligt vad som stadgas i nationell rätt aldrig utökas genom traktatet.⁴² Någon konstitutionell lagstiftning som behandlar hur inkorporeringslagar skall tolkas finns ej i Sverige. Däremot återfinns denna typ av folkrättsliga regleringar i Wienkonventionen artiklarna 31-33. Sverige är som stat, enligt Wienkonventionen, ansvarig för att skatteavtalen som Sverige ingått tillämpas i god tro.⁴³ Wienkonventionens bestämmelser behandlas mer grundligt i kapitel 3.1.6.

Ett undantag från bestämmelsen i 10 kap. 3 § RF är bestämmelsen om överlåtelse av beslutanderätt inom EU i 10 kap. 6 § RF.⁴⁴ Dessutom har Europakonventionen som är inkorporerad i svensk lag en särställning i förhållande till svensk lag. Av 2 kap. 19 § RF framgår att lag eller annan föreskrift i Sverige inte får stå i konflikt med Europakonventionen. Om så sker får den stridande lagen eller föreskriften ej tillämpas enligt 11 kap. 14 § RF. I Europakonventionen stadgas bland annat i artikel 7 legalitetsprincipen – inget straff eller ingen skatt utan lag.⁴⁵ Mer om detta går att läsa nedan i kapitel 6.7.

Internationell sedvana kan tillämpas i svensk rätt. Sedvana får dock inte tillämpas med företräde framför befintlig nationell lagstiftning. Internationell sedvana kan genom domstolspraxis övergå till att blir betraktad som svensk rätt.⁴⁶

Stefan Ersson, f.d. regeringsråd, anser att det är av stor vikt att legalitetsprincipen efterlevs av svenska domstolar och att inte för stor vikt fästs vid att tolka traktatsparternas gemensamma avsikt. Domstolens lagvalsbedömning bör, enligt Ersson, göras utifrån svensk lag då det i regeringsformen inte framgår att något undantag skall gälla för skatteavtalslagar. Det inkorporerade skatteavtalet skall tolkas tillsammans med annan svensk skattelag. Denna tolkning skall inte göras utifrån partsavsikten utan bör istället grunda sig på en bedömning utifrån svensk skattelagstiftning. I denna bedömning kan OECD:s modellavtal, kommentarer och

⁴² Wiman, Bertil (2010) s. 249 f.

⁴³ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 525

⁴⁴ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 523

⁴⁵ Nergelius, Joakim (1996) s. 522

⁴⁶ Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils (2000) s. 165

rapporter tillsammans med Wienkonventionen och annan folkrättslig praxis tillämpas som sekundärrätt vid tolkningen.⁴⁷ Anders Hultqvist anser att Erssons inställning är korrekt i ur ett konstitutionellt synsätt. Hultqvist anser även han att det är tydligt att inkorporeringslag och dubbelbeskattningsavtal inte har någon konstitutionell särställning i förhållande till annan svensk lagstiftning.⁴⁸

2.6 Internationell utblick på andra dualistiska stater

2.6.1 Inledning

Syftet med denna internationella utblick är att skapa läsaren en uppfattning om hur Sveriges rättssystem förhåller sig till andra dualistiska staters rättssystem.

2.6.2 Storbritannien

I Storbritannien tillämpas ett dualistiskt system som även är snarlikt i andra common law-stater såsom Irland, Malta, Kanada och Australien. I detta system ingås traktat av regeringen eller premiärministern. Skatteavtal kan även ingås av the Commissioners of Inland Revenue enligt Sec. 788 of Income and Corporation Taxes Act 1988. Traktaten undertecknas vanligen utan det brittiska parlamentets godkännande och traktaten blir därmed folkrättsligt bindande innan det blir en del av den brittiska nationella rätten. Det är först när traktatet godkänns av det brittiska parlamentet som blir en del av den nationella rätten i form av sekundärrätt. Parlamentet har rätt att enligt brittisk konstitutionell rätt bifalla eller avslå traktatet från att inkorporeras i den brittiska interna rätten. Parlamentet har också möjlighet att förändra lagstiftningen när så önskas. Om parlamentet inte bifaller förslaget om att inkorporera traktatet i den brittiska nationella rätten eller om parlamentet bifaller förslaget och vid ett senare tillfälle vill genomföra ändringar i denna lagstiftning uppstår en konflikt mellan folkrätt och intern rätt. Om det uppstår en sådan konflikt måste den verkställande makten lösa den rådande regelkonflikten eller måste traktatet omförhandlas med den andra traktatsparten.⁴⁹

2.6.3 USA

Enligt artikel VI punkt 2 i den amerikanska konstitutionen stadgas att folkrättsliga avtal skall ha samma ställning som den interna rätten. Detta får till följd att senare införda internrättsliga bestämmelser som står i strid med folkrättsliga avtal går

⁴⁷ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, 521 f.

⁴⁸ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, 524

⁴⁹ Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

före dessa avtal (lex posterior-principen). Utifrån det Paul R. McDaniel och Hugh J. Ault skriver i Introduction to United States international taxation är USA historiskt sätt försiktiga med att införa intern lagstiftning som står i strid med folkrättsliga åtaganden.⁵⁰ Dock bör det nämnas att USA:s dubbelbeskattningsavtal för det mesta innehåller en så kallad ”saving clauses” som innebär att USA får en betydligt vidare rätt att beskatta personer än om enbart skatteavtalet hade fått gälla. Skatteavtalen innehåller dock förbehåll om i hur långtgående utsträckning de amerikanska ”saving clauses” kan tillämpas. USA:s ”saving clauses” är dessutom inga garantier för att treaty overrides inte skall kunna förekomma.⁵¹

2.6.4 Tyskland

I Tyskland pekar mycket på att nationell lagstiftning alltid har företräde framför skatteavtalsbestämmelser.⁵² Artikel 25 i grundlagen stadgar följande:

”The general rules of international law shall be an integral part of federal law. They shall take precedence over the laws and directly create rights and duties for the inhabitants of the federal territory.”⁵³

Vidare lyder artikel 59 (2) i den tyska grundlagen enligt följande:

”Treaties that regulate the political relations of the Federation or relate to subjects of federal legislation shall require the consent or participation, in the form of a federal law, of the bodies responsible in such a case for the enactment of federal law. In the case of executive agreements the provisions concerning the federal administration shall apply mutatis mutandis.”⁵⁴

Det är utifrån artikel 25 och artikel 59 (2) i den tyska grundlagen som den tyska synen på förhållandet mellan nationell lagstiftning och traktat grundar sig menar Klaus Vogel. Folkrättens generella regler skall vara införlivade i den tyska nationella lagstiftningen och skall anses ha vara av högre dignitet än annan intern lagstiftning. Genom att tillämpa en e contrario-tolkning av artikel 23 i den tyska grundlagen kommer man fram till slutsatsen att folkrättens speciella regler skall anses ha lägre dignitet än annan inhemsk lagstiftning. Till folkrättens speciella regler klassas bland annat skatteavtal. Vogel är kritisk till Tyskland sätt att behandla folkrättsliga avtal. Att tillämpa en e contrario-tolkning av en artikel 23 är enligt Vogel felaktigt då det enligt artikel 25 inte framgår att intern lagstiftning får ges företräde framför skatteavtal. Förespråkare för det rådande systemet anser

⁵⁰ McDaniel, Paul R., Hugh, Ault J. (1981) s. 176 f.

⁵¹ Dahlberg Mattias (2000) s. 305 f.

⁵² Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 641

⁵³ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 641

⁵⁴ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 642

att det framgår av artikel 59 (2) att ett dualistiskt synsätt skall tillämpas, då det är de interna bestämmelserna som fastställer de internationella förpliktelseerna. Det är därmed nationella bestämmelser och domstolsavgörande som reglerar den interna rätten. Även i fall där det uppstår en regelkonflikt mellan folkrätt och intern rätt skall den interna rätten vara gällande. Vogel anser vidare att man numera inte bör göra en så tydlig skillnad mellan dualistiska och monistiska stater. Han hänvisar till den konstitutionella utvecklingen inom Europa där allt fler konstitutioner stadgar om skatteavtalens företräde framför intern rätt.⁵⁵

Går man sedan vidare till tysk rättspraxis kan man i ett mål från tysk författningsdomstol år 2004 skönja ett visst stöd för Vogels inställning i frågan.⁵⁶ I målet uttalade tysk domstol bland annat följande:

”The Basic Law aims to integrate Germany into the legal community of peaceful and free states, but does not waive the sovereignty contained in the last instance in the German constitution. There is therefore no contradiction with the aim of commitment to international law if the legislature, exceptionally, does not comply with the law of international agreements, provided this is the only way in which a violation of fundamental principles of the constitution can be averted.”⁵⁷

I fall där enda sättet att undvika att fundamentala principer i den tyska grundlagen åsidosätts är genom traktatsbrott kan det enligt domstolen vara rättfärdigat att tillåta detta. Det går att tvista om huruvida skatteavtal överhuvudtaget kan strida mot den tyska grundlagen och om det under några som helst förutsättningar kan finnas anledning att begå ett ”accepterat” skatteavtalsbrott. De som är av uppfattningen att ett skatteavtal aldrig kommer att kränka fundamentala principer i den tyska grundlagen anser därmed att skatteavtalsbrott strider mot den tyska grundlagen och att den nationella lagstiftning som strider mot skatteavtal skall betraktats som ogiltig.⁵⁸

2.7 Internationell utblick på monistiska stater

2.7.1 Inledning

Nedan följer en genomgång om några monistiska staters uppfattning om förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Syftet med denna del är att bilda sig en uppfattning om den problematik som kan uppstå då en dualistisk stat som Sverige ingår ett skatteavtal med en monistisk stat.

⁵⁵ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 641 f.

⁵⁶ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 643

⁵⁷ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 643

⁵⁸ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 643

2.7.2 Frankrike

I den franska konstitutionen stadgas att traktat har företräde framför internrättsliga bestämmelser. Detta stadgas i artikel 55 i den franska konstitutionen enligt följande:⁵⁹

”Treaties or agreements duly ratified or approved shall, upon publication, prevail over Acts of Parliament, subject, with respect to each agreement or treaty, to its application by the other party.”⁶⁰

Enligt artikel 55 skall ett ratificerat och publicerat traktat värderas högre än intern lagstiftning stiftad av Frankrikes parlament och därmed skall traktatsbestämmelser få företräde framför intern rätt.⁶¹ I Frankrikes konstitution framgår vidare:

”Statutes shall determine the rules concerning:

./.- the base, rates and methods of collection of all types of taxes; the issuing of currency.”⁶²

Uppstår det en regelkonflikt mellan en intern lagstiftning och skatteavtal skall skatteavtalet få företräde framför den interna lagstiftningen oberoende av om den interna lagstiftningen tillkommit senare.⁶³

I det franska Schneider-målet⁶⁴ från 2002 fick Conseil d’Etat⁶⁵ avgöra huruvida den franska CFC-lagstiftningen var tillämplig för att beskatta det fransketablerade bolaget Schneider. Schneider-bolaget hade etablerat ett dotterbolag i Schweiz som endast hade till uppgift att förvalta värdepappersportföljer. Eftersom skatteavtalet mellan Frankrike och Schweiz innebar att Frankrike inte hade rätt att beskatta Schneider och då Schweiz skattelagstiftning inte beskattade inkomster av finansiella andelar resulterade detta i att Schneider blev dubbelt icke-beskattade. Detta väckte i Frankrike frågan huruvida det var möjligt att beskatta inkomsterna med hjälp utav den franska CFC-lagstiftningen. Här uppstod då en diskussion huruvida den interna CFC-lagstiftningen var förenlig med Frankrikes skatteavtal med Schweiz. Conseil d’Etat konstaterade att CFC-besättning skulle strida mot skatteavtal med Schweiz och då skatteavtal är av högre dignitet än intern

⁵⁹ Artikel 55 i Frankrikes konstitution

⁶⁰ Artikel 55 i Frankrikes konstitution

⁶¹ Artikel 55 i Frankrikes konstitution

⁶² Artikel 34 i Frankrikes konstitution

⁶³ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 637

⁶⁴ SA Schneider Electric, Conseil d’Etat (dom 2002-06-28), nr. 232276

⁶⁵ Frankrikes högsta domstol i skatteärenden

lagstiftning fick den franska CFC-lagstiftningen ej tillämpas på situationen. Därmed undkom Schneider-bolaget beskattning.⁶⁶

Med bakgrund av vad som framgår av artikel 55 i den franska konstitutionen och Conseil d'Etats avgörande i Schneider-målet kan man dra slutsatsen att treaty override inte kan bli aktuellt i Frankrike. Frankrike har dock börjat tillämpa en reciprocitetsbestämmelse som stadgas i artikel 55. Denna bestämmelse innebär att franska domstolar skall göra en bedömning rörande huruvida den andra traktatsstaten följer skatteavtalsbestämmelserna. I fall där den franska domstolen finner att den andra traktatsstaten ej följer de förpliktelser som stadgas i skatteavtalet har den franska domstolen rätt att bortse från skatteavtalet och tillämpa intern lagstiftning i strid med skatteavtalets bestämmelser. För att reciprocitetsbestämmelsen skall vara tillämplig är kraven höga av vad som framgår av praxis.⁶⁷

Förutom Frankrike tillämpade år 2006 även följande europeiska stater rättssystem där traktat har företräde framför intern rätt enligt staternas konstitutionella rätt:

- Nederländerna, artikel 94, infört 1953;
- Cypern, artikel 169(3), infört 1960;
- Grekland, artikel 28 (1), infört 1975;
- Spanien, artikel 96 (1), infört 1978;
- Kroatien, 1990, artikel 134, infört 1990;
- Bulgarien, artikel 5(4), infört 1991;
- Makedonien, artikel 118, infört 1991;
- Slovenien, artikel 153(2), infört 1991;
- Estland, artikel 123(2), infört 1992;
- Ryssland, artikel 15(4), infört 1993;
- Armenien, artikel 6(4), infört 1995;
- Georgien, artikel 6(2), infört 1995;
- Azerbajdzjan, artikel 151, infört 1995;
- Polen, artikel 91(2), infört 1997;
- Albanien, artikel 122(2), infört 1998;
- Tjeckien, artikel 10, infört 2001; och

⁶⁶ Brokelind, Cécile, Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, 2002:9, s. 661-663

⁶⁷ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 637

- Italien, artikel 117(1), infört 2001.⁶⁸

2.7.3 Lettland och Ungern

I Lettland och Ungern föreskrivs inget i staternas konstitution huruvida folkrätt eller internrätt skall ha företräde vid en uppkommen regelkonflikt. I dessa stater stadgas att traktat hierarkiska ställning i annan lagstiftning. I Lettland tillämpar man en särskild lag gällande traktat. I Ungern regleras traktaters ställning i en lag som har till syfte att reglera den ungerska författningsdomstolens funktion. Både Lettland och Ungern reglerar dock i sin lagstiftning att traktat skall ges företräde framför intern lagstiftning vid en regelkonflikt. I Ungern kan det dock uppstå situationer då den interna lagstiftningen anses ha företräde framför traktatsbestämmelser, detta i fall där den interna lagstiftningen anses vara högre i normhierarkin än traktatsbestämmelsen. Uppstår en sådan situation skall dock den ungerska domstolen inbjuda den andra traktatsparten till förhandling för att lösa den uppkomna regelkonflikten. Detta skall då ske inom vad som från fall till fall kan betraktas som rimlig tid.⁶⁹

2.7.4 Schweiz

I Schweiz tillämpas ett system där traktat tillmäts företräde framför interna bestämmelser genom som Klaus Vogel uttrycker ”unwritten constitutional law flowing from the basic principles of the constitution”.⁷⁰ Das Schweizerisches Bundesgericht⁷¹ tillämpar vanligen en fördragskonform tolkning. Om inte det är tillräckligt för att undvika en regelkonflikt har das Schweizerisches Bundesgericht sedan år 1980 i ett flertal avgöranden fastställt att folkrätt skall ha företräde framför intern rätt.⁷² Das Schweizerisches Bundesgericht har bland annat uttalat följande:

”According to the central ideas of Swiss law and the consistent case law concerning the hierarchy of legal norms, international treaty law prevails over domestic law...: a state which binds itself by treaty has to respect its rules whatever that state’s own domestic norms are.”⁷³

⁶⁸ Vogel, Klaus (2006) s. 7, Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 637

⁶⁹ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 638 f.

⁷⁰ Vogel, Klaus (2006) s. 9

⁷¹ Schweiz högsta domstol

⁷² Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 639

⁷³ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 639

Värt att nämna är att das Schweizerisches Bundesgericht tidigare var av uppfattningen att intern rätt kunde få företräde framför folkrätt i fall där lagstiftaren haft det som avsikt. Detta är snarlikt med Regeringsrättens resonemang i RÅ 2010 ref. 112 där Regeringsrätten uttalade följande:

”I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde.”⁷⁴

Mer om Schweiz-målet går att läsa nedan i kapitel 5.2.1.

Schweiz verkar ha förändrat sin syn på relationen mellan intern rätt och folkrätt och das Schweizerisches Bundesgericht ger troligen numera alltid folkrätt företräde framför nationella bestämmelser.⁷⁵

Andra stater som tillämpar liknade system som Schweiz är Luxemburg, Belgien, Portugal och Bosnien-Hercegovina. Av vad som framgår av praxis har Luxemburg sedan ett mål 1950 gett folkrätt företräde framför intern rätt vid regelkonflikter. Detta oavsett när lagstiftningen tillkommit. I Portugal och Bosnien-Hercegovina finns det varken någon lagstiftning eller någon praxis som behandlar regelkonflikter. Dock framgår det av Europarådets undersökning från år 2001 att dessa båda stater delar uppfattningen att folkrätt skall anses ha högre dignitet än intern rätt.⁷⁶

⁷⁴ RÅ 2010 ref. 112

⁷⁵ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 640

⁷⁶ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 639 f.

3. Vad är ett skatteavtal?

3.1.1 Inledning

Skatteavtal är folkrättsliga traktat som har till syfte att fördela beskattningen mellan traktatsparterna. För att lättare förstå vad som menas med traktat kommer detta kapitel börja med en genomgång av traktaträtten för att därefter närmare definiera begreppet traktat. Vidare kommer kapitlet innehålla en genomgång av de tolkningsregler som finns att tillämpa vid tolkning av skatteavtal.

3.1.2 Traktaträtt

Folkrätten tillämpas främst av stater och det är även i första hand stater som är förpliktade med skyldigheter och som bär rättigheter. Staterna är även folkrättens lagstiftare, då folkrätten främst utvecklas av stater. Då staterna är suveräna är de endast förpliktade att följa åtaganden som de själva frivilligt accepterat. Folkrätten innehåller därför de bestämmelser som staterna själva vill att folkrätten skall innehålla. Det kan vara problematiskt att stater sitter på dubbla roller, både som lagstiftare och som folkrättssubjekt. Av denna anledning kan gränsen ibland vara hårfin mellan att agera folkrättsstridigt och att skapa nya normer inom folkrätten. Det kan av denna anledning vara ytterst svårt att fastställa när en stat har agerat rättsstridigt.⁷⁷

Då en suverän stat har fri rätt att sluta avtal med andra stater rörande att upplåta eller överlåta delar av sina suveräna rättigheter har det uppstått ett behov av att folkrättsligt reglera denna typ av internationella avtal. Den traktaträtt som skapats reglerar vilka förutsättningar som krävs för att ett avtal skall anses vara folkrättsligt bindande, i vilken omfattning ett avtal skall anses folkrättsligt bindande och förutsättningarna krävs för att ett avtal skall få avslutas eller förändras. Rörande denna typ av folkrättsliga frågeställningar har Wienkonventionen blivit ett betydelsefullt instrument.⁷⁸

⁷⁷ Linderfalk, Ulf (2009) s. 23

⁷⁸ Linderfalk, Ulf (2009) s. 65

3.1.3 Begreppet traktat

Traktat är avtal mellan två eller flera stater som regleras av folkrätten.⁷⁹ I Wienkonventionen definieras traktat enligt följande:

”Treaty’ means an international agreement concluded between States in written form and governed by international law, whether embodied in a single instrument or in two or more related instruments and whatever its particular designation”.⁸⁰

Traktat måste alltså vara skiftliga överenskommelser mellan stater som underkastar sig internationell rätt. Vad överenskommelsen mellan staterna kallas har ingen större betydelse.⁸¹

3.1.4 Begreppet skatteavtal

Som nämnts i inledningen av detta kapitel är skatteavtal folkrättsliga bilaterala eller multilaterala avtal mellan stater. Syftet med dessa avtal är att minska eller åtminstone mildra den juridiska dubbelbeskattningen som uppstår när två eller flera stater beskattar samma skattebetalare för samma skatteobjekt under samma period.⁸² I en rapport rörande EU-medborgarskapet år 2010 fastställdes att ett av de största hindren som medborgare utsätts för i gränsöverskridande situationer är juridisk dubbelbeskattning. Det konstateras vidare i samma rapport att empirisk forskning pekar på att dubbelbeskattning inom EU kan få avskräckande effekter på tredjeländer som har för avsikt att investera i Europa. Detta är problematiskt för de europeiska bolagens konkurrenskraft.⁸³ Hur skatteavtalen är utformade och hur de skall följas av avtalsstaterna regleras i Wienkonventionen och numera även i OECD⁸⁴:s modellavtal.⁸⁵

För att lättare följa med i resonemangen nedan är det viktigt att man som läsare har en grundläggande förståelse om hur skatteavtal tillämpas. Väldigt förenklat kan man plocka ut tre viktiga steg som en stat skall göra innan beskattning sker. Första steget är att staten kontrollerar att det överhuvudtaget finns någon intern lagstiftning som stadgar om skatteskyldighet. Detta görs oberoende om skatteskyldigheten grundar sig på domicial-⁸⁶ eller källstatsprincipen⁸⁷. Finner

⁷⁹ Hilling, Maria (2005) s. 50

⁸⁰ Linderfalk (2009) s. 67

⁸¹ Linderfalk, Ulf (2009) s. 67 f.

⁸² Hilling, Maria (2005) s. 20

⁸³ Meddelande från kommissionen till europaparlamentet, rådet och europeiska ekonomiska och sociala kommittén ang. dubbelbeskattning på den inre marknaden, s. 6 f.

⁸⁴ The Organization for Economic Co-operation and Development

⁸⁵ Hilling, Maria (2005) s. 21, Amatucci, Andrea (2012) s. 166

⁸⁶ Obegränsad skatteskyldighet

⁸⁷ Begränsad skatteskyldighet

staten att det inte finns någon intern lagstiftning som grund för skatteskyldighet finns det inte heller någon möjlighet att beskatta. Kommer staten däremot fram till att det finns en lagstadgad beskattningsrätt blir nästa steg att undersöka om det finns något begränsande skatteavtal. Har staten ingått något skatteavtal måste skatteavtalet undersökas. Skatteavtalet kan få till följd att båda staterna har beskattningsrätt, men det kan även medföra att den ena staten får avstå från sin beskattningsrätt. Ett skatteavtal får, enligt den gyllene regeln, endast begränsa en stats beskattningsrätt. Skatteavtal kan därmed aldrig utvidga en stats beskattningsrätt så att den blir mer omfattande än vad som stadgas i den interna lagstiftningen. Det tredje steget innebär slutligen att staten tillämpar sin interna rätt utifrån de begränsningar som framgår av skatteavtalet.⁸⁸

3.1.5 Tolkning av traktat

Grundläggande bestämmelser gällande hur traktat skall tolkas hittas i Wienkonventionen (främst i artiklarna 31-33). Tolkningsbegreppet är dock tvetydigt. Redan när en traktattext skall författas tolkar traktatsparterna texten och ger denna en specifik innebörd. Därefter kommer traktatstexten återigen att tolkas om den anses vara oklar. Något som då är problematiskt är att traktatstexten vid detta tillfälle kan tolkas annorlunda än så som till en början var traktatsparternas avsikt. Det kan även ha varit så att traktatsparterna redan från början tolkat traktatstexten olika trots att de varit överrens om innehållet. Av denna anledning kan man säga att innebörden av traktatstexter inte fastställs förrän det väl har tolkats i domstol. Enligt Wienkonventionen får inte en tolkningsprocess påbörjas om en traktatstext inte är oklar. När väl en tolkningsprocess påbörjats får denna ej avslutas, enligt Wienkonventionen, förrän tolkningen är blivit klar.⁸⁹

3.1.6 Wienkonventionen

Traktat skall tolkas enligt folkrätt och även enligt internationella sedvanerätt. Numera anses de båda regelverken vara identiska med varandra.⁹⁰ I Wienkonventionen har den internationella sedvanerätten kodifierats.⁹¹ För att Wienkonventionen skall vara tillämplig vid tolkning av ett traktat förutsätts att båda traktatsparterna är bundna av Wienkonventionen. Det krävs även att traktatet ingåtts efter det att traktatsparterna blev bundna av Wienkonventionen, då Wienkonventionen ej kan tillämpas retoraktivt.⁹² Genom att sluta avtal med en annan stat förbinder sig staten att ömsesidigt uppfylla de avtalade åtagandena,

⁸⁸ Pelin, Lars (2011) s. 97, Sallander, Ann-Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning* 2010:2, s. 186

⁸⁹ Linderfalk, Ulf (2009) s. 81 f.

⁹⁰ Linderfalk, Ulf (2009) s. 81

⁹¹ Amatucci, Andrea (2012) *Andra upplagan*, s. 168 f.

⁹² Linderfalk, Ulf (2009) s. 65

enligt den rättsliga principen ”pacta sunt servanda”, vilken stadgas i artikel 26 i Wienkonventionen.⁹³

Wienkonventionens tolkningsregler finns i art. 31-33. De grundläggande tolkningsreglerna stadgas i Wienkonventionens artikel 31. Syftet med avtalstolkningen är att avtalsparternas gemensamma avsikt med traktatet skall utrönas. ”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte”.⁹⁴ Med uttrycket ärlig tolkning åsyftas att traktatet skall tolkas i enlighet med den rättsliga principen ”pacta sunt servanda”, vilket innebär att avtalet skall hållas enligt vad som är överenskommet. Att tolka traktatet i överensstämmelse med den gängse meningen bör innebära att man beaktar språkbruket inom rättsområdet (i det här fallet skatterätten) och att meningen tolkas i sitt sammanhang med hänsyn till avtalsbestämmelsernas ändamål och syfte. När meningen skall tolkas i sitt sammanhang skall tolkningen göras utifrån traktatstexten inklusive tillhörande preambel och bilagor, vilket framgår av art. 31 p. 2. I sammanhanget innefattas även överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan avtalsstaterna och dokument som upprättats av en eller flera av parterna i samband med traktatens ingående. Vidare skall även hänsyn tas till efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning och tillämpning. Detta framgår av art. 31 p. 3 i Wienkonventionen. I denna punkt stadgas även att hänsyn skall tas till efterföljande praxis där parterna varit överens om tolkningen samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i avtalsförhållandet. I art. 31 p. 4 framgår slutligen att ett uttryck skall tilläggas en speciell mening om det fastställts att det var parternas avsikt. Partsavsikten, som har en central betydelse, fastställs utifrån avtalstexten och art. 31 och 32 i Wienkonventionen. Supplementära tolkningsmedel får tillämpas för att få bekräftelse på den mening som framkommer genom en tillämpning av art. 31 eller för att fastställa meningen när en tillämpning av art. 31 inte förtydligar oklarheterna eller når ett resultat som är direkt orimligt. Detta framgår av artikel 32 i Wienkonventionen. Exempel på supplementära tolkningsmedel är förarbetena till traktaten.⁹⁵ Ytterligare en viktig bestämmelse i Wienkonventionen är art. 27 där det framgår att avtalsstaterna ej får åberopa internrättsliga bestämmelser för att rättfärdiga att staten ej fullföljer traktater.⁹⁶ Denna artikel är betydelsefull för att besvara frågan om vad som utgör ett skatteavtalsbrott.

⁹³ Pelin, Lars (2011) s. 87

⁹⁴ Wienkonventionen om traktaträtten, artikel 31p. 1

⁹⁵ Cejje, Katia (2010) s. 88 f.

⁹⁶ Dahlberg, Mattias (2000) s. 305

3.2 Tolkning av skatteavtal

3.2.1 OECD:s modellavtal och dess kommentarer

Då det saknas internationella regleringar om hur bilaterala och multilaterala skatteavtal skall vara utformade har den ekonomiska samarbetsorganisationen OECD antagit ett modellavtal (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital). Sedan OECD:s modellavtal tillkom har det haft en stor påverkan på de skatteavtal som ingåtts. OECD:s modellavtal har därmed till stor del inneburit en kodifiering av de allmänna huvudprinciper som med åren växt fram om hur skatteavtal bör utformas.⁹⁷ Sverige har varit medlem i OECD sen organisationen bildades år 1961 och har sedan dess följt OECD:s avtal i väldigt stor utsträckning vid upprättandet av bilaterala skatteavtal.⁹⁸ I bland annat prop. 1991/92:62 (avtalet mellan Sverige och Nederländerna), prop. 1996/1997:39 (avtalet mellan Sverige och Kanada) och 1996/97:43 (avtalet mellan Sverige och Luxemburg) kan man läsa att skatteavtalen skall vara utformade i överensstämmelse med bestämmelserna i OECD:s modellavtal. OECD:s avtal består av en avtalstext och av en kommentartext. I kommentarerna till OECD:s modellavtal kommenteras varje artikel i avtalet ingående.⁹⁹ Kommentarna till OECD:s modellavtal är inte juridiskt bindande, vilket framgår av punkt 29 i inledningen till modellavtalet. Mattias Dahlberg är dock av uppfattningen att kommentarerna har ett betydande rättskällevärde. Dahlbergs uppfattning grundar sig på introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal, Wienkonventionen och kommentarernas genomslagskraft vid tillämpning av skatteavtal.¹⁰⁰ OECD:s råd ger följande rekommendation till OECD:s medlemstater:

”...when concluding new bilateral conventions or revising existing conventions, to conform to the Model Tax Convention, as interpreted by the Commentaries”¹⁰¹

OECD:s råd rekommenderar därmed OECD:s medlemsstater att följa modellavtalet och dess kommentarer. Vidare uttrycks följande av OECD:s råd:

”...that their tax administration follow the Commentaries on the Articles of the Model Tax Conventions, as modified from time to time, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on these Articles...”¹⁰²

⁹⁷ Mattsson Nils (2004) s. 26, Hilling, Maria (2005) s. 54 f.

⁹⁸ Dahlberg Mattias (2000) s. 89, Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 583

⁹⁹ Dahlberg Mattias (2000) s. 89

¹⁰⁰ Dahlberg Mattias (2000) s. 89 f.

¹⁰¹ Dahlberg Mattias (2000) s. 90

¹⁰² Dahlberg Mattias (2000) s. 91

OECD rekommenderar skattemyndigheterna i OECD:s medlemsstater att tolka skatteavtal med utgångspunkt utifrån kommentarerna till OECD:s modellavtal. Då OECD:s medlemsstater har rätt att reservera sig mot artiklarnas utformning i modellavtalet och anmärka på kommentarernas utformning anser bland annat Klaus Vogel att OECD:s modellavtal och dess kommentarer bör följas som om det vore en soft obligation. Ett argument mot detta resonemang är att OECD:s medlemsstater endast rekommenderas att följa modellavtalet och kommentarernas innehåll. Eftersom det inte rör sig om någon tvingande lagstiftning finns det risk för att medlemsstaterna inte bryr sig om att reservera sig och komma med anmärkningar.¹⁰³

OECD publicerar emellanåt rapporter som på olika sätt behandlar internationell beskattning. I ett flertal fall har rapporterna haft inverkan på utformningen av OECD:s modellavtal och dess kommentarer. Därmed kan även OECD:s rapporter användas som stöd vid tolkning av OECD:s modellavtal och kommentarer.¹⁰⁴ I bland annat RÅ 1991 ref. 107 använde Regeringsrätten OECD:s rapporter som underlag för att avgöra målet.

I RÅ 1996 ref. 84 uttryckte Regeringsrätten följande:

”...inom området för internationell beskattning [bör] särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen.”¹⁰⁵

Vidare uttryckts följande av Regeringsrätten:

”Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse med modellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat.”¹⁰⁶

OECD:s modellavtal bör vanligen användas vid tolkning och tillämpning av svenska skatteavtal.¹⁰⁷

Vid tolkning av skatteavtal som utgår ifrån OECD:s modellavtal men där endast den ena avtalsstaten är medlem i OECD har OECD:s kommentarer en mindre

¹⁰³ Dahlberg Mattias (2000) s. 91

¹⁰⁴ Dahlberg Mattias (2000) s. 92

¹⁰⁵ RÅ 1996 ref. 84

¹⁰⁶ RÅ 1996 ref. 84

¹⁰⁷ Sallander, Ann- Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010:2, s.187

betydelse som hjälpmedel jämfört med fall där båda avtalsstaterna är medlemmar i OECD.¹⁰⁸ Dock bör det nämnas att ett antal stater som ej är medlemmar i OECD har uttryckt sin uppfattning om OECD:s modellavtal och dess kommentarer. I fall där dessa stater hör till en av avtalsstaterna och den andra avtalsstaten är medlemsstat i OECD bör kommentarerna ha betydelse vid tolkningen. I dessa fall bör dock inte kommentarerna ha lika stor betydelse som mellan medlemsstater i OECD. Resonemanget ovan förutsätter att skatteavtalet som skall tolkas överensstämmer med OECD:s modellavtal. Om så inte är fallet bör slutsatsen dras att avtalsstaterna, såväl OECD-medlemsstater som icke-medlemsstater, inte har haft för avsikt att tolka avtalet i enlighet med kommentarerna till modellavtal.¹⁰⁹

När båda traktatsparterna är medlemmar i OECD och skatteavtalet skall tolkas enligt OECD:s modellavtal och dess kommentarer uppkommer frågan vilken version av kommentarerna som skall tillämpas vid tolkningen. Det mesta talar för en så kallad ambulatorisk tolkning, vilket innebär att den senaste versionen av kommentarerna skall tillämpas. Det som talar för en ambulatorisk tolkning är främst att kommentarerna i vissa fall kan åldras dåligt då utvecklingen emellanåt kan gå väldigt hastigt framåt. I Luxemburgsdomen¹¹⁰ gick Regeringsrätten först och sökte svar i den version av kommentarerna som förelåg när skatteavtalet ingicks. Detta skulle därför kunna tala för att en försiktig ambulatorisk tolkning bör tillämpas.¹¹¹

3.3 OECD:s modellavtal och dess kommentarer i förhållande till Wienkonventionen

Eftersom Wienkonventionens regler om tolkning är tillämpliga på skatteavtal är det intressant att veta hur OECD:s modellavtal och kommentarer står sig i förhållande artikel 31 och 32 i Wienkonventionen. Av vad som framgår i art. 31 p. 4 i Wienkonventionen skall uttryck tilläggas en speciell mening, om det fastställs att detta var parternas avsikt. Det går att tolka art. 31 p. 4 så att den ger utrymme för att tillåta supplementära tolkningsmedel för att fastställa parternas syfte att använda ett uttryck på ett speciellt sätt. OECD:s modellavtal skulle kunna tillämpas som hjälpmedel för att fastställa en speciell mening. I doktrin finns det skilda uppfattningar om kommentarerna till OECD:s modellavtal enligt artikel 31 p. 2 b) i Wienkonventionen utgör dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och därmed godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten. Kommentarer till OECD:s

¹⁰⁸ Dahlberg Mattias (2000) s. 93

¹⁰⁹ Dahlberg Mattias (2000) s. 94

¹¹⁰ RÅ 1996 ref. 84

¹¹¹ Sallander, Ann- Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010:2, s.188

modellavtal bör inte betraktas som ett dokument upprättat i samband med avtalets ingående då de de facto bör överträffa betydelsen som ett supplementärt tolkningsmedel har enligt art. 32 i Wienkonventionen.¹¹²

¹¹² Dahlberg, Mattias (2000) s. 93

4. Skatteavtalsbrott

4.1 Vad är en regelkonflikt?

4.1.1 Inledning

För att ett skatteavtalsbrott skall ha kunnat ske krävs det att det har uppstått en regelkonflikt mellan en skatteavtalsbestämmelse och en intern lag. I detta kapitel diskuteras skillnaden mellan regelkonflikt och regelkonkurrens. Vidare beskrivs de olika lagvalsmaximerna som fungerar som tolkningsmedel vid en uppkommen regelkonflikt.

4.1.2 Regelkonflikt och regelkonkurrens - teoretisk bakgrund

Begreppet konflikt är vidsträckt och definieras olika av olika rättsteoretiska författare. I den här uppsatsen åsyftas med regelkonflikt då två eller flera tillämpliga rättregler kolliderar med varandra och därmed omöjligen kan tillämpas samtidigt. Vad som är signifikativt för en regelkonflikt är att det uppstår en regelvalssituation vars utgång måste avgöras av rättstillämparen. Det uppstår helt enkelt en av lagstiftaren oönskad regelkonkurrens. Viktigt att poängtera är att regelkonkurrens inte alltid behöver medföra en regelkonflikt. Begreppen är inte synonyma med varandra. Begreppet regelkonkurrens är betydligt vidare än uttrycket regelkonflikt.¹¹³ För att det skall föreligga en regelkonkurrens krävs det att två eller flera rättsregler åtminstone delvis reglerar samma situation. Om så inte är fallet uppkommer inte heller någon regelkonkurrens. Förenklat sett finns det tre typer av omfattningar på konkurrerande bestämmelsers tillämpningsområde:¹¹⁴

- Fall där bestämmelserna har exakt samma tillämpningsområde;
- Fall där den ena bestämmelsen omfattning endast utgör en del av den andra bestämmelsens tillämpningsområde; och
- Fall där respektive bestämmelse är tillämplig på omständigheter som ej omfattas av den andra bestämmelsens tillämpningsområde.¹¹⁵

Som framkommer ovan är det av betydelse att avgöra rättsreglernas tillämpningsområde innan man konstaterar att regelkonkurrens eller regelkonflikt råder. Viktigt att poängtera är att för att regelkonkurrens skall råda räcker det inte

¹¹³ Aldén, Stefan (1998) s. 31 f.

¹¹⁴ Aldén, Stefan (1998) s. 42

¹¹⁵ Aldén, Stefan (1998) s. 42

med att tillämpningsområdena sammanfaller, det krävs även att rättsreglerna leder till oförenliga utgångar. Detta yttrar sig tydligast i fall där rättsreglernas handlingsbeskrivning är den samma, men där utgången trots detta blir den motsatta. Till exempel vid en så kallad logisk regelkonflikt där den ena rättsregeln kommer fram till att man ”får” och den andra rättsregeln kommer fram till att man ”får ej”. Det kan även förekomma en så kallad teleologisk oförenlighet, vilket innebär att en tillämpning av två eller flera rättsregler skulle strida mot lagstiftningens syfte.¹¹⁶ Det finns därmed många svårigheter med att tolka internationella skatteavtal eftersom förhållandet mellan folkrätt och intern rätt varierar mellan olika stater, beroende på hur staternas rättssystem är uppbyggda.¹¹⁷ Då skatteavtal skall tolkas resulterar det vanligen i att den avtalsstat som tolkar avtalet gör detta till sin egen fördel. Detta leder inte allt för sällan till att avtalsstaterna kommer fram till skilda tolkningar då det många gånger är svårt att helt utesluta hänvisningar till nationell rätt i avtalen. Beroende på om staterna är monistiska eller dualistiska tillskrivs de folkrättsliga avtalen en väldigt varierande rättslig ställning.¹¹⁸

4.2 Hur avgörs en regelkonflikt?

4.2.1 Inledning

Vid uppkommen regelkonflikt finns det tre lagvalmaximer som kan tillämpas för att avgöra vilken rättsregel som skall få företräde.¹¹⁹ Lagvalsmaximerna är:

- Lex superior-maximen;
- Lex posterior-maximen; och
- Lex specialis-maximen¹²⁰

Domstolarna väljer fritt vilken rättsvetenskaplig argumentation som ligger till grund för deras avgöranden. Det förekommer inga objektiva kriterier om när de olika maximerna skall tillämpas.¹²¹

¹¹⁶ Aldén, Stefan (1998) s. 42 ff.

¹¹⁷ Cejje, Katia (2010) s. 80

¹¹⁸ Cejje, Katia (2010) s. 80, Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

¹¹⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 527 f.

¹²⁰ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 527 f.

¹²¹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 531

4.2.2 Lex superior-maximen

Lex superior-maximen grundar sig på att rättsnormerna går att rangordna. Enligt traditionell rättsuppfattning är det rättsliga systemet hierarkiskt uppbyggt. Det råder exempelvis enighet rörande att en grundlag värderas högre än en vanlig lag (vilket även regleras i 11 kap. 14 § 2 stycket RF) och att en vanlig lag har företräde framför en förordningsregel. Lagar och föreskrifters rangordning påverkas av vilka kompetensregler som ligger till grund för bestämmelserna. Kompetensregler värderas vanligen högre än bestämmelser som grundar sig på denna. Alla bestämmelser som stöder sig på samma kompetensregel har därmed även samma dignitet. I Sverige innebär detta att all lag, med undantag för grundlag, har samma hierarkiska dignitet, då lagarna härstammar från kompetensreglerna i 8 kap. RF. Lagarna värderas dock högre än regeringens förordningar som ”vanliga” lagar ligger till grund för. När det kommer till föreskrifter påverkas rangförhållandet av föreskrifterna av vilken hierarkisk position de organ som utfärdat föreskrifterna har. Inom det offentliga är riksdagen högre än regeringen och regeringen högre än myndigheter såsom skatteverket.¹²²

Innan skatteavtalen införlivats i Sveriges nationella rätt är traktatsbestämmelserna inte gällande svensk rätt.¹²³ Genom traktatet är Sverige endast bundet i folkrättsligt hänseende.¹²⁴ Av denna anledning är det först när riksdagen fattat beslut, enligt 8 kap. 3 § RF, om att införa en inkorporeringslag som bestämmelserna i Sveriges skatteavtal blir en del av svensk nationell lag. Detta innebär att reglerna i skatteavtalen grundas på samma kompetensregel som andra skattebestämmelser i svensk nationell lag. Därmed bör detta peka på att bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal har samma dignitet som svenska nationella skatteregler.¹²⁵ I skatterättsnämnden avgörande 2009-12-22 fördes ett resonemang om huruvida lex superior-maximen var tillämplig i fall då det uppstår en konflikt mellan skatteavtalsrätt och nationell rätt. Skatterättsnämnden fann i detta fall att inkorporeringslagarna inte kunde anses ha företräde framför annan ”vanlig” skattelagstiftning. Beslutet fattades med stöd av Regeringsrättens resonemang i Schweiz-målet.¹²⁶

¹²² Aldén, Stefan (1998) s. 218 ff.

¹²³ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 521

¹²⁴ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 525

¹²⁵ Aldén, Stefan (1998) s. 224

¹²⁶ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 522 f.

4.2.3 Lex posterior-maximen

Lex posterior-maximen innebär att den yngsta rättsregeln skall få företräde framför den äldre. I amerikansk rätt tillämpas lex posterior-maximen flitigt för att avgöra vilka bestämmelser som skall vinna företräde vid uppkommen regelkonkurrens mellan skatteavtal och amerikansk intern rätt. Frågan bör ställas om även Sverige bör tillämpa denna derogationsprincip då skatteavtal konkurrerar med intern svensk rätt.

I det så kallade Schweiz-målet¹²⁷, som går att läsa mer om nedan i kapitel 6.3.3, avgjorde Regeringsrätten att inkomstskattelagen hade företräde vid uppkommen regelkonkurrens med Sveriges skatteavtal med Schweiz.¹²⁸ Detta avgörande kom, enligt många kritiker, Regeringsrätten fram till genom att tillämpa lex posterior-maximen och då inkomstskattelagen reviderats efter att skatteavtalet med Schweiz inkorporerats i svensk nationell rätt innebar det att inkomstskattelagen ansågs ha företräde framför skatteavtalet.¹²⁹ Ett problem med att tillämpa lex posterior-maximen för att avgöra förhållandet mellan bestämmelserna i ett skatteavtal och intern skattelagstiftning är att den interna lagstiftningen förnyas förhållandevis frekvent till skillnad från skatteavtal som ofta är flera år gamla. Dessutom skall man ha i åtanke att den svenska lagstiftningen innehåller ett stort antal skatteavtal som i stor utsträckning består av likalydande bestämmelser. Detta innebär att om en bestämmelse i ett skatteavtal konkurrerar med svensk intern lagstiftning konkurrerar troligen även den svenska lagstiftningen med ett flertal andra skatteavtal också. Då skatteavtalen ingås vid olika tidpunkter skulle en tillämpning av lex posterior-maximen medföra att intern lagstiftning får företräde framför en del skatteavtal och får stå tillbaka för en del.¹³⁰ Genom att tillämpa lex posterior-maximen skapar domstolarna på så sätt en osäkerhet rörande skatteavtalens ställning i förhållande till intern rätt, både för den enskilda och mot andra stater. Domstolarna har dock, enligt regeringsformen, full rätt att tillämpa lex posterior-maximen som lagvals metod. En tillämpning av lex posterior-maximen motverkar troligen även den rättsliga argumentationens grundläggande syftet om att frambringa harmoni i rättsordningen.¹³¹

¹²⁷ RÅ 2008 ref. 24

¹²⁸ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 522

¹²⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 528

¹³⁰ Aldén, Stefan (1998) s. 235

¹³¹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 528

Stefan Aldén anser att en tillämpning av lex posterior-maximen skulle kunna orsaka tax treaty override. Som exempel nämner Aldén att beskattning av en transaktion enligt svensk nationell rätt som enligt ett skatteavtal inte får beskattas strider mot artikel 27 i Wienkonventionen. Detta oavsett vilken grund som legat bakom beskattningen.¹³²

En fördel med att tillämpa lex posterior-maximen är som Anders Hultqvist lyfter fram att domstolarna då kan utgå ifrån att skatteavtalets bestämmelser skall gälla förutsatt att inte ny lag tillkommit innehållande uttalanden om att skatteavtalet ej längre skall gälla.¹³³ David Kleist är dock kritisk till en tillämpning av lex posterior-maximen. Då riksdagen ofta fattar beslut i internationella skattefrågor tillkommer det vanligen någon ny lagstiftning efter att skatteavtal har införlivats. En tillämpning av lex posterior-maximen resulterar enligt Kleist att Sverige gång på gång kommer att beskatta i strid med sina skatteavtal.¹³⁴

4.2.4 Lex specialis-maximen

Ett annat tänkbart resonemang som kunde ge stöd för Regeringsrättens bedömning i Schweiz-målet är maximen om lex specialis, då skatteavtalet innehöll allmänna bestämmelser till skillnad från inkomstskattelagen som är mer specifik.¹³⁵ Lex specialis-maximen innebär att specialregler skall ha företräde framför en allmän rättsregel. Lex posterior generalis non derogat legi priori specialis betyder att en senare generell regel inte har företräde framför en tidigare speciell regel.¹³⁶ För att lex specialis-maximen skall vara tillämplig krävs det att regelkonkurrensen är av det fall att den ena bestämmelsens omfattning endast utgör en del av den andra bestämmelsens tillämpningsområde. Om så inte är fallet är lex specialis-maximen ej tillämplig.¹³⁷ En fråga som här bör ställas är vilken regel som är speciell i förhållandet mellan ett skatteavtal och en intern skatteregel. I Schweizmålet uttalade Regeringsrätten att den svenska CFC-lagstiftningen var mer speciell än bestämmelserna i Sveriges skatteavtal med Schweiz. Mattias Dahlberg och David Kleist delar inte Regeringsrättens uppfattning och menar istället att skatteavtal i förhållande till den interna rätten utgör ett specifikt rättssystem och reglerar

¹³² Aldén, Stefan (1998) s. 235

¹³³ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 529

¹³⁴ Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 714

¹³⁵ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 522 f.

¹³⁶ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 528

¹³⁷ Aldén, Stefan (1998) s. 237

transaktioner med anknytning till en speciell avtalsstat.¹³⁸ Genom att tillämpa lex specialis-maximen såsom Dahlberg och Kleist förklarar tillämpar man indirekt en folkrättslig metod där man på så sätt undviker tax treaty override.¹³⁹ Aldén anser till skillnad från de andra att lex specialis-maximen inte är tillämbart överhuvudtaget eftersom skatteavtalsbestämmelser och intern lagstiftning endast delvis täcker varandra.¹⁴⁰

4.3 Vad är ett skatteavtalsbrott?

I The 1989 Report of the OECD on Tax Treaty Override beskrivs problematiken med skatteavtalsbrott och OECD:s inställning i frågan lyfts fram.¹⁴¹ I OECD:s rapport definieras skatteavtalsbrott på två sätt. Nedan följer, den första, breda definitionen:

"...refers to a situation where the domestic legislation of a state overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that states. Legislation may take the form of a provision that treaty provisions are to be disregarded in certain circumstances (eg in cases of treaty shopping an other forms of abuse)."¹⁴²

Den, andra, smala definitionen som tas upp i OECD:s rapport lyder enligt följande:

"... primarily to the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations".¹⁴³

I OECD:s rapport beskrivs skatteavtalsbrott som ett problem som uppkommer när en stats interna regler står i strid med regler i ett eller flera skatteavtal där samma stat är en av avtalsstaterna.¹⁴⁴

¹³⁸ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 528, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattensytt*, 2008, s. 714

¹³⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 530, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattensytt*, 2008, s. 714

¹⁴⁰ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 528 f., Aldén, Stefan (1998) s. 31 f. & s. 42

¹⁴¹ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 594

¹⁴² Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 594, The 1989 Report of the OECD on Tax Treaty Override, Para. 2

¹⁴³ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 594 f.. The 1989 Report of the OECD on Tax Treaty Override, Para. 5

¹⁴⁴ Report, Para. 2. "Tax Treaty Override" is reproduced as Chapter R(8) in Vol. II of Model Tax Convention on Income and on Capital

OECD:s rapport fokuserar på fall då det sker en uppenbar motsättning till åtagandet i skatteavtalet.¹⁴⁵ I rapporten framgår det att skatteavtalsbrott begås redan då det i en stat tillkommer ny intern lagstiftning som är konkurrerande med statens skatteavtal. Det krävs enligt OECD inte något rättsfall för att en med skatteavtalet konkurrerande intern lagstiftning skall anses vara ett skatteavtalsbrott.¹⁴⁶ Vidare uttrycker OECD följande i rapporten:

”the tendency in certain States for domestic legislation be passed or proposed which may override provisions of tax treaties”¹⁴⁷

Att stater stiftar interna lagar som står i strid med staternas skatteavtal leder till att den rättsliga principen ”pacta sunt servanda” förlorar betydelse. Detta agerande är inte acceptabelt då detta därmed strider mot folkrätten. Folkrättsliga traktat skall följas av de stater som undertecknat traktaten. Intern lagstiftning får inte under några som helst omständigheter inverka så att staten frångår sina internationella förpliktelser.¹⁴⁸ The OECD Committee on Fiscal Affairs uppmanar i 1989 års rapport OECD:s medlemsstater till att ej tillämpa intern lagstiftning som kan stå i strid med medlemsstaternas skatteavtal.¹⁴⁹ I OECD:s rapport uttrycks bland annat följande:

”The obligation ”pacta sunt servanda” is one of the fundamental, universally recognised principles of the law of treaties, which has been codified in the preamble and in Article 26 of the Vienna Convention, which reads as follows:” Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith”. ”¹⁵⁰

Trots detta har internationella traktat olika ställning i olika stater beroende på vilket rättssystem som tillämpas i staten. I OECD:s rapport från år 1989 framkom att endast två av OECD:s medlemsstater under denna tid ställer internationella traktat över nationell rätt. Japan förbisågs dock i rapporten. I Japan har internationella traktat haft en konstitutionell ställning över intern rätt ända sedan 1947.¹⁵¹ Japan var därmed den första staten som i sin konstitutionella rätt införde bestämmelser om att folkrätt ska ha företräde framför intern rätt.¹⁵² I rapporten konstateras att tre av OECD:s medlemstater som i sin konstitutionella rätt inte behandlar frågan om förhållandet mellan folkrätt och intern rätt tillämpar genom

¹⁴⁵ Dahlberg Mattias (2000) s. 303 f.

¹⁴⁶ Report, Para. 3-4. “Tax Treaty Override” is reproduced as Chapter R(8) in Vol. II of Model Tax Convention on Income and on Capital

¹⁴⁷ Report, Para. 2. “Tax Treaty Override” is reproduced as Chapter R(8) in Vol. II of Model Tax Convention on Income and on Capital

¹⁴⁸ Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

¹⁴⁹ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 595

¹⁵⁰ The 1989 Report of the OECD on Tax Treaty Override, Para. 9

¹⁵¹ Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

¹⁵² Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 635

rättspraxis ett synsätt där internationella traktat har företräde framför intern rätt.¹⁵³ Om man ser sig omkring bland Europas 43 stater hade 18 stater år 2006 en konstitutionell lagstiftning som gav folkrätt företräde framför nationell rätt.¹⁵⁴ Dessutom fanns det ytterligare två stater som i sin kompletterande lagstiftning stadgade om folkrättens företräde framför intern rätt och fem stater som hade oskriven konstitutionell rätt som föreskrev det samma. År 2006 fanns det därmed 18 stater i Europa vars konstitutionella rätt ej innefattade några bestämmelser om folkrättens företräde framför intern rätt. Vidare skall tilläggas att ytterligare sex europeiska stater konstaterades i OECD:s rapport från 1989 vara av uppfattningen att traktat ges företräde framför nationell rätt i fall där traktaten utgör ett skydd mot de mänskliga rättigheterna. Det finns dock 13 europeiska stater som varken har någon konstitutionell rätt eller oskriven rätt som stadgar att traktat skall ha företräde framför nationell rätt. Inom den internationella rätten, som tidigare nämnts, har varje stat rätt att avgöra vilken ställning staten vill tillskriva folkrätten i förhållande till den interna rätten. Detta är en del av staters suveränitet.¹⁵⁵

Folkrättsliga förespråkare anser att traktat har företräde framför intern rätt och att även dualistiska stater borde fullfölja sina internationella förpliktelser även om de står i strid med nationell rätt. Ett sådant synsätt skulle de facto leda till att dualistiska stater övergår till att tillämpa ett monistiskt synsätt.¹⁵⁶ David Kleist menar att Sveriges riksdag har rätt till att stifta lagar som står i konkurrens med traktat. Samtidigt menar Kleist att man bör utgå ifrån att riksdagen inte medvetet instiftar lagar som kan stå i strid med folkrättsliga förpliktelser.¹⁵⁷

I OECD:s rapport framgår att The OECD Committee on Fiscal Affairs har följande uppfattning rörande förhållandet mellan intern rätt och skatteavtalsrätt:

”It depends on each State’s legal system how, and at what level, international law (treaties, customary law and general principles) is given effect domestically. The level attributed to treaty obligations, as incorporated in domestic law, determines whether derogations therefore are unconstitutional or not. In the end, the choice is between giving priority either to a State’s international obligations, or to the sovereignty of decision of a country’s elected representatives. ”Treaty override’ under domestic law can be automatically avoided if, under a State’s Constitution, a higher value is attributed to a treaty obligation than to

¹⁵³ Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, Bulletin - Tax Treaty monitor, Januari 2004, s. 5

¹⁵⁴ Vogel, Klaus (2006) s. 6 f., Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 635

¹⁵⁵ Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, Bulletin - *Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

¹⁵⁶ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 522

¹⁵⁷ Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 712

domestic law or if a State regards treaty law as "lex specialis" to which priority is to be given in domestic law. If treaty obligations are considered as having – at most – the same rank as that of domestic law, they may, within some national legal systems be subject to the rule "lex posterior derogate legi priori"(i.e. later law overrides prior law). However, the situation is less simple to determine in practice since this principle applies only when inconsistencies arise between the new law and the prior law and it is well known that courts are reluctant to construe treaties as inconsistent with domestic law (and vice versa)".¹⁵⁸

Jean Pierre Le Gall anser att problematiken med skatteavtalsbrott endast förekommer i stater som tillämpar ett monoteistiskt system. I dualistiska stater gäller, enligt Le Gall, lex posterior-principen. I monoteistiska stater är det dock problematiskt och motsägelsefullt då inhemsk domstol skall fastställa att ett avgörande av statens högsta domstol utgjort ett skatteavtalsbrott.¹⁵⁹ Anders Hultqvist stödjer Le Galls åsikt och menar att det ur en rent formell konstitutionell synvinkel inte går att påvisa att en dualistisk stat gjort sig skyldig till skatteavtalsbrott då folkrätten ej kan betraktas som bindande rättsnormer för en dualistisk stat. Då folkrättsliga och konstitutionella utgångspunkter står i strid med varandra anser Hultqvist att man i första hand bör utgå ifrån den konstitutionella rätten. Hultqvist grundar sin åsikt på att riksdagen enligt svensk grundlag, närmare bestämt i 10 kap. 3 § RF, har rätt att stifta lagar som står i konflikt till svenska gällande dubbelbeskattningsavtal. Vidare menar Hultqvist att när väl riksdagen infört en till ett skatteavtal konkurrerande lagstiftning ligger avgörandet om hur intern rätt skall förhålla sig till folkrätt i domstolens händer. I detta skede har riksdag, regering eller annan myndighet inget inflytande enligt 11 kap. 3 § RF. Hultqvist hänvisar även till att ett liknade resonemang förs i Storbritannien. Med andra ord anser Hultqvist att det konstitutionellt inte finns något som hindrar Sverige från att göra sig skyldig till skatteavtalsbrott. Detta är ett synsätt som även tillämpas i USA och i Storbritannien. Hultqvist poängterar dock att nackdelen med detta resonemang är att en stats traktatspart kan ha en annan syn på folkrättens förhållande till intern rätt och av denna anledning kan ett sådant synsätt få internationella konsekvenser. Ett grundläggande syfte vid rättslig argumentation är att frambringa harmoni i rättsordningen. Ett viktigt verktyg för att uppnå detta har varit genom att tillämpa en fördragskonform tolkning. Denna typ av tolkning tillämpas inom EU-rätten och inom Europakonventionen, vilket stadgas i 10 kap. 6 § RF respektive 2 kap. 19 § RF. Mattias Dahlberg är en av flera som förespråkar att svenska domstolar i större utsträckning borde värna om att Sveriges internationella överenskommelser vårdas.¹⁶⁰ Ann-Sophie Sallander är av uppfattningen att de interna skatteflyktbestämmelserna och CFC-bestämmelserna skall betraktas som en del av det första steget som alltid sker vid

¹⁵⁸ The 1989 Report of the OECD on Tax Treaty Override, Para. 14

¹⁵⁹ Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

¹⁶⁰ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 525-527

beskattning. Det vill säga fastställandet av en skatteskyldighet utifrån intern lagstiftning. Nästa steg är att tillämpa de skatteavtal som begränsar det nationella skatteanspråket. Tredje och sista steget blir att tillämpa den nationella lagstiftningen men med de begränsningar som stadgas i skatteavtalet. Eftersom beskattningen alltid skall gå till på detta sätt är det inte fråga om någon regelkonflikt. Finns det ingen regelkonflikt finns det såsom Ann-Sophie Sallander anger inte någon anledning att tillämpa derogationsprinciperna.¹⁶¹

Sachin Sachdeva uttrycker att skatteavtalsbrott inte bör betraktas som en skatterättslig fråga då det rör sig om ett folkrättsligt problem. Folkrätten är inte lika tydlig som den inhemska rätten och därmed blir folkrätten även mer sårbar.¹⁶² Sachdeva anser att artikel 26 och artikel 27 i Wienkonventionen är ineffektiva i sitt syfte att förebygga skatteavtalsbrott. När den ena traktatsparten bryter mot ett skatteavtal för att tillgodose sina ekonomiska intressen görs detta på bekostnad av den andra traktatsparten som då försetts i en ofördelaktig situation. Den skadelidande traktatsparten får antingen finna sig i skatteavtalsbrottet eller får den skadelidande staten tillämpa de rättsliga åtgärder som är tillgängliga.¹⁶³

¹⁶¹ Sellander, Ann-Sophie, I kölvattnet av RÅ2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010: 2, s. 191 f.

¹⁶² Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 468

¹⁶³ Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 470

5. Svensk lagstiftning som kommit i konflikt med skatteavtal

5.1 Inledning

Då CFC-lagstiftning och skatteflyktsregler har till syfte att motverka skatteundvikande förfaranden kommer dessa båda lagstiftningar lätt i konflikt med bestämmelser i skatteavtal. När väl en regelkonflikt har uppstått blir det domstolen som får avgöra huruvida den interna lagstiftningen skall ha företräde framför skatteavtalet eller ej. I detta kapitel kommer en genomgång av Sveriges CFC-lagstiftning och skatteflyktslag göras. Vidare kommer två rättsfall att diskuteras, ett för vardera lagstiftning.

5.2 Den svenska CFC-lagstiftningen

Här följer en genomgång av den svenska CFC-lagstiftningen. CFC var från början en amerikansk skatteterm som står för Controlled Foreign Corporation. CFC lagstiftningen är avsedd för att beskatta utländska juridiska personers med i Sverige bosatta ägare.¹⁶⁴ Enligt 39 a kap. 13 § IL är svenska delägare i utländska bolag med lågbeskattade inkomster internrättsligt direkt skatteskyldiga för bolagets inkomster i proportion till ägarens aktieinnehav. Detta gäller oavsett om ägaren tar ut beloppet eller ej, vilket framgår av 39 a kap. 13 § IL. Har delägarbeskattning redan skett på utdelningen ifrån CFC-bolaget skall inte någon ytterligare beskattning ske av utdelningen i Sverige. Samma regler gäller för kupongbeskattning. Detta följer av 43 kap. 22 § IL och 4 § kupongskattelagen. Då det skall fastställas om en utländsk juridisk persons inkomster skall betraktas som lågbeskattade eller ej stadgas det i 39 a kap. 10 § IL att en fiktiv svensk inkomstberäkning skall göras. I den fiktiva beräkningen får det, enligt 39 kap. 6 § IL, ej göras några avsättningar till periodiseringsfond. En utländsk juridisk persons nettoinkomst skall betraktas som lågbeskattad om inkomsten beskattas lindrigare än vad som hade gjorts om 55 procent av den juridiska personens nettoinkomst varit överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag inriktat på samma verksamhet i Sverige. Detta framgår av 39 a kap. 5 § IL. Även om man enligt ovan nämnda beräkning kommer fram till att den juridiska personens nettoinkomst är lågbeskattad skall inkomsten inte betraktas som lågbeskattad om den utländska personen har sin hemvist i en stat som är omnämnd på en särskilt framtagen ”vit” lista, under förutsättningarna att

¹⁶⁴ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2009) s. 615

inkomsten ej uttryckligen undanlåtits från beskattning i denna stat. Den ”vita” listan finn bifogad till 39 a IL.

En sista kompletteringsregel, som stadgas i 39 a kap. 7 a § IL, rör utländska juridiska personer som är hemmahörande inom EES. Under förutsättningen att den juridiska personen bedriver en affärsmässig verksamhet i hemstaten och att hemstaten utgör en verklig etablering skall den juridiska personens nettoinkomst inte betraktas som lågbeskattad trots att den enligt huvudregeln hade ansetts vara det.¹⁶⁵ Detta tillägg, infördes 1 januari år 2008 och, är en anpassning till EU-domstolens dom i mål C-196/04 Cadbury Schweppes. I Cadbury Schweppes prövade EU-domstolen Storbritanniens motsvarighet till den svenska CFC-lagstiftningen. EU-domstolen kom i sitt avgörande fram till att lagstiftningen medförde en skattemässig särbehandling och fann av denna anledning att den brittiska lagstiftningen stred mot EU:s regler om etableringsfrihet. Reglerna som Storbritannien tillämpade får användas för att komma åt konstlade upplägg, men får ej tillämpas under förutsättningen att den juridiska personen bedriver en affärsmässig verksamhet i hemstaten och att hemstaten utgör en verklig etablering.¹⁶⁶ Ytterligare en förutsättning för att en utländsk juridisk persons inkomster skall betraktas som lågbeskattade är att verksamheten som bedrivs leder till ett överskott.¹⁶⁷

5.2.1 Får CFC-beskattning ske i strid mot ett skatteavtal?

I förarbetena till den svenska CFC-lagstiftningen förs en diskussion om huruvida CFC-beskattning skall kunna tillämpas i strid med skatteavtal. Bland annat nämns Frankrikes inställning i frågan. Frankrike är av uppfattningen att CFC-beskattning inte får ske i strid med skatteavtal. Det talas även om att CFC-lagstiftningen borde regleras i skatteavtalen för att öka förutsebarheten.¹⁶⁸ Vidare framgår det av förarbetena att regeringen är av uppfattningen att OECD:s modellavtal och dess kommentarer inte har för avsikt att begränsa staters möjlighet till att tillämpa intern CFC-lagstiftning i den stat där delägaren har sin hemvist. Det bör tilläggas att CFC-lagstiftningen i synnerhet skall tillämpas för att motverka skatteundandragande. Regeringen poängterade även att en betydande majoritet av OECD:s medlemsstater stödjer denna typ av lagstiftning. Då traktat vid oklarheter skall tolkas utifrån parternas gemensamma avsikt medför denna typ av beskattning inga större problem då majoriteten av OECD:s stater är överrens om CFC-lagstiftningens förhållande till skatteavtal. I situationer där Sverige ingått ett

¹⁶⁵ Pelin, Lars (2011) s. 60 ff.

¹⁶⁶ Mål C-196/04 Cadbury Schweppes, Pelin, Lars (2011) s. 155

¹⁶⁷ Pelin, Lars (2011) s. 60 ff.

¹⁶⁸ Prop. 2003/2004:10 s. 98

skatteavtal med en stat som är av uppfattningen att CFC-beskattning strider mot skatteavtalet är det uteslutet att den gemensamma avsikten skall anses ha varit att tolka artikel 7 i OECD:s modellavtal på sådant sätt att CFC-beskattning ej är tillåtet.¹⁶⁹

5.2.2 Bestämmelser om CFC-lagstiftning i svenska skatteavtal

Den svenska CFC-lagstiftningen infördes den 1 januari år 1990. Då denna lagstiftning infördes fanns det en överhängande risk för att denna lagstiftning skulle utgöra tax treaty override. Några av Sveriges skatteavtal innehåller bestämmelser som stadgar att nationell CFC-lagstiftning får tillämpas. Detta för att det inte skall uppstå några frågor om huruvida Sverige genom tillämpning av CFC-lagstiftning gör sig skyldig till skatteavtalsbrott eller ej. Sverige är av uppfattningen man genom tillämpning av CFC-lagstiftning inte gör sig skyldig till skatteavtalsbrott även om CFC-lagstiftningen inte specifikt omnämns i skatteavtalet. Av denna anledning drar Mattias Dahlberg slutsatsen att det inte har varit Sverige som förhandlat om att få med en bestämmelse i skatteavtalen om att CFC-lagstiftning skall få tillämpas. Det är troligen den andra parten i skatteavtalet som önskat detta, menar Dahlberg.¹⁷⁰ Om de andra parterna förhandlat fram CFC-bestämmelserna i skatteavtalen med anledning av att de själva anser att de annars hade gjort sig skyldiga till tax treaty override om de tillämpat sina interna CFC-lagstiftningar eller om de velat få med dessa bestämmelser i skatteavtalen för att säkerställa att Sverige inte är av denna uppfattning är oklart.

Ett exempel på ett skatteavtal där Sverige avtalat om att få tillämpa sin CFC-lagstiftning är Sveriges skatteavtal med Tyskland från år 1992.¹⁷¹ I detta avtal stadgas följande i artikel 43 (2):

”Nothing in this Convention shall be construed so as to:

- a) make it possible to evade tax in a Contracting State through abuse of possibilities for interpretation available under domestic law;
- b) prevent the Federal Republic of Germany from imposing its taxes on amounts included in the income of a resident of the Federal Republic of Germany according to Part IV of the German International Tax Relations Law (Aussensteuergesetz);
- c) prevent Sweden from imposing tax on the basis of provisions corresponding to the provisions mentioned in the subparagraph (b) /.../”¹⁷²

¹⁶⁹ Prop. 2003/2004:10 s. 101

¹⁷⁰ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 596 f.

¹⁷¹ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 597

¹⁷² Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 597

Ett annat exempel på ett skatteavtal med liknade bestämmelser är 1996 års skatteavtal mellan Sverige och Kanada där följande går att läsa i avtalets artikel 27 (2):

”Nothing in the Convention shall be construed as preventing a Contracting State from imposing a tax on amounts included in the income of a resident of that state with respect to a partnership, trust, or controlled foreign affiliate, in which he has an interest.”¹⁷³

Ett, sista, tredje exempel på ett skatteavtal där Sverige genom avtalet ges möjlighet att tillämpa sin CFC-lagstiftning är avtalet mellan Sverige och USA. Detta avtal innehåller en för amerikanska skatteavtal vanligt förekommande ”savings clause” i artikel 1 (4):

”Notwithstanding any provision of the Convention except paragraph 5, the United States may tax its residents [as determined under Article 4 (Residence)], and by reason of citizenship may tax its citizens, as if the Convention had not come into effect. For this purpose, the term ”citizen” shall include a former citizen whose loss of citizenship had as one of its principal purposes the avoidance of tax, but only for a period of 10 years following such loss.”¹⁷⁴

5.2.3 Rättsfall som behandlar förhållandet mellan skatteavtal och den svensk CFC-lagstiftning

5.2.3.1 Schweiz-målet

I Schweiz-målet, RÅ 2008 ref. 24, behandlade Regeringsrätten den svenska CFC-lagstiftningen och Sveriges skatteavtal med Schweiz.¹⁷⁵ Regeringsrättens avgörande skapade en omfattande debatt och fick stå emot mycket kritik.¹⁷⁶ I målet återförsäkrade ett schweiziskt dotterbolag koncerninterna risker till sitt svenska moderbolag. Vid tillämpning av den svenska CFC-lagstiftningen i 39 a kapitlet IL ansågs det schweiziska dotterbolaget lågbeskattat. Skatterättsnämnden fick ta ställning till huruvida den CFC-lagstiftningen var oförenlig med bestämmelserna i Sveriges skatteavtal med Schweiz. Skatterättsnämnden fann att Sveriges skatteavtal med Schweiz inte hindrade Sverige från att tillämpa sin interna CFC-lagstiftning. Vidare i Regeringsrätten delade rätten skatterättsnämndens uppfattning om att Sverige hade rätt att tillämpa sin interna CFC-lagstiftning. Regeringsrätten resonerade dock inte på samma sätt som skatterättsnämnden utan grundade sitt avgörande på lagvalsmaximer. Regeringsrätten fann att lex posterior-maximen var tillämplig då en

¹⁷³ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 597

¹⁷⁴ Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) s. 597

¹⁷⁵ Pelin, Lars (2011) s. 101

¹⁷⁶ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5, s. 520, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 708, Grundström, Karl-Johan, Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel..., *Skattenytt*, 2011, s. 68

inkorporeringslag inte har någon särställning i förhållande till annan nationell lagstiftning. Följande stadgas i inkorporeringslagens 2 §:¹⁷⁷

”[Avttalets] beskattningsregler ska tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skatteskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga”.¹⁷⁸

Regeringsrätten tolkning av denna bestämmelse var att skatteavtalet inte får utvidga beskattningen så att den blir mer omfattande än vad som framgår av den interna lagstiftningen. På så sätt hindrar inte bestämmelsen Sverige från att i senare tillkommen intern lagstiftning utvidga skatteanspråket. Om det vid ett senare tillfälle skulle visa sig att det uppstår en regelkonflikt mellan intern lagstiftning och skatteavtalsbestämmelser får den uppkomna regelkonflikten lösas med hjälp av tillämpning av lagvalsmaximerna. Då konstaterade Regeringsrätten att den svenska CFC-lagstiftningen tillkommit efter skatteavtalets införlivande och att CFC-lagstiftningen behandlade just den typ av verksamhet som dotterbolaget i Schweiz bedrev. Därmed fann Regeringsrätten att den svenska CFC-lagstiftningen skulle tillämpas oavsett om en sådan tillämpning gick i strid med en tillämpning av skatteavtalets bestämmelser. Regeringsrätten fokuserade på inkorporeringslagens ställning i förhållande till annan svensk skattelagstiftning och fäste ingen vikt vid skatteavtalets folkrättsliga status. Den svenska CFC-lagstiftningen var yngre och ansågs även vara mer specifik än inkorporeringslagen. Genom att tillämpa lagvalsmaximerna *lex specialis* och *lex posterior* fann Regeringsrätten att CFC-lagstiftningen hade företräde framför bestämmelserna i skatteavtalet. Att inte Regeringsrätten vägde in några folkrättsliga aspekter i sitt avgörande har stött på mycket kritik i doktrin. Enligt artiklarna 26 och 27 i Wienkonventionen skall en stat uppfylla de i skatteavtalet avtalade åtagandena och får ej åberopa intern lagstiftning för att rättfärdiga att avtalet ej fullföljs. Lars Pelin anser att Regeringsrättens avgörande i Schweiz-målet är ett tydligt exempel på *tax treaty override*. Folkrätten har en högre hierarkisk ställning än intern rätt, menar Pelin. Av denna anledning anser han att inkorporeringslagstiftning skall ges företräde framför nationell lagstiftning vid uppkommen regelkonkurrens.¹⁷⁹

I Greklands-målet¹⁸⁰ förtydligade senare Regeringsrätten att den svenska CFC-lagstiftningen som behandlades i Schweiz-målet var avsedd just för den typen av verksamhet som var aktuell i Schweiz-målet och att den interna rätten därav skulle ha företräde framför det gällande skatteavtalet.¹⁸¹

¹⁷⁷ Pelin, Lars (2011) s. 101 f.

¹⁷⁸ Pelin, Lars (2011) s. 102

¹⁷⁹ Pelin, Lars (2011) s. 102 f.

¹⁸⁰ RÅ 2010 ref. 112

¹⁸¹ Pelin, Lars (2011) s. 104

5.2.4 Rättsfallsdiskussion

Som nämndes i genomgången av Schweiz-målet är Lars Pelin av uppfattningen att Regeringsrättens avgörande var ett tydligt exempel på skatteavtalsbrott.¹⁸² För att skatteavtalsbrott överhuvudtaget skall kunna inträffa krävs det att det föreligger en regelkonflikt. För att regelkonkurrens skall råda måste rättsreglernas tillämpningsområde sammanfalla så till den grad att det resulterar i oförenliga utgångar. Det kan även förekomma en så kallad teleologisk oförenlighet, vilket innebär att en tillämpning av två eller flera rättsregler skulle strida mot lagstiftningens syfte.¹⁸³ Genom att tillämpa derogationsprinciperna i Schweiz-målet konstaterade Regeringsrätten att det förelåg en regelkonkurrens. Detta trots att OECD uttryckt att skatteflyktbestämmelser som förhindrar missbruk av skatteavtal kan få företräde framför skatteavtalsbestämmelser utan att derogationsprinciperna tillämpas.¹⁸⁴ Detta med anledning av att OECD har inställningen att dubbelbeskattningsavtalen har som ett av sina främsta syften att motverka skatteflykt.¹⁸⁵

Att konstatera att det föreligger en regelkonflikt mellan intern lagstiftning och skatteavtalsbestämmelser kan om man förhåller sig till folkrätten endast leda till en utgång. I Wienkonventionens artikel 26 stadgas principen ”pacta sunt servanda”. De åtaganden som en traktatspart förbundit sig till skall ömsesidigt uppfyllas.¹⁸⁶ Vidare fastslår artikel 27 i Wienkonventionen att avtalsstater ej får åberopa intern lagstiftning för att rättfärdiga att traktat ej fullföljs av staten.¹⁸⁷ Då Regeringsrätten avgjorde förhållandet mellan intern rätt och skatteavtalsbestämmelserna till fördel för den interna rätten gjorde Sverige sig utan tvivel skyldigt till skatteavtalsbrott. Detta framgår även tydligt av kommentarerna till artikel 1 i FN:s modellavtal där FN betonar skatteavtal är underordnade folkrätten vid en regelkonflikt.¹⁸⁸ Mer om FN:s modellavtal går att läsa i kapitel 5.4.

¹⁸² Pelin, Lars (2011) s. 103

¹⁸³ Aldén, Stefan (1998) s. 42 ff.

¹⁸⁴ Sellander, Ann-Sophie, I kölvattnet av RÅ2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010: 2, s. 193

¹⁸⁵ Arnold, Brian J, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, *Bulletin for International Taxation*, June 2004 (vol. 58) No. 6, s. 244 f.

¹⁸⁶ Pelin, Lars (2011) s. 87

¹⁸⁷ Dahlberg, Mattias (2000) s. 305

¹⁸⁸ Kulcsár, Tamás och Rogers-Glabush, Julie, Treaty Override: Reviving a Long-Rorgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 411

I konstitutionellt hänseende är det inget som hindrar Sverige från att begå skatteavtalsbrott. Både Hultqvist, Kleist och Le Gall är överrens om att en dualistisk stat ur en rent konstitutionell synvinkel inte kan göra sig skyldig till skatteavtalsbrott. Enligt 10 kap. 3 § RF har Sverige rätt att stifta lagar som står i strid med de svenska gällande skatteavtalen. När väl riksdagen infört lagstiftning som står i konflikt med gällande skatteavtal är det endast upp till domstolarna att avgöra regelförhållandet.¹⁸⁹

Om man ser till traktatsparternas gemensamma avsikt med traktatet vore det ytterst osannolikt att Schweiz skulle förespråka att intern rätt skulle ha företräde framför skatteavtalsbestämmelser. Detta med anledning av att das Schweizerisches Bundesgericht sedan 1980-talet vid ett flertal tillfällen avgjort liknande mål utifrån en fördragskonform tolkning, vilket har resulterat i att folkrätt fått företräde framför intern rätt.¹⁹⁰

Som Hultqvist uttrycker är det problematiskt att stater har skilda syner på folkrättens ställning i förhållande till intern rätt. Även om Sverige inte gör något fel rent konstitutionellt när man som dualistisk stat bryter mot ett skatteavtal kan detta få negativa konsekvenser. Ett grundläggande syfte vid rättslig argumentation är att bringa harmoni i rättsordningen. Av denna anledning finns det ett tydligt motiv i att följa folkrätten genom att tillämpa en fördragskonform tolkning.¹⁹¹

5.3 Den svenska skatteflyktslagen

Den svenska skatteflyktslagen har införts, reviderats, upphävts och återinförts genom åren. Senast ändringen var år 1998, därefter har lagen varit oförändrad. Skatteflyktsbegreppet har dubbla innebörder, en allmän företeelse och en typ av förfaranden där skatteflyktslagen går att tillämpas. Den allmänna företeelsen definierades enligt 1953 års skatteflyktskommitté som transaktioner där lagens ordalydelse och tillämpning i praxis har följts, men där den skatteskyldige ändå uppnått resultat som ur allmän synvinkel måste betraktas som otillfredsställande. Skatteflyktsbegreppet i lagens mening stadgas i generalklausulen i 2 § i

¹⁸⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 712, Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

¹⁹⁰ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 639

¹⁹¹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527

skatteflyktslagen.¹⁹² Vid beskattningen skall enligt skatteflyktslagen ingen hänsyn tas till rättshandlingen om:

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skatteskyldige,
2. den skatteskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgått genom förfarandet.¹⁹³

5.3.1 Rättsfall som behandlar förhållandet mellan skatteavtal och den svensk skatteflyktslagen

5.3.1.1 Den andra Peru-domen

Första gången skatteflyktslagens tillämplighet prövades i högsta instans var i HFD 2012 ref. 20, även kallad den andra Peru-domen. Då Kammarrätten i Stockholm och Kammarrätten i Jönköping hade behandlat frågan hade domstolarna kommit fram till skilda slutsatser.¹⁹⁴

I HFD 2012 ref. 20 var det före detta skatteavtalet mellan Sverige och Peru för andra gången uppe för prövning i högsta instans. Frågan som Högsta förvaltningsdomstolen fick ta ställning till i målen var om Sverige hade rätt att beskatta den utskiftningslikvid som skiftades ut till en i Sverige obegränsat skatteskyldig person som en följd av en likvidation av det peruanska företaget Kappa. Skatteverket var av uppfattningen att Sveriges skatteavtal med Peru motsatte en sådan beskattning men att Sverige kunde beskatta utskiftningslikviden genom att tillämpa skatteflyktslagen. Den skatteskyldige ansåg dock att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas då detta skulle strida mot bestämmelserna i Sveriges skatteavtal med Peru.¹⁹⁵

HF konstaterade att det i skatteflyktslagen inte uttryckts några undantag för rättshandlingar omfattade av skatteavtal. HF var även tydliga med att Sveriges skatteavtal med Peru inte innehöll några bestämmelser som skulle stå i strid mot en tillämpning av skatteflyktslagen. Då möjligheten att tillämpa interna skatteflyktsbestämmelser i en situation omfattad av ett skatteavtal skall

¹⁹² Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2009) s. 697 f.

¹⁹³ 2§ Lag (1995:575) mot skatteflykt

¹⁹⁴ Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 586

¹⁹⁵ Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 587

undersökas skall man enligt HF söka den gemensamma partsavsikten i avtalet. HF konstaterade att det i Sveriges avtal med Peru inte fanns någonting som gav uttryck för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit emot en tillämpning av intern skatteflyktslagstiftning på transaktioner som innebär missbruk av skatteavtalet. Det krävdes därmed inget uttryckligt stöd för att avtalsstaterna skulle få tillämpa sina interna skatteflyktsregler, då det enligt HF räckte med frånvaro av bestämmelser som motsatte tillämpning av intern skatteflyktslagstiftning. Då HF fört resonemanget ovan utan att hänvisa till kommentarerna till OECD:s modellavtal och då Peru inte var medlem i OECD då skatteavtalet mellan Sverige och Peru undertecknades drar Maria Hilling slutsatsen att domstolen har betraktat skatteavtalet som en del av det svenska rättssystemet.¹⁹⁶

5.4 Rättsfallsdiskussion

OECD:s inställning till skatteflykt behandlas i kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal.¹⁹⁷ Inställningen i doktrin var fram till och med år 2003 att interna skatteflyktsbestämmelser ej fick tillämpas om skatteavtalen inte hänvisade till de aktuella bestämmelserna i avtalen. Från och med år 2003 har OECD föreskrivit att ett av skatteavtalen syfte är att motverka skatteflykt.¹⁹⁸ Genom ändringarna år 2003 har det blivit lättare för staterna att tillämpa interna skatteflyktsbestämmelser då bevisbördan numera är riktad mot den skatteskyldige, som då måste visa på att en intern skatteflyktsbestämmelse inte får tillämpas på grund av bestämmelserna i statens skatteavtal.¹⁹⁹ I kommentarerna till OECD:s modellavtal uttrycks följande i p. 9.5:

” ... A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.”²⁰⁰

OECD är av uppfattningen att de förmåner som skatteavtalen kan medföra inte skall få utnyttjas av skattesubjekt som genomför transaktioner där det huvudsakliga syftet är att erhålla förmåner.²⁰¹ Om de internrättsliga

¹⁹⁶ Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 587 f.

¹⁹⁷ Kommentaren till art. 1 p. 7-26 i OECD:s modellavtal

¹⁹⁸ Arnold, Brian J, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, *Bulletin for International Taxation*, June 2004 (vol. 58) No. 6, s. 244 f.

¹⁹⁹ Arnold, Brian J, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, *Bulletin for International Taxation*, June 2004 (vol. 58) No. 6, s. 258 & Martin Jiménez, Adolfo J., The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries, *Bulletin for International Taxation*, January 2004 (vol. 58) no. 1, s. 18

²⁰⁰ Kommentaren till art. 1 p. 9.5 i OECD:s modellavtal

²⁰¹ Martin Jiménez, Adolfo J., The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries, *Bulletin for*

skatteflyktsbestämmelserna är en del av det interna systemet för att avgöra om skatteskyldighet föreligger skall skatteflyktsbestämmelserna inte påverkas av reglerna i skatteavtalet enligt OECD.²⁰² OECD poängterar dock i p. 22.2 i kommentarerna till art. 1 att även om skatteflyktsreglerna inte strider mot skatteavtalen så är det huvudsakliga syftet med ett skatteavtal att undanröja dubbelbeskattning. OECD uttrycker sig på följande sätt:

” Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused.”²⁰³

I doktrin har framförts att avgörandet huruvida en skatteflyktstransaktion är att betrakta som ett otillbörligt utnyttjande av skatteavtalet eller ej bör göras utifrån en avtalstolkning där folkrättsliga tolkningsprinciper tillämpas.²⁰⁴

Bob Michel ställer sig frågan huruvida en stat följer eller bryter mot sina skatteavtal då den tillämpar sin interna skatteflyktslagstiftning. Michel har dragit slutsatsen att en tolkning av kommentarerna till OECD:s modellavtal inte är förenlig med folkrätten. En tillämpning av interna skatteflyktsregler går inte i linje med den folkrättsliga principen ”pacta sunt servanda”. Genom att tillämpa interna skatteflyktsregler gör staten sig skyldig till skatteavtalsbrott, vilket skadar en stats anseende och leder till en minskad trovärdighet. Michel anser att det vore rimligt att stater refererar till sina interna skatteflyktslagstiftningar i skatteavtalen, vilket i dagslägget endast görs av ett fåtal stater. Genom att införa någon form av motsvarighet till det som i amerikansk rätt kallas för ”saving clauses” hade stater kunnat undvika att vid upprepade tillfällen bryta mot folkrätten. Vid förhandlingar av traktat borde traktatsparterna ha som gemensamt intresse att motverka skatteflykt.²⁰⁵ Ann-Sophie Sellander är inne på samma spår som Bob Michel, hon lyfter även fram att skatteavtalen borde innefatta tydliga bestämmelser rörande skatteflykt. Istället för att som mest bara nämna att motverkande av skatteflykt är ett primärt syfte med skatteavtalet skulle avtalen genom att innehålla tydliga skatteflyktsregleringar lösa problematiken angående internrättens förhållande till skatteavtalen.²⁰⁶ Det känns som att det vore mest rimligt att utgå ifrån att

International Taxation, January 2004 (vol. 58) no. 1, s. 19 & Kommentaren till OECD modellavtal p. 9.4

²⁰² Kommentaren till art. 1 p. 9.2 och 22.1 i OECD:s modellavtal

²⁰³ Kommentarererna till art. 1 p. 22.2 i OECD:s modellavtal

²⁰⁴ Martin Jiménez, Adolfo J., The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries, *Bulletin for International Taxation*, January 2004 (vol. 58) no. 1, s. 19

²⁰⁵ Michel, Bob, Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 419

²⁰⁶ Sellander, Ann- Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010:2, s.204

skatteavtal som ej innefattar ”saving clauses” ej heller haft för avsikt att tillåta skatteflyktsbestämmelser.

FN har arbetat fram ett modellavtal som har till avsikt att tillämpas mellan i-länder och u-länder.²⁰⁷ I kommentarerna till artikel 1 i FN:s modellavtal framgår att konflikter mellan skatteavtal och interna skatteflyktsbestämmelser kan uppkomma. Vid sådana regelkonflikter understryker FN att skatteavtal underordnas folkrätten. FN:s nya syn på förhållandet mellan skatteavtal och folkrätt kommer troligen skapa debatt rörande skatteflyktsreglers tillämplighet. Tamás Kulcsár och Julie Rogers-Glabush anser att det är problematiskt att OECD och FN inte delar samma uppfattning i denna fråga och det skall troligen mycket till för att OECD helt ska ändra uppfattning.²⁰⁸

Då HF fört resonemanget ovan utan att hänvisa till kommentarerna till OECD:s modellavtal och då Peru inte var medlem i OECD då skatteavtalet mellan Sverige och Peru undertecknades drog Hilling slutsatsen att HF betraktade skatteavtalet som en del av det svenska rättssystemet.²⁰⁹ Detta innebär därmed att HF antingen varit av uppfattningen att inkorporeringslagen ej varit i konflikt med den svenska skatteflyktslagen eller att lagvalsmaximerna varit tillämpliga. Om någon av lagvalsmaximerna tillämpats bör det troligen ha varit lex posterior-maximen, förutsatt att HF inte varit av uppfattningen att skatteflyktslagen gick att betrakta som lex specialis.

²⁰⁷ Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2009) s. 623

²⁰⁸ Kulcsár, Tamás och Rogers-Glabush, Julie, Treaty Override: Reviving a Long-Rorgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 411

²⁰⁹ Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, s. 587 f.

6. Den enskildes möjlighet att få ut sin rätt vid beskattning i strid med ett skatteavtal

6.1 Inledning

Det var inte förrän då prop. 1972:5 röstades igenom i Sveriges riksdag som det allmänna, det vill säga stat och kommun, ålades ansvar för person-, sak-, och ren förmögenhetsskada. Tidigare kunde den skadedrabbade endast kräva skadestånd av den enskilda tjänstemannen som vållat skadan.²¹⁰ Möjligheten att föra talan mot det allmänna har ökat i takt med att Sverige åtagit sig internationella förpliktelser. Numera kan nationella domstolar i Sverige ålägga staten att utge skadestånd om något enskilt rättssubjekt lidit skada genom att svenska staten inte genomfört ett EU-direktiv. Europadomstolen kan även utdöma skadestånd till den som lidit skada då svenska staten brutit mot Europakonventionen.²¹¹ Det som kommer att tas upp i det här kapitlet är det allmännas ansvar enligt skadeståndslagen vid fel eller försummelse. Detta för att finna svar på fråga om vilka möjligheter den enskilde har till att få ut sin rätt vid en felaktig beskattning.

6.2 Begreppet myndighetsutövning

Ett centralt begrepp då man i skadeståndslagen talar om det allmännas ansvar är myndighetsutövning. I 3 kap. 2 § SkL regleras det allmännas ansvar vid myndighetsutövning enligt följande:

”Staten och kommun skall ersätta

1. personskada, sakskada eller ren förmögenhetsskada, som vållas genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning i verksamhet för vars fullgörande staten eller kommunen svarar, och

2. skada på grund av att någon annan kränks på sätt som anges i 2 kap. 3 § genom fel eller försummelse vid sådan myndighetsutövning.”²¹²

Begreppet myndighetsutövning avser beslut och åtgärder som stat och kommun ansvarar för och som ger uttryck för den enskildes beroendeställning till det

²¹⁰ Bengtsson, Bertil, Skärpt ansvar för oriktiga myndighetsåtgärder, *Svensk Juristtidning*, 1988 s. 610

²¹¹ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) s. 443 f.

²¹² 3 kap. 2 § SkL

allmänna. Det allmänna har rätt att bestämma över sina medborgares rättigheter och skyldigheter och utöva kontroll över den enskilda på ett sätt som är exklusivt för stat och kommun. Rådgivning och annan typ av serviceverksamhet som utövas av stat och kommun innefattas inte i begreppet myndighetsutövning enligt den definition som görs i skadeståndslagen.²¹³ Att skattemyndighetens ansvar för att bestämma hur mycket den enskilde skall betala i skatt ger uttryck för den enskildes beroendeställning till det allmänna råder det inga tvivel om.²¹⁴ Att skatteverkets arbete med att beskatta skall räknas som myndighetsutövning enligt skadeståndslagen framgår av förarbetena till skadeståndslagen. I prop. 1972:5 uttrycks att den enskilde har rätt till skadestånd med anledning av felaktiga administrativa beslut i skatteärenden som leder till att den enskilde får betala in för mycket skatt till det allmänna. Något förtydligande om detta i lagen ansågs, av vad som framkommer av förarbetena, inte vara behövligt.²¹⁵

6.3 Fel eller försummelse

För att det allmänna skall bli skadeståndsansvarigt, enligt 3 kap. 2 § i SkL för den skada som uppstår krävs det fel eller försummelse vid myndighetsutövningen. Vållandebedömningen skall vara objektiv, men den påverkas vanligen den speciella situation som uppstår i förhållandet mellan en enskilde och det allmänna. Den enskildes beroendeställning i förhållande till myndigheten, inte minst vid beskattning, utgör skäl för att större aktsamhetskrav kan ställas ifrån myndighetens sida.²¹⁶ Justitiekanslern påpekade i förarbetena till skadeståndslagen att det kunde vara motiverat att vidga skadeståndsmöjligheterna mot det allmänna inom områden såsom beskattning.²¹⁷ Även ett ekonomiskt perspektiv talar för ett utökat skadeståndsansvar i samband med myndighetsutövning eftersom en skada som är betydelsefull för den enskilde vanligen inte påverkar det allmänns kostnader i särskilt stor utsträckning, då dessa kostnader i slutändan slås ut på skattebetalarna.²¹⁸ Så resonades det inte till en början i lagens förarbeten då det fanns en rädsla för reformens ekonomiska konsekvenser.²¹⁹ Dock är det svårt att kräva att myndighetsutövningen skall ske helt felfri då mycket beslutsfattande skall ske av tjänstemän med kort varsel. Därtill skall man ha i åtanke att myndighetsärenden många gånger kan vara komplicerade och att tjänstemännen måste fatta beslut utifrån ett flertal lagar och

²¹³ Bengtsson, Bertil (2001) s. 43 f., Hellner, Jan, Radetzki, Markus (2006) s. 448

²¹⁴ Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) s. 103

²¹⁵ Prop. 1972:5 s. 497 f. & s. 512

²¹⁶ Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) s. 106, Bengtsson, Bertil (2001) s. 56

²¹⁷ Prop. 1989/90:42 s. 40

²¹⁸ Prop. 1989/90:42 s. 6

²¹⁹ Bengtsson, Bertil, Skärpt ansvar för oriktiga myndighetsåtgärder, *Svensk Juristtidning*, 1988 s. 610 f.

föreskrifter.²²⁰ Att tillämpa ett utökat skadeståndsansvar i samband med myndighetsutövning kan få oönskade effekter på skattemyndighetens arbete då detta kan leda till en icke önskvärd återhållsamhet från myndighetens sida.²²¹ Utifrån resonemanget ovan kan det enligt Bengtsson finnas anledning att mildra vållandebedömningen, men det kan även finnas skäl för en strängare bedömning.²²² Vid en vållandebedömning kan man kumulera fel hos stat och kommun. Detta innebär att exempelvis skattemyndigheten inte kan frångå sitt ansvar för ett begånget fel genom att skylla på att kommun eller statlig myndighet lämnat ut felaktiga uppgifter om den enskilde.²²³ Vid myndighetsutövning ansvarar det allmänna för anonyma fel. Det krävs inte att man kan visa vilken tjänsteman som begått felet för att det allmänna skall kunna bli ansvariga för den uppkomna skadan.²²⁴ Som nämns i kap. 4.2 i uppsatsen framgår det av prop. 1972:5 att den enskilde har rätt till skadestånd vid felaktiga taxeringsbeslut som får till följd att den enskilde får betala en för hög skatt.²²⁵ I 1989 års promemoria klargörs det att vid en vållandebedömning bör vikt fästas vid vilken myndighet det är som har felat. Större krav bör ställas på myndigheter såsom skatteverk, domstolar och kronofogdar jämfört med exempelvis kommunala organ.²²⁶ Värt att nämnas är att om den enskilde drabbas genom att en rättighet enligt Europakonventionen åsidosatts av en myndighets felbedömning kan ett strängare skadeståndsansvar anses motiverat.²²⁷

6.4 Kausalitet och bevisfrågor

För att skadestånd skall bli aktuellt är en grundläggande förutsättning att det allmännas handlande eller underlåtenhet att handla orsakat den uppkomna skadan. Detta orsakssamband benämns vanligen kausalitet. Det framkommer inte i SkL hur kausalitetsbedömningen skall genomföras. Vanligen är det inga svårigheter att fastställa om det finns ett orsakssamband mellan en handling och en uppkommen skada. Dock förekommer det fall då den inträffade skadan är så pass avlägsen i förhållande till handlandet att det bör ifrågasättas om det finns kausalitet.²²⁸ När kausaliteten skall bedömas bör man ställa frågan huruvida vållandet varit en nödvändig betingelse²²⁹ för skadans inträffande. Om vållandet endast haft ringa inverkan på skadan skall det inte anses ha varit en nödvändig betingelse för den

²²⁰ Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland, (2011) s. 106

²²¹ Prop. 1989/90:42 s. 7

²²² Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) s. 106

²²³ NJA 1987 s. 954, Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) s. 107

²²⁴ Bengtsson, Bertil (2001) s. 56

²²⁵ Prop. 1972:5 s. 497 f.

²²⁶ Bengtsson, Bertil (2001) s. 59

²²⁷ NJA 2007 s. 862, Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) s. 111

²²⁸ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) s. 81

²²⁹ Latin: ”conditio sine qua non”

uppkomna skadan. Betingelsen måste vanligen vara den utlösande faktorn till att skadan inträffar. Vållandet skall vara en tillräcklig betingelse för skadan för att det skall finnas kausalitet.²³⁰

Huvudregeln är att den skadelidande skall bevisa att motparten har orsakat den uppkomna skadan. För det mesta brukar rätten göra en bedömning utifrån hur händelseförloppet hade sett ut om inte vållandet inträffat. Om det utifrån rättens bedömning går att fastställa att det är säkert eller klart osannolikt att skadan skulle ha uppkommit om inte vållandet hade inträffat blir den oaktsamme skadeståndsansvarig.²³¹

Högsta domstolen har uttalat följande:

”En grundsats inom skadeståndsrätten är att det skall föreligga adekvat kausalitet mellan en handling och en inträffad skada för att skadestånd skall kunna utgå. Genom kravet på adekvat kausalitet förhindras att alltför oväntade och avlägsna skadeverkningar ersätts.”²³²

”Kravet på adekvat kausalitet mellan handling och inträffad skada innebär att skadan skall för en person med kännedom om alla föreliggande omständigheter ha framstått som en beräknelig och i viss mån typisk följd av det skadegörande beteendet.”²³³

Det råder inga tvivel om att den enskilde har rätt till skadestånd med anledning av felaktiga administrativa beslut i skatteärenden som leder till att den enskilde får betala in för mycket skatt till det allmänna. Detta framgår tydligt i förarbetena till skadeståndslagen.²³⁴

6.5 Beräkning av ersättningen

Den skadedrabbade kan vid ren förmögenhetsskada få ersättning för kostnader som uppstått på grund av det allmännas felaktiga beslut. Det kan vara svårt att fastsätta vilken förlust som uppstått till följd av det allmännas oriktiga beslut. En bedömning får göras utifrån hur händelseförloppet troligen hade utvecklats vid ett korrekt beslutsfattande.²³⁵ I förarbetena till skadeståndslagen framgår det att då ett felaktigt myndighetsbeslut leder till att en enskild person får betala en för hög skatt bör ett skadestånd dömas ut som till sin storlek motsvarar vad den enskilde skattetalaren felaktigt tvingats betala in till det allmänna.²³⁶

²³⁰ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) s. 82

²³¹ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) s. 83

²³² NJA 1993 s. 41 I och II, Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) s. 84

²³³ NJA 1998 s. 893, Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) s. 84

²³⁴ Prop. 1972:5 s. 497 f. & s. 512

²³⁵ Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) s. 463

²³⁶ Prop. 1972:5 s. 355

6.6 Justitiekanslerns uppgift

Justitiekanslern företräder staten i mål där den enskilda riktar skadeståndsanspråk mot det allmänna rörande felaktigt myndighetsbeslut, överträdelse av EU-rätten, överträdelse av Europakonventionen mm. Detta framgår av 3 § förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten.²³⁷ Justitiekanslern företräder inte bara staten utan arbetar även med att utöva tillsyn över myndigheter och deras tjänstemän. Tillsynen utövas för att försäkra att det allmänna efterlever lagar och andra författningar. Det är upp till justitiekanslern att avgöra om en enskilds anmälan skall leda till att åtgärder vidtas. En viktig begränsning i justitiekanslerns befogenhet är att tillsyn enligt grundlagen ej får utövas mot domstolarna. Justitiekanslern får inte lägga sig i domstolarnas arbete genom att påverka hur ett ärende skall avgöras i domstol. Justitiekansler får inte heller ändra beslut som fattats av andra myndigheter. I mål där det allmänna uppenbart har begått fel och den enskilde har rätt till ersättning kan justitiekanslern reglera skadeståndsanspråk på frivillig väg. Denna möjlighet har till syfte att avlasta domstolarna. Den som yrkar ersättning måste kunna påvisa att fel har begåtts av det allmänna, att det finns ett orsakssamband mellan myndighetsfelet och skadan som uppstått och att den begärda ersättningen är skälig i förhållande till skadan.²³⁸

6.7 Finns det möjlighet att tillämpa Europakonventionen?

Då alla medlemsstater i Europarådet numera är bundna av Europakonventionen²³⁹ är även Sverige det.²⁴⁰ Det stadgas även i svensk grundlag att Sverige är förpliktat att följa Europakonventionen, vilket framgår av 2 kap. 19 § RF.²⁴¹ I Europakonventionen stadgas bland annat legalitetsprincipen som tidigare nämnts, men även egendomsskyddet. Egendomsskyddet lyder enligt följande:

”Varje fysisk eller juridisk person skall ha rätt till respekt för sin egendom. Ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag och folkrättens allmänna grundsatser. Ovanstående bestämmelser inskränker dock inte en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att

²³⁷ Justitiekanslerns hemsida (<http://www.jk.se/Rattengangar/skadestand-m-m.aspx>, 2013-11-25 09.32)

²³⁸ Justitiekanslerns hemsida (<http://www.jk.se/Justitiekanslern.aspx>, 2013-12-08 12:51)

²³⁹ Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

²⁴⁰ Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper (2011) s. 58

²⁴¹ 2 kap. 19 § RF

reglera nyttjandet av egendom i överensstämmelse med det allmännas intresse eller för att säkerställa betalning av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.”²⁴²

I ett antal rättsfall bland annat i Dangeville behandlades egendomsskyddet i Europakonventionens artikel 1 i första tilläggsprotokollet. Rättsfallet behandlar ett bolag av försäkringsmäklare som betalat en felaktig mervärdesskatt. Enligt ett EU-direktiv skulle försäkringstransaktioner ej mervärdesbeskattas. Dock fick Frankrike uppskov med att införa detta direktiv. Bolaget begärde att den felaktigt inbetalda skatten skulle återbetalas. Högsta förvaltningsdomstolen i Frankrike, Conseil d’Etat, gav avslag på bolagets yrkande och hänvisade till bestämmelser i nationell rätt. Bolaget väckte ny talan, denna gång rörde det sig om en skadeståndstalan med anledning av att Frankrike inte infört EU-direktivet i tid. Conseil d’Etat avslög även denna gång bolagets begäran. Målet gick till Europadomstolen, vilken slutligen fann att Conseil d’Etat genom sitt avgörande hindrat bolaget från att få den ersättning som bolaget haft rätt till enligt EU-rätten. Europadomstolen konstaterade att artikel 1 rörande egendomsskyddet hade kränkts och att detta inte gick att rättfärdiga av det allmänna intresset.²⁴³

6.8 Möjligheten till skadestånd vid felaktig beskattning på grund av skatteavtalsbrott

Då förhållandet mellan folkrätt och intern rätt skiljer sig mellan olika stater beroende på hur staternas rättssystem är uppbyggda är det svårt att fastställa när ett skatteavtalsbrott de facto har skett.²⁴⁴ Folkrättsliga förespråkare anser att traktat har företräder framför intern rätt och att även dualistiska stater borde fullfölja sina internationella förpliktelser även om de står i strid med nationell rätt. Ett sådant synsätt hade resulterat i att dualistiska stater hade övergått till att bli monistiska. David Kleist menar att Sveriges riksdag har rätt till att stifta lagar som står i konkurrens med traktat. Samtidigt menar Kleist att man bör utgå ifrån att riksdagen inte medvetet instiftar lagar som kan stå i strid med folkrättsliga förpliktelser.²⁴⁵ Le Gall anser att problematiken med skatteavtalsbrott endast förekommer i stater som tillämpar ett monoteistiskt system. I dualistiska stater gäller, enligt Le Gall, lex posterior-principen.²⁴⁶ Anders Hultqvist stödjer Le Galls åsikt och menar att det ur en rent formell konstitutionell synvinkel inte går att påvisa att en dualistisk stat gjort sig skyldig till tax treaty override då folkrätten ej kan betraktas som bindande rättsnormer för en dualistisk stat. Då folkrättsliga och

²⁴² Fast, Katarina, Om skyddet mot retroaktiv beskattning – i belysning av Regeringsformen och Europakonventionen, *Skattenytt*, 2011, s. 129

²⁴³ Danelius, Hans, Europadomstolens domar – andra kvartalet 2002, *Svensk Juristtidning*, 2002, s. 612 f.

²⁴⁴ Hilling, Maria (2005) s. 52 f., Amatucci, Andrea (2012) s. 167

²⁴⁵ Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 712

²⁴⁶ Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

konstitutionella utgångspunkter står i strid med varandra anser Hultqvist att man i första hand bör utgå ifrån den konstitutionella rätten.²⁴⁷

Då folkrättens ställning i förhållande till internrätten skiljer sig beroende på om en stat tillämpar ett monistiskt eller ett dualistiskt rättssystem och kan det för den enskilde vara svårt att förutse vad en transaktion resulterar i för slutlig beskattning. Det är inte möjligt att kräva svenska staten på skadestånd med anledning av att Sverige brutit mot ett gällande skatteavtal då Sverige som dualistisk stat inte bryter mot sin konstitution vid genomförande av en beskattning enligt de interna CFC- eller skatteflyktsreglerna.²⁴⁸ Ytterligare en omständighet som talar emot möjligheten att föra talan mot svenska staten är att skatteavtalets förhållande till intern rätt oftast avgörs genom ett domstolsavgörande. I detta skede har riksdag, regering eller annan myndighet inget inflytande enligt 11 kap. 3 § RF.²⁴⁹ Om först en nationell domstol avgör att svensk intern rätt skall ha företräde framför ett gällande skatteavtal och detta resulterar i att Sverige gör sig skyldigt till skatteavtalsbrott känns det motsägelsefullt att även skadeståndstalan skall avgöras av nationell domstol.²⁵⁰

Att Sverige tydligt bryter mot folkrätten när man vid uppkommen regelkonflikt ger intern lagstiftning företräde framför skatteavtalsbestämmelser är många ense om.²⁵¹ En intressant fråga som uppkommer är vilka möjligheter den enskilde har att föra talan mot svenska staten i Europadomstolen med hänvisning till Europakonventionen. I det franska Dangeville-målet, som behandlar mervärdesbeskattning, förde ett franskt bolag talan mot franska staten. Europadomstolen fick ta ställning till huruvida egendomsskyddet i artikel 1 hade kränkts. Europadomstolen fann slutligen att så var fallet och att det inte kunde rättfärdigas av det allmänna intresset.²⁵²

²⁴⁷ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527

²⁴⁸ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527, Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 712, Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

²⁴⁹ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527

²⁵⁰ Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

²⁵¹ Michel, Bob, Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 419, Pelin, Lars (2011) s. 103, Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004, s. 5

²⁵² Danelius, Hans, Europadomstolens domar – andra kvartalet 2002, *Svensk Juristtidning*, 2002, s. 612 f.

7. Slutsats

Eftersom att stater är suveräna väljer de själva vilka förpliktelser de vill åta sig. Folkrätten innehåller därför de bestämmelser som staterna själva vill att folkrätten skall innehålla. Det kan vara problematiskt att stater sitter på dubbla roller, både som lagstiftare och som folkrättssubjekt. Av denna anledning kan gränsen ibland vara hårfin mellan att agera folkrättsstridigt och att skapa nya normer inom folkrätten. Det är av denna anledning många gånger svårt att fastställa när en stat har agerat rättsstridigt.²⁵³ Dock är Wienkonventionen tydlig med att man genom att ingå ett traktat är förbunden av att följa principen ”pacta sunt servanda”. Det framgår även tydligt i Wienkonventionen att avtalsstater inte kan rättfärdiga att de ej fullföljer förpliktelserna som stadgats i traktatet genom att hänvisa till intern lagstiftning.

Som framgått i uppsatsen är synen på förhållandet mellan folkrätt och intern rätt varierande mellan olika stater. Olika länder behandlar normkollisionen på olika sätt. I vissa stater tillmäts skatteavtal företräde framför intern rätt i den konstitutionella rätten. Andra stater tillämpar system med oskrivna konstitutionella bestämmelser som även dessa ger skatteavtal företräde framför nationell lagstiftning. Det finns även stater vars konstitutionella rätt inte behandlar problematiken med regelkonflikt mellan folkrätt och intern rätt. Sverige har valt att inte behandla denna fråga överhuvudtaget i sin konstitutionella rätt.²⁵⁴ Anders Hultqvist stödjer Le Galls åsikt och menar att det ur en rent formell konstitutionell synvinkel inte går att påvisa att en dualistisk stat gjort sig skyldig till skatteavtalsbrott då folkrätten ej kan betraktas som bindande rättsnormer för en dualistisk stat. Då folkrättsliga och konstitutionella utgångspunkter står i strid med varandra anser Hultqvist att man i första hand bör utgå ifrån den konstitutionella rätten.²⁵⁵ Det är således orimligt att anta att den enskilde kan kräva svenska staten på skadestånd för beskattning i strid mot ett gällande skatteavtal. Det svenska rättssystemet går i linje med andra dualistiska staters syn på förhållandet mellan intern rätt och skatteavtalsrätt.

²⁵³ Linderfalk, Ulf (2009) s. 23

²⁵⁴ Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 635

²⁵⁵ Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 1010:5, s. 525-527

Förutsägbarheten har en viktig betydelse inom det skatterättsliga området och av denna anledning spelar legalitetsprincipen en viktig roll med kravet på att det ska finnas möjlighet för fysiska och juridiska skattebetalare att kunna göra en bedömning av vilka rättsliga konsekvenser ett handlande medför. Man kan ifrågasätta förutsägbarheten då det är oklart vilken ställning internationella förpliktelser har i förhållande till nationell rätt. Något som är karakteristiskt för en rättsstat är att rättssäkerhet råder. Att rättssäkerhet råder i en stat tydliggörs av att lagar och förordningar först antas genom en etablerad process och att det allmänna därefter är förpliktad att följa dessa lagar och förordningar. Detta tillvägagångssätt utgör ett skydd för den enskilde från att utsättas för rättsövergrepp av det allmänna. I dualistiska stater, såsom Sverige, pekar mycket på att staten numera kan ingå internationella traktat utan att anpassa sin nationella rätt efter de antagna förpliktelserna. Då det kommer till skatteavtalsrätten är det nog lätt att den enskilde upplever att stater som Sverige tillämpar sitt dualistiska system som en skälig orsak att helgardera sig mot skatteundvikande transaktioner. När frågan landar i domstol kan man i och med sitt dualistiska system föra resonemang som både talar för att traktat har företräde framför nationell rätt och att nationell rätt har företräde framför traktat. Av denna anledning är det svårt för den enskilde att förutse vad den slutliga utgången blir. Le Gall jämför svårigheterna som en domstol ställs inför då det skall avgöras vilken ställning intern rätt har i förhållande till ett skatteavtal med en läkares möjlighet att hjälpa en patient som har en felaktig diagnos.²⁵⁶

Den harmonisering mellan rättssystemen som folkrätten haft till syfte att skapa har inom skatteavtalsrätten endast skapat ett stort mått av osäkerhet. Staters arbete med att motverka skatteflykt har numera blivit så pass långtgående att den folkrättsliga principen ”pacta sunt servanda” håller på att mista sin betydelse. Tamás Kulcsár och Julie Rogers-Glabush sammanfattar det förändrade synsättet på tax treaty override inom OECD enligt följande:

”Formerly, a breach of tax treaties led to a penalty; now it is only worth a yellow card. A yellow card that is worth the risk in order to be victorious in the end!”²⁵⁷

Då motverkningsåtgärder mot skatteflykt i grunden är positivt, vore det som Bob Michel och Ann-Sophie Sellander påpekar vara lämpligt att stater reglerar detta tydligt i sina skatteavtal. På så sätt hade dualistiska stater som Sverige kunna fortsätta att arbeta aktivt

²⁵⁶ Le Gall, Jean Pierre (2007) s. 381

²⁵⁷ Kulcsár, Tamás och Rogers-Glabush, Julie, Treaty Override: Reviving a Long-Rorgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 413

mot skatteflykt samtidigt som man i fortsättningen hade kunnat undgå att bryta mot folkrätten.²⁵⁸

För framtida forskning vore det intressant att se om FN:s ställningstagande för folkrättens företrädare framför intern rätt kommer att ha någon påverkan på OECD:s ståndpunkt.²⁵⁹ Det vore även intressant att se om det finns möjlighet för den enskilde att vid skatteavtalsbrott föra talan mot staten i Europadomstolen.

²⁵⁸ Michel, Bob, Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 419, Sallander, Ann- Sophie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, *Svensk Skattetidning*, 2010:2, s. 204

²⁵⁹ Kulcsár, Tamás och Rogers-Glabush, Julie, Treaty Override: Reviving a Long-Rorgotten Debate in the Name of Anti-Avoidance, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 411

Källförteckning

Offentligt tryck

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1995:575) mot skatteflykt

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform

Skadeståndslag (1972:207)

Propositioner

Prop. 1993/94:117, Inkorporering av Europakonventionen och andra fri och rättighetsfrågor

Prop. 1989/90:42, om det allmännas ansvar enligt skadeståndslagen

Prop. 1972:5, Kungl. Maj:ts proposition med förslag till skadeståndslag m.m.

Rättsfall

EU-domstolen

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD dom 2013-03-15, mål nr. 5686-11, 5687-11

HFD 2012 ref. 30

HFD 2012 ref. 20

Regeringsrätten

RÅ 2010 ref. 112

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2004 not. 59

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1996 ref. 38

RÅ 1995 ref. 69

RÅ 1991 ref. 107

Högsta domstolen

NJA 2007 s. 862

NJA 1998 s. 89
NJA 1993 s. 41 I och II
NJA 1987 s. 954

Kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg dom 2013-04-05, mål nr. 5379-5382-10

Frankrike

SA Schneider Electric, Conseil d'Etat (dom 2002-06-28), nr. 232276

Société Anonyme Dangeville mot Frankrike (dom 2002-04-16), 36677/97

Litteratur

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

Amatucci, Andrea (2012) *International Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Nederländerna, Andra upplagan

Barker, Philip (1994) *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital of 1992*, Sweet & Maxwell, London, Andra upplagan

Bengtsson, Bertil (2001) *Det allmännas ansvar: enligt skadeståndslagen*, Norstedts Juridik, Stockholm

Bengtsson, Bertil, Strömbäck, Erland (2011) *Skadeståndslagen: en kommentar*, Norstedts Juridik, Stockholm, Fjärde upplagan

Bogdan, Michael (2008) *Komparativ rättskunskap*, Norstedts juridik, Stockholm, Andra upplagan

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

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

Eka, Anders, Hirschfeldt, Johan, Jermsten, Henrik, Svahn Starrsjö, Kristina (2012) *Regeringsformen – med kommentarer*, Karnov Group, Stockholm

Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2006) *Skadeståndsrätt*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, Sjunde upplagan

Hellner, Jan, Radetzki, Marcus (2007) *Skadeståndsrätten: En introduktion*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, Tredje upplagan

Hilling, Maria (2005) *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*, Iustus Förlag, Uppsala

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils (2000) *Vår författning*, Norstedts Juridik, Stockholm, Tolfte upplagan

Lang, Michael, Aigner, Hans-Jörgen, Scheuerle, Ulrich, Stefaner, Markus (Red.) (2004) *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands

Le Gall, Jean Pierre (2007) *What is "juridical override"?* i Maisto, Guglielmo, *Courts and Tax Treaty Law*, EC and International Tax Law Series Volume 3, IBFD Publications, Amsterdam, The Netherlands

Lindencrona, Gustaf (1994) *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget JF AB, Stockholm

Linderfalk, Ulf (2009) *Folkrätten i ett nötskal*, Studentlitteratur, Lund

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer (2009) *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, Del 2, Studentlitteratur AB, Lund, Tolfte upplagan

Mattsson, Nils (2004) *Svensk internationell beskattningsrätt*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, Fjortonde upplagan

McDaniel, Paul R., Ault, Hugh J. (1981) *Introduction to United States international taxation*, Kluwer, Deventer, Andra upplagan

Nergelius, Joakim (1996) *Konstitutionellt rättighetsskydd – Svensk rätt i ett komparativt perspektiv*, Norstedts Juridik, Stockholm

Pelin, Lars (2011) *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur AB, Lund, 2011, Femte upplagan

Rabe, Gunnar, Hellenius, Richard (2011) *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, Tjugofjärde upplagan

Sandgren, Claes (2010) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik AB, Vällingby, Andra upplagan

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria, Öberg, Jesper (2011) *EU-skatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala, Tredje upplagan

Terra, Ben J.M., Wattel, Peter J. (2008) *European Tax Law*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, Fifth edition

Vogel, Klaus (2006) *The domestic law perspective* i Maisto, Guglielmo, *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD Publications, Amsterdam, The Netherlands

Wiman, Bertil (2010) *Tax Treaty Override – Swedish Developments* i Bakker, Anuschka, Kloosterhof, Sander (Red.), *Tax Risk Management – From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, The Netherlands, s. 249 f.

Artiklar

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

Bengtsson, Bertil, Skärpt ansvar för oriktiga myndighetsåtgärder, *Svensk Juristtidning*, 1988, s. 610

Brokelind, Cécile, Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, 2002:29, s. 657

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

Danelius, Hans, Europadomstolens domar – andra kvartalet 2002, *Svensk Juristtidning*, 2002, s. 612 f.

Fast, Katarina, Om skyddet mot retroaktiv beskattning – i belysning av Regeringsformen och Europakonventionen, *Skattenytt*, 2011, s. 129

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

Hilling, Maria, HFD:s Peru-domar, *Skattenytt*, 2012, 582-592

Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010:5

Hultqvist, Anders, Skatteundvikande förfarande och skatteflykt, *Svensk Skattetidning*, 2005:5

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

Martin Jiménez, Adolfo J., The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries, *Bulletin for International Taxation*, January 2004 (vol. 58) no. 1, s. 18

Michel, Bob, Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 419

Mutén, Leif, Treaty override i Regeringsrätten, *Svensk Skattetidning*, 2008, s. 353-358

Sachdeva, Sachin, Overriding Tax Treaty Overrides: Proposing a Solution, *European Taxation – Special Issue*, September 2013, s. 468

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

Simmons, Carl, Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick, *Svensk Skattetidning*, 2012:8, s. 632

Vogel, Klaus, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, *Bulletin - Tax Treaty monitor*, Januari 2004

Wahlgren, Peter, Syfte och nytta med rättsvetenskapliga arbeten, *Svensk Juristtidning*, 2008, s. 293

Rapporter

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

Övrigt

Frankrikes konstitution, <http://www.assemblee-nationale.fr/english/index.asp#VI>, 2013-12-09 09:32, Engelsk version av Frankrikes konstitution tillgänglig på Frankrikes nationalförsamlings hemsida

<http://www.jk.se/Rattegangar/skadestand-m-m.aspx>, 2013-11-25 09.32, Justitiekanslerns hemsida

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, daterad 22 juli 2010

Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention

The Vienna Convention on the Law of Treaties