



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Philip Gunnarsson

Treaty shopping

- *En otillåten skatteplaneringsstrategi?*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Forskningsläget	9
1.5 Avgränsningar	10
1.6 Disposition	10
1.7 Terminologi	11
2 SKATTEAVTALS RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	14
2.1 Grundläggande om skatteavtal	14
2.2 Skatteavtalens dubbla karaktär	14
2.3 Tillämpning av skatteavtal	15
2.4 Syftet med skatteavtal	16
2.5 Tolkning av skatteavtal	16
2.5.1 Allmänt om tolkning	16
2.5.2 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod	16
2.5.3 Wienkonventionens betydelse	17
2.5.4 OECD:s modellavtal och tillhörande kommentar	18
2.5.4.1 Angående staters anmärkningar i förhållande till kommentaren	18
2.5.4.2 Tidigare versioners ställning i förhållande till gällande kommentar	19
3 TREATY SHOPPING	20
3.1 Kapitlets syfte och disposition	20
3.2 Fenomenet treaty shopping	20
3.2.1 Historisk tillbakablick	21
3.2.2 Vad är treaty shopping?	22

3.2.3	Skattesubjekt manipulerar hemvisten	25
3.2.4	Sammanfattning av begreppet treaty shopping	26
3.3	Hemvistbegreppets betydelse	27
3.3.1	OECD:s modellavtal	27
3.3.2	Hemvist – en förutsättning	29
3.4	Treaty shopping – olika strukturer	30
3.4.1	Grundläggande kännetecken	30
3.4.2	Involverar alltid (minst) tre stater	31
3.4.3	Direct conduit strategy	32
3.4.4	Stepping-stone strategy	32
3.4.5	Sammanfattande kommentarer	33
4	KONSEKVENSER AV TREATY SHOPPING	34
4.1	Stater förlorar intäkter och förutsebarheten urholkas	34
4.1.1	Kapitlets syfte och disposition	34
4.1.2	En aggressiv skatteplaneringsstrategi	34
4.1.3	Kolliderande intressen	35
4.2	Argument för- och emot treaty shopping	36
4.2.1	Argument som talar för treaty shopping	36
4.2.1.1	Inga garantier för en rättvis balans & främja för utländska investeringar	36
4.2.1.2	Skatteavtal ingås av olika syften	38
4.2.2	Argument som talar mot treaty shopping	39
4.2.2.1	Skatteavtalens betydelse urholkas	39
4.2.2.2	Marknadsstörningar - förflyttning av beskattningsbördan	41
4.3	Treaty shopping och missbruk	42
4.4	Treaty shopping och skatteflykt	45
4.5	Sammanfattande diskussion	46
4.5.1	Argument för – och emot	46
4.5.2	En svår gränsdragning	48
5	HUR MOTVERKAS TREATY SHOPPING?	50
5.1	Kapitlets syfte och disposition	50
5.2	Utformning av rättsliga strategier	50
5.3	Duff's systematik	50
5.3.1	Tolkning av skatteavtalet	51
5.3.1.1	Tolkning av hemvisten – liable to tax & subject to tax	51
5.3.1.2	Tolkning av beneficial ownership	53
5.3.1.3	Inherent anti abuse principle – pacta sunt servanda	55
5.3.2	Tillämpning av skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt	57
5.3.3	Införandet av skatteflyktsbestämmelser i skatteavtalen	60
5.4	Skrivningen i 2003 års kommentar	64
5.5	OECD:s preventiva arbete	66

5.6	Effektivitet kontra rättssäkerhet	67
5.6.1	Efter 2003 – mer eftersträvansvärt att motverka treaty shopping	67
5.6.2	Tolkning – inte ett tillräckligt verktyg	68
5.6.3	Skatteflyktsregler i nationell rätt – ett hot mot förutsebarheten	69
5.6.4	Specifika skatteflyktsbestämmelser i avtalen – ett bättre alternativ	70
5.6.5	Rättsliga strategier de lege ferenda	70
6	TREATY SHOPPING OCH SVENSK SKATTERÄTT	72
6.1	Kapitlets syfte och disposition	72
6.2	Rättsligt ställningstagande – svensk skatteavtalspolitik	72
6.3	Sverige som källstat, genomgångsland och hemviststat	73
6.3.1	Sverige som källstat	73
6.3.2	Sverige som genomgångsland	74
6.3.3	Sverige som hemviststat	74
6.4	Tillgängliga motverkansvertyg i svensk rätt	76
6.4.1	Tolkning av skatteavtal	76
6.4.1.1	Skatterättslig hemvist – tolkning av art. 4(1) OECD:s modellavtal	76
6.4.1.2	Tolkning av beneficial owner	78
6.4.2	Nationella skatteflyktsbestämmelser	78
6.4.2.1	Skatteflyktslagen	78
6.4.2.2	Skatteflyktslagens tillämplighet på treaty shopping-förfaranden	79
6.4.2.3	Sammanfattande kommentarer	80
6.4.3	Införandet av skatteflyktsbestämmelser i avtalen	81
6.5	Rättsliga strategier för svensk rätts vidkommande	81
6.6	Rättsliga strategier – de lege ferenda	82
7	SAMMANFATTANDE SLUTSATER	84
BILAGA A		86
BILAGA B		87
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING		88
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING		99

Summary

There is currently a well-developed tax treaty network with over 3000 concluded treaties. Accordingly, there are countless opportunities for international tax planning. The concept of treaty shopping is a fairly new phenomenon and it has never been as controversial as today.

Treaty shopping implies that taxpayers arrange their affairs in order to be covered by a particular tax treaty. To be covered by a tax treaty, residence in one of the contracting states is required and therefore, the concept of residence is a major factor in treaty shopping. The process results in a benefit that otherwise would not have been available to the taxpayer. The benefit consists of an income that becomes subject to lower taxation than it otherwise would have been in the absence of the treaty shopping process.

Treaty shopping caught the attention of the OECD member states through the OECD Conduit Companies Report in 1986. However, an indirect discussion of treaty shopping has been going on since the issuance of the Commentary to the 1977 Model Convention. The position of OECD has been to leave it to the member states to solve the problem of treaty shopping in their respective national legislations. The idea was that domestic anti-avoidance rules would be incorporated or be given priority in the tax treaties. However, a provision was introduced in the commentary to the 2003 Model Convention providing that one purpose of tax treaties is to prevent tax avoidance.

The general purpose of the thesis is to explain the meaning of treaty shopping. How can the phenomenon be countered and what anti-avoidance rules are available for the states in order to do so? And how can treaty shopping be highlighted, based on Swedish tax law? Those are the three main research questions of the thesis, but other questions certainly emerge during the thesis work.

Treaty shopping is based on two conflicting interests. On the one hand, states' interests of defending the national tax base, on the other hand, corporate interests of maximizing profits. Thus, there are arguments both for and against treaty shopping. Treaty shopping is essentially an international phenomenon and has not been noticed in any significant way in Sweden. However, many states consider treaty shopping to constitute an impermissible form of tax planning. As a reaction to this, interdisciplinary collaborations and systems have been established to prevent tax abuse through the creation of various treaty shopping structures. Whether treaty shopping constitutes a substantive problem depends on the interests represented and which perspective that is taken, the states or the taxpayers. OECD and its member states have in recent years intensified their work and in 2013, the BEPS report was presented in which future legal strategies were outlined. What the cooperation eventually will result in remains to be seen.

Sammanfattning

För närvarande finns ett välutvecklat skatteavtalsnätverk med över 3000 tecknade avtal. Med detta följer också stora möjligheter till internationell skatteplanering. *Treaty shopping* är inget nytt fenomen inom internationell skatterätt men har aldrig varit lika kontroversiellt som nu.

Treaty shopping innebär att en skattskyldig organiserar sina affärer i syfte att omfattas av ett visst skatteavtal. För att omfattas av ett skatteavtal krävs hemvist i en av de avtalsslutande staterna, vilket medför att hemvistbegreppet har en central betydelse vid *treaty shopping*. Genom förfarandet erhåller den skattskyldige en förmån som annars inte hade varit tillgänglig. Förmånen består i att en inkomst blir föremål för en lägre beskattningseffekt än vad som varit fallet i avsaknad av *treaty shopping*-förfarandet.

Fenomenet uppmärksammades av OECD:s medlemsstater genom den av OECD publicerade rapporten *Conduit Companies Report* från år 1986. Indirekt har dock diskussionen kring *treaty shopping* funnits med ända sedan utfärdandet av kommentaren till 1977 års modellavtal. OECD har ansett att det är upp till medlemsstaterna att lösa problemet med *treaty shopping* i sina respektive nationella lagstiftningar. Utgångspunkten var att de inhemska motverkansreglerna skulle inkorporeras eller ges företräde i skatteavtalen. Emellertid infördes ett stadgande i kommentaren till 2003 års modellavtal föreskrivande att ett uttalat syfte med skatteavtalen är att motverka skatteflykt.

Uppsatsens *övergripande* syfte är att redogöra för innebörden av fenomenet *treaty shopping*. Hur *treaty shopping* kan motverkas och vilka verktyg finns därvid tillgängliga för stater ska också undersökas. Vidare syftar uppsatsen till att belysa *treaty shopping* med utgångspunkt i svensk skatterätt.

Treaty shopping bygger på två kolliderande intressen. På ena sidan står staters intressen av att försvara den nationella skattebasen, på andra sidan står företags intresse av att maximera sina vinster. Således finns det både argument för och emot *treaty shopping*. Många stater anser emellertid att *treaty shopping* utgör en otillåten form av skatteplanering. Som en reaktion har det etablerats gränsöverskridande samarbeten och system för att motverka att skatteavtal missbrukas genom upprättande av olika *treaty shopping*-strukturer. Huruvida *treaty shopping* utgör ett verkligt problem för skatteavtalen och skatteavtalsrätten är beroende av vilket bakomliggande intresse som företräds och vilket perspektiv som anläggs - staternas eller skattesubjektens. OECD:s medlemsstater har på senare år intensifierat sitt arbete och i BEPS-rapporten från 2013 introduceras framtida rättsliga strategier för att motverka den här typen av skatteplanering. Vad samarbetet så småningom mynnar ut i återstår att se.

Förord

Det här arbetets inlämnande innebär slutet på en tids era. Lund och studentlivet har onekligen givit mig mycket under åren och det har på många sätt varit en fantastisk tid. Jag borde kanske skriva att det är med vemod jag lämnar Lund men i ärlighetens namn känns det enbart utomordentligt skönt att bli klar.

Nog med travestier. Vad jag egentligen vill ha sagt är att jag är oerhört tacksam för alla underbara vänner som berikar mitt liv och erbjuder stöd när de skånska höstvindarna blåser snålt. Ni är otroligt fina människor och utan er hade den här tiden inte varit densamma. Och såklart min familj. Jag älskar er för att ni står ut med mig. För jag vet att jag kan vara en jobbig jäkel ibland.

Ett stort TACK till alla som tagit sig tid och hjälpt till med korrekturläsning och kommit med värdefulla synpunkter. Från djupet av mitt hjärta – Tack!

Avslutningsvis vill jag rikta ett stort tack till min handledare Maria Hilling för konstruktiv kritik, intressanta diskussioner och värdefulla tips och råd.

För eventuella fel och brister i framställningen svarar givetvis undertecknad.

*När vi går genom staden över broar och torg
med doft av salt ifrån havet minns vi glädje och sorg
Och vi minns första gången när änglarna sjöng
hur vårsolen värmdes och vintern var glömd*

Malmö, i mitten på mars 2014



Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska Unionen
FN	Förenta Nationerna
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HM	Her Majesty
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
LOB	Limitation of Benefits
not.	notisfall
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
prop.	proposition
ref.	referat
RiR	Riksrevisionen
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar

SvSkT

Svensk skattetidning

SÖ

Sveriges överenskommelser med
främmande makter

Wienkonventionen

Wienkonventionen från år 1969 om
traktaträtten

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

För närvarande finns ett välutvecklat skatteavtalsnätverk med över 3 000 tecknade avtal.¹ Sverige är i dagsläget part till över 80 skatteavtal.² Förekomsten av skatteavtal väcker internationella skatterättsliga frågor eftersom stater vill beskatta samtliga inkomster enligt interna skatterättsliga principer. För att undvika att inkomst som härrör från samma källa blir föremål för internationell juridisk dubbelbeskattning³ ingår stater skatteavtal med varandra. Därmed kan oönskad dubbelbeskattning undanröjas eller lindras.⁴

”*Business is multinational, treaties are bilateral*”. Så uttrycker Sundgren det växande problemet för skatteavtalsrätten.⁵

Internationaliseringen av de nationella ekonomierna medför att företag idag är verksamma i flertalet stater och framväxten av internationella koncerner sätter sina spår i det internationella ekonomiska landskapet.⁶ Således blir kopplingen mellan bolag och specifika stater allt svagare.⁷ En ökad handel över gränserna och avreglering av finansmarknaden innebär också en ökad interaktion mellan staters skattesystem.⁸ Med detta följer också ökade möjligheter till internationell skatteplanering.⁹ I invecklade internationella affärs- och investeringsstrukturer använder sig den skattskyldige av olika tekniska konstruktioner för att uppnå väsentliga skattefördelar. Sådana förfaranden är svåra att förutse för skattelagstiftare och avtalsförhandlare.¹⁰

Multinationella företag har länge utnyttjat kombinationer av olika länders internrätt samt kombinationer av olika skatteavtal för att optimera sin beskattning. Monsénego menar att avsaknaden av ett internationellt strukturerat regelverk har tillåtit detta.¹¹ Under den senaste tiden har dock företeelserna uppmärksammats i allt större utsträckning. Orsakerna är enligt Monsénego staters ökade behov av intäkter samt uppfattningen att globala

¹ Se HM Revenue & Customs: www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/dta.htm. Där anges att f.n. finns över 3 000 tecknade skatteavtal i världen.

² Hilling (2004) s. 656.

³ Se definition i punkt 1 i introduktionen till modellavtalet, ”samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”.

⁴ Dahlberg (2000) s. 23 f.

⁵ Sundgren (1992) s. 370.

⁶ OECD, Harmful Tax Competition (1998) s. 13 f.

⁷ Dahlberg (2000) s. 23.

⁸ OECD, Harmful Tax Competition (1998) s. 13 f.

⁹ Vogel (1997) s. 116., Cejic (2010) s. 69.

¹⁰ Sundgren (1992) s. 370.

¹¹ Monsénego (2014) s. 2.

företag kan minska sin skattebörda på sätt som inte är möjliga för företag som uteslutande är nationellt verksamma.¹²

OECD och flera av dess medlemsstater anser att många av uppläggen utgör en otillåten form av skatteplanering – fenomenet *treaty shopping*. Stater har därför antagit olika åtgärder för att motverka denna form av oönskad skatteplanering.¹³

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens *övergripande syfte* är, med utgångspunkt i internationell skatterätt, att klargöra den rättsliga innebörden av fenomenet *treaty shopping*, varvid de särskilda konsekvenserna av användandet av olika *treaty shopping*-strukturer skildras. Därvid företas en inventering av för- respektive motargument mot redogjorda *treaty-shopping*-förfaranden.

Vidare syftar uppsatsen till att behandla hur *treaty shopping* kan motverkas och vilka tillgängliga verktyg för att förhindra *treaty shopping* som finns. För detta syfte ska även en inventering av de möjliga tillvägagångssätt vid användning av dessa verktyg företas. Uppsatsen syftar även till att ge läsaren en inblick i hur svensk skatteavtalspolitik och skatterätt förhåller sig till *treaty shopping*. Frågor som därvid uppkommer är vilka motverkansregler som finns tillgängliga för svensk rätts vidkommande och hur dessa används och förhåller sig till OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar.

För att uppfylla uppsatsens syften har följande tre frågeställningar tjänat som grund för framställningen:

- *Vad innebär treaty shopping?(avsnitt 3 och 4)*
- *Hur kan treaty shopping motverkas och vad finns det för tillgängliga verktyg för att motverka treaty shopping? (avsnitt 5)*
- *Hur förhåller sig Sverige och den svenska skatterätten till treaty shopping? (Finns det i svensk rätt ett skydd mot treaty shopping och är ett sådant skydd nödvändigt?) (avsnitt 6)*

¹² Monsénego (2014) s. 2.

¹³ Duff (2010) s. 76.

1.3 Metod och material

För att uppfylla uppsatsens övergripande syfte används en rättsdogmatisk juridisk metod. I förevarande fall är det en uppsats i internationell skatterätt och skatteavtalsrätt. Huvuduppgiften för rättsdogmatisk forskning brukar traditionellt sägas innebära att tolka och systematisera gällande rätt.¹⁴ Den rättsdogmatiska metoden har av Mutén förklarats som en viktig uppgift eftersom "[d]et är ... en viktig funktion hos de rättsdogmatiska vetenskapliga arbetena att få in systematik och ordning, där kasuistiken i det praktiska rättslivet har sänkt kvaliteten på lagstiftning och praxis".¹⁵ Min uppfattning är att det utöver lagstiftning, praxis, förarbeten och doktrin även finns andra rättskällor som är av vikt och därför får tillämpas i den juridiska argumentationen. Peczeniks uppräknade av sådana rättskällor omfattar till exempel skatteverkets material och utländsk rätt.¹⁶ Till den kategorin bör även internationella överenskommelser hänföras. Det ska dock framhållas att dessa "rättskällor" åtnjuter ett begränsat rättskällevärde.¹⁷

Ett annat problem med den rättsdogmatiska metoden är enligt Hellner att "gällande rätt" är ett mycket oklart begrepp.¹⁸ Oaktat den rättsdogmatiska metodens brister utgör den, enligt min mening, en väl fungerande metod för att uppfylla ifrågavarande uppsats syfte.

Det finns förvånansvärt lite skrivet i svensk doktrin som direkt behandlar *treaty shopping*. Materialet jag har använt mig av utgörs därför främst av artiklar ur den internationella skatterättsliga doktrinen. Detta för att exemplifiera vad *treaty shopping* är och vilka konsekvenser som är förknippade med *treaty shopping*. Artiklarna utgör ett viktigt underlag för att undersöka vilka nationella och skatteavtalsrättsliga strategier som finns tillgängliga för att motverka att skatteavtal utnyttjas genom *treaty shopping*. Artiklarna har även använts för att undersöka huruvida det är möjligt att fastställa någon tydlig riktlinje eller gemensam ståndpunkt för vart gränsen går mellan laglig skatteplanering och fall av olaglig skatteflykt. OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar i 2010 års version har spelat en viktig roll för uppsatsen, även om det ska noteras att kommentarens rättskällevärde varierar från fall till fall.¹⁹

Min ansats är att anlägga ett rent juridiskt perspektiv på *treaty shopping*. Dock tål det att inledningsvis framhålla att *treaty shopping*-förfaranden rör sig i en gråzon mellan vad som är tillåtet och otillåtet. Dess förekomst är även omdebatterad med hänsyn till att *treaty shopping* bygger på två kolliderande intressen. Min uppgift är att undersöka och jämföra för- och nackdelar med *treaty shopping*. Därvid är det både viktigt och nödvändigt

¹⁴ Se Peczenik (1995) s. 312.

¹⁵ Mutén (1996) s. 311-321.

¹⁶ Peczenik (1995) s. 316.

¹⁷ Angeående kommentarens rättskällevärde, se Lang (2010) s. 43ff.

¹⁸ Hellner (2001) s. 23 f.

¹⁹ Se fotnot 16.

att beakta olika intressen. Olika perspektiv kan anläggas beroende på det bakomliggande skyddsvärda syftet, till exempel effektivitet kontra rättssäkerhet.

1.4 Forskningsläget

Det finns mycket skrivet om *treaty shopping* i den internationella doktrinen och fenomenet är omdebatterat. Det finns en uppsjö med artiklar att tillgå men i litteraturen är fenomenet mer sparsamt återgett. I svensk doktrin är det förvånansvärt få artiklar som direkt adresserar fenomenet *treaty shopping*. För att tydliggöra begreppets praktiska betydelse är det dock nödvändigt att täcka in de artiklar som avhandlats i doktrin.

Samtliga av världens skatteavtal kan användas i *treaty shopping*-syfte men fenomenet är särskilt uppmärksammat i Nord- och Sydamerika. Nämnda område upplever stora problem med *treaty shopping* vilket föranlett staterna att vidta åtgärder för att motverka fenomenet.²⁰ Syftet med att använda artiklar från dessa stater är att undersöka vilka åtgärder som därav vidtagits för att motverka *treaty shopping*.

Treaty shopping uppmärksammandes ordentligt genom OECD:s *Committee on Fiscal Affairs* rapport om *Conduit Companies and Tax Evasion and Tax Avoidance* från år 1986 respektive år 1987. Mycket tid har förflutit sedan dess och inom internationell doktrin har Duff's artikel: *Responses to tax Treaty Shopping: A Comparative Evaluation* utgjort stommen i dispositionen avseende de tillgängliga motverkansverktygen. I svensk doktrin har främst Dahlberg behandlat betydelsen av *treaty shopping* i en svensk skatterättslig kontext.

Utöver nämnda källor har lagstiftning, doktrin som både direkt och indirekt behandlar *treaty shopping* och rapporter från OECD utgjort viktiga element för uppsatsens uppfyllande. Den av Duff rättskällebaserade indelningen av tillgängliga verktyg för att motverka *treaty shopping* har varit till betydande hjälp för utformningen av uppsatsens disposition.

Mitt bidrag till forskningen är att utreda innebörden av *treaty shopping* och inventera för- och nackdelarna med fenomenet. Genom att revidera olika rättsliga ställningstaganden är min förhoppning att läsaren får en nyanserad uppfattning av vad *treaty shopping* är och vilka möjligheter stater har för att motverka fenomenet. Därtill att även utreda huruvida metoderna utgör effektiva rättsmedel för att motverka *treaty shopping* och vilka metoder som är att föredra.

²⁰ Se till exempel Duff (2010), Castro U.S. Policy (2010), Castro (2010), Avi-Yonah & Panayi (2010), Rocha (2012), Canada Advisory Panel Final Report (2008), Sundgren (1992) s. 5. Den amerikanska *Limitation of Benefits* klausulen och den kanadensiska GAAR utgör exempel på sådana motverkansregler.

1.5 Avgränsningar

Uppsatsen har avgränsats till att enbart behandla den form av aggressiv skatteplanering som benämns såsom *treaty shopping*. Skatteparadis, så kallade *off-shore tax havens*, berörs inte annat än övergripande. Följaktligen behandlar uppsatsen inte heller regler för att motverka sådana skatteparadis. De svenska CFC-reglerna kommer följaktligen inte behandlas. Utöver nämnda avgränsning avhandlas inte heller det EU-rättsliga perspektivet på *treaty shopping*. Ytterligare ett ämne som kan bli aktuellt men lämnas utanför uppsatsens omfattning är *tax treaty override*.

Med hänsyn till uppsatsens begränsade omfattning är framställningen ingen uttömmande avhandling av det omfattande källmaterial som finns tillgängligt på området. Det har inte heller varit möjligt att behandla alla aspekter av *treaty shopping* och hur dess inverkan ser ut i varje enskild stat. Ett selektivt, om än begränsat, urval har gjorts avseende rättsfall från jurisdiktioner där *treaty shopping* har uppmärksammats särskilt, eftersom dessa stater följaktligen utvecklat någorlunda sofistikerade metoder för att förhindra *treaty shopping*. Avgränsning har vidare skett mot att övergripande behandla olika *treaty shopping*-strukturer för att undvika att innehållet blir alltför tekniskt. Uppsatsen syftar till att kartlägga fenomenet *treaty shopping* som sådant, därför kommer dessa strukturer behandlas kortfattat. Syftet med att återge konstruktionerna är att ge läsaren en bild av hur *treaty shopping* rent faktiskt går till.

En avgränsning i tid avseendet det rättsliga materialet har varit nödvändig med hänsyn till uppsatsens omfattning. Förutom för att kunna ge läsaren en historisk tillbakablick använder jag mig främst av rättskällor av senare datum eftersom det är den rådande uppfattningen av fenomenet som är av intresse för uppsatsens syften – framförallt avseende avsnittet som behandlar tillgängliga motverkansregler.

1.6 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande: I det inledande kapitel 2 ges en grundläggande bakgrund om skatteavtal. Därvid behandlas tolkning, tillämpning och syftet med skatteavtal. Därefter redogörs för de internationella regler som finns avseende reglering av skatteavtal och undvikande av dubbelbeskattning. OECD:s modellavtal med tillhörande kommentar och deras betydelse för, och förhållande till skatteavtalsrätten behandlas därmed också.

I kapitel 3 behandlas *Treaty shopping* – vad innebär det och vilka olika definitioner finns? Hemvistbegreppet betydelse för möjligheten att *treaty* ”shoppa” och olika tekniska konstruktioner återges därvid också kortfattat.

I kapitel 4 behandlas konsekvenserna av *treaty shopping*. Därvid görs en inventering av argument för- och mot *treaty shopping*. Vidare behandlas

treaty shopping i förhållande till missbruk av skatteavtal och skatteflykt. Kapitlet avslutas med sammanfattande diskussion och analys.

Uppsatsens andra huvudfråga besvaras i kapitel 5. Där återges olika metoder som stater kan använda sig av för att motverka *treaty shopping*. Metoderna baserar sig på den rättskällebaserad indelning som gjorts av Duff. Kapitlet avslutas med sammanfattande diskussion och analyser av de olika motverkansreglerna vilket även innefattar en utblick avseende rättsläget *de lege ferenda*.

Kapitel 6 behandlar uppsatsens tredje huvudfråga. Hur ser fenomenet ut i Sverige och vilka tillgängliga verktyg finns i svensk rätt för att motverka *treaty shopping*. I slutet på kapitlet diskuteras de svenska rättsliga strategierna.

Slutligen i kapitel 7 besvaras frågeställningarna i en sammanfattande slutsats.

Sammanfattande kommentarer och analyser företas i den löpande texten i slutet av varje kapitel, eftersom jag är av uppfattningen att det underlättar för läsarens förståelse av uppsatsen.

1.7 Terminologi

Treaty shopping har följande jämförbara termer i utländsk rätt: I Frankrike ”*utilisation abusive de conventions fiscales*” och i tysk rätt ”*Abkommenserschleichung*”.²¹ Dahlberg anser att båda dessa termer ger en mer adekvat förståelse av termens betydelse än *treaty shopping*.²²

Den av IBFD antagna definitionen av *treaty shopping* är att det kan beskrivas som en situation där en person som inte är berättigad till skatteavtalsförmåner använder sig – i ordets vidaste bemärkelse – av en individ eller juridisk person för att erhålla avtalsförmåner som annars inte är direkt tillgängliga.²³

Ur motsättningen mellan stater strävar efter att stärka de offentliga finanserna och den skattskyldiges strävan efter att minimera sin beskattning, växer olika försök att manipulera skatteavtalsnätverket fram. I syfte att mildra sin beskattning anpassar den skattskyldige sitt handlande efter undantagsregler och letar efter luckor i lagstiftningen. Gränserna för vad som är tillåtet prövas och skatteplanering är i vissa fall otillåten. Resultatet är komplicerade rättshandlingar vilket ytterligare försvårar en komplex och oprecis terminologibildning.²⁴

²¹ Larking (2005).

²² Dahlberg (1997) s. 295.

²³ Larking (2005).

²⁴ Simon-Almendal (2011) s. 314.

För att det ska vara möjligt att definiera *treaty shopping* är det därför nödvändigt att först redogöra för betydelsen av begreppen *tax evasion*, *tax avoidance* och *legal tax planning*. De olika begreppen definieras inte i kommentaren till OECD:s modellavtal. Istället är det lätt att få intryck av att någon egentlig åtskillnad mellan de olika begreppen inte är åsyftad. Samtliga begrepp synes ta sikte på ett otillbörligt förfarande.²⁵

Tax avoidance och *tax evasion* översätts av IBFD till skatteundandragande genom lagliga medel respektive skatteflykt genom olagliga medel.²⁶ Ett fastställande av rättsliga definitioner utgör enligt Merks en uppenbar fördel för skattebetalare ur ett förutsebarhetsperspektiv.²⁷

*Tax evasion*²⁸ är kriminaliserat och utgör således ett brott mot skattelagstiftningen. *Tax avoidance* innehåller enligt Panayi moment som har skapat ett ogillande inom den juridiska doktrinen.²⁹

Termen *tax avoidance* kan enligt Panayi sägas vara dubbelbottnad så till vida att det ryms både illegal och legal skatteplanering inom den. Det är först när skatteundandragandet sker i strid med lagstiftningens syfte som det ses som otillbörligt. Emellertid är lagstiftarens intentioner inte alltid klara och det kan vara svårt att utröna syftet bakom ett handlande.³⁰ Bedömningen försvåras också av att gränserna för vad som är acceptabelt är föränderliga beroende på rådande opinion inom skattelagstiftningen. Gammie resonerar, att eftersom en enhetlig och harmoniserad skattebas och skattelagstiftning saknas, är det svårt att fastställa en objektiv princip och dra en klar skiljelinje mellan laglig skatteplanering och skatteundandragande.³¹ Det är alltså viktigt att upprätthålla en distinktion mellan begreppen skatteflykt, skatteplanering och skattebrott.³² Emellertid väljer jag att översätta begreppet *tax avoidance* till skatteflykt och termen *tax evasion* till skattebrott.

Begreppet skattebetalaren används i texten som en direkt översättning av engelskans *tax payer* och används synonymt vare sig det i det enskilda fallet åsyftar ett bolag eller en privatperson. Termerna skattebetalare, skattskyldig och skattesubjekt används även synonymt.

²⁵ Se kommentarerna till art. 1, se särskilt punkterna 7 och 7.1.

²⁶ Jfr Larking (2005) s. 30-31 och s. 165.

²⁷ Merks (2006) s. 281.

²⁸ (sv.) skattebrott. Kommer här inte beröras ytterligare eftersom det inte är av intresse för uppsatsens syfte.

²⁹ Panayi (2007) s. 75., Jfr. Avi-Yonah mfl (2011) s. 101., som definierar *tax evasion* som medvetet illegalt beteende. Detta involverar en direkt överträdelse av skattelag för att undkomma skattskyldighet. *Tax avoidance* kan definieras som ett oäkta, men inte nödvändigtvis olagligt, beteende i syfte att reducera skattskyldigheten. *Tax avoidance* kränker inte lagen i sig men står i strid med dess andemening.

³⁰ Panayi (2007) s. 75.

³¹ Gammie (1997) s. 205 f.

³² För en fördjupning i begreppen och distinktioner dem emellan rekommenderas Simon-Almendals artikel: Simon-Almendal (2011) s. 314-331.

Begreppen skatteundandragande och skatteflykt används synonymt i uppsatsen. Begreppen är dock inte nödvändigtvis synonyma med *treaty shopping* utan avgörande är i vilken kontext begreppen förekommer.

Uttrycket *anti-avoidance rules* benämns synonymt som motverkansregler och regler mot skatteflykt.

För att beskriva skatteflykt används istället ordet *abuse* genomgående i kommentaren. Detta har i svensk doktrin översatts till missbruk.³³ Vidare används termen *abusive* växlingsvis i termer av grov(t) åsidosättande av skatteavtal och missbruk av desamma.

Termen *improper use of tax treaties* översätts till oegentlig användande av skatteavtal, vilket inte nödvändigtvis utgör *treaty shopping*.

I uppsatsen används namnet Högsta förvaltningsdomstolen(HFD) oberoende av om domstolen vid tiden för målets utgång benämndes Regeringsrätten.³⁴

När begreppet kommentaren används syftar det på kommentaren till OECD:s modellavtal avseende inkomst och förmögenhet. Om inget annat anges är det den senaste versionen som åsyftas och den återfinns i 2010 års version av OECD:s modellavtal. Vidare avses med modellavtalet, såvitt inget annat anges, den senaste versionen från år 2010.

I uppsatsen används ordet skatteavtal genomgående istället för termen dubbelbeskattningsavtal. En av anledningarna till detta är att dubbelbeskattningsavtal indikerar att det syftet med avtalet enbart är att undvika dubbelbeskattning.³⁵ Ordet syftar inte till något specifikt skatteavtal utan tjänar mer som generell benämning på ett skatteavtal. Om inget annat anges, åsyftas då ett avtal som är baserat på OECD:s modellavtal.

Den av Dahlberg frekvent använda termen utländskt basbolag, termen holdingbolag och det engelska begreppet *base company* används synonymt i uppsatsen.

³³ Jfr. t.ex. Ceije (2010) s. 72ff.

³⁴ Den 1 januari 2011 bytte Regeringsrätten namn till Högsta förvaltningsdomstolen.

³⁵ Se inledningen till OECD:s modellavtal punkt 16. OECD gick från att kalla modellavtalet dubbelbeskattningsavtal till att benämna det skatteavtal.

2 Skatteavtalsrättsliga utgångspunkter

2.1 Grundläggande om skatteavtal

Dubbelbeskattning uppkommer när samma skattesubjekt eller ett och samma skatteobjekt är föremål för en sammanlagd strängare beskattning, på grund av skatteanspråk från olika stater, än vad som varit fallet om personen eller skatteobjektet endast beskattats i en av staterna.³⁶ Det vanligaste sättet att undanröja effekterna av detta är att reglera beskattningsrätten genom skatteavtal.³⁷ Genom skatteavtalet förbinder sig de avtalslutande staterna att avstå eller begränsa det skatteanspråk som tillkommer dem enligt den internrättsliga skattelagstiftningen.³⁸ Huvudsyftet med skatteavtal är att förhindra dubbelbeskattning genom att fördela beskattningsrätten mellan stater.³⁹

Även om skatteavtal ingås mellan stater har de en direkt effekt på skattebetalaren. Skattebetalare kan till exempel åberopa avtalsförmåner i former av skattelättnader, reducerade skattesatser på olika inkomsttyper och begära att specifika avtalsbestämmelser tillämpas.⁴⁰ Skatteavtal kan vara antingen bilaterala eller multilaterala, fullständiga eller partiella.⁴¹

Stater överlåter en del av sin suveränitet när de underlåter att beskatta en viss inkomst som omfattas av ett skatteavtal.⁴² Skatteavtal medför en rad förmåner för de personer som omfattas av avtalen, inte minst att internationell juridisk dubbelbeskattning undanröjs eller lindras.⁴³

Det kan redan här framhållas att skatteavtal ger uttryck för två kolliderande intressen, dels en stats behov att säkra den nationella skattebasen och dels att fördela beskattningsrätten för att undvika dubbelbeskattning.⁴⁴

2.2 Skatteavtalens dubbla karaktär

Ett skatteavtal kan sägas ha en dubbel karaktär eftersom att det dels utgör ett folkrättsligt avtal och dels gällande intern rätt i de avtalslutande staterna.⁴⁵

³⁶ Pelin (2011) s. 88.

³⁷ Dahlberg (2012) s. 235.

³⁸ Lang (2010) s. 27.

³⁹ Se Lindencrona (1994) s. 29 ff.

⁴⁰ Russo (2007) s. 11

⁴¹ Pelin (2011) s. 87.

⁴² Lindencrona (1994) s. 11.

⁴³ Dahlberg (2000) s. 30.

⁴⁴ Ceije (2010) s. 69.

⁴⁵ Lindencrona (1994) s. 34.

Gällande förhållandet mellan den internationella skatterätten och skatteavtalsrätten tillämpas den så kallade gyllene regeln innebärande att skatteavtal endast kan begränsa och aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt intern skatterätt. Den gyllene regeln utgör inte någon del av skatteavtalsrätten men tillämpas ändå av majoriteten av staterna.⁴⁶ Förhållandet mellan intern skatterätt och skatteavtalsrätt har av Lindencrona beskrivits som att ”skatteavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt med detta”.⁴⁷

Vid avtalets ingående blir skatteavtalet även tillämpligt mot den enskilde.⁴⁸ Emellertid tillämpar Sverige ett dualistiskt system innebärande att det krävs att avtalet införlivas i svensk rätt för att erhålla status som lag i Sverige. Det dualistiska synsättet ”vilar” på idén att nationell rätt och den folkrättsliga förpliktelsen är två skilda rättssystem som reglerar olika förhållanden.⁴⁹ Skatteavtalen har på detta sätt en speciell ställning eftersom det vid samma transaktion finns både en tillämplig lag och ett folkrättsligt avtal. Fenomenet har av Lindencrona benämnts som skatteavtalens ”dubbla karaktär”.⁵⁰

2.3 Tillämpning av skatteavtal

Skatteavtalstillämpning kan normalt delas in i tre steg⁵¹. I det första steget är det nödvändigt att utröna huruvida det för statens del föreligger ett beskattningsanspråk på den ifrågavarande inkomsten. Föreligger ett beskattningsanspråk sker i det andra steget en tolkning av skatteavtalet för att utröna huruvida det interna beskattningsanspråket begränsas av skatteavtalet. Avtalsartiklarna skapar en folkrättslig förpliktelse för en av staterna att inte beskatta hela eller delar av inkomsten, men skapar inte motsvarande förpliktelse för staten som tillerkänns beskattningsrätten att faktiskt utöva denna rätt.⁵² Om båda staterna ges rätt till beskattning enligt fördelningsartikeln får metodartikeln tillämpas för att undanröja den kvarvarande dubbelbeskattningen.⁵³ Det tredje och sista steget består i att tillämpa de interna reglerna med de eventuella inskränkningar som följer av skatteavtalet.⁵⁴ Tillämpning av generella interna skatteflyktsregler hör enligt Hilling till det tredje steget eftersom regeln aktualiseras först när det konstaterats att förfarandet inte överensstämmer med lagstiftningens syfte.⁵⁵

⁴⁶ Pelin (2011) s. 97.

⁴⁷ Lindencrona (1994) s. 26.

⁴⁸ Kleist (2012) s. 49.

⁴⁹ Pelin (2011) s. 89 f.

⁵⁰ Lindencrona (1994) s. 11 f.

⁵¹ Jfr dock Dahlberg (2012) s. 231 ff., som använder sig av en sju-stegsmodell.

⁵² Lang (2004) s. 83, Scapa & Henie (2005) s. 267.

⁵³ Dahlberg (2012) s. 232 ff. I OECD:s modellavtal återfinns fördelningsartiklarna i art. 6-22 och metodartikeln i art. 23.a och 23.b.

⁵⁴ Hilling (2012) s. 582. Med hänvisning till bl.a Dahlberg (2000) och Kleist (2012).

⁵⁵ Hilling (2012) s. 592.

2.4 Syftet med skatteavtal

Det ursprungliga syftet med skatteavtal var att undvika dubbelbeskattning och detta utgör fortfarande det primära syftet även om andra syften numer också erkänns (som att exempelvis förbjuda diskriminering).⁵⁶ Lindencrona nämner även fördelning av beskattningsrätten mellan stater som ett viktigt syfte även om det utgör en del i att undvika dubbelbeskattning.⁵⁷ Andra viktiga syften är att uppmuntra investeringar mellan de avtalsslutande staterna och att förhindra skatteflykt. I skatteavtalen har det därför avtalats fram särskilda regler för att undvika skatteflykt. Reglerna mot skatteflykt i skatteavtalen har enligt Dahlberg med tiden blivit alltmer komplicerade.⁵⁸

2.5 Tolkning av skatteavtal

2.5.1 Allmänt om tolkning

Efter 2003 års ändringar i kommentaren till modellavtalet är det numer ett uttalat syfte med skatteavtal att motverka skatteflykt.⁵⁹ Detta har fått konsekvensen att stater inte längre behöver förbehålla sig rätten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser. Stater behöver inte heller ta in uttryckliga villkor i skatteavtalen för att säkerställa att skatteavtalet inte missbrukas.⁶⁰ För skatteavtalstolkningen har det inneburit att skatteavtalsvillkor, som enligt art. 31.1 Wienkonventionen ska tolkas enligt sin lydelse och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte, ska tolkas på ett sätt som medför att syftet att undvika skatteflykt uppnås.⁶¹ Arnold framhåller dock att tolkningen i praktiken kan framstå som mer komplex eftersom skatteavtal inte enbart syftar till att förhindra skatteflykt. Tolkningen ska också ske med beaktande av Wienkonventionens tolkningsbestämmelser.⁶²

2.5.2 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod

Skatteavtal har både en internrättslig- och folkrättslig sida vilket medför att tolkning av skatteavtal skiljer sig från ”vanlig” nationell lagtolkning. Vid tolkning av skatteavtal i svensk rätt ska folkrättsliga tolkningsprinciper användas.⁶³ Därvid får Wienkonventionens tolkningsbestämmelser stor

⁵⁶ Ceije (2010) s. 71. Se även inledningen till modellavtalet, punkterna 3 och 16.

⁵⁷ Lindencrona (1994) s. 29 ff.

⁵⁸ Dahlberg (2012) s. 236 f.

⁵⁹ Lang (2010) s. 62., Arnold & Van Weeghel (2006) s. 89.

⁶⁰ Arnold (2004) s. 247ff. s. 258.

⁶¹ Arnold (2004) s. 247ff. s. 258.

⁶² Arnold (2004) s. 247ff.

⁶³ Av det s.k. Luxemburg-målet, RÅ 1996 ref. 84, framgår att folkrättsliga tolkningsprinciper ska användas vid tolkningen av svenska skatteavtal.

betydelse men även modellavtalet och kommentarens betydelse har fått allmän acceptans vid skatteavtalstolkning.⁶⁴

2.5.3 Wienkonventionens betydelse

Som framhållits kan skatteavtal vara antingen bilaterala- eller multilaterala avtal mellan stater. Vid tolkning av en traktat är utgångspunkten Wienkonventionens⁶⁵ kodifiering av sedvanerättens tolkningsprinciper. Tolkningsprinciperna återfinns i art. 31–33 i Wienkonventionen.⁶⁶ Det övergripande syftet med Wienkonventionens bestämmelser är att utröna den gemensamma partsavsikten med skatteavtalet.⁶⁷ Vad gäller tolkningsbestämmelserna i art. 31–33 i Wienkonventionen anses dessa vara identiska med sedvanerätten.⁶⁸ Wienkonventionens tillämplighet för skatteavtalstolkning är begränsad till att omfatta de avtalsslutande staterna.⁶⁹ HFD uttalade emellertid i Luxemburg-målet att tolkningsprinciperna även är tillämpliga mellan staten och den enskilde.⁷⁰

Tolkningen ska enligt Wienkonventionens art. 31.1 ske *in good faith*⁷¹ och i överensstämmelse med den gängse betydelsen. Vidare ska den gängse betydelsen tolkas i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Detta kan enligt Dahlberg sammanfattas som att artikeln ger uttryck för en objektiv tolkningsmetod.⁷² Således är det de avtalsslutande staternas avsikt, som den uttryckts i avtalstexten, som tillmäts betydelse.⁷³ Tolkningen måste dock överensstämma med uttryckens gängse mening. Ledning för vad som utgör den gängse meningen kan enligt Vogel hämtas i språkbruket. Detta gäller i de fall en enhetlig användning av begreppet kan utrönas.⁷⁴ Delvis grundas detta på stadgandet i art. 31.2 att uttrycket ska tolkas i sitt sammanhang. Traktattexten, preambeln, bilagor samt överenskommelser som träffats mellan parterna vid avtalsingåendet utgör faktorer som enligt Dahlberg räknas till sammanhanget.⁷⁵

⁶⁴ Pelin (2011) s. 90.

⁶⁵ Wienkonventionen från år 1969 om traktaträtten.

⁶⁶ Se art. 1 i Wienkonventionen, Engelen (2004) s. 426 ff.

⁶⁷ Kleist (2012) s. 73.

⁶⁸ Vogel (1997) s. 37.

⁶⁹ Engelen (2004) s. 43.

⁷⁰ Dahlberg (2012) s. 237.

⁷¹ [sv. ärligt]., Detta följer av den allmänna tolkningsregeln *pacta sunt servanda*, vilken återfinns i art. 26 i Wienkonventionen.

⁷² Dahlberg (2000) s. 68.

⁷³ Se t.ex Mattsson (2002) s. 217. I RÅ 1987 ref. 162, vanligen benämnt

Englandsfararmålet, uttalade HFD emellertid att det avgörande i tolkningsprocessen är att bestämma hur de avtalsslutande staternas avsikt vid tiden för ingåendet såg ut. Någon begränsning av tolkningens resultat med hänvisning till hur avsikten kommit till uttryck i avtalstexten verkade emellertid inte finnas. Kleists uppfattar rättsläget som att HFD därmed förespråkar en subjektiv tolkningsmetod, vilken skiljer sig från det objektiva angreppssättet som rekommenderas i Wienkonventionen, se Kleist (2012) s. 77.

⁷⁴ Vogel (1997) s. 37.

⁷⁵ Dahlberg (2000) s. 69 f.

Av art. 32 framgår sedermera att stöd även kan sökas i supplementära tolkningsmedel, vilka utgörs av bl.a. förarbeten till avtalet och omständigheterna vid ingåendet. Interna förarbeten räknas inte till ett supplementärt tolkningsmedel men kan ändå tillmätas viss tolkningsbetydelse.⁷⁶

2.5.4 OECD:s modellavtal och tillhörande kommentar

2.5.4.1 Angående stater anmärkningar i förhållande till kommentaren

Det första modellavtalet publicerades av OECD år 1963.⁷⁷ Modellavtalet åtnjuter en stark ställning bland medlemsstaterna vilket medför att de flesta skatteavtal bygger på modellavtalet.⁷⁸ Avtalsförhandlingarna kretsar därför normalt kring avvikande punkter.⁷⁹ Sverige följer i stort sett alltid OECD:s modellavtal vid förhandlingar om nya avtal.⁸⁰

I kommentaren till modellavtalet finns vägledande tolkningsprinciper för skatteavtal som är utformade med modellavtalet som grund. Kommentaren är dock inte rättsligt bindande.⁸¹ HFD har ofta åberopat kommentaren vid tolkning av svenska skatteavtal och framhållit att den bör ges särskild betydelse.⁸² Således finns det anledning att anta att de stater vars avtal bygger på modellavtalet har en gemensam avsikt att följa OECD:s rekommendationer.⁸³ Enligt Vogel kan skyldigheten att följa kommentaren vid avtalstolkningen uttryckas som att det åligger medlemsstaterna en ”soft obligation”.⁸⁴

En stat kan göra anmärkningar i kommentaren och därigenom framföra att den föredrar en annan tolkning av artikeln än den som OECD föreslår.⁸⁵ Att medlemsstaterna frekvent lämnar reservationer kan enligt Matteoti tolkas som att de tillmäter kommentaren stor betydelse.⁸⁶ OECD rekommenderar att reservationer och anmärkningar följs av de avtalsslutande staterna vid tolkning av skatteavtal.⁸⁷ Under förutsättning att reservationen eller anmärkningen har lämnats före avtalsingåendet ska den ges stor betydelse

⁷⁶ Dahlberg (2000) s. 99.

⁷⁷ Panayi (2007) s. 24. Den version av modellavtalet som i skrivande stund är den senaste utkom i juli år 2010.

⁷⁸ Som nämnts ovan har även FN utarbetat ett modellavtal.

⁷⁹ Lang (2010) s. 27.

⁸⁰ Dahlberg (2012) s. 240 f

⁸¹ Dahlberg (2012) s. 241. Se Dahlberg (2003) för närmare redogörelse för vilket rättskällvärde kommentaren har samt hur dess tillämpning förhåller sig till Wienkonventionen

⁸² Se även bl.a. RÅ 1987 ref. 158 och RÅ 1995 not. 68. I Luxemburgmålet framhöll domstolen att kommentaren bör ges särskild betydelse.

⁸³ Kleist (2012) s. 100 f.

⁸⁴ Vogel (1997) s. 44 f.

⁸⁵ Kleist (2012) s. 101 f

⁸⁶ Matteoti (2005) s. 339.

⁸⁷ Introduktionen till kommentaren till modellavtalet, punkterna. 3 och 30-31.

när avtalet tolkas.⁸⁸ Emellertid är det av avgörande betydelse vilket rättskällevärde som modellavtalet och kommentaren ges i det enskilda fallet.⁸⁹

Dahlberg och van Weeghel anser att anmärkningar måste respekteras eftersom att de ger uttryck för oenighet och medför att det inte föreligger någon gemensam partsvilja mellan de avtalsslutande staterna.⁹⁰ En motsatt ståndpunkt intas av Arnold som hävdar att anmärkningen explicit måste uttryckas i avtalet för att få effekt. I avsaknad av ett explicit uttryck leder endast anmärkningen till en förväntan om att dessa stater inte kommer att tillämpa skatteavtalen på ett sätt som motverkar skatteflykt.⁹¹

2.5.4.2 Tidigare versioners ställning i förhållande till gällande kommentar

Att kommentaren åtnjuter en så pass stark ställning har vidare betydelse för vilken version av kommentaren som ska tillämpas. Ska den versionen som förelåg vid avtalets ingående eller en senare version ligga till grund för tolkningen?⁹² I det här avseendet förespråkar OECD att tolkning ska ske ”*in the spirit of the revised Commentary.*”⁹³

Dahlberg skiljer mellan förtydliganden och tillägg till kommentaren. Ett förtydligande till en skrivning som fanns vid avtalsingåendet ska ingå som tolkningsunderlag medan ett självständigt tillägg kan beaktas men inte ligga till grund för tolkningen. Tillägget kan enligt Dahlberg inte anses vara en del av den gemensamma partsavsikten vid avtalsingåendet.⁹⁴ OECD är dock inte av samma åsikt och anser att både förtydliganden och tillägg som utgångspunkt är tillämpliga vid tolkningen eftersom de reflekterar medlemmarnas konsensus.⁹⁵ I kommentaren konstateras även att eftersom skattemyndigheter i medlemsstaterna följer den principen kan det vara användbart för skattesubjekt att även beakta skrivningar som införs efter avtalsingåendet.⁹⁶ Vogel tolkar det nämnda som medlemsstaternas konsensus endast medför en begränsad inverkan på rättsläget.⁹⁷

⁸⁸ Dahlberg (2012) s. 240.

⁸⁹ Kleist (2012) s. 103.

⁹⁰ Dahlberg (2012) s. 257 f., Arnold & van Weeghel (2006) s. 100.

⁹¹ Arnold (2004) s. 259 f.

⁹² Kleist (2012) s. 103.

⁹³ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, punkterna 3 och 33-36.

⁹⁴ Dahlberg (2003) s. 145 f.

⁹⁵ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 35.

⁹⁶ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 36.1.

⁹⁷ Vogel (2000) s. 613.

3 Treaty shopping

3.1 Kapitlets syfte och disposition

I kapitel 2 redogjordes för de skatteavtalsrättsliga utgångspunkterna och därmed gavs grundläggande förutsättningar för förståelsen bakom fenomenet *treaty shopping*⁹⁸. I följande avsnitt behandlas innebörden av *treaty shopping*.

Kapitlet inleds med en kort historisk tillbakablick, följt av en närmare redogörelse för hemvistbegreppets betydelse för *treaty shopping* och utformningen av olika *treaty shopping*-strukturer.

Genom att återge olika definitioner på *treaty shopping* syftar kapitlet och dess uppbyggnad till att ge läsaren en grundläggande förståelse för fenomenet *treaty shopping*. Därav önskar jag att visa på komplexiteten med de olika strukturerna och att *treaty shopping* inte utgör ett bestämt förfarande. Följaktligen – Vad är *treaty shopping*?

3.2 Fenomenet *treaty shopping*

Kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal använder sig inte av, den inom rättsvetenskapen, vanligt förekommande termen *treaty shopping*⁹⁹. Dock refereras till en likartad situation när en person agerar genom ett bolag som etablerats i en stat i huvudsakligt syfte att erhålla avtalsförmåner. I avsaknad av etableringen hade förmånerna inte varit direkt tillgängliga.¹⁰⁰ *Treaty shopping* utgör en flitigt använd strategi vid internationell skatteplanering för att skifta inkomst mellan olika jurisdiktioner, i syfte att minska beskattningen.¹⁰¹

Ett *treaty shopping*-förfarande kan leda till att ett skattesubjekt undgår beskattning. Emellertid är det centrala vid *treaty shopping* att en gynnsammare beskattningseffekt uppnås, det vill säga att en förmån erhålls, som annars inte hade varit tillgänglig. Den fortsatta framställningen ämnar undersöka fenomenet *treaty shopping* och om det förutsättningslöst innebär ett missbruk av skatteavtalet.¹⁰²

⁹⁸ För andra definitioner av *treaty shopping* se till exempel; van Weeghel (1998) s. 96., Becker och Wurm (1988) s. 1., Rosenbloom (1983) s. 766 f., mfl. Rosenbloom's definition fokuserar på ett sinnestillstånd när han beskriver det som en "*premeditated effort to take advantage of the international tax treaty network, and careful selection of the most favorable treaty for a specific purpose*".

⁹⁹ Kommentaren uttrycker att artificiella legala konstruktioner ska ses som *improper*, punkt 7 och 8.

¹⁰⁰ Kommentaren till modellavtalet, punkt 9.

¹⁰¹ Petkova (2004) s. 544.

¹⁰² [Eng. *improper use/tax treaty abuse*].

3.2.1 Historisk tillbakablick

Treaty shopping uppstår enligt van Weeghel i situationer när en person drar nytta av ett skatteavtal utan att vara en legitim förmånstagare av det ifrågavarande avtalet.¹⁰³ I litteraturen har genom åren tagits olika utgångspunkter för vad som konstituerar *treaty shopping* och någon enhetlig definition går inte att hitta. Det har konstaterats att termen *treaty shopping* har sitt ursprung i USA¹⁰⁴ och kan spåras tillbaka till amerikanska kongressens förhör om *Offshore Tax Havens* i början på 1970-talet.¹⁰⁵ Analogier av *treaty shopping* har dragits till *forum shopping*, ett civilrättsligt fenomen, där ”shoppingen” sker genom jurisdiktioner i syfte att omfattas av en mer gynnsam lagstiftning.¹⁰⁶

Treaty shopping är med andra ord inget nytt fenomen på den internationella beskattningens område. Problemet ledde till att OECD företog en utredning av frågan år 1977.¹⁰⁷ I utredningen uttrycktes en oro över ”*improper use of tax treaties by a person, whether or not a resident of a contracting state, acting through a legal entity created to obtain treaty benefits that would not otherwise be available directly to that person*”.¹⁰⁸ Detta mynnade så småningom ut i en rapport, nio år senare, där OECD:s *Committe on Fiscal Affairs*¹⁰⁹ identifierade de viktigaste situationerna där den här typen av otillåten skatteplanering förekommer. Fenomenet *treaty shopping* kännetecknas genom användandet av så kallade genomgångbolag¹¹⁰ för ”utslussning” av kapital till en person med skatterättslig hemvist i en annan stat. Genom användandet av skatteavtalet på ovan beskrivna sätt tillförskaffade sig personen ”otillbörliga”¹¹¹ fördelar.¹¹² Emellertid adresserades problemet kring *treaty shopping* inte direkt i varken modellavtalet från år 1963, år 1977 eller år 1992. Skattemyndigheter uttryckte dock, i kommentaren till art. 1 i 1977 års modellavtal¹¹³, oro för att skatteavtal skulle utnyttjas genom användandet av olika legala konstruktioner. Gemensamt för dessa konstruktioner var att de skapats i syfte att erhålla skattefördelar i nationella lagstiftningar och skattelättnader i skatteavtal.¹¹⁴

¹⁰³ van Weeghel (1998) s. 119.

¹⁰⁴ Castro U.S. Policy (2011) s. 300.

¹⁰⁵ Rosenbloom (1983) s. 763 f.

¹⁰⁶ Becker & Wurm (1988) s. 1.

¹⁰⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs, Four Related Studies (1987).

¹⁰⁸ Kommentaren till modellavtalet (1977), art. 1 punkt 9.

¹⁰⁹ Försättningsvis förkortat CFA.

¹¹⁰ [Eng. *Conduit companies*].

¹¹¹ Termen otillbörlig[a] används synonymt med dess engelska begrepp *improperly* eftersom att det saknas en bättre svensk definition.

¹¹² OECD, Conduit Companies Report (1986) s. 3, punkt 2.

¹¹³ Se kommentaren till art. 1 i 1977 års modellavtal, punkt 8.

¹¹⁴ Wurm (1992) s. 660.

I ett senare skede, i OECD:s CFA:s rapport "*International Tax Avoidance and Evasion, Four Related Studies*", från år 1987 definieras *treaty shopping* endast som förfaranden som leder till skattefördelar i källstaten.¹¹⁵ Som framgår under nästa avsnitt har definitionen idag vidgats till att omfatta mängder av olika förfaranden. Olika författare i den skatterättsliga doktrinen har gett sin syn på vad *treaty shopping* egentligen innebär.

3.2.2 Vad är treaty shopping?

Kommentaren till art. 1 i modellavtalet använder sig inte av den populistiska termen *treaty shopping* men refererar till samma tillvägagångssätt när den beskriver en situation där en person:

... "acts through a legal entity created in a state essentially to obtain treaty benefits which would not be available directly".¹¹⁶

Ovanstående utgör enligt Avi-Yonah och Panayi en generell definition på hur ett *treaty shopping*-förfarande ser ut. Det vill säga utan användning av skatteparadis och genomgångsbolag. Dock regleras enligt Avi-Yonah detta i punkt 11 i kommentaren till art. 1 och tycks ta sikte på förfaranden som är av mer kränkande natur – *treaty shopping* genom användandet av *conduit* och/eller *base companies*.¹¹⁷

Treaty shopping utgör enligt Roosenbloom ett planerat försök att dra fördelar av det internationella skatteavtalsnätverket genom att noggrant välja det mest gynnsamma skatteavtalet för ett specifikt syfte.¹¹⁸ Roosenbloom avhåller sig dock från att utveckla sitt resonemang om vad syftet kan tänkas vara. Avtalsförmåner i bilaterala skatteavtal tillkommer enbart personer med skatterättslig hemvist i en eller båda de avtalsslutande staterna,¹¹⁹ därför är det vid *treaty shopping* vanligt förekommande att bolag försöker ändra sin skattemässiga hemvist för att omfattas av ett visst skatteavtal.¹²⁰ Den av Roosenbloom ovan angivna definitionen kan sägas ligga till grund för utvecklandet av senare tillkomna och nu gällande definitioner av *treaty shopping*.¹²¹

Dahlberg har avhållit sig från att erbjuda någon definition av *treaty shopping* som han menar utgör ett "slagord" bland skattejurister. Dahlberg uttrycker sig i generella termer och menar att *treaty shopping* förekommer när en person med hemvist i en stat arrangerar sina affärer i syfte att

¹¹⁵ OECD:s modellavtal (1987) s. 88.

¹¹⁶ Se kommentaren till modellavtalet, art. 1, punkt 9.

¹¹⁷ Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 4.

¹¹⁸ "a premeditated effort to take advantage of the international tax treaty network, and careful selection of the most favorable treaty for a specific purpose". Se Roosenbloom (1983) s. 763 ff.

¹¹⁹ Se art. 1 modellavtalet.

¹²⁰ Duff, (2010) s. 77.

¹²¹ Se de Broe's åsikt angående detta, de Broe (2008) s. 5.

omfattas av ett ingått skatteavtal mellan två andra stater i syfte att erhålla specifika avtalsförmåner som annars inte hade varit tillgängliga.¹²²

*”The shopping is done by establishing a ‘pass-through entity’ (a company) in the intermediary, treaty-concluding state”.*¹²³

Vogel menar att det är föga överraskande att de möjligheter som uppstår genom ingåendet av skatteavtal också utnyttjas för skatteplaneringssyften.¹²⁴ Bolag upprättas i en stat i syfte att omfattas av hemvistbegreppet¹²⁵ för att på så sätt erhålla skatteavtalsmässiga fördelar som annars inte hade varit tillgängliga.¹²⁶ Inom skatteavtalsrätten har dessa arrangemang kommit att benämnas som *treaty shopping*.¹²⁷ *Treaty shopping* är enligt Vogel, likt alla typer av skatteplanering, inte förbjudet *per se* men det finns gränser för vilka transaktioner som kan anses som acceptabla av medlemsstaterna.¹²⁸

Definitionen har ytterligare vidgats av Vern Krishna som beskriver *treaty shopping* som ett utnyttjande av ett skatteavtal av personer som i normala fall inte kommer i åtnjutande av avtalet. *Treaty shopping* äger rum när en person som inte är medborgare eller omfattas av det skatterättsliga hemvistbegreppet i en stat upprättar ett bolag i syfte att komma i åtnjutande av landets bilaterala avtal med andra länder. Förfarandet möjliggörs av att källstaten inte har något avtal med hemviststaten eller erbjuder förmånligare beskattningsvillkor. Konsekvenserna av förfarandet blir således att ingen eller lägre beskattning påförs det ”shoppande” skattesubjektet.¹²⁹

Treaty shopping innebär enligt Castro att en skattebetalare ”shoppar”, det vill säga letar, efter den jurisdiktion som har det mest förmånliga skatteavtalet med det stat i vilken den skatteskyldige önskar investera (*the host state*/investeringsstaten). Det mest vanligt förekommande förfarandet är att leta efter ett avtal där skatt undantas eller reduceras i investeringsstaten på grund av det föreliggande skatteavtalet med den ”shoppade” jurisdiktionen.¹³⁰ *Treaty shopping* beskrivs även av Castro som ett förfarande där en person eller bolag med hemvist i en stat effektivt gör anspråk på skatteavtalsförmåner från ett avtal vars förmåner bolaget annars inte hade varit berättigade till. Detta åstadkoms genom att investeringar företas i en annan stat genom ett bolag som fungerar som mellanhand i en tredje stat.¹³¹

¹²² Dahlberg (1997) s. 295.

¹²³ Dahlberg (1997) s. 295.

¹²⁴ Vogel (1997) s. 119.

¹²⁵ Se art. 1 i OECD:s modellavtal för kravet på hemvist. De flesta skatteavtal följer modellavtalets stadgande i detta avseende. För utförligare resonemang kring hemvistbegreppet se avsnitt 3.3 f.f. i denna uppsats.

¹²⁶ Vogel (1997) s. 119.

¹²⁷ Vogel (1997) s. 119.

¹²⁸ Vogel (1997) s. 119.

¹²⁹ Vern Krishnas definition av *treaty shopping*, citerad ur Brown (2008) s. 54.

¹³⁰ Castro U.S. Policy (2011) s. 300 f.

¹³¹ Castro (2011) s. 664.

Rosenbloom har även, i ett senare skede, definierat *treaty shopping* som:

*“the practice of some investors of ‘borrowing’ a tax treaty by forming an entity (usually a corporation) in a country having a favourable tax treaty with the country of source – [that is,] the country where the investment is to be made and the income in question is to be earned”.*¹³²

Enligt Gustafson m.fl. uppstår *treaty shopping* när:

*“tax planners ... establish corporate vehicles in third countries to take advantage of the benefits of a treaty between the third country and the country in which income would be earned”.*¹³³

I årtionden har arrangemang som inbegriper *treaty shopping* varit utbredda och välkända. Anledningen till detta är, enligt Castro, enkel och i viss mån uppenbar, eftersom det ligger i den mänskliga naturen att utnyttja de möjligheter som finns för att minimera sin beskattning. Castro uttrycker det som om det finns möjligheter att utnyttja - kommer de också att utnyttjas.¹³⁴ Van Weeghel förklarar begreppet *treaty shopping* som en situation där en person som inte är berättigad till ett skatteavtals fördelar använder, i ordets vidaste mening, en individ eller juridisk person för att erhålla skatteavtalsmässiga fördelar som inte är direkt tillgängliga.¹³⁵ Rohatgi har en annan definition på fenomenet *treaty shopping*. Han beskriver det som en planerad förflyttning av inkomst som uppkommit i en stat, till en person i en annan stat, genom en tredje stat (genomgångsstateten). Syftet med förfarandet är att erhålla en, av lagstiftaren, icke avsedd skattefördel.¹³⁶ En liknande utgångspunkt intar Becker och Wurm som hävdar att *treaty shopping* innebär att ett skattesubjekt aktivt väljer att omfattas av ett visst skatteavtal i syfte att erhålla fördelar som egentligen inte är tillgängliga. För detta ändamål upprättas inte sällan ett bolag i den stat i vilken det existerar ett förmånligt skatteavtal.¹³⁷

Ytterligare en intressant definition ges av *Advisory Panel on Canada's System of International Taxation* som definierar *treaty shopping* som en situation där en person hemmahörande i en viss stat (hemviststaten) som uppbär inkomst eller kapital från en annan stat (källstaten) kan få tillgång till ett skatteavtal mellan källstaten och en tredje stat. Det ifrågavarande skatteavtalet erbjuder en mycket generösare skattebehandling än vad som annars hade varit fallet.¹³⁸

¹³² Rosenbloom (1994) s. 83.

¹³³ Gustafson mfl. (2006) s. 221.

¹³⁴ Avery Jones (1999) s. 3 ff.

¹³⁵ van Weeghel (1998), s. 198.

¹³⁶ Rohatgi (2002) s. 362.

¹³⁷ Becker & Wurm (1988) s.1.

¹³⁸ Canada Advisory Panel Report (2008) s. 71.

Rosembuj har definierat fenomenet *treaty shopping* som ett förfarande där ett skatteavtal används av en juridisk person, individ eller rättighetssubjekt som faktiskt saknar en giltig rättighet att göra det.¹³⁹ I det avseendet anför de Broe att *treaty shopping* rör en situation där en person som inte är berättigad till skatteavtalsförmåner använder sig av en annan, normalt sett, juridisk person i syfte att erhålla avtalsförmåner som annars inte är direkt tillgängliga.¹⁴⁰ Obermair och Weninger definierar *treaty shopping* som ett förfarande där en person eller ett bolag ”köper” sig förmåner från ett skatteavtal ingånget mellan en viss stat och källstaten.¹⁴¹

Med *treaty shopping*¹⁴² avses, enligt Sundgren, ett utnyttjande av en annan stats interna skattesystem och/eller dess skatteavtal med en tredje stat i vilken en investering eller en affär skall göras. På så sätt åstadkommer skattebetalaren en beskattningseffekt som är mer fördelaktig än vad annars varit fallet.¹⁴³ Skatteavtal såväl som nationell skattelagstiftning utnyttjas genom internationell skatteplanering.¹⁴⁴ Vad som enligt Vogel utnyttjas är de möjligheter eller kryphål som uppstår genom blotta existensen av skatteavtal. *Treaty shopping* uppkommer genom att transaktioner företas i syfte att erhålla fördelar som annars inte hade varit tillgängliga eftersom hemvist i en eller båda avtalsslutande staterna krävs för att omfattas av ett skatteavtal.¹⁴⁵ Genom *treaty shopping* kan den skattskyldige styra tillämpligt skatteavtal, vilket kan leda till en förmånligare beskattningseffekt än vad som annars varit fallet.

En variant av *treaty shopping* är *rule shopping* som innebär att den skattskyldige strukturerar transaktioner på ett visst sätt i syfte att hänföra en inkomst till en särskild fördelningsartikel i ett skatteavtal. Det kan till exempel vara fråga om att en värdeöverföring görs i form av ränta istället för utdelning ifall avtalet föreskriver att källskatt uttas på utdelningar men inte på räntebetalningar.¹⁴⁶

3.2.3 Skattesubjekt manipulerar hemvisten

Enligt Duff handlar *treaty shopping* typiskt sett om att den skattskyldige laborerar med det skatteavtalsrättsliga hemvistbegreppet. Duff konstaterar vidare att det framförallt är bolag som kan laborera med hemvisten eftersom det oftast inte fordras någon reell ekonomisk verksamhet i staten i fråga utan kan räcka med en registrering eller en flytt av centrum för bolagets ledning för att hemvist enligt avtalet ska föreligga.¹⁴⁷

¹³⁹ Se T. Rosembuj citerad ur Rocha (2012) s. 352.

¹⁴⁰ de Broe (2008) s. 6.

¹⁴¹ Obermair och Weninger (2005) s. 466.

¹⁴² För ytterligare definitioner se bl.a. Vogel (1997) s. 116.

¹⁴³ Sundgren (1992) s. 370 f.

¹⁴⁴ Vogel (1997) s. 116.

¹⁴⁵ Vogel (1997) s. 116.

¹⁴⁶ Vogel (1997) s. 119.

¹⁴⁷ Duff (2010) s. 76 f.

Fleming Jr exemplifierar vad som kännetecknar *treaty shopping* när han beskriver det som ett förhållande där personer eller bolag från en icke avtalsslutande stat genom att ändra sin hemvist för att omfattas av skatteavtalet.¹⁴⁸ Det är alltså ändringen av hemvist som konstituerar *treaty shopping*.

Dahlberg resonerar kring om det är rimligt att utländska ”basbolag”¹⁴⁹ omfattas av ett skatteavtals tillämpningsområde, med möjlighet att tillgodogöra sig dess förmåner, när det för ett sådant bolag inte föreligger någon risk att bli föremål för dubbelbeskattning. ”Basbolagets” inkomster riskerar att över huvud taget inte bli föremål för beskattning om inkomsten i ”basbolagets” hemviststat tillerkänns ensam beskattningsrätt.¹⁵⁰ Avtalen riskerar på detta sätt att bli utnyttjade genom att bolag registreras i en stat i syfte att förstärka effekterna av de skattefördelar som ges i en stats interna skattelagstiftning, utan att någon egentlig verksamhet bedrivs i den staten.¹⁵¹

3.2.4 Sammanfattning av begreppet *treaty shopping*

Sammanfattningsvis kan sägas att definitionerna på *treaty shopping* är tämligen likartade. Typiskt sett handlar det om att ett skattesubjekt ändrar sin hemvist i syfte att omfattas av ett visst skatteavtal. Motivet till ändringen är att skattesubjektet önskar tillgodogöra sig en förmån som annars inte hade varit direkt tillgänglig. Ett bolag upprättas därför i en stat efter en noggrann övervägning av det gynnsammaste skatteavtalet för det specifika syftet. Förmånen består i en reducerad beskattningseffekt eller medför att en inkomst helt undgår beskattning. Vidare är inte avsikten med förmånen enligt skatteavtalet avsedd att tillkomma den skattskyldige. Vad som utnyttjas är inte enbart skatteavtalen utan även de luckor som uppstår i nationell lagstiftning till följd av olikheter i skatteavtalen.

Det kan konstateras att det praktiska tillvägagångssättet vid *treaty shopping* ofta innebär att ett bolag upprättas i en stat som ett företag önskar investera i. Syftet med etableringen är att tillgodogöra sig förmåner via ett skatteavtal som investeringsstaten har med en tredje stat. Under avsnitt 3.4 behandlas olika *treaty shopping*-strukturer och det praktiska tillvägagångssättet återges utförligare. Att hemvistbegreppet är centralt för möjligheten att ”*treaty shoppa*” framgår än tydligare i nästa avsnitt.

¹⁴⁸ Fleming (2012) s. 245.

¹⁴⁹ Dahlberg uttrycker att rent allmänt är ”utländska basbolag” bolag som är föremål för särskilt förmånlig beskattning i skatteparadis eller i parallellskattestater. Genom att etablera ”utländska basbolag” kan bolag som är skatterättsligt hemmahörande i stater med enbart ”normal” beskattning erhålla betydande skatteförmåner. Se Dahlberg (2000) s. 27.

¹⁵⁰ Dahlberg (2010) s. 30.

¹⁵¹ Se till exempel upplägget i det amerikanska rättsfallet ”Aiken Industries” (1971).

3.3 Hemvistbegreppets betydelse

3.3.1 OECD:s modellavtal

För att *treaty shopping* över huvud taget ska vara möjligt krävs att en juridisk eller fysisk person omfattas av ett skatteavtal. Avgörande är personens *residence* (sv. hemvist), enligt art. 1 i OECD:s modellavtal. Art. 4 första punkten första meningen i OECD:s modellavtal anger hur uttrycket ”*resident of a Contracting State*”¹⁵² (sv. ”person med hemvist i en avtalsslutande stat”) skall bestämmas.¹⁵³ Det är denna tolkning som är av intresse för den fortsatta framställningen.

Art. 1 i OECD:s modellavtal är enligt Sundgren i princip identisk i alla skatteavtal. Skatteavtal är folkrättsligt bindande och därför kan förmåner som tillkommer personer med skatterättslig hemvist i en eller både de avtalsslutande staterna inte utan vidare förvägras dem.¹⁵⁴

*”For the purposes of this Convention, the term ”resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.”*¹⁵⁵

Enligt Dahlberg får ledning, för i vilken stat en person har hemvist i enligt avtalet, sökas i de avtalsslutande staternas interna rättsordningar. Detta framgår enligt Dahlberg uttryckligen av uttrycket ”...any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein...”¹⁵⁶

I kommentaren till art. 4 första punkten första meningen ges i punkt 8 vägledning för hur uttrycket ”*resident of a Contracting State*” bör definieras. Det anges att det ”...refers to the concept of residence adopted in the domestic laws...”¹⁵⁷ Vid bestämmandet av om en person har hemvist i en avtalsslutande stat, har OECD i art. 4 första meningen första punkten uttalat, att det är fråga om att personen har sin ”*domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature*”. Det är dessa

¹⁵² Om art. 4 i modellavtalet, se van Weeghel (1998) s. 39 ff.

¹⁵³ Dahlberg (2000) s. 183.

¹⁵⁴ Sundgren (1992) s. 374., Även om Sundgren menar att man inte kan neka en person som omfattas av avtalet dess tillämpning så kan det i sammanhanget vara intressant att diskutera hur en sådan rätt till avtalsskydd står sig i ett dualistiskt rättssystem såsom Sveriges. Hur kan ett skatteavtal, som för svensk vidkommande enbart erkänns som ett åtagande mellan avtalssparterna inom folkrätten, åberopas inför domstol om Sverige inte implementerat eller i praxis erkänt skatteavtalets verkningar? Jfr. Kleist, SN 2011 s. 211 f.

¹⁵⁵ Modellavtalet, art. 4.1.

¹⁵⁶ art. 4.1 i modellavtalet. Denna uppfattning stöds även av Vogel (1997), se art. 4:23.

¹⁵⁷ Dahlberg (2000) s. 184.

faktorer som avgör huruvida ett skattesubjekt binds till en avtalsslutande stat och således kommer att omfattas av avtalet.¹⁵⁸

Emellertid innefattar endast art. 4 första meningen första punkten en obegränsad skattskyldighet, även om detta inte uttryckligen stadgas i kommentarstexten.¹⁵⁹ Således är den uppräknade av anknytningskriterier som anges i första meningen inte att betrakta som uttömmande utan snarare som ett exempel. Andra anknytningskriterier är enligt Dahlberg också tänkbara inom ramen för den mer begränsade skattskyldigheten som anges i andra meningen. Detta följer av att uttrycket ”*any other criterion of a similar nature*” används.¹⁶⁰

Vad som utgör *similar nature* är inte uttryckligen angivet i OECD-avtalet. Enligt Dahlberg är det dock klart att det ska röra sig om en omständighet som är i paritet med de andra kriterierna som krävs för att grunda en obegränsad skattskyldighet. Platsen för registrering får därför antas vara ett exempel på ”*other criterion of similar nature*”.¹⁶¹

En annan intressant aspekt är om det uppställs krav på att den obegränsade skattskyldighet faktiskt utnyttjas det vill säga att skatt faktiskt erlagts. I normalfallet torde detta innebära att personer faktiskt erlägger skatt, dock kan det finnas speciella undantagsregler i den interna skatterätten, vilket medför att någon skatt inte uttas. Därför kan det enligt Dahlberg tänkas att orden ”*liable to tax*”¹⁶² syftar på en obegränsad skattskyldighet oberoende av om skatt faktiskt erlagts.¹⁶³ De Broe mfl. är dock av en annan åsikt och framför att om uttrycket ”*liable to tax*” skulle innefatta ett krav på att faktisk skatt erlagts i en stat skulle detta innebära en förvirring av uttrycken ”*subject to tax*” och ”*liable to tax*”.¹⁶⁴

I kommentaren framhålls ytterligare en tolkningsstrategi innebärande att ett dotterbolag med hemvist i ett så kallat skatteparadis ändå kan anses ha sin verkliga ledning (*place of effective management*) på samma ort som moderbolaget. I detta fall har alltså det faktum att dotterbolaget har hemvist i en stat med låg eller ingen beskattning påverkat utgången av tolkningen av begreppet platsen för bolagets verkliga ledning.¹⁶⁵

¹⁵⁸ Dahlberg (2000) s. 184.

¹⁵⁹ Dahlberg (2000) s. 184., Se kommentaren till art. 4 där det konstateras, att den inhemska lagstiftningen ålägger en vidsträckt skattskyldighet – ”*full tax liability*” – baserat på den skattskyldiges personliga anknytning till staten ifråga.

¹⁶⁰ Dahlberg (2000) s. 185.

¹⁶¹ Dahlberg (2000) s. 185

¹⁶² Se definitionen i art. 4, modellavtalet (2010) och FN:s modellavtal (2001).

¹⁶³ Dahlberg (2000) s. 186.

¹⁶⁴ de Broe m.fl. (2011) s. 383 f.

¹⁶⁵ Duff, (2010) s. 75. Kommentaren till modellavtalet art. 4, punkt 10.1.

3.3.2 Hemvist – en förutsättning

Hemvistbegreppet är centralt vid möjliggörandet av *treaty shopping* eftersom hemvist i en eller båda de avtalsslutande staterna utgör en förutsättning för att omfattas av ett skatteavtal.¹⁶⁶ Sverige grundar i huvudsak sin beskattningsrätt på hemvistprincipen, innebärande att fysiska eller juridiska personer, med tillräcklig anknytning till Sverige, beskattas i Sverige för samtliga erhållna inkomster.¹⁶⁷

Bilaterala skatteavtal är endast tillgängliga för personer som har hemvist i en eller båda de avtalsslutande staterna. Därför involverar *treaty shopping* överlagda åtgärder för att påverka hemvisten ur skatteavtalssynpunkt.¹⁶⁸ Typiskt sett handlar *treaty shopping* alltså om att den skattskyldige laborerar med den skatteavtalsrättsliga hemvisten i syfte att erhålla avtalsförmåner antingen i nationell rätt och/eller i skatteavtalet.¹⁶⁹ Duff konstaterar att det framförallt är bolag som kan laborera med hemvisten eftersom det oftast inte fordras någon reell ekonomisk verksamhet i staten i fråga utan kan räcka med en registrering eller en flytt av centrum för bolagets ledning.¹⁷⁰ Den skattemässiga hemvisten för bolag beror typiskt sett på sätet för *effective management*¹⁷¹, vilket medför att bolag kan etablera sig i en stat utan att bedriva någon reell ekonomisk verksamhet i den staten.¹⁷²

Brown framhåller med hänvisning till utgången i det kanadensiska rättsfallet *MIL Investments* att domen innebär vissa rent principiella problem för när ett skattesubjekt ska uppfattas ha förvärvat hemvist. Enligt Brown uppnås samma beskattningseffekt oberoende av tidpunkten för hemvistens förvärvande. Således är det betydelselöst huruvida hemvisten förvärvas i syfte att erhålla en förmånligare beskattningseffekt eller om ändringen sker i nära anslutning till att en *treaty shopping*-transaktion. Därför är det enligt Brown svårt att hävda att ett sådant förfarande *per se* är otillåtet. Följaktligen blir det också svårt att argumentera för att lagstiftarens intentioner åsidosätts eftersom åsidosättandet ändå hade ägt rum. Det avgörande för bedömningen i förevarande fall är att hemvisten ändras i nära anslutning till att en transaktion företas.¹⁷³

I förevarande fall är den avgörande faktorn inte hemvisten i sig utan att det otillåtna förfarandet uppstår till följd av undantagsbestämmelser i en stats nationella lagstiftning. Det kan därför hävdas att det är upp till den avtalsslutande staten att undanta vissa typer av bolag från avtalets tillämpningsområde. Om staten underlåter detta är det svårt att hävda att syftet inte var att en viss typ av bolag skulle komma att omfattas av avtalets

¹⁶⁶ Art. 1 modellavtalet, Se vidare Dahlberg (2000) s. 175 ff. för en utförlig diskussion.

¹⁶⁷ Dahlberg (2000) s. 127.

¹⁶⁸ Duff (2010) s. 77 f.

¹⁶⁹ Kommentaren till modellavtalet, punkt 8-9.

¹⁷⁰ Duff, (2010) s. 77 f.

¹⁷¹ Modellavtalet art. 4.3 (*Effective management*).[sv. verklig ledning].

¹⁷² Duff (2010) s. 76 f. Jfr. privatpersoner där det krävs social och ekonomisk koppling till hemviststaten [*centre of vital interest*].

¹⁷³ Brown (2008) s. 62 f.

tillämpningsområde. Under förutsättning att båda de avtalslutande staterna anser sig kunna tillämpa nationella regler mot skatteflykt riskerar en skattebetalare bli föremål för dubbelbeskattning. Något som enligt Brown i alla fall inte kan sägas ha varit syftet med skatteavtalet.¹⁷⁴

3.4 Treaty shopping – olika strukturer

3.4.1 Grundläggande kännetecken

Enligt Avi-Yonah and Panayi finns det tre grundläggande egenskaper som kännetecknar en *treaty shopping*-struktur[kursivt min översättning]¹⁷⁵:

- *den benefika ägaren . . . av en treaty shopping-struktur . . . är inte bosatt i landet där bolaget är bildat;*
- *genomgångsbolaget. . . har en minimal ekonomisk aktivitet i den stat där det är etablerat; och*
- *inkomsten är föremål för en minimal (om någon) beskattning i genomgångsbolagets hemviststat.*¹⁷⁶

Det finns enligt Avi-Yonah och Panayi många variationer på hur strukturen kan se ut. Till exempel är det möjligt att använda fler än ett skatteavtal och flytta medel genom flera stater. I processen ändrar medlen karaktär, till exempel utdelning omvandlas till lån.¹⁷⁷ Det här är dock ena änden av spektrumet. *Treaty shopping* kan som redan framhållits vara mer eller mindre förkastligt och samtliga fall där personer med hemvist i en tredje stat drar nytta av ett skatteavtal, där hemviststaten inte är part, utgör inte exempel på *treaty shopping*.¹⁷⁸

Den, för tillfället, mest vedertagna formen av missbruk av skatteavtal utgörs av *treaty shopping*.¹⁷⁹ Termen refererar, enligt de Broe m.fl., till arrangemang vilka medför att personer som normalt inte är berättigade till skatteavtalsförmåner använder sig av ett ”annat bolag” (*seperate legal entity*), som är berättigad till avtalsförmåner, för att indirekt erhålla sådana förmåner.¹⁸⁰ Två typfall diskuteras där det ena utgörs av så kallade finansierade back-to-back arrangemang och ett förfarande benämnt som *capital gains arrangement* vari ett bolag agerar mellanhand mellan en aktieägare i Stat (A) och ett dotterbolag i Stat (C) för att undvika kapitalvinstbeskattning i Stat (C) när andelarna överläts.¹⁸¹

¹⁷⁴ Brown (2008) s. 62 f.

¹⁷⁵ För original definition se: Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 5.

¹⁷⁶ Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 5.

¹⁷⁷ Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 5.

¹⁷⁸ Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 5.

¹⁷⁹ Se Rocha (2012) s. 352.

¹⁸⁰ de Broe m.fl. (2011) s. 382.

¹⁸¹ de Broe m.fl. (2011) s. 382 f.

Avi-Yonah & Panayi noterar att, vid en anblick på de olika definitionerna av *treaty shopping*, synes dessa innefatta en rad olika strukturer. Från rena missbruk och artificiella konstruktioner till sådana med mer substans. Alla dessa situationer kan väl knappast utgöra en felaktig användning av skatteavtalet.¹⁸²

3.4.2 Involverar alltid (minst) tre stater

Ett *treaty shopping*-förfarande involverar åtminstone alltid tre stater. Dessa utgörs av hemviststaten, genomgångsstaten¹⁸³ och källstaten.¹⁸⁴

Enligt Sundgren är ett viktigt inslag i ett *treaty shopping*-förfarande att syftet aldrig går ut på att erhålla en skatteförmån i genomgångslandet. Det kan till och med förhålla sig så att det är nödvändigt att viss skatt erläggs i denna stat för att upprätthålla konstruktionen. En förutsättning för att förfarandet ska vara gynnsamt är att den erlagda skatten är mindre än den skattefördel som erhålls i de andra staterna. Den interna lagstiftningen i genomgångslandet och/eller dess skatteavtal med tredje stat används alltså endast som ett instrument för att uppnå skattefördelar i källstaten eller hemviststaten.¹⁸⁵ Dessa skattefördelar utgörs huvudsakligen av de reducerade skattesatser som regleras i skatteavtalen beträffande utdelning, ränta och royalty.¹⁸⁶

Skatteavtal reducerar eller undantar källstatens beskattningsanspråk, sänker eller undantar skatt på utdelning, ränta och royalties till ägare bosatta i den andra avtalsslutande staten och begränsar källstatens beskattningsanspråk på kapitalvinst. Därför består *treaty shopping* i typfallet av att källskatten reduceras genom att olika skattemässiga strukturer upprättas i syfte att erhålla avtalsmässiga fördelar som i annat fall inte skulle varit tillgängliga.¹⁸⁷ Även om det tycks skilja sig marginellt mellan de olika definitionerna på *treaty shopping*, verkar konsensus råda avseende faktumet att det finns två huvudsakliga strategier som används.¹⁸⁸ Dessa återfinns i *OECD Report on Conduit Companies* och utgörs av *Direct conduit strategy* och *Stepping stone strategy*.¹⁸⁹

¹⁸² Avi Yonah & Panayi (2010) s. 3.

¹⁸³ Eng. [The base/conduit/holding company state].

¹⁸⁴ Eng. [The source state].

¹⁸⁵ Sundgren (1992) s. 371.

¹⁸⁶ Sundgren (1992) s. 371.

¹⁸⁷ de Broe (2008) s. 7., Wurm (1992) s. 658.

¹⁸⁸ Vitko (2013) s. 2 f.

¹⁸⁹ OECD, *Four Related Studies* (1987) s. 88 f.

3.4.3 Direct conduit strategy

En vanlig struktur som i sammanhanget används till att nå skattemässiga fördelar är en så kallad *Direct conduit strategy*¹⁹⁰, det vill säga genom användandet av ett så kallat genomgångsbolag. Arrangemanget går typiskt sett ut på att investeraren, hemmahörande i stat (A) (hemviststaten), vill investera i stat (B) (källstaten) och upprättar därför ett bolag i en tredje stat (stat C). Mellan källstaten (B) och stat (C) (investeringsstaten) finns ett skatteavtal med generösare skattelättnader på investeringar än om investeringarna gjordes direkt från hemviststaten (A), eftersom samma skattemässiga förmåner inte erbjuds i skatteavtalet mellan stat (A) och stat B.¹⁹¹

Treaty shopping är i det här typfallet beroende av den inhemska skattesatsen i genomgångslandet eftersom fördelarna går förlorade om inkomst från källstaten eller inkomst som betalas till hemviststaten är föremål för betydande beskattning. Det här menar de Broe är orsaken till att stater som beskattar hemvistbolag med liten eller obefintlig källskatt är särskilt attraktiva som *conduit states*.¹⁹² *Conduit structures* används ofta i förening med, vad av Dahlberg skulle benämna som utländska basbolag¹⁹³, dessa är övervägande etablerade i lågskatteländer (så kallade skatteparadis) och används i syfte att ”förvara” inkomst där för att undvika beskattning i bolagets hemviststat.¹⁹⁴ Som OECD:s CFA observerar i sin rapport rörande ”basbolag” inbegriper *conduit structures* låga skattesatser i källstaten för basbolaget. Det är även av avgörande betydelse att källskatten är skattefri eller är lågbeskattad i basbolagets hemviststat.¹⁹⁵

3.4.4 Stepping-stone strategy

*Stepping-stone strategy*¹⁹⁶ är en variant på *Direct conduit structure*. Vanligen går förfarandet ut på att ett bolag med hemvist i stat (A) etablerar ett bolag i stat (C) som är fullt skattskyldigt för inkomst som härrör från stat (B). Emellertid betalar det etablerade bolaget i stat (C) höga räntor, royalties och andra avgifter till ett annat utländskt bolag, beläget i en fjärde stat (D). Det fjärde bolaget, i stat (D) är ett helägt dotterbolag till *Conduit* bolaget som initialt etablerades i stat (C). Kostnaderna är avdragsgilla i stat (C) och intäkterna är föremål för ingen eller väldigt förmånlig beskattning i stat (D). Bolaget i stat (D) är vad de Broe kallar för ett *base company*.¹⁹⁷

¹⁹⁰ För en förenklad illustration av en *Direct conduit strategy*, se bilaga A.

¹⁹¹ Duff (2010) s. 78., OECD, Four Related Studies (1987) s. 88 f., OECD, Conduit Companies Report (1986) punkt 4.

¹⁹² de Broe (2008) s. 17 ff.

¹⁹³ [Eng. base companies].

¹⁹⁴ Petkova (2004) s. 544.

¹⁹⁵ OECD, Four Related Studies (1987) s. 60.

¹⁹⁶ För en förenklad illustration av en *Stepping-stone strategy*, se bilaga B.

¹⁹⁷ de Broe (2008) s. 7.

Enligt Duff utgör en *Stepping stone*-struktur ett alternativ om staten där genomgångsbolaget är etablerat skulle beskatta utländsk inkomst på grundval av hemvistprincipen. Tillvägagångsättet är att bolaget i genomgångsstaten gör en avdragsgill betalning till ett annat *conduit* bolag som är etablerat i en tredje stat. Den mottagna betalningen är föremål för ingen eller väldigt låg skatt i den tredje staten och staten uttar inte någon källskatt på betalningar till hemviststaten. På så sätt kan beskattning även undgås i *conduit states*.¹⁹⁸ de Broe menar att användningen av tre stater inte är en nödvändighet för att definiera *treaty shopping*. Särskilt i fall som involverar *Stepping-stone* strukturer är det inte heller ovanligt att fler stater involveras.¹⁹⁹

3.4.5 Sammanfattande kommentarer

Det centrala i ett *treaty shopping*-förfarande är att skattebetalaren erhåller en förmån genom användandet av en *treaty shopping*-struktur. Förmånen består i att beskattningseffekten reduceras i förhållande till den beskattningseffekt som hade uppstått i avsaknad av det konstlade förfarandet. Det väsentliga är att skattebetalaren, genom sitt agerande, uppnår en beskattningseffekt som i vart fall en av de avtalslutande staterna inte hade avsett skulle tillkomma skattebetalaren.

En förutsättning för att tillgodogöra sig förmåner från ett skatteavtal genom *treaty shopping* är att hemvist i en eller båda de avtalslutande staterna föreligger. Därför innefattar *treaty shopping* typiskt sett att den skattskyldige laborerar med den skatterättsliga hemvisten.

Sammanfattningsvis kan sägas att ett *treaty shopping*-förfarande i de flesta fall inkluderar förfaranden i olika stater men att minst tre stater krävs för att genomföra *treaty shopping*:en. De vanligast förekommande formerna är *Direct conduit strategy* och *Stepping stone strategy*. Vanligen är dessa konstruktioner beroende av att källskatten är lågt beskattad eller skattefri i hemviststaten.

¹⁹⁸ Duff (2010) s. 78. Se även OECD (1987) s. 88 f.

¹⁹⁹ de Broe (2008) s. 6.

4 Konsekvenser av treaty shopping

4.1 Stater förlorar intäkter och förutsebarheten urholkas

4.1.1 Kapitlets syfte och disposition

I föregående kapitel har fenomenet *treaty shopping* – studerats och beskrivits. Följande avsnitt tar sikte på att behandla konsekvenserna av *treaty shopping* och inventera för- och motargument för tillåtligheten av *treaty shopping*. Fördomandet av *treaty shopping* som ett verktyg för otillåten skatteplanering är beroende av staters bakomliggande intressen. En ansats görs även för belysa konsekvenserna av *treaty shopping* i ett vidare perspektiv.

4.1.2 En aggressiv skatteplaneringsstrategi

Treaty shopping är, enligt Panayi, i grund och botten ett instrument för internationell skatteplanering och anses av många stater vara ett aggressivt sådant. Frågan, som många, däribland Panayi ställer sig är vad som föranlett den hårda kritiken mot samt vilka element som konstituerar denna form av ”olaglighet”^{200,201} Vissa stater betraktar dock *treaty shopping* som en acceptabel form av skatteplanering med hänvisning till att bolag bör stå fria att ordna sina affärer för att få tillgång till de fördelar ett skatteavtal erbjuder.²⁰² Därför måste problemen med *treaty shopping*, enligt Panayi, ses ur en teoretisk synvinkel eftersom olika stater har varierande nationella intressen att ta hänsyn till. Det är därför svårt att företa en objektiv bedömning av *treaty shopping*.²⁰³

OECD:s ställningstagande i frågan bygger på medlemsstaternas åsikter, influerade av nationella intressen, vilket gör att det är svårt, om än viktigt, att hitta en minsta gemensam nämnare som utgångspunkt för vilket element i agerandet som konstituerar ett missbruk.²⁰⁴

²⁰⁰ *Treaty shopping* refereras ofta till i litteraturen som ett förfarande som är *abusive* eller utgör ett *improper use of tax treaties*.

²⁰¹ Panayi (2007) s. 74.

²⁰² Se till exempel: Canada Advisory Panel Report (2008) s. 72.

²⁰³ Panayi (2007) s. 74.

²⁰⁴ Panayi (2007) s. 74.

4.1.3 Kolliderande intressen

Treaty shopping bygger på två kolliderande intressen. Dels är vinstmaximering ett givet mål för internationella koncerner, i detta ingår underförstått ett intresse av att uppnå en så låg beskattningseffekt som möjligt. Det är något som stater är medvetna om och förväntar sig därför inte heller att företag ska försöka betala så mycket skatt som möjligt.²⁰⁵

Sett ur staters perspektiv leder *treaty shopping* till skattebortfall men även till att förtroendet för skatteavtalssystemet undermineras.²⁰⁶ Konflikten är tudelad i så mån att det föreligger en konflikt mellan bolaget som önskar tillförskaffa sig skattefördelar och den stat som genom bolagets handlande förlorar beskattningsunderlag.²⁰⁷ Det finns också en konflikt mellan stater eftersom det både finns vinnare och förlorare i en *treaty shopping* struktur. Oftast är det källstaten som utnyttjas genom *treaty shopping* eftersom ett av syftena med *treaty shopping* ofta är att erhålla en inkomst som i är undantagen från beskattning i källstaten eller föremål för en lägre beskattning i källstaten än i hemviststaten. Skälet härför är att avsaknaden av ett *treaty shopping*-arrangemang hade fått följden att källskatt hade uttagits på inkomsten.²⁰⁸

Treaty shopping bygger på ett antagande om att det leder till förlust av skatteintäkter. Det är inte säkert att antagandet över huvud taget är riktigt eftersom att det likväl kan hävdas att *treaty shopping* ökar den ekonomiska aktiviteten och att de totala skatteintäkterna därmed överstiger den eventuella skatteintäktsförlust som drabbar källstaten. Det ska även framhållas att det är svårt att mäta den ekonomiska förlusten eftersom att stater i varierande grad uppträder som källstat, hemviststat och genomgångsstat.²⁰⁹ Huruvida *treaty shopping* leder till att den ekonomiska aktiviteten ökar är beroende av vilken stat som i den aktuella situationen uppträder som källstat. Avi-Yonah och Panayi hävdar att detta kan vara fallet när en utvecklingsstat ikläder sig rollen som källstat.²¹⁰

I rättsfallet *Union of India v Azadi Bachao Andolan*,²¹¹ vägrade domstolen att tillämpa bestämmelse mot *treaty shopping* i avtalet eftersom att *treaty shopping* ansågs vara ett incitament för att attrahera utländska investeringar. Den här typen av stater är tvungna att anlägga ett holistiskt synsätt och domstolen uttalade därvid att:

”...*The loss of tax revenues could be insignificant compared to the other non-tax benefits to their economy. Many of the do not appear to be too concerned unless the revenue losses are*

²⁰⁵ Arnold (2004) s. 247, se även Arnold och van Weeghel (2006) s. 93 f.

²⁰⁶ Arnold (2004) s. 244.

²⁰⁷ Contributions to international co-operation in tax matters (1988) s. 5.

²⁰⁸ Contributions to international co-operation in tax matters (1988) s. 5.

²⁰⁹ Avi-Yonah (2010) s. 9.

²¹⁰ Avi-Yonah (2010) s. 9.

²¹¹ Union of India v Azadi Bachao Andolan (2003).

*significant compared to the other tax and non-tax benefits from the treaty, or the treaty shopping leads to other tax abuses”.*²¹²

Vidare uttalade domstolen att:

*“[t]reaty shopping may be a necessary evil, tolerated in a developing economy, in the interest of long-term development.”*²¹³

Ovanstående uttalanden tycker jag utgör utmärkta exempel på den komplexitet som det innebär att avgöra huruvida *treaty shopping* är något som stater accepterar eller fördömer.

4.2 Argument för- och emot *treaty shopping*

Huruvida *treaty shopping* utgör ett legitimt utnyttjande av skatteavtalsnätverket har diskuterats i samband med IFA kongressen 2010 och sammanfattats i en rapport av de Broe m.fl.²¹⁴ Resultatet är en sammanställning av för- respektive nackdelar med *treaty shopping*.²¹⁵ Rapporten utgör det primära underlaget för följande framställning.

4.2.1 Argument som talar för *treaty shopping*

4.2.1.1 Främja för utländska investeringar

Argumentet att *treaty shopping* rubbar den ekonomiska balansen kan endast anses legitimt när det gäller jämförbara stater avseende förhandlingsstyrka och investeringsflöden.²¹⁶ Även om reciprocitetsargumentet är övertygande är det baserat på antagandet att det råder reciprocitet avseende samtliga avtalsförmåner. Detta är något som Avi-Yonah och Panayi menar inte stämmer eftersom att det inte finns några garantier för att balansen är rättvis, särskilt med hänsyn till att stater har olika ekonomiska förutsättningar.²¹⁷

Ett argument är att inte alla så kallade *conduit structures* utgör artificiella konstruktioner upprättade i syfte att undvika beskattning. Det kan i det sammanhanget ifrågasättas om skatteavtal över huvud taget innebär ett ömsesidigt tagande och givande eftersom bevisligen unilaterala överenskommelser existerar. Att incitamenten för stater, vari det

²¹² Union of India v Azadi Bachao Andolan (2003) p. 281.

²¹³ Union of India v Azadi Bachao Andolan (2003) punkt 281.

²¹⁴ Sammanfattning av IFA kongressen i Rom 2010 av de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²¹⁵ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²¹⁶ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²¹⁷ Avi-Yonah & Panayi (2010) s. 8.

kontrollerande²¹⁸ bolaget har hemvist, att ingå skatteavtal går förlorad talar enligt författarna mot legitimiteten av *treaty shopping*. Avseende påståendet att *treaty shopping* skulle innebära en förlust av skatteintäkter för källstaten saknas bevis och i motsats kan det hävdas att det uppmuntrar till investeringar i utvecklingsländer.²¹⁹

Panayi utvecklar sin argumentation kring för- och nackdelar med *treaty shopping* ytterligare med att anföra att om *treaty shopping* skulle leda till att en inkomst blir föremål för låg- eller igen beskattning kan det likväl uppfattas som en form av belöning till en investerare. Därför att investerare genom en väl genomförd och påhittig skatteplanering vågat ta de risker som är förenade med internationella och gränsöverskridande investeringar.²²⁰ Denna uppfattning har dock sina dissidenter i den juridiska litteraturen.²²¹

En av orsakerna till att stater avsiktligt syftar till att uppnå skattefrihet kan enligt Lang vara för att göra en stat mer attraktiv för utländska forskare och andra experter. Den, enligt skatteavtalet, formella beskattningsrätten behålls av staterna men den dubbla ickebeskattningen är både accepterad och eftersträvad med bakgrund i de avtalslutande staternas intentioner.²²² FN:s modellavtal fungerar ofta som utgångspunkt för skatteavtal som ingås mellan industrialiserade länder och utvecklingsländer istället för OECD:s modellavtal. Skälet härför är att FN:s modellavtal syftar till att främja utländska investeringar i utvecklingsländer genom att utsträcka utvecklingslandets (källstatens) beskattningsrätt mer än vad som rekommenderas i OECD:s modellavtal.²²³

Skatteavtal kan ingås av andra anledningar än skattemässiga, till exempel för att främja investeringar och handel i utvecklingsländer. Med bakgrund av det syftet är det förståeligt att *treaty shopping* tillåts för att locka utländska investeringar. Sett till detta menar de Broe mfl. att det krävs att det uttryckligt framgår i skatteavtalet genom införandet av specifika skatteflyktsregler.²²⁴

I sammanhanget måste enligt van Weeghel noteras att även om stater och internationella organisationer generellt har en negativ syn på *treaty shopping* finns det dissidenter i den internationella skatterättsliga doktrinen. Enligt van Weeghel ser vissa *treaty shopping* som en skattebetalares självhjälp i skapandet av ett virtuellt multilateralt skatteavtal.²²⁵

²¹⁸ Med detta avses det bolag som kontrollerar det s.k. genomgångsbolaget som är etablerat i en tredje stat i syfte att omfattas av ett skatteavtal med källstaten. För utförligare om detta se avsnitt 3.7 om olika *treaty shopping*-strukturer.

²¹⁹ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²²⁰ Panayi (2007) s. 80.

²²¹ Se bland annat Scapa och Heine (2005) 284 f.

²²² Lang (2004) s. 82 f.

²²³ Scapa & Henie (2005), s. 270, FN:s modellavtal (2011), se punkterna. 3–5 i inledningen.

²²⁴ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²²⁵ van Weeghel (1998) s. 122.

4.2.1.2 Skatteavtal ingås av olika syften

För att besvara frågan om *treaty shopping* står i motsats till syftet med skatteavtalen är det först nödvändigt att veta vad syftet med skatteavtal är. Om syftet är någorlunda klarlagt går det med enkelhet avgöra vilka förfaranden som står i strid med detsamma. Ett skatteavtal kan dock ha flera syften vilket enligt Panayi gör det svårt att hävda att alla dessa syften omfattas genom *treaty shopping*.²²⁶ En förutsättning för att hävda att *treaty shopping* är olämpligt är att det är någorlunda klarlagt vad som är det bakomliggande syftet med skatteavtalen. Om syftet är att underlätta för internationell handel och undvikande av dubbelbeskattning - motsäger inte *treaty shopping* det syftet. Men om istället syftet med skatteavtalet är att främja handel mellan de två avtalsslutande staterna och inte ett tredje land, står *treaty shopping* i strid med det syftet. Om syftet med skatteavtal är undvikande av dubbelbeskattning, förutsatt att någon beskattning sker i en av de avtalsslutande staterna och det är frågan om *bona fide* jurisdiktioner och inte skatteparadis kommer emellertid enligt Panayi alltid någon beskattning ske. Anledningen till detta är att *treaty shopping* möjligen medför att beskattningen reduceras men det innebär inte att syftet med avtalet förfelas.²²⁷

Skilda stater har vidare olika syn på fenomenet och till exempel USA vill bara garantera avtalsförmåner i situationer där det föreligger en verklig risk för att en inkomst i annat fall blir föremål dubbelbeskattning. Utgångspunkten är att om USA skulle tillåta *treaty shopping* skulle det innebära att skattesystemet nyttjas av personer med hemvist i stater vars skattesystem är främmande för USA - därigenom skulle inkomsten riskera att bli föremål för dubbel ickebeskattning och reciprociteten gå förlorad.²²⁸ På andra sidan spektrumet står Indien vilket illustreras i rättsfallet *Union of India and another v. Azadi Bachao Andolan and another*²²⁹ från 2003 där domstolen konstaterade att *treaty shopping* varken är oetiskt eller förbjudet *per se*. Domen grundar sig på ett tidigt avgörande från Storbritannien²³⁰ innebärande att skatteavtal allokera beskattningsrätt mellan stater, inte skatten. Därför är det naturligt att användandet av skatteavtal kan leda till dubbel ickebeskattning. *Treaty shopping* överträder inte gränsen för vad som är tillåtet enligt skatteavtalen eller strider mot dess syfte.²³¹

I avsaknad av ett neutralt skattesystem är det svårt att bedöma vilka snedvridningar som *treaty shopping* orsakar. Det kan till och med hävdas att de inbyggda skillnaderna i skattesystemen skapar ett incitament att "treaty shoppa". Avery Jones uttrycker det som "treaties generate treaty shopping".²³²

²²⁶ Panayi (2007) s. 80.

²²⁷ Panayi (2007) s. 80 f.

²²⁸ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²²⁹ *Union of India and another v. Azadi Bachao Andolan and another* (2003).

²³⁰ *IRC v. Duke of Westminster* (1936).

²³¹ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²³² Avery Jones (1999) s. 3 ff.

Det kan antas att i vissa fall är de avtalsslutande staternas intentioner att en utdelning ska kunna passera genom stater utan att påföras någon beskattning. En orsak kan vara att staterna vill uppmuntra investeringar utan hänsyn till källstatens beskattningsrätt. Detta beteende bör inte utan väldigt goda anledningar hindra genom lagstiftning mot *treaty shopping*.²³³

4.2.2 Argument som talar mot *treaty shopping*

OECD:s CFA har uttalat att en utvidgning av skatteavtalsförmåner till personer som saknar hemvist i någon av de avtalsslutande staterna innebär att reciprocitetsprincipen går förlorad.²³⁴ Följande uttalande görs i rapporten:

*”balance of sacrifices incurred in tax treaties by the contracting parties [is] altered”.*²³⁵

4.2.2.1 Skatteavtalens betydelse urholkas

Vidare får rubbningen av balansen och reciprocitetsprincipen följden att incitamenten för stater att förhandla om och ingå skatteavtal med källstaten minskar.²³⁶ van Weeghel går ett steg längre i sin analys och uttalar att oaktat huruvida *treaty shopping* konstituerar ett missbruk av skatteavtalet riskerar beteendet att urholka fundamenten med skatteavtal. Anledning är att existerande skatteavtal riskerar att bli uppsagda på grund av sin appellerande *treaty shopping* potential.²³⁷ Följden blir att dessa stater inte i lika stor utsträckning kommer kunna ingå skatteavtal med andra stater. Skälet härför är att stater inte vill riskera att bli utnyttjade och mista potentiella beskattningsanspråk. I förlängningen menar van Weeghel att det, så länge vägledning från OECD saknas, föreligger en överhängande risk att skatteavtalens enhetliga struktur kommer gå förlorad. Stater kommer, i brist på vägledning, upprätta särskilda villkor i skatteavtalen för att motverka *treaty shopping*, vilka inte bygger på OECD:s modellavtal.²³⁸ Detta leder till en minskad transparens för skattesubjekten och ökade klyftor mellan skatteavtalsbestämmelser. I förlängning innebär det utökade möjligheter att utnyttja avtalen.

Utformningen av skatteavtalsbestämmelser är ett resultat av förhandlingar mellan de avtalsslutande staterna. Om avtalsförmåner kommer en tredje stat tillgodo ges inte motsvarande fördelar till de avtalsslutande staterna. Vidare menar de Broe mfl. att *treaty shopping* står i motsats till principen om ekonomisk lojalitet. *Treaty shopping* leder även ur staters synvinkel till en

²³³ Department of International Economic and Social Affairs (1988) s. 5.

²³⁴ Brown (2008) s. 58.

²³⁵ OECD, CFA Conduit Companies Report, punkt 7(a).

²³⁶ OECD, Committee on Fiscal Affairs (1987) punkt. 7(c).

²³⁷ van Weeghel (1998) s. 123.

²³⁸ van Weeghel (1998) s. 123.

önskad förlust av skatteanspråk i källstaten.²³⁹ Avi-Yonah och Panayi menar att *treaty shopping* medför att det vanliga *quid pro quo* som följer av avtalet rubbas, det vill säga det mer eller mindre jämställda utbytet av ersättning.²⁴⁰

Frågan är om *treaty shopping* kan ses som ett otillåtet missbruk av skatteavtal på en principiell nivå, oaktat den generellt negativa syn som uttrycks av stater och i litteraturen.²⁴¹ I kommentaren till OECD:s modellavtal definieras skatteavtalsmissbruk som ett exploaterande av skillnader mellan staters skattelagstiftning genom användningen av konstlade juridiska konstruktioner i syfte att komma i åtnjutande av skattefördelar i både nationell rätt och skatteavtal.²⁴² Panayi menar dock att det finns både positiva och negativa aspekter på varför *treaty shopping* rent principiellt är problematiskt; agerandet medför att fördelar ges till juridiska personer som inte, vid det aktuella skatteavtalets ingående, avsågs omfattas av avtalets tillämpningsområde. Detta ställer till problem ur reciprocitetssynvinkel eftersom förändringen av beskattningseffekten leder till obalans av det ömsesidiga avståendet av beskattningsanspråk, vilken utgör en för skatteavtalen grundläggande princip.²⁴³ Avsaknaden av ett skatteavtal mellan hemviststaten och källstaten hade inneburit att reciprocitet av beskattningen hade uppnåtts och tillåtit staterna att tillsammans medverka till att motverka att skatteavtal utnyttjas.²⁴⁴

Om skatteavtal utsträcks till att även omfatta medborgare i tredje stater, urholkas betydelsen av skatteavtalen, och skillnaderna mellan förhandlade avtal och ensidiga ändringar av ett avtal blir betydelselösa. Detta medför, enligt Rosenbloom, att incitamenten för stater att ingå skatteavtal i slutändan går förlorad.²⁴⁵ En konsekvens är att skattesubjekt i tredje stater ändock kan tillgodogöra sig skatteavtalsförmåner som är framförhandlande av andra stater, i avsaknad av, ett för staten ifråga, tillgängligt skatteavtal. I princip saknar därför dessa stater anledning att ingå ett avtal med andra stater.²⁴⁶

Den, kanske främsta, orsaken till varför *treaty shopping* utgör exempel på en icke önskvärd skatteplanering är att det underlättar och möjliggör internationell skatteflykt och skattebrott. Inkomster blir föremål för låg eller ingen beskattning på ett sätt som varken förväntades eller är förenligt med de avtalslutande staterna syfte.²⁴⁷ Duff menar att fundamentala principer i skattelagstiftningen som ekonomisk effektivitet och horisontell likabehandling undermineras när investeringsbeslut styrs och förvrängs av skattemässiga skäl och skattebördan flyttas till att bäras av inhemskt

²³⁹ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²⁴⁰ Avi-Yonah (2010) s. 6.

²⁴¹ Panayi (2007) s. 84.

²⁴² Kommentaren till modellavtalet, art. 1, p. 7.1–8.

²⁴³ Conduit Companies Report (1986) paragraf 7(a), Panayi (2007) s. 84.

²⁴⁴ de Broe m.fl. (2011) s. 383.

²⁴⁵ Rosenbloom (1983) s. 774 f.

²⁴⁶ OECD, Conduit Companies Report (1986) paragraf 7(c).

²⁴⁷ OECD, Conduit Companies Report (1986) paragraf 7(b).

förankrade skattesubjekt.²⁴⁸ Med hänsyn till anförda skäl är det inte överraskande att OECD och dess medlemsstater, under senare år, har riktat en ökad uppmärksamhet mot *treaty shopping* och börjar vidta motåtgärder för att komma till rätta med fenomenet.²⁴⁹

Oaktat de olika synsätten på vilka effekter *treaty shopping* medför är enligt Petkova emellertid en sak säker – det resulterar i förlust av intäkter för många stater, särskilt för källstater. Sådana stater har ett starkt incitament att utveckla metoder i syfte att motverka *treaty shopping*.²⁵⁰

4.2.2.2 Marknadsstörningar - förflyttning av beskattningsbördan

Sett ur ett *marknadsekonomiskt* perspektiv kan en minskad eller utebliven beskattning till följd av *treaty shopping* leda till marknadsstörningar genom att inkomster från likartade verksamheter och förvärvskällor blir föremål för stora skillnader i beskattning.²⁵¹ Effekten av detta riskerar att bli att gränsöverskridande verksamhet kan komma att gynnas skattemässigt framför rent inhemsk verksamhet eftersom att det finns ett tillämpligt skatteavtal som påverkar beskattningseffekten.²⁵²

Enligt Panayi finns det tre stycken huvudsakliga orsaker till varför skatteplanering genom *treaty shopping* uppfattas som olämpligt. För *det första* leder den här typen av olika beteendeanpassade justeringar till minskade skatteintäkter och försök att förhindra *treaty shopping* medför att en redan tung och komplicerad lagstiftning riskerar att kompliceras ytterligare. För *det andra* riskerar skattebasen att urholkas när kapital slussas ut från länder med högt skattetryck. *Slutligen* medför medvetna former av skatteundandragande att balansen i den interna skattelagstiftningen rubbas eftersom kostnaderna för agerandet får bäras av resterande skattebetalare som inte ägnar sig åt den här typen av beteende. På så sätt blir beskattningen inte beroende av den reella förmågan av att faktiskt kunna betala skatt.²⁵³ Skatteplaneringstekniker likt *treaty shopping* medför att sambandet mellan stater där bolag skapar värde och stater där de betalar skatt minskar.²⁵⁴

Treaty shopping urholkar den nationella skattebasen hos stater vars skatteavtal utnyttjas. På så sätt rubbas också beskattningsstrukturen genom att skattebördan flyttas från mobila till mer orörliga faktorer och från inkomst till konsumtion.²⁵⁵ Detta hämmar enligt Eklund uppnåendet av gemensamma mål. Vilket är negativt ur ett *samhällsekonomiskt* perspektiv

²⁴⁸ Duff (2010) s. 79.

²⁴⁹ Duff (2010) s. 79.

²⁵⁰ Petkova (2004) s. 545.

²⁵¹ OECD, Report on Hybrid Mismatch Arrangements (2012) s. 11.

²⁵² OECD, Report on Hybrid Mismatch Arrangements (2012) s. 11.

²⁵³ Panayi (2007) s. 76 f.

²⁵⁴ Monénego (2014) s. 2 f.

²⁵⁵ Eklund (1998) s. 142.

eftersom det innebär att stater i högre grad än de önskar flyttar skattebördan till rörliga resurser som fastigheter, mat och privatpersoner.²⁵⁶

Ökad globalisering medför inte enbart positiva effekter. Genom det utvecklade skatteavtalsnätet har det skapats möjligheter för bolag och privatpersoner att minimera eller undvika beskattning. Stater kan utnyttja detta i sin skatteavtalspolitik genom att omfördela skattebördan. Detta kan i förlängningen leda till en distorsion av handels- och kapitalmönster och på så sätt reducera den globala välfärden.²⁵⁷

Ur *effektivitetssynvinkel* innebär *treaty shopping* att skatteavtalsnätverkets betydelse urholkas. *Treaty shopping* som leder till en reducerad beskattning eller skattefrihet innebär ett betydande skattebortfall. Särskilt när användandet av skatteavtal hindrar beskattningen av inkomster som inte helt eller delvis var avsedda att undgå beskattning. Gällande skattebortfallet är det endast fråga om ett reellt bortfall om staten inte hade gjort beskattningsavståendet i en hypotetisk situation där inkomsten beskattas i den andra staten. Detta är svårt varför några exakta siffror är svåra att presentera.²⁵⁸

En annan invändning mot *treaty shopping* rör det konstruerade användandet av bolag. Om möjligheten att erhålla skattefördelar genom sådana upplägg inte hade funnits hade i normalfallet mer direkta vägar för kapitalflyttning använts. På så sätt hade konsekvensen blivit att den skattskyldige fått tolerera en högre beskattning. Skatteavtal bygger på ett antagande om reciprocitet mellan erhållen inkomst och beskattning. Användandet av olika *treaty shopping*-strukturer rubbar den balansen.²⁵⁹ Det kan även argumenteras för att möjligheten att erhålla avtalsförmåner genom *treaty shopping* innebär att efterfrågan på skatteavtal minskar vilket resulterar i att det av staterna tänkta syftet med skatteavtalen förfelas.²⁶⁰

4.3 Treaty shopping och missbruk

Oron för missbruk av skatteavtal genom *treaty shopping* är särskilt påtaglig vid etableringar av bolag i stater där bolagen inte bedriver någon reell ekonomisk verksamhet.²⁶¹ I kommentaren till art. 1 modellavtalet²⁶² uttalas att (kursivt: min översättning):

”utvidgningen av skatteavtal ökar risken för missbruk genom användning av artificiella legala konstruktioner ämnade att tillförskaffa sig skattemässiga fördelar, dels i en stats

²⁵⁶ Eklund (1998) s. 142.

²⁵⁷ The OECD, Harmful Tax Competition. (1998) s. 14.

²⁵⁸ Se prop. 2006/07:14, s. 36f, 41, med hänvisningar.

²⁵⁹ Department of International Economic and Social Affairs (1988) s.7.

²⁶⁰ Department of International Economic and Social Affairs (1988) s.7.

²⁶¹ Duff (2010) s. 76 f. Jfr. privatpersoner där det krävs social och ekonomisk koppling till hemviststaten (*centre of vital interest*).

²⁶² Kommentaren till modellavtalet, art. 1 punkt 8.

inhemska skattesystem, dels genom de skattelättnader som erbjuds i skatteavtal”.²⁶³

Sådant är förhållandet när en person agerar genom ett ”bolag” som bildats i en stat i syfte att erhålla skattemässiga fördelar som annars inte hade varit direkt tillgängliga för den personen.²⁶⁴ Oaktat detta ställningstagande inordnar OECD - skattemässigt grundad emigration av privatpersoner - som en form av *abusive treaty-shopping*.²⁶⁵ Detta har kritiserats i doktrinen eftersom det för privatpersoner krävs att ekonomiskt- och socialt intresse föreligger i en stat för skattemässig hemvist. Därför torde det vara möjligt att förfarandet utgör *treaty shopping* men inte nödvändigtvis utgör *abusive treaty shopping* eftersom ett ekonomiskt- och socialt intresse-element saknas.²⁶⁶

Det avgörande är dock, för att *treaty shopping* ska föreligga, att uppkomsten av situationen beror på att den skattskyldige missbrukat skatteavtalet på ett sätt som av stater anses överskrida gränsen för vad som utgör laglig skatteplanering. En gränsdragning som enligt Rosenbloom ofta är svår att göra i praktiken.²⁶⁷

Även om skattefrihet kan vara förenligt med staternas avsikter är den generella uppfattningen att skattefrihet uppstår genom att skatteavtal missbrukas. Till skillnad från avsiktlig dubbel ickebeskattning hamnar den skattskyldiges motiv i fokus. Scapa och Heine skiljer därför mellan *proper/improper use* av skatteavtal.²⁶⁸ van Weeghel har uppställt följande kriterier för att identifiera huruvida en skatteavtalsanvändning är att anse som *improper*:

”Such use must have the sole intention to avoid the tax of either or both of the contracting states and must defeat fundamental and enduring expectations and policy objectives shared by both states and there with the purpose of the treaty in a broad sense”.²⁶⁹

Definitionen antyder att *improper use* av skatteavtalen omfattar situationer som är *abusive* och medan *proper use* innefattar situationer som inte anses som felaktiga och straffbara.²⁷⁰

En väl etablerad princip inom skatterätten är att det står skattebetalarna fritt att ordna sina affärer på det sätt som är mest lönsamt för dem. Att en handling företas uteslutande av skatteskäl kan inte hindra att förmåner

²⁶³ Kommentaren till modellavtalet, Art 1. punkt 8.

²⁶⁴ Kommentaren till modellavtalet, Art 1. punkt 9.

²⁶⁵ Duff (2010) s. 77., Se diskussionen i kommentaren till modellavtalet, art. 1 punkt 9, angående skatteundrandragande av kapitalvinst på delägarätter.

²⁶⁶ de Broe (2002) s. 65 ff.

²⁶⁷ Rosenboom (1983) s. 774 f.

²⁶⁸ Scapa & Henie (2005) s. 266.

²⁶⁹ van Weeghel (1998), s. 258.

²⁷⁰ Scapa och Henie (2005) s. 266.

erhålls som annars skulle varit berättigade enligt gällande lagstiftning.²⁷¹ Skatteplanering på såväl inhemsk som internationell nivå är *per se* lagligt och en vidsträckt skatteplanering kan enligt Vogel närmast indikera att lagstiftningen på det aktuella rättsområdet är bristfällig. Skatteplanering kan nå en nivå där stater inte längre anser att beteendet ryms inom ett lands rättssystem med hänsyn till bakomliggande rättvisepprinciper. Vogel anser att nivån är uppfylld när transaktioner företas, eller bolag etableras i syfte, att enbart erhålla specifika fördelar avtalsfördelar, som annars inte hade varit tillgängliga. Genom att hävda fördelen inte är knuten till hemvisten i en viss stat.²⁷²

Brown menar att varken lagstiftaren eller rättstillämparen har en strävan att se *treaty shopping* som en form av legal skatteplanering.²⁷³ Trots detta saknas ett klart ställningstagande från OECD:s medlemsstater där *treaty shopping per se* definieras som skatteavtalsmissbruk. Någon generell princip för vad som utgör tillåten *treaty shopping* går inte att urskilja med hjälp av tillgänglig rättspraxis på området.²⁷⁴ I teorin kan det framstå som relativt enkelt att avgöra om ett förfarande överskrider gränsen för vad som utgör laglig skatteplanering, i praktiken är det desto svårare. Särskilt bakomliggande strukturer och invecklade konstruktioner medför svårigheter att avgöra när en skattebetalare otillåtet missbrukar ett skatteavtal. Enligt Panayi har, trots existensen av välutarbetade modeller och utförliga kommentarer i den rättsliga litteraturen, dessa inte lyckats bringa klarhet i vart gränsen går mellan legal skatteplanering respektive otillåtet utnyttjande av skatteavtal.²⁷⁵ Därför utgör sådana rättshandlingar inte *per se* ett missbruk av skatteavtal.

Arnold framhåller dock att domstolarnas missbruksbedömning bör ske med viss restriktivitet.²⁷⁶ Enligt Jimenez är detta problematiskt eftersom kommentaren till viss del även klassificerar laglig skatteplanering som missbruk.²⁷⁷ Kommentaren kan tolkas som att transaktioner där skattebetalaren enligt avtalet betalar skatt i en stat med låg skattesats också kan ses som missbruk. Flertalet transaktioner där till exempel företag bedriver verksamhet i en stat med låg skattesats, bör enligt Jimenez inte automatisk klassificeras som missbruk av skatteavtal.²⁷⁸ Sammanfattningsvis menar Jimenez att kommentaren likställer *treaty shopping* med missbruk av skatteavtal. Till missbruk hör även utnyttjandet av kryphål i lagstiftningen. Vidare ger kommentaren inte någon definition av vad som utgör en ”*abusive transaction*” utan ger snarare uttryck för en

²⁷¹ Se till exempel: House of Lords, IRC v. Duke of Westminster (1936), United Kingdom and Perry Bass v. Commissioner (1968).

²⁷² Vogel (1997) s. 116 f.

²⁷³ Brown (2008) s. 57.

²⁷⁴ Brown (2008) s. 57.

²⁷⁵ Panayi (2007) s. 33 ff., s. 178 ff.

²⁷⁶ Arnold (2004) s. 247, se även Arnold och van Weeghel (2006) s. 93 f.

²⁷⁷ Jiménez (2004) s. 18.

²⁷⁸ Jiménez (2004) s. 19.

”*guiding principle*”. Därför ser Jimenez ett behov av att införa en definitionsartikel avseende missbruk i modellavtalet.²⁷⁹

Treaty shopping betraktas som ett förfarande som utgör missbruk och således faller utanför det generella området för skatteavtal. Därför har stater tagit till ökade medel för att komma till rätta med det växande problemet. Såväl i nationell rätt som internationellt. Dock, menar Castro, har det inte åtnjutit någon, i högre grad, internationell respons.²⁸⁰

4.4 Treaty shopping och skatteflykt

Treaty shopping ses ofta som en form av oegentligt²⁸¹ skatteundandragande²⁸². Detta bygger enligt Panayi på två antaganden, dels att skatteundandragande är oegentligt och dels att *treaty shopping* ses som en form av skatteundandragande. Svårigheterna med att definiera *treaty shopping* slutar inte där utan är också avhängigt huruvida en konkret definition av vad som utgör skatteflykt faktiskt existerar och om den i så fall ses som oegentlig.²⁸³

Det finns i varierande grad en objektiv och/eller en subjektiv sida av vad som utgör skatteflykt. Subjektiviteten vilar på skattebetalarens intentioner, vilket möter vissa svårigheter ur bevishänseende. En definition som använder sig av artificiella konstruktioner för att bestämma huruvida ett agerande utgör skatteflykt är av mer objektiv karaktär.²⁸⁴ Det kan framstå som enkelt att skilja ett rent konstlat förfarande från ett företaget i *bona fide* syfte. I realiteten är dock bedömningen beroende på de avtalslutande staternas perspektiv och rör ofta gränsdragningsfall. Enligt Avi-Yonah och Panayi har modellavtalet och kommentaren gjort lite för att klargöra denna förvirring.²⁸⁵

Panayi undersöker vilka element som *treaty shopping* och *international tax avoidance*²⁸⁶ delar och medför att *treaty shopping* är att se som skatteflykt. Den finns flera omständigheter som medför att *treaty shopping* kan kategoriseras som skatteflykt. Eftersom *treaty shopping* emellertid ter sig olika beroende på vilken struktur som används är det svårt att fullt ut hävda att *treaty shopping* generellt är att likställa med skatteflykt. Oavsett kan vissa strukturer utgöra skatteflykt och bedömas som olämpliga. Vissa element är dock karaktäristiska och gemensamma för de båda företeelserna men någon allmän princip för det sagda är dock svår att formulera.²⁸⁷

²⁷⁹ Jiménez (2004) s. 27.

²⁸⁰ Castro U.S. Policy (2011) s. 298 f.

²⁸¹ Eng. *improper*

²⁸² Eng. *tax avoidance*

²⁸³ Panayi (2007) s. 74 f.

²⁸⁴ Panayi (2007) s. 76.

²⁸⁵ Avi-Yonah (2010) s. 5.

²⁸⁶ [(Sv. skatteflykt)].

²⁸⁷ Panayi (2007) s. 78 f.

Noterbart är Bakers analys. Han hävdar i princip att trots att stater är beroende av skatteintäkter fortsätter skattebetalning vara en impopulär aktivitet, vilket resulterar i att skatteflykt kommer att fortsätta existera. En av den internationella beskattningens roller under 2000-talet kommer därför bli att tillhandahålla skattemyndigheter information i kampen mot skattebrott men också att hjälpa dem att bestämma gränsdragningen mellan acceptabel och oacceptabel skatteflykt.²⁸⁸

De Broe menar att alla former av *treaty shopping* som inkluderar användandet av genomgångsbolag utgör en form av skatteflykt där den gemensamma nämnaren är att en direktinvestering bryts ner i flera steg genom att det ”slussas” via genomgångsstaten.²⁸⁹

4.5 Sammanfattande diskussion

4.5.1 Argument för – och emot

Vid en inventering av argumenten för och emot *treaty shopping* kan det konstateras att motargumenten överskuggar argumenten för *treaty shopping*. Ett ständigt återkommande argument är att *treaty shopping* står i strid med skatteavtalens syfte eftersom det innebär ett avsteg från reciprocitetsprincipen. Vidare medför *treaty shopping* en omfördelning av skattebetalningsansvaret vilket indirekt drabbar kollektivet av skattebetalare. Ytterligare ett argument är att *treaty shopping* medför ett inkomstbortfall för stater. Ett argument som enligt min mening är lättare att ”slå ner” på eftersom *treaty shopping* som fenomen inbegriper två kolliderande intressen, varav ett utgörs av företags strävan att minimera skattebördan.

Ur ett marknadsekonomiskt perspektiv kan *treaty shopping* medföra att beskattningseffekten förflyttas eller att inkomster blir föremål för olikartad beskattning beroende på förvärvskällan. Det kan därför hävdas att *treaty shopping* leder till en orättvis fördelning av beskattningsansvaret. Genom skatteflykt snedvrids även den internationella konkurrensen. Bolag som använder sig av *treaty shopping*-strukturer för att medvetet undgå beskattning uppnår därigenom en konkurrensfördel i förhållande till andra bolag som saknar den här möjligheten. I förlängningen kan konkurrensfördelen medföra att bolag har möjlighet att hålla en lägre prisnivå än en konkurrent. Det går att tänka sig att detta gynnar stora företag och skapar etableringshinder för små eftersom det blir svårare att ta sig in på en marknad när en förutsättning för att åtnjuta skattefördelar är att företaget arbetar gränsöverskridande.

²⁸⁸ Baker, P. A Tributacao Internacional no Seculo XXI, translated by E.M. Sakane, Revista Direito Tributario Atual 19, pp. 43-44 (2005). Refererat och hämtat från Sergio André Rocha (2012) s. 352.

²⁸⁹ de Broe (2008) s. 9.

Beskattningsnivåerna skiljer sig redan åt i olika stater och skatteavtalen syftar därvid till att neutralisera beskattningseffekterna. Användandet av *treaty shopping* i syfte att undvika eller reducera beskattning innebär således ett utnyttjande av skatteavtalssystemet. För att minimera dessa orättvisa konkurrensfördelar är det därför viktigt att förhindra former av *treaty shopping* som utgör skatteflykt. I sammanhanget ska det också påpekas att det är svårt att mäta den exakta ekonomiska förlust som stater tillfogas genom användandet av olika *treaty shopping*-strukturer.

Det finns mycket som talar för att *treaty shopping* i de flesta fall utgör skatteflykt, inte minst vid en jämförelse med olika definitioner av *treaty shopping*. Som redan framhållits måste dock en bedömning ske i det enskilda fallet. Någon generell princip som likställer *treaty shopping* med skatteflykt är svår att hävda.

Ett av de övergripande syftena med skatteavtal är att främja och underlätta för utländska investeringar och handel. Med denna utgångspunkt kan det hävdas att det inte spelar någon roll hur syftet uppnås, antingen genom en direkt användning av ett skatteavtal eller genom att en person indirekt omfattas av ett skatteavtal genom ett *treaty shopping* förfarande. Detta är givetvis endast ett relevant argument när syftet med avtalet är sådant att *treaty shopping* kan anses godtagbart av de avtalsslutande staterna. När det centrala är att syftet uppnås, inte på vilket sätt det uppnås.

Annorlunda förhåller det sig när avtalets syfte är att fördelarna enbart ska tillkomma de avtalsslutande staterna eftersom det inte är eftersträvänsvärt att fördelar tillkommer bolag i stater som inte omfattas av skatteavtalet. Särskilt när syftet med en transaktion enbart är att undgå beskattning. Att tillåta ett sådant förfarande kan knappast i något fall anses förenligt med de avtalsslutande staternas intentioner. Det är dock viktigt att framhålla den omständighet att transaktioner företagna i syfte att undvika eller minimera beskattning inte *per se* behöver innebära att förfarandet betraktas som rättsstridigt

Det finns flera betydande svårigheter med att avgöra om ett *treaty shopping*-förfarande utgör laglig skatteplanering eller skatteflykt. Som utgångspunkt kan konstateras att skatteplanering genom *treaty shopping per se* inte är att betrakta som skatteflykt och därvid otillåtet. Skatteplanering är som huvudregel laglig förutsatt att det sker inom lagstiftningens givna ramar. De flesta fall av *treaty shopping* uppfyller de av lagstiftaren formellt uppsatta kriterier som krävs för att omfattas av ett skatteavtal. Således blir bedömningen initialt att de flesta fall av *treaty shopping* utgör lagliga exempel på skatteplanering. Åtminstone om hänsyn enbart tas till rent formella aspekter.

Mot ovan angivna bakgrund kan det konstateras att det inte är de enskilda rättshandlingarna som är att anse som otillåtna utan det resultat som uppstår som en effekt av en kedja av transaktioner. Det är alltså resultatet som är det icke önskvärda. Men resultatet varierar och medför inte, som tidigare också

har framhållits, ett åsidosättande *per se*. Inte heller leder resultatet nödvändigtvis till att beskattningseffekten reduceras eller minskar. Därför är det svårt att hävda att *treaty shopping* ovillkorligen utgör ett otillåtet förfarande.

Frågan kring *treaty shoppings* tillåtlighet blir därför beroende av en bedömning i det enskilda fallet. *Treaty shopping* leder i min mening till en orättvis fördelning av skattebetalningsansvaret och till ett skattesystem som är mindre effektivt i förhållande till uppsatta mål, mindre konsekvent, och som har ett betydande demokratiskt underskott. Emellertid råder det dock osäkerhet kring den faktiska ekonomiska förlusten som uppstår till följd av *treaty shopping*.

Treaty shopping som fenomen rör sig i en gråzon för vad som är tillåtet inom den internationella skatterättens område. Bristande rättslig reglering och oenigheten bland världens stater skapar en icke önskvärd osäkerhet för skattebetalare. Det är naturligt att de vill uppnå en så låg beskattningseffekt som möjligt likväl är det lika naturligt att stater vill få in så mycket skatteintäkter till stadskassan som möjligt. Dessa två kolliderande intressen genomsyrar den svårighet som det innebär att avgöra om begreppet kan anses som laglig(t) eller är att uppfatta som otillåten skatteplanering.

4.5.2 En svår gränsdragning

Något tål också att sägas om förhållandet att stater inte alltid har gemensamma mål och därför kan det i vissa fall vara svårt att fastställa en gemensam partsavsikt. En annan fråga är vilken betydelse den gemensamma partsavsikten ska tillmätas. I ett fall när avtalets syfte är svårt att bestämma är det i princip omöjligt att hävda att *treaty shopping* är olagligt. Ett av de övergripande målen med skatteavtal är att förhindra skatteflykt, åtminstone synes detta klart att efter införandet av stadgandet i kommentaren till 2003 års modellavtal. När syftet är klarlagt återstår dock fortfarande att fastslå att *treaty shopping* utgör skatteflykt. Panayi ger uttryck för en liknande uppfattning i sin redogörelse för *treaty shopping*:s laglighet. För att fastslå om *treaty shopping* utgör laglig skatteplanering eller olaglig skatteflykt krävs således att det företas en två-steps bedömning. Det första steget är att fastställa syftet med skatteavtalet. Och om syftet är att motverka *treaty shopping*, återstår att bedöma huruvida de företagna rättshandlingarnas är att uppfatta som *treaty shopping*. Därvid kan syftet med konstruktionen beaktas men också andra faktorer spelar in.

Problemet som stater ställs inför är att identifiera och bestämma i vilken utsträckning de tillåter den form av ”aggressiv” skatteplanering som *treaty shopping* många gånger utgör exempel på. Det gäller helt enkelt att bestämma vart skiljelinjen mellan legal skatteplanering och illegal skatteflykt går. Vart *treaty shopping* hamnar beror dels på vilka ekonomiska konsekvenser beteendet medför för staterna och dels på rättvisepprinciper för skattebetalarna.

Det skulle vara önskvärt att fastställa en gemensam yttre gräns för vilka former av *treaty shopping* som de avtalsslutande staterna är benägna att tillåta. På så sätt ökar förutsebarheten för skattesubjekt och även för andra avtalsslutande stater. En harmonisering alternativt en tydligare och gemensam begreppsapparat avseende tolkning av begrepp som till exempel *subject to tax* och *liable to tax* hade medfört att tillåtligheten av *treaty shopping* inte behöver bli lika omdebatterat. Åtminstone bör det inom OECD kunna vidtas åtgärder mot stater som tillåter de aggressivaste formerna av *treaty shopping*. I slutändan kokar begreppets laglighet ner till de avtalsslutande staternas bakomliggande syften. Att lyfta fram syftet explicit i till exempel avtalets ingress kan tänkas vara ett alternativ för att öka förståelsen och även förutsebarheten för skattesubjekten.

Förhållandet att varje företagens transaktion ofta håller sig inom vad som är tillåtet enligt gällande skattelagstiftning medför svårigheter i arbetet att hindra, och i princip omöjliggör ett förbjudande av *treaty shopping*. Skälet härför är att missbruket först uppstår som en effekt av en rad företagna transaktioner. Vidare kan det diskuteras om det över huvud taget är meningsfullt att försöka hindra *treaty shopping* i det enskilda fallet eftersom nya tekniska konstruktioner ständigt utvecklas inom gränlandet för vad som är tillåtet. Det ligger som sagt i företagens intresse att maximera sina vinster. Kan detta ske genom begränsning av beskattningsrätten så låt vara. Ett långt mer framgångsrikt alternativ är därför att harmonisera skatteavtalen eftersom att *treaty shopping* främst möjliggörs genom skillnader i skatteavtal och skillnader i den interna lagstiftningen. Det senare är något som är svårare att harmonisera. Jag menar att finns det skillnader i skattelagstiftning som går att utnyttja – kommer de med största sannolikhet också utnyttjas.

Det är intressant att syftet med *treaty shopping*-transaktionerna är oväsentligt annat än att förfarandet syftar till att erhålla en förmån i form av en fördelaktigare beskattningseffekt. För att *treaty shopping* ska anses som otillåtet uppställs nämligen inget krav på medvetet kringgående. Även om vissa definitioner av fenomenet i det närmast kan sägas innefatta ett syfterekvisit.²⁹⁰ Således bör det vara rimligt att tala om avsiktlig och icke avsiktlig *treaty shopping*. Där den avsiktliga bör vara mer förkastlig sett ur staters synvinkel. *Treaty shopping*:s laglighet och de svårigheter som är förenade med att avgöra detta försvåras ytterligare av att olika stater har olika syn på fenomenet. Därför är det svårt att dra en tydlig skiljelinje mellan vilka former av *treaty shopping* som anses som tillåtna- respektive otillåtna former av skatteplanering.

²⁹⁰ Se särskilt de definitioner som hävdar att syftet med *treaty shopping* är att erhålla en förmån som annars inte är tillgänglig vilket innefattar en noggrann avvägning av det mest förmånliga skatteavtalet för ett specifikt syfte.

5 Hur motverkas treaty shopping?

5.1 Kapitlets syfte och disposition

I föregående avsnitt har redogjorts för innebörden och konsekvenserna av *treaty shopping*. Det här kapitlet tar sikte på staters rättsliga strategier för att motverka *treaty shopping*. Syftet är helt enkelt att behandla verktygen i tur och ordning för att se huruvida de utgör effektiva rättsmedel för att motverka *treaty shopping*.

5.2 Utformning av rättsliga strategier

Rosenbloom hävdar att förfaranden, där gränsdragningen av vad som å ena sidan utgör laglig skatteplanering och å andra sidan konstituerar ett missbruk av skatteavtalet är svår. Det finns dock vissa strategier som kan användas mot både fall av laglig skatteplanering och olaglig skatteflykt eftersom de utformats på ett sätt som innebär att skatteflykt inte måste konstateras i varje enskilt fall.²⁹¹ Vidare menar Rosenbloom att rättsliga strategier för att motverka *treaty shopping* ofta är utformade efter en sådan modell eftersom deras funktion exempelvis kan vara att utestänga subjekt som etablerar sig i lågskatteländer från avtalets tillämpningsområde.²⁹²

5.3 Duff's systematik

Strategier mot skatteavtalsmissbruk kan kategoriseras på olika sätt. Jag kommer att utgå från den rättskällebaserade uppdelning som används av bl.a. Duff, där det är den rättsliga grunden som utgör det viktigaste momentet. Strategierna kan således delas upp i följande kategorier:²⁹³

1. *Tolkning av skatteavtalet,*
2. *Skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt,*
3. *Skatteavtalsvillkor mot skatteundandragande.*²⁹⁴

²⁹¹ Rosenbloom (1983) s. 763 ff.

²⁹² Rosenbloom (1983) s. 763 ff.

²⁹³ Duff (2010) s. 79f.

²⁹⁴ Indelningen bygger på den rättskällebaserade uppdelning som används av bl.a. Duff (2010) och van Weeghel m.fl. i rapporten från IFA kongressen i Rom, 2010.

5.3.1 Tolkning av skatteavtalet

Skattemässig hemvist i en eller båda avtalsslutande stater krävs för att omfattas av ett skatteavtal. Därför är det naturligt att tolkning av hemvisten har en avgörande betydelse för skatteavtals tillämplighet.²⁹⁵ Tolkning av skatteavtalet kan också fungera som ett verktyg för att motverka *treaty shopping*. Antingen vid tolkning av individuella bestämmelser eller vid tolkning av avtalet i stort.²⁹⁶ Ett annat alternativ för att motverka *treaty shopping* är genom att tillskriva en viss inkomst en annan rättslig betydelse. Därvid är det relevant att noggrant titta på graden av ekonomisk aktivitet. Särskilt viktigt blir det ifall där ingen ”traditionell” affärsverksamhet äger rum utan inkomsten uppkommer till följd av passivt aktieäggande. Dessutom beror kategoriseringen av inkomst på regler i nationell rätt, skatteavtalet fördelar endast beskattningsrätten mellan stater. Mot bakgrund av detta är det nödvändigt att stater intar ett restriktivt förhållningssätt mot att etablera fixerade fördelningsregler i skatteavtalssituationer i syfte att motverka *treaty shopping*.²⁹⁷

5.3.1.1 Tolkning av hemvisten – liable to tax & subject to tax

För att komma till rätta med det ”problem” som *treaty shopping* anses utgöra finns det enligt Duff två tolkningsmöjligheter av den skatteavtalsrättsliga hemvisten som kan användas. Den första är att ingen skattskyldighet föreligger i någon av de avtalsslutande staterna med hänsyn till *domicile, residence, place of management or other criterion of similar nature*. Den andra är att platsen för bolagets *effective management* inte är i den avtalsslutande stat från vilken skatteavtalsförmånerna härstammar.²⁹⁸

Uttrycket *liable to tax*²⁹⁹ har varit föremål för prövning i två rättsfall, i *Abdul Razak A. Meman*³⁰⁰, uttalade domstolen att en person som var medborgare och bosatt i Förenade Arabemiraten inte omfattades av skatteavtalet med Indien eftersom att Förenade Arabemiraten undantar sina medborgare från skattskyldighet och därför ansåg domstolen att han inte var ”*liable to tax within the meaning of the treaty*”. En liknande slutsats kom domstolen till i *General Electric Pension Trust*³⁰¹, där en amerikansk stiftelse inte ansågs ha hemvist i USA i den mening som avsågs i det amerikansk-indiska skatteavtalet eftersom stiftelsen var undantagen från skattskyldighet i USA (*not subject to tax*).³⁰²

²⁹⁵ Mer om hemvistbegreppets betydelse under avsnitt 3.3 i denna uppsats.

²⁹⁶ Duff (2010) s. 79f.

²⁹⁷ Obermair & Weninger (2005) s. 471.

²⁹⁸ Duff (2010) s. 80.

²⁹⁹ [sv. skattskyldig].

³⁰⁰ Abdul Razak A. Meman (2006). Se även Kornikova (2008) s. 249-269 för en utförlig redogörelse av rättsfallet.

³⁰¹ Se General Electric Pension Trust (2005).

³⁰² Duff (2010) s. 7.

Det andra ”tolkningsalternativet” var föremål för prövning i det kanadensiska rättsfallet *The Queen v. Crown Forest Industries Ltd.*³⁰³ Den kanadensiska högsta domstolen uttalade att vid bedömningen av ett företags hemvist enligt *place of management eller criterion of similar nature* är det inte enbart tillräckligt att ett företags huvudkontor(säte) är beläget i landet. Utan att det för skattskyldighet (*liable to tax*) även krävs att någon form av affärsmässig verksamhet äger rum där, det vill säga att det utgör bolagets *place of effective management*.³⁰⁴ Vidare uttalade domstolen genom justitierådet Iacobucci (kursivt: min översättning):

... det verkar som parterna i målet är ute efter att hitta den mest fördelaktiga skattelagstiftningen för egen vinning. Även om ett sådant beteende inte per se är otillåtet, är tanken inte att det ska uppmuntras genom domstols tolkning av gällande skatteavtal.³⁰⁵

van Weeghel har kommenterat detta och anført att om en stat, i sin inhemska skattelagstiftning, väljer att undanta viss inkomst från beskattning och en skattskyldig utnyttjar möjligheten, kan detta knappast uppfattas som en otillåten användning av skatteavtalet från den skattskyldiges sida.³⁰⁶

Den första ”tolkningsalternativet”, för att utgöra ett effektivt medel mot *treaty shopping*, förutsätter att stater rent faktiskt beskattar vissa legala entiteter vilket, enligt Duff, kan ifrågasättas eftersom det ytterst är en fråga som faller inom ramen för den enskilde statens skattesuveränitet huruvida vissa subjekt eller viss inkomst beskattas.³⁰⁷ Det bör även beaktas att vissa subjekt som till exempel välgörenhetsorganisationer och pensionsfonder är undantagna från skatt förutsatt att de uppfyller, vissa i lag, angivna kriterier. På så sätt omfattas de av lagstiftningen i den avtalsslutande staten. Även om avtalens lydelse och syftet bakom dessa undantag i praktiken borde medföra att så kallade genomgångsbolag inte omfattas av avtalens tillämpningsområde, möter det ändå svårigheter och bör förstås restriktivt eftersom det i annat fall riskerar att utesluta personer i länder som tillämpar källstatsprincipen från avtalets tillämpningsområde. Ett resultat som knappast är åsyftat.³⁰⁸

Det andra ”tolkningsalternativet” är i kontrast till det första i linje med uttalanden i kommentaren till modellavtalet men enligt Duff otillräckligt när det gäller att förhindra otillåten *treaty shopping*. Även om tolkningen av hemvisten kan förhindra att skatteavtalen utsträcks till att omfatta personer som enbart är skattskyldiga i en stat på grund av källstatsprincipen, kan en sådan tolkning inte utesluta genomgångsbolag från avtalets

³⁰³ Se *Crown Forest Industries v. Canada* (1995).

³⁰⁴ *Crown Forest Industries v. Canada* (1995) punkterna 32-37.

³⁰⁵ *Crown Forest Industries v. Canada* (1995) punkten 55.

³⁰⁶ van Weeghel (1998) s. 107.

³⁰⁷ Duff (2010) s. 81.

³⁰⁸ Duff (2010) s. 82, Kommentaren till modellavtalet 2003, art. 4, punkt 8, 8.2., OECD Conduit Companies Report (1986) punkt 14, 14(a).

tillämpningsområde. Särskilt i situationer där stater faktiskt inte uttar någon skatt på personer bosatta i landet. Av den anledningen krävs det enligt Duff något ytterligare verktyg för att tolkning av hemvisten ska utgöra ett effektivt medel mot otillåten *treaty shopping*.³⁰⁹

Det ytterligare moment, som innefattas i det första tolkningsalternativet, och åsyftas av Duff är att tolka bolagets *place of effective management*. I kommentaren till modellavtalet anges att avtalsfördelar kan vägras vid noggrann övervägningen av fakta och omständigheter av vart bolagets verkliga ledning är belägen. Detta gäller särskilt situationer där ett dotterbolag bildats i en stat och den verkliga ledningen inte ligger där den påstås ligga.³¹⁰ Detta förfarande kan enligt Duff också användas för att motverka *treaty shopping* genom användandet av stiftelser.³¹¹ Denna metod att fastställa bolagets ”verkliga ledning” är dock ytterst begränsad när vad gäller att hindra otillåten *treaty shopping* eftersom det är lätt att manipulera vart beslutsfattandet i bolaget sker.³¹²

5.3.1.2 Tolkning av beneficial ownership

Termen *beneficial owner* regleras i art. 10-12 i modellavtalet och syftar till att förmåner till följd av reducerad källskatt på utdelning, ränta och royalty intäkter begränsas till *the beneficial owner*.³¹³ Detta utgör enligt Duff en tolkningsmöjlighet för att tackla *abusive treaty shopping* genom att fastställa vem som är ”*the beneficial owner*” av en rättighet.³¹⁴ Termen *beneficial owner* är varken definierad i OECD:s modellavtal³¹⁵, FN:s modellavtal eller i de flesta skatteavtal. Förklaringen kan bland annat sökas i skillnaderna mellan staters rättssystem och traditioner förknippade med rättssystem som tillämpar *common law* och *civil law*. Skälet härför är att den äganderättsliga betydelsen är av olika innebörd i de olika rättssystemen.³¹⁶ Trots avsaknaden av en gemensam definition av termen *beneficial owner* har domstolar vid tolkningen, utgått från, och tillämpat källstatens interna skatteflyktsregler.³¹⁷

³⁰⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, art. 4, punkt 8., Duff (2010) s. 83.

³¹⁰ Den verkliga ledningen ligger till exempel istället i samma stat som moderbolaget.

³¹¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, 2010, art. 4, punkt 10.1., Duff, (2010) s. 83., Se även Smallwood v. Commissioners for Revenue & Customs (2008).

³¹² Duff (2010) s. 84 f., Se även Wood v. Holden (2006).

³¹³ Modellavtalet, art. 10-12. Se även motsvarande bestämmelser i FN:s modellavtal.

³¹⁴ Duff (2010) s. 85.

³¹⁵ Punkterna 12-12.1 i kommentaren till art. 10 och punkterna 9-10 i kommentaren till art. 11 innehåller endast en negativ definition av termen ”*beneficial owner*”. Följande kan utläsas: “[t]he term ‘*beneficial owner*’ is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance. [...] – OECD Model: Commentary on Article 10 (2010)] Where an item of income is received by a resident of a Contracting State acting in the capacity of agent or nominee it would be inconsistent with the object and purpose of the Convention for the State of source to grant relief or exemption merely on account of the status of the immediate recipient of the income as a resident of the other Contracting State”.

³¹⁶ Vitko (2013) s. 9.

³¹⁷ Jiménez (2010) s. 50.

I de flesta rättsfall har domstolarna vid bedömningen tillämpat ett *economic/substance-over-form approach* vid fastställandet av vem som är *the beneficial owner* av en inkomst. Förfarandet innebär att det krävs en utredning för att se vem som uppstår de ekonomiska fördelarna av en transaktion.³¹⁸ Denna tolkning stöds av Vogel som hävdar att betydelsen av termen *beneficial owner* inte bara är legal utan även ekonomisk i så mån att, vid tolkningen, hänsyn ska tas till de faktiska ekonomiska rättsverkningarna.³¹⁹ Å andra sidan är det inte nödvändigt med varken en ekonomisk- eller *substance-over-form* analys eftersom en omkarakterisering av de legala förhållanden enligt Arnold mfl. är tillräckligt för att se vilka som är de verkliga förmånstagarna. Därför kan det sägas att *beneficial owner* är ett juridiskt spørsmål och inte ett ekonomiskt. Om en ekonomisk analys introduceras vid bestämmandet av termens betydelse riskerar konceptet att förlora i betydelse eftersom att det blir alltför vitt och svårt att särskilja från en generell skatteflyktsregel.³²⁰

I *common law* jurisdiktioner inkluderas, i *substance-over-form* analysen, ett *business purpose test*. I *civil law* benämns denna *abuse of rights doctrine*.³²¹ Oaktat de olika benämningarna involverar de i huvudsak samma process – att bortse från de formella legitima transaktionerna och avgöra om avtalet ingåtts uteslutande i syfte att undvika beskattning. Även om tolkningen bottnar i principen om att traktat ska tolkas i ljuset av dess syfte har stater visat sig olika ihärdiga i tillämpningen.³²² Till exempel USA tenderar att vara särskilt beskyddande av den inhemska skattebasen och upprätthåller en strikt syn på vad som uppfattas som missbruk.³²³ Medan USA frekvent använder så kallade *substance-over-form* principer framhåller van Weeghel att tillämpningen är betydligt mer restriktiv i andra stater.³²⁴

Petkova stödjer en av domstolarna restriktiv tillämpning eftersom att traktat är bilaterala avtal och kan sägas ge uttryck för ett gemensamt syfte. Därför ter det sig främmande att syftet ska tolkas ensidigt av domstolen i en av de avtalsslutande staterna. Vidare har stater även olika förväntningar på ett ingånget avtal och en alltför liberal och extensiv tolkning av syftet kan därför leda till att avtalet åsidosätts.³²⁵ OECD anlägger ett liknande synsätt när de uttalar, att i avsaknad av bestämmelser i skatteavtalen mot missbruk, måste avtalsförmåner beviljas med hänsyn till principen om *pacta sunt servanda*. Oaktat om resultatet i slutändan framstår som olämpligt.³²⁶ I stater där *treaty shopping* inte är ett utbrett problem skulle en bedömning i det enskilda fallet tänkas vara möjlig. Dock framstår ett sådant *ad hoc*

³¹⁸ Jiménez (2010) s. 51.

³¹⁹ Vogel (1997) not 1, punkterna 9-10., Se även Panayi (2007) s. 44.

³²⁰ Se bland annat: Arnold (2004) s. 175 f., De Broe, (2008) s. 687., Jimenez (2010) s. 52.

³²¹ van Weeghel (1998) s. 122.

³²² Petkova (2004) s. 545.

³²³ Se till exempel de amerikanska rättsfallen, *United States v Johansson* (1964); *Aiken Industries v Commissioner of Internal revenue* (1971).

³²⁴ van Weeghel (1998) s. 167 ff.

³²⁵ Petkova (2004) s. 545 f.

³²⁶ OECD, *Four Related Studies* (1987) s. 101.

förfarande som allt för osäkert ur legalitetssynpunkt.³²⁷ Genom avgörandet i det kanadensiska rättsfallet *Prévost Car Inc.* sändes enligt Kandeve en klar signal att användandet av termen *beneficial owner* inte utgör ett effektivt rättsmedel ifråga om att motverka olika former av otillåten *treaty shopping*.³²⁸ Duff är av samma åsikt och menar *beneficial owner* strategier utgör ett otillräckligt svar på *treaty shopping* eftersom att det är förhållandevis enkelt att kringgå genom att förflytta de legala rättigheterna över inkomsten.³²⁹

Relationen mellan *beneficial ownership* och andra strategier för att motverka skatteflykt har diskuterats i ett utkast till diskussion avseende utformningen av kommentaren till artiklarna 10-12 i modellavtalet.³³⁰ Där framgår att tillämpning av *beneficial ownership* inte får medföra en begräsning avseende tillämpning av andra verktyg för att motverka *treaty shopping*.³³¹ Enligt Danon är diskussionsutkastet en välkommen utveckling men det torde krävas några klargöranden från OECD.³³² Danon anför att det är nödvändigt att fastställa att *beneficial owner* är ett skatteavtalsrättsligt koncept och därför inte lämnar något utrymme för tillämpning av källstatens nationella lagstiftning. *Beneficial owner* är också ett vagt begrepp varför ett stadgande om ekonomisk kontroll vore bättre att införa. Anledningen är att ”*the beneficial owner*” enligt Danon är en person med juridisk, ekonomisk och faktisk kontroll över hur inkomsten disponeras.³³³

5.3.1.3 Inherent anti abuse principle – pacta sunt servanda

Fenomenet *treaty shopping* har angripits på grunden att det finns en slags inbyggd princip mot missbruk i skatteavtalen.³³⁴

En sista tolkningsprincip är enligt Duff att tolka in en påstådd *anti-abuse* princip i skatteavtalen, undergrävd av principen om *pacta sunt servanda*, enligt vilken traktat ska tolkas i enlighet med ”*good faith*”.³³⁵ Vogel utvecklar resonemanget med att det vore absurt för en avtalsslutande stat att behöva acceptera ett kringgående, av ett bolag eller person, när ett sådant beteende inte accepteras av de avtalsslutande staterna. Skatteavtalens bindande verkan i internationell rätt begränsar dess rättsverkan nationellt, varför ett sådant kringgående *per se* inte behöver innebära att avtalet tolkas i

³²⁷ Petkova (2004) s. 546.

³²⁸ Kandeve (2008) s. 464.

³²⁹ Duff (2010) s. 90.

³³⁰ Revised Proposals concerning the meaning of ”beneficial owner”, art. 10,11 och 12 (2012) s. 10 f.

³³¹ Revised Proposals concerning the meaning of ”beneficial owner”, art. 10,11 och 12 (2012) s. 10 f.

³³² Danon (2011) s. 441

³³³ Danon (2011) s. 441.

³³⁴ Duff (2010) s. 80.

³³⁵ Duff (2010) s. 88., Wienkonventionen (1969) art. 26 och 31(1)., se även Ward (1993) s. 397.

strikt mening.³³⁶ Engelen menar att det skulle stå i strid med det bakomliggande syftet med skatteavtal om avtalslutande stater var tvungna att fullfölja avtalsförpliktelser när villkor för avtalets fullföljande är baserade på artificiella legala arrangemang upprättade i syfte att undkomma skattskyldighet.³³⁷ En annan uppfattning framförs av van Weeghel som menar att en *pacta sunt servanda*-princip inte kan ge stöd för en inneboende princip mot missbruk i skatteavtalen eftersom att bolag inte är parter till avtalet.³³⁸

OECD:s ställningstagande är att den bakomliggande avsikten med skatteavtal stödjer tolkningen av en inneboende princip mot missbruk.³³⁹ I kommentaren uttrycks det att avsikten med skatteavtalen och skyldigheten att tolka dem ärligt rättfärdigar stater att bortse från transaktioner som innebär ett grovt missbruk av avtalen, till exempel när de företas i syfte att erhålla avtalsförmåner i strid med avtalets avsikter. Avtalsförmåner ska inte vara tillgängliga när huvudsyftet med en transaktion är att säkra en skattemässigt mer fördelaktig utgångspunkt eftersom det förhållandet skulle stå i motsats till syftet med skatteavtal.³⁴⁰ Uttalandet i kommentaren om, en i skatteavtalen, inbyggd princip mot missbruk har också fått stöd i rättspraxis där det uttalats att en princip mot missbruk existerar i skatteavtalen utan att behöva framgå explicit. Anledningen är att förbud mot missbruk är en del av principen om ”good faith” gällande tolkning av skatteavtal.³⁴¹ Ett liknande ställningstagande intogs i *Yanko-Weiss Holdings Ltd. v. Holon Assessing Office*³⁴² från 1996 där domstolen bekräftade en inbyggd princip mot avtalsmissbruk. Domstolen uttalade därvid att skatteavtal inte är designade för att nyttjas i strid med principen om ”good faith” och därför konstituerar ett oegentligt användande av avtalsbestämmelser. Domstolen uttalade även att skatteavtal som ingåtts av Israel ska läsas som att det innehåller en så kallad LOB-klausul, det vill säga *limitation of benefits*, i fall där det kan bevisas att ett oegentligt missbruk av skatteavtalen ägt rum.³⁴³

I *MIL (Investments) SA v. The Queen*³⁴⁴ fastställde domstolen att det kanadensisk-luxemburgska skatteavtalet inte kunde anses innehålla någon princip mot missbruk eftersom att 2003 års kommentar till modellavtalet inte ansågs vara tillämpligt på ett avtal från 1990 och inte heller innehöll någon specifik missbruksbestämmelse.³⁴⁵ Avgörandet är dock i linje med 1986 års *Conduit Companies Report* där det uttalades att de avtalslutande staterna är skyldiga att tillförsäkra avtalsförmåner oaktat om de tillkommit

³³⁶ Vogel (1997) s. 121.

³³⁷ Engelen (2004) s. 36.

³³⁸ van Weeghel (1998) s. 116.

³³⁹ Detta utgör Duff's slutsats av uttalandet att syftet med skatteavtal är ”to prevent tax avoidance and evasion”, kommentaren, 2003, art. 1 punkt 7.

³⁴⁰ OECD:s kommentar 2003, art. 1, punkt 9.3 och 9.5.

³⁴¹ A Holdings ApS v. Federal Tax Administration (2005).

³⁴² Yanko-Weiss Holdings Ltd. v. Holon Assessing Office (1996).

³⁴³ Yanko-Weiss Holdings Ltd. v. Holon Assessing Office (1996).

³⁴⁴ MIL (Investments) S.A v. Canada (2006).

³⁴⁵ MIL (Investments) S.A v. Canada (2006) punkt 86 f.

genom oegentligt förfarande i avsaknad av en explicit missbruksbestämmelse i skatteavtalet.³⁴⁶ Resonemanget har ifrågasatts av Duff. Skälet därtill är att domstolen, genom att hävda att det inte kan finnas någon inneboende princip mot missbruk, när avtalet inte innehåller någon specifik bestämmelse därom, undergräver betydelsen av en inneboende princip. För det fall en princip mot missbruk verkligen existerade borde ingen explicit bestämmelse i skatteavtalen om detta krävas.³⁴⁷ Enligt Duff är det mer sannolikt att domstolarna i medlemsstaterna, vid tolkning av skatteavtal, erkänner en existerande anti – missbruksprincip gällande avtal som ingåtts eller omförhandlats efter tillkomsten av kommentaren till modellavtalet 2003. Därför får enligt Duff betydelsen av rättsfallet *MIL Investments* tillämpningsområde antas avta med tiden i takt med tillkomsten av nya skatteavtal samt vid- och omförhandling av gamla skatteavtal.³⁴⁸ Det kan också, enligt Duff, ifrågasättas huruvida en inneboende anti-missbruksprincip ur effektivitets – och rättvisesynpunkt utgör det ”bästa” alternativet för att motverka *treaty shopping*. Så länge som avtalens syfte och tolkningen av specifika bestämmelser är oklar innebär det svårigheter för domstolar att tolka in och tillämpa en princip mot missbruk i skatteavtalen. Vidare är det också ett förutsebarhetsproblem ur skattebetalarens synvinkel. Enligt Duff utgör därför i avtalen explicita missbruksbestämmelser ett mer tillförlitligt alternativ för att motverka *treaty shopping* än det genom avtalstolkning.³⁴⁹ Obermair och Weninger är av en annan åsikt och hävdar att tolkning av avtalet är det enda sättet att motverka skatteflykt. I avsaknad av explicita bestämmelser i avtalen är en teologisk tolkning det enda kvarvarande alternativet för att förhindra att skatteavtalen utnyttjas genom *treaty shopping*.³⁵⁰

5.3.2 Tillämpning av skatteflyktsbestämmelser i nationell rätt

Ett annat alternativ till att motverka *treaty shopping* är genom införande eller tillämpning av existerande regler i en stats inhemska lagstiftning.³⁵¹ I kommentaren till modellavtalet anges att interna motverkansregler:

*”are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability” och är därför ”not adressed in tax treaties and... not affected by them”.*³⁵²

³⁴⁶ OECD Conduit Companies Report (1986), Duff (2010) s. 16.

³⁴⁷ Duff (2010) s. 91.

³⁴⁸ Duff (2010) s. 92., Arnold (2004) s. 259 f.

³⁴⁹ Duff (2010) s. 92.

³⁵⁰ Obermair & Weninger (2005) s. 473.

³⁵¹ Duff (2010) s. 99.

³⁵² Kommentaren till modellavtalet 2010, art. 1, punkt 9.2. Se även art. 1 punkt 22.1 som förklarar att när inhemska motverkansregler resulterar i att inkomst karaktäriseras annorlunda eller mottagaren av sådan inkomst omdefinieras, tillämpas modellavtalet så att hänsyn tas till dessa förändringar som påverkats och kommit till stånd pga. av bestämmelser i den inhemska rättsordningen.

Det här synsättet har delats av Arnold som hämtat stöd i modellavtalet³⁵³, han menar att det är fullt möjligt att inhemska motverkansregler är förenliga med en stats åtaganden i enligt bilaterala avtal eftersom det enkom fastställer ramarna för skattskyldigheten, det vill säga för hur en viss transaktion eller legal konstruktion ska beskattas.³⁵⁴

För stater där fenomenet är särskilt påtagligt och innebär en ekonomisk förlust uppkommer frågan hur användandet av *treaty shopping* -struktur ska motverkas. Vissa stater har infört generella och specifika regler i den inhemska skattelagstiftningen medan andra stater har antagit specifika skatteflyktsregler i skatteavtalen, där avtalens förmåner begränsats till att gälla situationer av *bona fide* karaktär och/eller personer som är särskilt utpekade att omfattas av avtalet.³⁵⁵ Stater har olika typer av skatteflyktsbestämmelser och det är inte ovanligt att stater istället för specifika skatteflyktsbestämmelser har en generalklausul mot skatteflykt³⁵⁶ i sin inhemska skattelagstiftning. Det råder delade meningar kring tillämpningen av GAAR. Vissa stater anser att det står i strid med skatteavtalen.³⁵⁷ Kanada lagstiftade om att generalklausulen kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal för att minska osäkerheten.³⁵⁸ Vilket medfört att fokus har förflyttats från den principiella frågan till den om det faktiska förfarandet utgör ”*abusive of tax treaties*”.³⁵⁹

USA anser sig oförhindrade att tillämpa generella skatteflyktsregler genom användandet av *judicial business purpose*- eller *substance over form* tester. Australien, Kanada och Nya Zealand har ett liknande synsätt vid tillämpningen av sina GAAR.³⁶⁰ Även länder som Finland, Israel, Tyskland och Österrike intar en position som tillåter den principiella användningen av GAAR.³⁶¹ Det finns emellertid länder som är av motsatt uppfattning och anser att förpliktelserna i skatteavtalet inte kan ge vika för interna regler mot skatteflykt.³⁶²

Jiménez menar att regler för att motverka skatteflykt varierar mellan stater eftersom att vissa stater är mindre benägna att tillåta generella skatteflyktsregler. Grunden för detta är den osäkerhet som det skapar för

³⁵³ Se modellavtalet, art. 3(2) som stipulerar att en oidentifierad term i ett skatteavtal ”*shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purpose of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State*”.

³⁵⁴ Arnold (2004) s. 250.

³⁵⁵ de Broe mfl. (2011) s. 384 ff.

³⁵⁶ [Eng. General Anti-Avoidance Rule. GAAR] Jfr. specifika skatteflyktsregler i intern rätt.

³⁵⁷ van Weeghel (2010) s. 25.

³⁵⁸ Kandev (2008) s. 466.

³⁵⁹ Goyette & Halvorson (2010) s. 17.

³⁶⁰ Duff (2010) s. 99.

³⁶¹ van Weeghel (2010) s. 27.

³⁶² van Weeghel (2010) s. 27.

skattebetalaren att inte i förväg veta konsekvenserna av sitt handlande.³⁶³ Under IFA kongressen i Oslo 2002 uttalades, vilket återfinns i generalrapporten, att:

*”the attitude towards form and substance in tax law generally and tax avoidance in particular varies greatly from country to country...”*³⁶⁴

Enligt principen om *pacta sunt servanda* måste rätten att förvägra ett avtalsvillkor härstamma från internationell rätt snarare än ur nationell lagstiftning.³⁶⁵ Emellertid är det troligt att ett en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser inte medför några praktiska konsekvenser för en stat annat än att statens rykte som en trovärdig avtalspartner urholkas. Det får också följer för det internationella ekonomiska klimatet i så mån att investerare räds graden av förutsebarhet.³⁶⁶ Lang delar denna uppfattning och menar att nationella skatteflyktsregler inte bör kunna användas för att neka skatteavtalsförmåner med hänsyn till skillnader i staters nationella skatteflyktsregler, vilket leder till att skatteavtal tolkas olika i de avtalslutande staterna.³⁶⁷ En tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser kan verka effektiv men står i motsats till grundläggande folkrättsliga principer.³⁶⁸ Enligt art. 27 i Wienkonventionen stadgas även att en stat inte får använda sig av nationella skatteflyktsbestämmelser för att ”läka” sin bristande förmåga att uppfylla en avtalsförpliktelse.³⁶⁹

Petkova hävdar att införandet av nationella bestämmelser mot skatteflykt anses otillåtet eftersom att det åsidosätter avtalsbestämmelser. Användandet av unilaterala metoder medför att respekten för folkrättsliga avtal urholkas.³⁷⁰ I undantagsfall kan en användning enligt van Weeghel dock vara berättigad, när avtalsmissbruket uppstår till följd av interaktionen mellan nationell lagstiftning och skatteavtalet.³⁷¹

Tillämpningen av inhemska skatteflyktsregler som medför en begränsning av skatteavtalsförmåner kan enligt Arnold hävdas stå i strid mot skyldigheten att tolka och tillämpa skatteavtal i *good faith*. Det kan å andra sidan också hävdas att de inhemska reglerna är fullt förenliga med skatteavtalets åtaganden eftersom de enbart bestämmer skattskyldighens omfattning genom att karaktärisera legala begrepp.³⁷²

³⁶³ Jiménez (2002) s. 542.

³⁶⁴ IFA Volume 87a , p. 61.

³⁶⁵ Wienkonventionen art. 27.

³⁶⁶ Matteotti (2005) s. 337.

³⁶⁷ Lang (2010) s. 59 f.

³⁶⁸ Petkova (2004) s. 546.

³⁶⁹ Wienkonventionen art. 27 “[a] party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty”. Det ska dock uppmärksammas att till exempel USA inte är part till konventionen.

³⁷⁰ Petkova (2004) s. 546.

³⁷¹ van Weeghel (1998) s. 193.

³⁷² Arnold (2004) s. 250.

Oaktat inhemska motverkansreglers status i internationell rätt har varken USA eller Canada ansett sig vara oförhindrade att neka avtalsförmåner. I *Johansson v. United States*³⁷³ nekades avtalsförmåner med hänsyn till att det upprättade bolaget inte hade något affärsmässigt syfte. Domstolens bedömning grundade sig därvid på ett *business purpose test*. Liknande, i *Aiken Industries Inc. V. Commissioner*,³⁷⁴ nekades avtalsförmåner med hänsyn till att det inte förelåg något affärsmässigt syfte.³⁷⁵

Kanada introducerade en GAAR 1988 i syfte att motverka skatteflykt. Ett stadgande infördes samtidigt som fastslog att regeln kan tillämpas på förfaranden som omfattas av skatteavtal. Trots detta har dock den tillämpats restriktivt³⁷⁶. Duff menar dock att *treaty shopping* effektivt hade kunnat motverkas med hjälp av den generella skatteflyktsregeln förutsatt att förfarandet står i strid med syftet med den bestämmelse i skatteavtalet som är föremål för kringgående. Således framhåller Duff att en GAAR utgör ett problematiskt verktyg för att motverka *treaty shopping* eftersom att dess tillämpning är beroende av ett missbruk av skatteavtalet. Det innebär svårigheter med att visa på ett missbruk när (enbart) hemvisten ändras i syfte att omfattas av ett visst skatteavtal. Av det sagda drar Duff slutsatsen att det är lämpligast att använda en generell skatteflyktsregel som ett supplement till specifika bestämmelser mot skatteflykt i skatteavtalen.³⁷⁷

5.3.3 Införandet av skatteflyktsbestämmelser i skatteavtalen

Ett sista tillvägagångssätt för att motverka *treaty shopping* är enligt Duff att inkludera skatteflyktsregler i skatteavtalen.³⁷⁸ OECD *Conduit Companies Report* från 1986 förklarar olika typer av tillgängliga metoder att motverka skatteflykt genom användandet av s.k. genomgångsbolag. *The "look through" approach, the exclusion approach, the subject-to-tax approach, the channel approach* utgör tänkbara metoder för att motverka *treaty shopping*.³⁷⁹ Det har anförts av Wurm att det över huvud taget är svårt att angripa så kallade *Stepping stone*-strukturer med stöd skatteavtalsvillkor eftersom att risken är att bolag som genuint är berättigade till avtalsförmåner drabbas. Att föredra är om hemviststaten ändrade eller tillämpade den interna lagstiftningen i större utsträckning. Vidare menar Wurm att det inte finns någon anledning att neka avtalsförmåner till ett bolag som rättmätigt är etablerat i hemviststaten, är föremål för normal beskattning där och i övrigt inte agerar annat än genom företagandet av aktiviteter inom bolagssfären.

³⁷³ *Johansson v. United States* (5th Cir. 1964).

³⁷⁴ *Aiken Industries Inc, v. Commissioner* (1971).

³⁷⁵ Duff (2010) s. 94.

³⁷⁶ Se bland annat rättsfallen: *MIL Investments* (2006), *Garron Family Trust* (2012) och *Antle v. The Queen* (2009).

³⁷⁷ Duff (2010) s. 95 ff.

³⁷⁸ Duff (2010) s. 96.

³⁷⁹ OECD, *Conduit Companies Report* (1986), punkterna 23-41.

Det är således enligt Wurm inte önskvärt när skatteavtalstillämpningen leder till att bolag som uppfyller kraven på att vara ett genuint bolag drabbas negativt av ett sådant villkor införs i avtalet.³⁸⁰ I kommentaren till modellavtalet nämns att det är möjligt att göra ett syftestest för att neka tillgång till ett skatteavtal när huvudsyftet med en transaktion är att erhålla avtalsförmåner.³⁸¹ En mer detaljerad metod är att införa en s.k. LOB-klausul (*limitation of benefits*) för att inskränka avtalsförmåner till hemmahörande bolag med en betydande ekonomisk närvaro i en eller båda de avtalsslutande staterna.³⁸² Strategin beskrivs av Duff som ett sätt att förbehålla skatteavtalsförmåner till personer som har ett substantiellt ekonomiskt intresse i någon av de avtalsslutande staterna.³⁸³

Införandet av LOB-klausuler kan jämföras med *the channel approach* vars syfte är att neka förmåner i förhållande till sådana inkomster som slussas vidare till personer i tredje land. En LOB-klausul innebär att det måste föreligga ett substantiellt ekonomiskt intresse i någon av staterna för att förmåner ska beviljas.³⁸⁴

Specifika bestämmelser mot skatteflykt och LOB-klausuler kompletteras vanligen med regler som exkluderar bolag bildade och etablerade i *bona fide* syfte från reglernas tillämpningsområde.³⁸⁵ Ett exempel på införandet av en LOB-klausul är i det kanadensisk-amerikanska skatteavtalet där avtalsförmåner är begränsade till ”*qualifying persons*”, inkomst från aktiv handel eller affärsverksamhet mottagen av personer som inte är ”*qualifying persons*” men engagerade i affärsverksamhet i Kanada eller USA. Gällande utdelning, ränta och royalties råder en begränsning till bolag där den betydande ägarandelen utgörs av personer som omfattas av ett skatteavtal där den innehållande källskatten är i nivå med den enligt det kanadensisk-amerikanska avtalet.³⁸⁶

Än så länge har ingen av dessa skatteflyktsregler varit föremål för juridisk tolkning i Kanada och därför är det svårt att förutse hur effektiva de är för att förhindra grova³⁸⁷ fall av *treaty shopping*. Precis som med inhemska regler mot skatteflykt beror effektiviteten och vidden av dess framgång likväl på dess avskräckande effekt som på hur de faktiskt implementeras. Arnold menar att effektiviteten begränsas av att det i Kanadas fall saknas en enhetlig syn på *treaty shopping* – när varierande tillvägagångssätt för att motverka fenomenet föreskrivs i olika skatteavtal. I sådana fall är det svårt att finna belägg för en stat att peka ut ett förfarande som otillåten *treaty*

³⁸⁰ Wurm (1992) s. 670.

³⁸¹ Kommentaren till modellavtalet, art. 1 punkt 21.4.

³⁸² Kommentaren till modellavtalet, art. 1 punkt 20.

³⁸³ Duff (2010) s. 99.

³⁸⁴ Duff (2010) s. 99.

³⁸⁵ OECD Conduit Companies Report (1986) punkt 42., Kommentaren till modellavtalet art. 1 punkt 19.

³⁸⁶ Canada-US Income Tax Convention (1980), art. 24 (1)(2)(3)(4) (added by art. 25 of the Fifth Protocol to the Convention, effective 15 december 2008). För exakt definition av termen ”*qualifying person*” se art. 24a(1)a och art. 24a(2).

³⁸⁷ [Eng. Abusive].

shopping. Särskilt i beaktande av att skatteflyktsbestämmelser enbart är inkluderade i vissa avtal och är tillämpliga för specifika typer av inkomst. Enligt Arnold vore det önskvärt att öka säkerheten för vart gränsen går mellan acceptabel och grov(oacceptabel) *treaty shopping*. Detta uppnås genom införandet av detaljerade LOB-klausuler i samtliga skatteavtal och *subject-to-tax* bestämmelser i de fall där Kanada avstår sin beskattningsrätt. Till exempel vid kapitalvinst vid försäljning av fast egendom, i förhållande till stater som inte beskattar den typen av avyttringar. På så sätt skulle en enhetlig tillämpning uppnås.³⁸⁸

Den första specifika LOB-klausulen finns intagen i art. 22 i USA:s modellavtal³⁸⁹ och skapades för att uppställa minimumkrav för att omfattas av ett visst skatteavtal och kunna åtnjuta fördelar med ett visst skatteavtal. Syftet med klausulen är att begränsa att skatteavtalsförmåner tillkommer skattebetalare vars aktiviteter har ett riktigt affärsmässigt syfte eller en tillräcklig närvaro i hemviststaten. För detta finns ett "*business purpose test*".³⁹⁰ Således har en LOB-klausul störst påverkan på reglerna som begränsar eller undantar beskattning i källstaten.³⁹¹ Skälet till detta är att en LOB-klausul innehåller flera olika test och krav för att en skattebetalare ska omfattas av avtalsförmåner i form av, till exempel, minskning eller undantag från källskatt. Införandet av en LOB-klausul i en avtalsartikel antas därför utgöra en presumtion för och/eller en minimum standard för att ett verkligt affärsintresse³⁹² föreligger.³⁹³

Det nuvarande amerikanska modellavtalets³⁹⁴ I art. 22 stipuleras en standard LOB-klausul, indelad i fem paragrafer. Huvudregeln innebär att avtalsförmåner bara kan komma "*qualified persons*" tillgodo. Andra paragrafen innehåller en uppräknning på omständigheter som medför att en person är att anse som en "*qualified person*". I den tredje paragrafen uppställs ett alternativt test för personer som inte räknas till "*qualified residents*", till exempel ett aktivitets – och affärsverksamhetstest.³⁹⁵ Fleming Jr har undersökt huruvida användningen av den amerikanska LOB-klausulen kan nyttjas som ett effektivt och rationellt rättsmedel för att motverka *treaty shopping*. Fleming Jr kom till slutsatsen att LOB-artikeln är extremt komplex, de många undantagen medför att syftet och systematiken med artikeln framstår som oklar. Vidare, trots komplexiteten, innehåller artikeln ett oförklarligt kryphål. Personer som saknar hemvist i de

³⁸⁸ Arnold (2004) s. 361 ff.

³⁸⁹ US Model Tax Convention on Income (20 Sept. 1996), Models IBFD.

³⁹⁰ Rubinger förklarar att det amerikanska skatteverket avgjorde att ett utländskt holding bolag vars enda tillgångar utgjordes av aktier i ett annat utländskt bolag var tillräckligt och inte skulle behandlas som ett "*sham*" bolag. Den affärsverksamhet som krävs för att uppfylla "*business purpose test*" är alltså minimal. Se J. Rubinger. *Tax Planning with U.S. Income tax Treaties Without LOB Provisions*, 36 TM Intl.JL.123 (2007) s. 9., hämtat från Castro (2011) s. 663.

³⁹¹ Vega Borrego (2006) s. 94.

³⁹² [Eng. "*real business purpose*"].

³⁹³ Castro (2011) s. 663.

³⁹⁴ US Model Tax Convention on Income (1996).

³⁹⁵ Castro (2011) s. 663.

avtalsslutande staterna kan ändå omfattas av avtalets tillämpningsområde förutsatt att det är villiga att företa aktiv affärsverksamhet i en avtalsslutande stat.³⁹⁶

Begränsningsartikeln i USA:s modellavtal är enligt Dahlberg mycket komplicerad och det är därför svårt att återge den, annat än i övergripande form. Dahlberg är skeptisk till att Sverige skulle ta fasta på USA:s skatteavtalspolitik och införa en liknande bestämmelse.³⁹⁷ Mutén har anfört att en sådan bestämmelse rent av är kontraproduktiv och frågan är om det över huvud taget är nödvändigt med en omfattande reglering.³⁹⁸ Det framstår som klart att syftet med bestämmelsen är att förhindra att avtalsförmåner medges en person utan ”verklig” anknytning till endera av de avtalsslutande staterna. Indirekt anges i art. 22.1 (f) att syftet är att motverka *Stepping stone conduit* – strukturer eftersom att en minskning av beskattningsutrymmet i en avtalsslutande stat består i att skapa avdragsgilla kostnader. I ett sådant fall är det av marginell betydelse huruvida bolagsskatten är låg eller inte, eftersom det beskattningsbara utrymmet redan har reducerats genom de avdragsgilla kostnaderna.³⁹⁹ Art. 22 i det amerikanska modellavtalet är fokuserad på att motverka skatteundandragande oberoende av hur den faktiska bolagsbeskattningen ser ut eftersom att den inte anger några minimikrav på beskattningen för att omfattas av avtalets förmåner. Artikeln innehåller även särskilda *bona fide*-regler i syfte att personer som inte omfattas av förmånerna likväl ska göra det.⁴⁰⁰ LOB-artiklarna utgör enligt Dahlberg komplement till art. 1 och 4 i OECD:s modellavtal, som bygger på hemvistbegreppet och på vilka personer som avtalet ska tillämpas på. Dahlberg anser att utformningen av art. 22 i det amerikanska modellavtalet är omständligt utformad eftersom den återupprepar delar som redan framgår av tolkningen i art. 4 ”*resident of a Contracting State*” och art. 1 om avtalets tillämpningsområde.⁴⁰¹

OECD:s modellavtal har aldrig innehållit en LOB-artikel men kommentaren till 2003 års modellavtal innehöll ett förslag till införande av ett stadgande baserat på det amerikanska modellavtalet, med vissa modifikationer. Dessa regler återfinns nu i kommentaren till 2010 års modellavtal där två olika synsätt till hur LOB-artiklar ska bedömas föreskrivs. Det första kan sägas utgöra ett isolerat synsätt⁴⁰² och det andra ett övergripande.⁴⁰³ Skillnaden mellan synsätten är enligt Castro att vid tillämpning av det senare omfattas endast personer, som utöver att ha hemvist också uppfyller ett av villkoren som uppställs i LOB-klausulen. För det isolerade synsättet är det däremot

³⁹⁶ Fleming (2012) s. 253.

³⁹⁷ Dahlberg (2000) s. 296.

³⁹⁸ ”While few of us lost any sleep over treaty shopping abuses, we tend to be sleepless when trying to understand what we are in for once the US-Dutch treaty sets the pattern around the world. Was the system as broke as to need all that fixing? Indeed, was it broke at all?” Se Mutén. (1993) s. 313., Dahlberg (2000) s. 296.

³⁹⁹ Dahlberg, (2000) s. 296.

⁴⁰⁰ Dahlberg (2000) s. 296.

⁴⁰¹ Dahlberg (2000) s. 293 f.

⁴⁰² [Eng. *the isolated approach*]. Se Kommentaren till modellavtalet, art. 12-19.

⁴⁰³ [Eng. *the comprehensive approach*]. Se Kommentaren till modellavtalet, art. 20.

tillräckligt att hemvistrekvisitet är uppfyllt.⁴⁰⁴ Det är viktigt att poängtera att OECD:s modellavtal inte anger några specifika eller etablerade metoder för hur *treaty abuse* eller *improper use of tax treaties* ska förhindras.⁴⁰⁵

De ovan, återgivna strategierna utgör alla tänkbara metoder, i arbetet med att förhindra otillåten *treaty shopping*. Emellertid drar Duff slutsatsen att den bästa reaktionen mot *treaty shopping* är att genom införande av detaljerade LOB- och *subject to tax* bestämmelser i skatteavtalen.⁴⁰⁶

Petkova menar att ingen av de ovan nämnda metoderna ensamt utgör ett tillräckligt verktyg för att motverka *treaty shopping*.⁴⁰⁷ Först och främst bör den ifrågasatt staten noggrant undersöka huruvida staten faktiskt drabbas negativt av *treaty shopping*.

5.4 Skrivningen i 2003 års kommentar

År 2003 infördes ändringar i kommentaren till modellavtalet vilka slog fast att ett av huvudsyftena med skatteavtal är att motverka skatteflykt. Följande formulering infördes:

*The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion.*⁴⁰⁸

I den reviderade versionen av kommentaren 2003 konstaterade OECD att GAARs, *substance-over-form* och inhemska metoder för att avgöra graden av ”ekonomisk substans” utgör en del av de grundläggande inhemska reglerna för att avgöra om skattskyldighet föreligger. Sådana regler är inte angivna i skatteavtalen och påverkas därför inte heller av dem. Således fastslog OECD som generell regel att det inte råder någon konflikt mellan inhemska regler, juridisk doktrin och skatteavtal.⁴⁰⁹

Icke desto mindre finns det ingen internationell konsensus avseende i vilka situationer och med vilka metoder skatteflykt ska bemötas. Vissa stater har bortsett från skrivningen i 2003 års kommentar. Brown menar att det inte är troligt att ändringen gäller retroaktivt, det vill säga på skatteavtal som ingåtts före införandet i 2003 års kommentar.⁴¹⁰

⁴⁰⁴ Castro (2011) s. 664.

⁴⁰⁵ Vega Borrego, (2006), s. 90.

⁴⁰⁶ Duff (2010) s. 98 f.

⁴⁰⁷ Petkova (2004) s. 550.

⁴⁰⁸ Kommentaren till art. 1 i modellavtalet (2003) punkt 7. I tidigare versioner av kommentaren fanns inte ett sådant stadgande.

⁴⁰⁹ Se kommentaren till modellavtalet till art. 1 (2003), punkt 9.2 och 22.

⁴¹⁰ Brown (2008) s. 62.

Av punkt 9.5 i kommentaren till art. 1 framgår att stater inte bör använda sig av interna skatteflyktsregler på ett sådant sätt att skatteförmåner förvägras när de egentligen bör beviljas. Följaktligen krävs att stater vidtar ett visst mått av försiktighet vid tillämpningen. Emellertid är det osannolikt att stater kommer utnyttja stadgandet i kommentaren för att medvetet förvägra avtalsförmåner eftersom det medför att staten i fråga förlorar sitt förtroende som avtalspartner. Användandet av interna skatteflyktsregler torde vara förbehållet situationer där det handlar om ett missbruk av avtalet. Arnold och van Weeghel menar att det krävs någon form av gränsdragning för hur stater definierar ett missbruk. Annars är risken att principen urholkas.⁴¹¹ Vidare finns det i punkt 22.2 ett stadgande som förordar att om det inte finns klara bevis på att ett missbruk föreligger ska staterna så långt som möjligt uppfylla de åtaganden som följer av skatteavtalet.⁴¹² Enligt Jimenez är syftet med stadgandet att skydda skattesubjekt som inte ägnar sig åt missbruk genom att avtalsförmåner garanteras dem.⁴¹³

Förutom tolkning av skatteavtalet och tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser kan stater använda sig av särskilda villkor mot skatteavtalsmissbruk i sina avtal. Detta kan vara lämpligt för stater som exempelvis vill hindra specifika upplägg som identifierats, eller som bedöms kunna uppkomma i frånvaro av en uttrycklig bestämmelse därom. Kommittén understryker i kommentaren att möjligheten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser inte innebär att specifika villkor i skatteavtal mot skatteundandragande är överflödiga.⁴¹⁴ Arnold poängterar dessutom att specifika avtalsvillkor kan komplettera nationella skatteflyktsregler ifall dessa inte anses kunna tillämpas i förhållande till en viss sorts skatteavtalsmissbruk.⁴¹⁵ OECD:s skattekommitté rekommenderar dock överlag att villkoren kombineras med *bona fide*-villkor, dvs. undantag för sådana fall där det till exempel föreligger affärsmässiga skäl för de aktuella arrangemangen.⁴¹⁶

Trots att de flesta skatteavtal numer har OECD:s modellavtal som förebild uppstår ändå betydande skillnader eftersom de är utformade med hänsyn till olika bakomliggande nationella intressen som naturligt inte är identiska med varandra.⁴¹⁷ Vissa skatteavtal kan vara utformade i syfte att uppnå ekonomiska målsättningar och möjliggöra investeringar mellan de avtalsslutande staterna. Medan fokus i andra skatteavtal ligger på att förhindra olika typer av oönskad skatteplanering. Naturligt har sådana avtal en mer stringent utformad motverkanslagstiftning och är mindre benägna att medge undantag från skattskyldighet.⁴¹⁸ Skillnaderna kan vara särskilt stora på den skatt som uppkommit i källstaten och som ska hållas inne av källstaten enligt skatteavtalet. Följden blir att det, ur en investerares

⁴¹¹ Arnold och van Weeghel (2006) s. 95 f., Matteotti (2005) s. 344.

⁴¹² Kommentaren till OECD:s modellavtal, punkt 22.2.

⁴¹³ Jimenez (2004) s. 23.

⁴¹⁴ Kommentaren till modellavtalet, Art. 1, punkt 9.6.

⁴¹⁵ Arnold (2004) s. 255.

⁴¹⁶ Kommentaren till modellavtalet, Art. 1, punkt 19, Duff (2010) s. 99.

⁴¹⁷ Panayi (2007) s. 34.

⁴¹⁸ Panayi (2007) s. 34.

synvinkel, är mer önskvärt att omfattas av ett visst skatteavtal. Investeraren strukturerar således sina affärer därefter för att hamna i en fördelaktigare position.⁴¹⁹ Strategier mot *treaty shopping* är ofta utformade på detta sätt eftersom deras funktion exempelvis kan vara att utestänga subjekt som etablerar sig i lågskatteländer från avtalets tillämpningsområde, eftersom detta är ett upplägg som typiskt sett används för att undvika beskattning.⁴²⁰

5.5 OECD:s preventiva arbete

Det är paradoxalt att den ökade framväxten av skatteavtal även skapar förutsättningar för *treaty shopping*. OECD har genom utformandet av modellavtalet försökt förhindra detta genom att harmonisera skatteavtalen. Om alla skatteavtal skulle vara identiska skulle det finnas begränsade möjligheter till *treaty shopping*. Men skillnaderna i olika skatteavtal möjliggör inte ensamt *treaty shopping*, utan det krävs även skillnader i den nationella lagstiftningen i form av skattesatser, undantag och olika tolkningar av specifika bestämmelser. OECD:s arbete försvåras av att de arbetar för samtliga medlemsstaters bästa och således har olika staters intressen att ta hänsyn till. Därför kan det anses att modellavtalet snarare bygger på en kompromiss av olika intressen, vilket medför att en total harmonisering av skatteavtalsnätverket framstår som tämligen svår genomförd. OECD och dess medlemsstater blir också begränsade i sitt arbete eftersom att de har en benägenhet att kritisera stater som står utanför organisationen.⁴²¹

OECD har under senare år skiftat fokus till att motverka att skattestrukturer och annan utveckling i medlemsstaterna ska leda till förlust av skatteintäkter till följd av skatteplanering.⁴²² I början på 2013 publicerade OECD sin hittills mest prominenta rapport på ämnet, med namnet, '*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*' (BEPS).⁴²³ Två nya handlingsplaner presenterades i punkt 12 och 15. I punkt 12 finns en bestämmelse som tvingar skattebetalare att redogöra för sina aggressiva skatteplaneringsstrukturer. Ett ökat krav på transparent redovisning medför att skattemässiga strukturer som omfattar lågskatteländer synliggörs. Vidare i punkt 15 föreslår OECD utvecklingen av ett multilateralt instrument som alla medlemsstater ska ansluta sig till samtidigt. Tanken är att undvika att varje skatteavtal ska behöva förhandlas om enskilt.⁴²⁴ Kavelaars menar att punkt 12 kommer att möta motstånd ifrån flera av medlemsstaterna. För att bestämmelsen ska nå framgång är därför av avgörande betydelse att det klart och tydligt definieras vad som utgör aggressiv skatteplanering.⁴²⁵ Ytterligare

⁴¹⁹ Panayi (2007) s. 34.

⁴²⁰ Rosenbloom (1983) s. 763 ff.

⁴²¹ Eklund (1998) s. 142.

⁴²² Kavelaars (2013) s. 513 f.

⁴²³ OECD, BEPS Report (2013).

⁴²⁴ OECD, BEPS Report (2013).

⁴²⁵ Kavelaars (2013) s. 514.

en rapport presenterades av OECD:s generalsekreterare i juli 2013,⁴²⁶ där presenterades långt gångna planer på införande av ett automatiskt informationsöverföringsutbyte mellan medlemsstaterna.⁴²⁷ Detta är enligt Kavelaars en positiv utveckling eftersom det är ett relativt enkelt sätt för medlemsstaterna att hålla sig uppdaterade på kapital – och investeringsflöden.⁴²⁸

Monsénego hävdar att BEPS-projektet med sin metod och sina ambitioner är unik. Det är komplext att komma fram till ett konsekvent och koordinerat – om inte harmoniserat regelverk. Det politiska stöder är dock starkt varför en förändring av skattelandskapet är att förvänta.⁴²⁹

5.6 Effektivitet kontra rättssäkerhet

Det är vanligt att koppla rättssäkerhetsbegreppet till rättsstatsbegreppet, då det har ansetts som ett viktigt kriterium i rättsstaten att medborgaren åtnjuter skydd både mot enskilda och mot staten.⁴³⁰ Ett krav på förutsebarhet är dock tveklöst något som så gott som alltid anses omfattas av rättssäkerhetsbegreppet.⁴³¹

Avsnitt 5.6 ämnar diskutera och analysera de olika motverkansreglerna mot bakgrund av vad som anförts i kapitel 4 om konsekvenser och för- och nackdelar med *treaty shopping*.

5.6.1 Efter 2003 – mer eftersträvansvärt att motverka *treaty shopping*

Efter införandet av stadgandet i kommentaren till modellavtalet 2003, kan det antas att skatteavtalsmissbruk är något som medlemsstaterna allt mer önskar att motverka.

Stater försöker motverka *treaty shopping* genom såväl politiska- och legala metoder. De flesta skatteavtal bygger på OECD:s modellavtal vilket medför att metoderna för att motverka *treaty shopping* är svårskiljaktiga. Det är tydligt att det finns brister och utrymme för förbättringar. Det enklaste och tydligaste hade varit att harmonisera samtliga skatteavtal. Problemet är dock att en harmonisering är extremt svår att åstadkomma eftersom att olika stater har olika intressen att ta hänsyn till. Vissa stater är mer benägna att tillåta *treaty shopping* av ekonomiska – eller näringspolitiska skäl. Vad staten dock inte lär stärka med en sådan skatteavtalspolitik är dess attraktionskraft som avtalspartner.

⁴²⁶ OECD, Secretary General Report (2013).

⁴²⁷ Se OECD, Automatic Exchange of Information (2012), som förslaget är baserat på.

⁴²⁸ Kavelaars (2013) s. 514 f.

⁴²⁹ Monsénego (2014) s. 10.

⁴³⁰ Se t.ex. Peczenik (1995) s.46

⁴³¹ Se t.ex. Peczenik (1995) s. 89.

5.6.2 Tolkning – inte ett tillräckligt verktyg

Vid bedömningen av huruvida tolkningen av den skatterättsliga hemvisten utgör ett effektivt medel för att motverka *treaty shopping* är jag benägen att dela Duff's farhågor om att det inte utgör ett tillräckligt verktyg. Framförallt utgör tolkning inget bra alternativ eftersom det leder till osäkerhet kring vad som är tillåtet. Det kan även ifrågasättas om det ur förutsebarhetssynpunkt är lämpligt att helt överlämna "problemet" till domstolarnas tolkningsverksamhet. Dessutom utgör tolkningsförfarandet en ensidig bedömning av domstolen i den ena avtalsslutande staten. Allmänt kan sägas att tolkning av begreppen *liable to tax* och *subject to tax* inte utgör fullständiga medel för att förhindra *treaty shopping*. Resultatet av en tolkning blir att åtgärderna riskerar att drabba så kallade *bona fide* bolag eftersom tolkningsresultatet kan bero på skillnader i staters inhemska skattesatser. Att låta ett skattesubjekt bära konsekvenserna av att en stat väljer att inte beskatta en viss inkomst framstår som orimligt.

I litteraturen har framhållits att det är möjligt att tolka bolagets *place of effective management* för att ge en rättvisare bild och mer tillförlitligt tolkningsresultat. Skälet därför är att det därmed är möjligt att se om det faktiskt bedrivs verksamhet i bolaget eller om det enbart är upprättat av skattemässiga skäl. Dock, som även uttryckts av Duff i litteraturen, är detta relativt lätt att manipulera genom att flytta bolagets verksamhet.

Ett annat tolkningsalternativ är bestämma *beneficial owner* eller den verkliga mottagaren av förmånen. Därvid är det möjligt att göra en *economic/substance over form* analys. I anglosaxiska rättsordningar har detta ofta kompletterats med ett *business purpose test*. I *civil law* jurisdiktioner har detta benämnts som *abuse of rights doctrine*. Detta utgör enligt min mening inte heller något effektivt medel för att motverka *treaty shopping* eftersom det är beroende av en unilateral bedömning i det enskilda fallet. Att en tvist avgörs genom en ensidig bedömning av domstolen i en stat kan knappast anses positivt ur legalitetssynpunkt eftersom förutsebarheten för samtliga inblandade parter urholkas.

Även om den gemensamma partsavsikten med ett visst skatteavtal är att förhindra *treaty shopping* blir bedömningen vid avtalstolkning enligt min mening alltför invecklad. Vidare saknas förutsebarhet för skattesubjektet eftersom att bedömningarna med all säkerhet kommer skilja sig åt beroende på dels vilken stats domstol som företar bedömningen och dels på vilken *treaty shopping*-struktur som används. Ett alternativ hade varit att på något sätt förankra vilket av ovanstående tolkningsalternativ domstolen använder sig av. Antingen i ingressen till skatteavtalen, vilket såklart hade varit det mest transparanta alternativet eller i den inhemska lagstiftningen. Nackdelen är att tolkningen även hade blivit mer statisk. I kontrast kan i och för sig hävdas att en ambulatorisk tolkning är bra, åtminstone sett ur staters perspektiv eftersom att det ökar möjligheterna att ingripa mot ett *treaty*

shopping-förfarande. Ur motsatt synpunkt är det mindre förutsebart för den enskilde.

Det enskilt största problemet med att använda avtalstolkning som en mekanism för att motverka *treaty shopping* är att skatteavtalets syfte måste fastställas. Den gemensamma partsavsikten hos staterna måste utrönas för att först och främst se om förfarandet är att anse som otillåtet. Vidare är det nödvändigt att fastställa huruvida syftet med upprättandet av *treaty shopping*-konstruktionen är att erhålla en förmånligare beskattning.

5.6.3 Skatteflyktsregler i nationell rätt – ett hot mot förutsebarheten

Många stater likställer ett utnyttjande av skatteavtalen med ett utnyttjande av deras nationella lagstiftning och anser sig därför vara oförhindrade att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser på *treaty shopping*-förfaranden som innebär att den nationella skattebasen urholkas.

Att avtal ska hållas utgör ett av fundamenten i en rättsstat. Om en *pacta sunt servanda princip* upphör att existera försvinner också förutsebarheten med skatteavtal. Förutsebarheten är såklart nödvändig ur legalitetssynpunkt men den kan inte existera ovillkorligen. Därför anser jag att det är nödvändigt med en precisering, av i vilka situationer, det är möjligt att tillämpa interna skatteflyktsregler på ett *treaty shopping*-förfarande. I sammanhanget anser jag det nödvändigt att påpeka att användandet av interna skatteflyktsregler är ett alternativ som stater bör få använda. Dock som ett komplement till andra skatteflyktsregler.

Det finns en rädsla hos skattesubjekt att förlita sig på och tillämpa skatteavtalet med hänsyn till att det föreligger en överhängande risk att en stats nationella domstol i ett senare skede kommer till slutsatsen att avtalet inte var tillämpligt med hänvisning till bestämmelser i nationell lagstiftning. Förhållandet är minst sagt problematiskt och frågan är om ett skattesubjekt över huvud taget kan förlita sig på skatteavtalets rättsverkningar. Det framstår som olustigt att frågan ska behövas ställas. Dock ska framhållas, som framförts av Jiménez, att staters användande av interna motverkansregler ändå sker med viss restriktivitet för att inte riskera att förlora sin attraktionskraft som avtalspartner

Det har i litteraturen hävdats att stater som tillämpar nationella skatteflyktsbestämmelser allt för liberalt riskerar att tappa i förtroende som avtalspart. Detta förhållande är inte stater direkt omedvetna om och det torde inte innebära någon större överraskning för någon att så är fallet. Således bör detta utgöra ett incitament för stater att inte tillämpa nationella skatteflyktsregler annat än i undantagsfall. Åtminstone torde detta kunna tjäna som huvudregel när staterna har likartade ekonomiska förutsättningar och någorlunda överensstämmande förväntningar på skatteavtalets syfte. I annat fall finns en överhängande risk att staten ifråga inte bryr sig huruvida

dess förtroende som avtalspart skadas. Varför den likväl lär fortsätta sin liberala inställning till tillämpningen.

5.6.4 Specifika skatteflyktsbestämmelser i avtalen – ett bättre alternativ

Frågan huruvida verktyg för att motverka *treaty shopping* kan anses vara nödvändiga att infoga i skatteavtalen får avgöras i det enskilda fallet. Faktorer att ta hänsyn till vid en sådan bedömning är om de avtalsslutande staterna har anledning att tro att avtalet kan komma att utnyttjas genom *treaty shopping*. Som nämnts tidigare innebär inte *treaty shopping* att skatteavtal missbrukas *per se*.

Vid en samlad bedömning är det viktigt att ta hänsyn till de ekonomiska fördelar avtalet medför för de avtalsslutande staterna likväl de risker för förlust av skatteintäkter som föreligger. Även om det föreligger en risk för att avtalet missbrukas kan de vara lämpligt att inte införa skatteflyktsregler i avtalet eftersom att det riskerar att utestänga subjekt från avtalets tillämpningsområde.

I vissa skatteavtal som särskilt lämpar sig för *treaty shopping* kan det vara berättigat att införa bestämmelser mot skatteflykt för att komma tillrätta med ett icke-önskvärt beteende. I sammanhanget är det också viktigt att påpeka att staters bedömning av vad som utgör otillåten *treaty shopping* varierar i det enskilda fallet. Beroende på staters bakomliggande intressen och syften med skatteavtalen.

Av det sagda sluter jag mig till uppfattningen att det är svårt att generellt hävda att *treaty shopping* bör förhindras genom införandet av bestämmelser mot skatteflykt i avtalen. I stället bör en nyanserad bedömning göras i det enskilda fallet. Även om det också är förenat med nackdelar.

Det tål dock att understrykas att inte heller införandet av skatteflyktsbestämmelser i avtalen ensamt utgör en vattentät lösning för att motverka *treaty shopping*.

5.6.5 Rättsliga strategier de lege ferenda

Sammantaget får införandet av skatteflyktsregler i skatteavtalen anses utgöra det enskilt bästa alternativet för att motverka *treaty shopping*. Både ur effektivitets- och rättssäkerhetssynpunkt eftersom den gemensamma partsavsikten därmed uttryckligt framgår och syftet går att fastställa. Således blir det både enklare att bestämma vad som utgör otillåten *treaty shopping* och förutsebarheten för den enskilde skattebetalaren ökar.

Personligen tycker jag att det vore önskvärt att i skatteavtalen i möjligaste mån precisera eller tydliggöra vilka personer som avtalet syftar till att omfatta. Ett sådant klagörande av avtalets tänkta förmånstagare medför att det blir lättare att avgöra vilka personer som vid avtalsslutet inte avsågs omfattas av avtalet. Skälet till att jag uttrycker mig så pass försiktigt i och med uttrycket ”det kan tyckas önskvärt” är att jag ser problematiken i att tydliggöra avtalens tillämpningsområde, utan för den sakens skull, riskera att exkludera, från avtalens tillämpningsområde, skattebetalare vars användning av skatteavtalen sker *bona fide*.

I BEPS-rapporten görs en distinktion mellan medveten och omedveten skattefrihet i syfte att ge mening åt skillnaderna mellan skatteeffektivitet och aggressiv skatteplanering.⁴³² På så sätt fyller rapporten en viktig funktion genom att etablera principer för identifikation av vilka sidor hos skatteavtalen som är dysfunktionella och leder till missbruk. Det är viktigt att den gemensamma kraftansträngningen sker relativt simultant för att förhindra att ytterligare luckor i skatteavtalsnätet uppstår. Att förekomma användandet av olika *treaty shopping*-strukturer på det här sättet är mer effektivt än att förlita sig på att domstolarna tillämpar interna motverkansregler *ad hoc*.

⁴³² Se resonemanget i den sammanfattande diskussionen i avsnitt 4.5 denna uppsats, s. 46 ff.

6 Treaty shopping och svensk skatterätt

6.1 Kapitlets syfte och disposition

Syftet med kapitel 6 är att anknyta de av Duff återgivna metoderna för att motverka *treaty shopping* till svensk skatterätt. Frågor som därvid uppkommer är huruvida Sverige, ur *treaty shopping*-synpunkt, är attraktivt som källstat, genomgångsstat eller hemviststat. Kapitlet behandlar även tillgängliga verktyg som finns i svensk skatterätt för att motverka *treaty shopping* och deras användning. Inledningsvis ges dock en kort beskrivning av svensk skatteavtalspolitik.

6.2 Rättsligt ställningstagande – svensk skatteavtalspolitik

Den svenska internrättsliga lagstiftningens syfte är att skydda den svenska skattebasen.⁴³³ Detta tar sig uttryck i lagstiftarens försök att inkludera uteslutningsartiklar i de svenska skatteavtalen. Sverige har även agerat unilateralt för att exkludera specifika företagstyper från skatteavtalens tillämpningsområde.⁴³⁴ Värt att notera är att Sverige också gjorde det år 1995 genom att ett nytt stadgande infördes i skatteavtalet med Malaysia som en följd av att Malaysia införde privilegier för vissa så kallade offshore bolag.⁴³⁵

Av avgörande betydelse för hur ett skatteavtal utformas är hur skattesystemen ser ut i de avtalsslutande staterna. Dahlberg menar att skatteavtal utgör en spegelbild av skattesystemen i de avtalsslutande staterna och OECD:s modellavtal utgör grunden för detta på skatteavtalsrättens område.⁴³⁶ Sverige följer i huvudsak OECD:s modellavtal vid utformningen av skatteavtal.⁴³⁷ Emellertid har enligt Dahlberg det svenska skatteavtalsnätet varit eftersatt under 2000-talet genom att gamla avtal inte har omförhandlats och nya avtal inte förhandlats fram i tillräcklig utsträckning.⁴³⁸ Hur ser då *treaty shopping* ut i Sverige? Att döma av rättspraxis, undantaget Peru-målen (mer om det senare) förekommer det inte

⁴³³ Fensby (1995) s. 348.

⁴³⁴ Hilling (2004) s. 656.

⁴³⁵ Se Lag om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Sverige och Malaysia, (1995:542).

⁴³⁶ Dahlberg (2000) s. 236.

⁴³⁷ Hilling (2004) s. 657.

⁴³⁸ Dahlberg (2012) s. 236 f.

över huvud taget.⁴³⁹ Åtminstone inte något som direkt har benämnts såsom *treaty shopping*.

En anledning kan enligt Sundgren vara att *treaty shopping* är väldigt svårt att spåra. Transaktionerna kan vara utförda över en tidperiod av flera år. Dessutom kräver ofta en utredning av ett *treaty shopping*-förfarande upplysningar om bakomliggande förhållanden som normalt inte är tillgängliga för skattemyndigheterna.⁴⁴⁰

6.3 Sverige som källstat, genomgångsland och hemviststat

Treaty shopping genom användandet av utländska ”basbolag” kan både resultera i att skatteförmåner erhålls i såväl investerarens hemviststat, som i källstaten, där investeringen företas.⁴⁴¹ Förhållandet har också uppmärksamats i doktrin där det uttalats att *treaty shopping* går hand i hand med användandet av skatteparadis och interaktionen mellan skatteavtal och intern skattelagstiftning.⁴⁴²

Avsikten med det här avsnittet är att ge läsaren bild för hur Sverige kan utnyttjas i *treaty shopping*-syfte. Antingen som källstat, hemviststat eller genomgångsland.

6.3.1 Sverige som källstat

Sverige har enligt Sundgren varit synnerligen generösa med att inskränka källbeskattningen i sina skatteavtal. Gällande utdelningar till utländska bolag med ett visst ägarinflytande i svenska bolag brukar skattesatsen sättas ned till högst 5 procent.⁴⁴³ Skatteavtal med låga källskatter på utdelning, ränta och royalty är av avgörande betydelse för svenska koncerners möjlighet att konkurrera på utländska marknader och för att få utländska investeringar till Sverige.⁴⁴⁴

Beträffande royalties är det än mer gynnsamt att ha Sverige som avtalspart. Skälet härför är att Sverige endast uttar källskatt i förhållande till ett fåtal andra industrialiserade stater⁴⁴⁵. Källskatten uppgår som regel till 10 procent. I sammanhanget kan nämnas att i förhållande till utvecklingsländer är källskatten högre men det är av mindre betydelse eftersom dessa stater i

⁴³⁹ Sundgren (1992) s. 371.

⁴⁴⁰ Sundgren (1992) s. 374.

⁴⁴¹ Dahlberg, (2000) s. 31.

⁴⁴² Vann (1998) s. 796 f.

⁴⁴³ Sundgren (1992) s. 375. Se till exempel skatteavtalen med Schweiz, Nederländerna och Luxemburg.

⁴⁴⁴ RiR (2010) s. 44.

⁴⁴⁵ B.la. Japan, Australien och Spanien.

begränsad omfattning förmedlar know how m.m till Sverige. I förhållande till övriga avtalsslutande stater är royalties som betalas ut av Sverige helt undantagna från beskattning.⁴⁴⁶ Vidare utgör ränta som betalas från Sverige enligt Sundgren inget avtalsproblem eftersom Sverige enligt intern rätt avstår från att beskatta alla sådana betalningar.⁴⁴⁷

Av det sagda framgår att möjligheterna till treaty shopping av källskatter i Sverige synes vara begränsade. Gällande betalningar som slussas genom Sverige är förhållandet annorlunda. Sverige hade kunnat utta 30 % skatt på utdelningar och full inkomstskatt på royalties. Sundgren menar att Sverige kan ha ett intresse av att ingripa mot förfaranden som innebär att en inkomsttagare i dessa stater utnyttjar ett skatteavtal som en annan stat har träffat med Sverige.⁴⁴⁸

Vidare kan framhållas att en förutsättning för att erhålla den reducerade källskatten är att mottagaren är *beneficial owner* till den mottagna inkomsten. Sundgren hävdar att i princip samma sak gäller beträffande exempelvis en royalty som betalas till en licensgivare i en avtalsslutande stat om denne har ett *back-to-back agreement* att i sin tur betala royaltyn vidare till en person med hemvist i tredje stat.⁴⁴⁹

6.3.2 Sverige som genomgångsland

Enligt Sundgren är det ett förbiseende att Sverige inte har blivit uppmärksammat som stationeringsort för internationella holdingbolag eller som genomgångsland för internationella affärer. Sundgren menar att Sverige i själva verket utgör ett intressant alternativ ur den synpunkten och mycket väl kan konkurrera med mer framträdande holdingbolag-stater som Nederländerna, Luxemburg, Schweiz, Frankrike m.fl.⁴⁵⁰

6.3.3 Sverige som hemviststat

I förevarande fall är fokus riktat på företag med hemvist i Sverige som iscensätter ett förfarande i syfte att erhålla avtalsfördelar i framförallt hemviststaten.⁴⁵¹

Den svenska oron, menar Dahlberg, för *treaty shopping* består inte av en rädsla för att Sveriges skattebas som källstat ska urholkas. Snarare handlar det om att Sverige ska utnyttjas som hemviststat. Oron består i att det

⁴⁴⁶ Sundgren (1992) s. 375 f.

⁴⁴⁷ Sundgren (1992) s. 376.

⁴⁴⁸ Sundgren (1992) s. 376.

⁴⁴⁹ Sundgren (1992) s. 376.

⁴⁵⁰ Sundgren (1992) s. 377., Se även följande sida för vilka egenskaper som enligt Sundgren medför att Sverige är intressant i detta avseende.

⁴⁵¹ Sundgren (1992) s. 378.

svenska skatteavtalsnätverket ska användas av personer i Sverige för att slussa hem låg- eller obeskattad inkomst via avtalsslutande stater från icke-avtalsslutande stater.⁴⁵² Till exempel har svenska bolag använt holdingbolag etablerade i Nederländerna för att ”slussa hem” inkomst som är föremål för ingen eller låg beskattning. Inkomsten har därefter delats ut som utdelning av det nederländska holdingbolaget till det svenska moderbolaget. Utdelningen är skattefri i Sverige enligt det svensk-nederländska skatteavtalet. Som en konsekvens av detta omförhandlades det skatteavtalet till att omfatta en avancerad *subject-to-tax* klausul gällande skattefri utdelning mottagen i Sverige.⁴⁵³ Detta, menar Dahlberg, riskerar att komma i konflikt med neutralitetsprincipen inom den svenska beskattningsrätten eftersom resultatet av en sådan bestämmelse blir att en olikartad beskattning uppkommer för personer med hemvist i Sverige. Anledningen till detta är att beskattningseffekten kan lindras eller helt komma att utebli på grund av undantag i skatteavtal.⁴⁵⁴

I fall rörande skattefria utdelningar från utländska dotterbolag till ett svenskt moderbolag, där källskatten utgör en slutlig kostnad för moderbolaget utan möjlighet till avräkning, är naturligtvis intresset av ett lågt skatteuttag i källstaten mer påtagligt. Det finns enligt Sundgren ingen anledning att ingripa mot ett *treaty shopping*-förfarande varigenom ett holdingbolag etableras i en stat som har ett mer fördelaktigt skatteavtal med det vinstutdelande bolagets hemviststat än det med Sverige. Sundgren menar att på detta sätt kan vinster till låg utländsk skatt tas hem till Sverige vilket är fördelaktigt ur både samhällsekonomisk och skattemässig synpunkt.

I praktiken finns sådana regler i vissa av Sveriges skatteavtal; bl.a. avtalen med Schweiz, Nederländerna och Singapore. Reglerna underlättar faktiskt ett *treaty shopping*-förfarande mot tredje stat.⁴⁵⁵

En bidragande orsak till att det saknas något klart fall av *treaty shopping* i Sverige kan vara att det är förenat med svårigheter att avgöra vad som definierar *treaty shopping*.⁴⁵⁶ Det framstår som att Sverige inte är någon attraktiv stat ur ”shopping” synpunkt varför den svenska skattemyndigheten inte haft någon anledning att ingripa mot ett förfarande. Dock går det inte att utesluta att *treaty shopping* likväl förekommer. Emellertid är det svårt att hävda att det utgör ett problem eftersom det inte uppmärksammas i någon större utsträckning. Oaktat om *treaty shopping* i realiteten förekommer behandlar nästa avsnitt vilka regler som finns tillgängliga för Sveriges del för att motverka sådana förfaranden.

⁴⁵² Dahlberg (1997) s. 298.

⁴⁵³ Dahlberg (1997) s. 298.

⁴⁵⁴ Dahlberg (1997) s. 298.

⁴⁵⁵ Sundgren (1992) s. 378 f.

⁴⁵⁶ Särskilt med tanke på vad som redogjorts för i uppsatsen tredje kapitel.

6.4 Tillgängliga motverkansvertyg i svensk rätt

6.4.1 Tolkning av skatteavtal

HFD refererar ofta till parternas avsikter vid tolkning av skatteavtal.⁴⁵⁷

I sammanhanget nämns inte sällan avtalens syfte och sammanhang vare sig det är undvikande av dubbelbeskattning eller förhindrande av skatteflykt. Emellertid har, enligt Hilling, domstolen ansett sig vara bunden av avtalets syfte vid tolkningen av skatteavtal. Tolkning har skett utan hänsyn till syftet vilket har fått både dubbelbeskattning och dubbel ickebeskattning som följd.⁴⁵⁸

6.4.1.1 Skatterättslig hemvist – tolkning av art. 4(1) OECD:s modellavtal

För att omfattas av ett skatteavtal krävs hemvist vilket förutsätter att skattskyldighet föreligger i en avtalsslutande stat.⁴⁵⁹ Beroende på om skattskyldighetskravet i hemvistbegreppet sätts högt eller lågt påverkar behovet av att lagstiftningsvägen i intern skatterätt reglera den här typen av förfaranden.⁴⁶⁰

Det som i svensk intern skatterätt benämns som begränsad skattskyldighet torde, enligt Dahlberg, inte rymmas inom definitionen ”resident of a contracting state” eftersom att det stadgas att:

*” This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein”.*⁴⁶¹

Ifrågavarande faktum ställdes på sin spets i Luxemburgdomen – RÅ 1996 ref. 84.⁴⁶² Den avgörande rättsfrågan i Luxemburgdomen⁴⁶³ var om vissa luxemburgska fondbolag omfattades av tillämpningsområdet i 1983 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg.⁴⁶⁴

⁴⁵⁷ Se RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1996 ref. 84 och RÅ 1998 ref. 49.

⁴⁵⁸ Hilling (2004) s. 658.

⁴⁵⁹ Hilling (2004) s. 660.

⁴⁶⁰ För utförligare resonemang se Fensby (1995) s. 354.

⁴⁶¹ Dahlberg (2000) s. 184.

⁴⁶² Jag har medvetet underlåtit att redogöra för omständigheterna i fallet och istället tagit fasta på det som är av principiellt intresse för ifrågavarande uppsats. Huruvida de luxemburgska fondbolagen, som var obegränsat skattskyldiga i Luxemburg, omfattades av skatteavtalet trots att de i realiteten inte erlade någon bolagsskatt där och var undantagna från skatt enligt svensk intern skatterätt.

⁴⁶³ RÅ 1996 ref. 84

⁴⁶⁴ Dahlberg (2000) s. 189.

För att avgöra om fondbolagen omfattades av det svensk-luxemburgska skatteavtalet var HFD tvungen att tolka uttrycket ”*liable to tax*” enligt art. 4 första punkten första meningen i avtalet.⁴⁶⁵

HFD föreslog därvid två tolkningsalternativ. I det första tolkningsalternativet var det tillräckligt att fondbolagen hade:

”...en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt”.

Det andra alternativet innebar, enligt Dahlberg, ett ytterligare krav i den meningen att det även fordrades:

*”... att bolagen faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt”.*⁴⁶⁶

HFD valde det första tolkningsalternativet och anförde att avtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt gav stöd för en sådan tolkning.⁴⁶⁷ Av domskälen framgick att domstolens tolkning av termen ”*liable to tax*” endast innefattade en formellt obegränsad skattskyldighet. Det var inte nödvändigt att personen faktiskt erlade/erlagt skatt.⁴⁶⁸

Emellertid uttalades det i förarbetena till 1996 års skatteavtal mellan Sverige och Luxemburg att ”person med hemvist i avtalsslutande stat” inbegriper personer som är oinskränkt skattskyldiga och med detta avses inte någon formell eller symbolisk skattskyldighet.⁴⁶⁹ En sådan tolkning innebär att holdingbolag inte omfattas av tillämpningsområdet för skatteavtal som bygger på OECD:s modellavtal. Dahlberg menar dock att det inte går att lägga ett ensidigt propositionsuttalande till grund för tolkningen och därför bör domstolens tolkning i Luxemburgmålet fortsatt ligga till grund för tolkningen av skatteavtal. Emellertid skulle en motsvarande tolkning, likt den i propositionen, av den andra avtalsslutande staten innebära att den gemensamma partsavsikten medför att bedömningen blir en annan.⁴⁷⁰

⁴⁶⁵ Dahlberg (2000) s. 189.

⁴⁶⁶ RÅ 1996 ref. 84 och Dahlberg (2000) s. 190 f., Den faktiska skattskyldigheten för bolagen var 0,06 procent, se Hilling (2004) s. 66

⁴⁶⁷ Dahlberg (2000) s. 232.

⁴⁶⁸ Hilling (2004) s. 662.

⁴⁶⁹ Prop. 1996/97:43 s. 44 (Luxemburg).

⁴⁷⁰ Dahlberg (2000) s. 233.

6.4.1.2 Tolkning av beneficial owner

På senare år har förekomsten av avgöranden⁴⁷¹ angående betydelsen av termen *beneficial owner* ökat. Trots utvecklingen finns det hittills inte något rättsfall i svensk rätt där skatteverket nekat en avtalsförmån med hänvisning till att personen inte utgör *the beneficial owner* av inkomsten. I HFD 2012 not. 24 berördes emellertid frågan indirekt genom att domstolen tolkade en bestämmelse i den nationella lagstiftningen⁴⁷². Uttrycket ”den som faktiskt har rätt till inkomsten” korresponderar enligt förarbetena⁴⁷³ till den ifrågavarande lagstiftningen, med termen *beneficial owner*. Regeln kommer till uttryck i de svenska ränteavdragsbegränsningsreglerna som trädde ikraft den 1 januari 2009. Enligt reglerna är ränta på *inter alia intra-group* lån som tas i syfte att förvärva aktierna i ett annat bolag i koncernen som huvudregel inte avdragsgilla. Räntan kan däremot utgöra en avdragsgill kostnad om inkomsten som är att hänföra till räntan är föremål för minst 10 procent beskattning i den nationella lagstiftningen i staten där bolaget som faktiskt är berättigad till inkomsten har hemvist. Denna så kallade tioprocents-regel är också avhängig att det utgör bolagets enda inkomstkälla. Tillämpningen är dock beroende av möjligheterna att fastställa vem som är inkomstens verkliga mottagare⁴⁷⁴. Det är enligt Kleist i den här situationen som termen *beneficial owner* får relevans.⁴⁷⁵

För den svenska rättsordningens vidkommande är enligt Kleist skillnaderna mellan *the legal owner* och *the beneficial owner* främmande. Kleist menar vidare att i och med avgörandet i HFD 2012 not. 24 kan det antas att termen i framtiden kommer att få betydelse vid tolkningen av skatteavtal även om det inte går att dra någon slutsats från det ifrågavarande målet.⁴⁷⁶

6.4.2 Nationella skatteflyktsbestämmelser

Det här avsnittet ämnar undersöka huruvida det är möjligt att angripa *treaty shopping* med den svenska skatteflyktslagen i avsikt att undvika ett uttryckligt stadgande därom i avtalet. Angreppsmöjligheterna undersöks också med hänsyn till utformningen av skatteflyktslagens fjärde rekvisit.

6.4.2.1 Skatteflyktslagen

Nationella skatteflyktsregler är enligt Dahlberg tillämpliga förutsatt att stadgandet i kommentaren till art. 1 följs.⁴⁷⁷ Detta gäller i förhållande till

⁴⁷¹ Se bl.a. *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA* (2006) och *Prévost Car Inv. v. Canada* (2008).

⁴⁷² Se 24 kap 10 a-10 e §§ IL.

⁴⁷³ Prop. 2008/09:65 s. 61.

⁴⁷⁴ Den 1 januari 2012 infördes ytterligare en begränsning innebärande att ränta som överstiger 10 procent ändå får nekas den verkliga mottagaren av inkomsten, om det kan antas att huvudsyftet med transaktionen/lånet är att erhålla en betydande skattefördel.

⁴⁷⁵ Kleist (2013) s. 160.

⁴⁷⁶ Kleist (2013) s. 163.

⁴⁷⁷ Dahlberg (2012) s. 257.

medlemsstater. Gällande skatteavtal som ingåtts före 2003 års ändringar i kommentaren framhåller Dahlberg att det råder viss problematik.⁴⁷⁸ Det kan nämnas att vissa länder, däribland Tyskland, anser att ändringarna inte är tillämpliga på skatteavtal som ingåtts före år 2003.⁴⁷⁹

Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen är en så kallad GAAR och är enligt Avi-Yonah mfl. en hybridlösning och utgör en kompromiss mellan *abuse of law* och *substance-over-form* doktrinerna.⁴⁸⁰

Här kommer endast det fjärde rekvisitet att återges eftersom att det är det som vållar störst svårigheter vid tillämpningen.

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 kringgåtts genom förfarandet.

Effekten av skatteflyktslagens tillämplighet följer av 3 § skatteflyktslagen och medför att skattemyndigheten ska bortse från rättshandlingen. Dock menar Avi-Yonah mfl. att bestämmelsen sällan används på grund av svårigheten med att uppfylla rekvisiten.⁴⁸¹

6.4.2.2 Skatteflyktslagens tillämplighet på treaty shopping-förfaranden

Huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas på ett förfarande som täcks av skatteavtal var föremål för prövning i det så kallade Peru-målet.⁴⁸²

Hilling tolkar uttalandet i HFD 2012 ref. 20 som att det inte längre torde krävas något uttryckligt stöd i skatteavtalet för att kunna tillämpa den svenska skatteflyktslagen, utan frånvaron av tolkningsdata som talar emot en sådan tillämpning är tillräckligt.⁴⁸³ Förhållandet att HFD vid sin bedömning inte hänvisar till kommentaren tolkas av Hilling som att domstolen har ett generellt stöd för att skatteavtal likt interna bestämmelser ska ses som en del av det svenska rättssystemet. Någon skillnad i tillämpningen av interna skatteflyktsbestämmelser och motverkansregler i skatteavtalet ska således inte göras.⁴⁸⁴ Hillings slutsats är att det enda som kan hindra en tillämpning av skatteflyktslagen är om den gemensamma partsavsikten ger uttryck för att interna skatteflyktsregler inte är tillämpliga

⁴⁷⁸ Dahlberg (2012) s. 257 f.

⁴⁷⁹ van Weeghel (2010) s. 27.

⁴⁸⁰ Avi-Yonah mfl. (2011) s. 108.

⁴⁸¹ Avi-Yonah mfl. (2011) s. 108.

⁴⁸² HFD 2012 ref. 20 består av två domar, mål nr 1335-11 och 1336-11, vilka meddelades den 26 mars 2012.

⁴⁸³ Hilling (2012) s. 590 ff.

⁴⁸⁴ Hilling (2012) s. 587

på skatteavtalet. Således är det oväsentligt vid vilken tidpunkt avtalet ingicks och om den andra avtalsslutande parten är medlem av OECD.⁴⁸⁵

Utvecklingen att, HFD:s uttalande i princip innebär att skatteflyktslagen kan tillämpas oinskränkt på förfarandet som omfattas av skatteavtal, uppfattas av Dahlberg som bekymmersam. Enligt Dahlberg bör den inhemska domstolen först fastställa om den andra avtalsparten delar bedömningen huruvida det har skett ett missbruk av avtalets bestämmelser.⁴⁸⁶ Dahlberg anser följaktligen att domstolar bör vara återhållsamma med att generellt tillämpa skatteflyktslagen i förhållande till icke avtalsslutande stater. Skälet härför är att det i ett sådant fall är förenat med betydande svårigheter att avgöra den andra avtalspartens uppfattning. En unilateral tillämpning framstår därvid som långtgående och kan komma att stå i strid med avtalets förpliktelser. En lösning är enligt Dahlberg att införa uttryckliga bestämmelser mot skatteflykt i avtalen, vilket kräver att Sverige övervakar och omförhandlar sina skatteavtal.⁴⁸⁷

6.4.2.3 Sammanfattande kommentarer

Det kan ifrågasättas om de så kallade Peru-uppläggen utgjorde *treaty shopping* med tanke på de återgivna definitionerna i kapitel 3. Skatteavtalet utnyttjades visserligen men inte på det traditionella sätt som vanligen refereras till i termer av *treaty shopping*. Syftet med transaktionerna var att erhålla en förmånligare beskattningseffekt som inte var avsedd av lagstiftaren. Frågan är dock om det var möjligt för den skattskyldige att använda ett annat skatteavtal eller om skatteavtalet med Peru enbart användes av skattetekniska skäl? Frågan ställs eftersom om det inte fanns något annat tillgängligt skatteavtal fanns det inte heller något val för den skattskyldige. Något aktivt val av skatteavtal företogs därvid inte heller.

Även om det inte verkar finnas några principiella hinder mot att tillämpa skatteflyktslagen är det ändå inte helt oproblematiskt att tillämpa lagen på *treaty shopping*-förfaranden. Det framstår som relativt invecklat med hänsyn till stadgandet i fjärde rekviritet, om att förfarandet ska anses strida mot syftet, eftersom att en tillämpning initialt förutsätter att syftet går att utläsa. En tillämpning av skatteflyktslagen står inför samma problem som skatteavtalstolkningen vad det gäller att bestämma syftet. Dels med skatteavtalet och dels med *treaty shopping*-förfarandet.

⁴⁸⁵ Hilling (2012) s. 591 f.

⁴⁸⁶ Dahlberg (2012) s. 256.

⁴⁸⁷ Dahlberg (2012) s. 257 ff.

6.4.3 Införandet av skatteflyktsbestämmelser i avtalen

Syftet med det här avsnittet är att undersöka huruvida det kan sägas finnas en strategi i svensk skatteavtalspolitik att införa skatteflyktsbestämmelser i de svenska skatteavtalen.

En ytterligare förutsättning för att ett utländskt basbolag ska omfattas av ett skatteavtal och således möjliggöra *treaty shopping*, förutom att det kravet på hemvist i minst en avtalsslutande stat, är att det inte finns någon uteslutningsartikel i avtalet eller någon annan överenskommelse mellan de avtalsslutande staterna som undantar de utländska basbolagen från avtalets tillämpningsområde.⁴⁸⁸

När Sverige uppträder som hemviststat enligt skatteavtalet uppstår i regel inte några problem avseendet att en inkomst riskerar att helt undgå beskattning. Anledningen till detta är att Sverige tillämpar en ”*ordinary credit*” metod vid avräkning av utländsk skatt. Emellertid undantar Sverige viss inkomst från beskattning och då kan det vara nödvändigt att införa *subject to tax* bestämmelser i avtalen.⁴⁸⁹ Vilket inte alltid sker på Sveriges inrådan vilket enligt Hilling medför att någon rättslig strategi för detta saknas i svensk rätt.⁴⁹⁰

6.5 Rättsliga strategier för svensk rätts vidkommande

Avslutningsvis diskuteras och sammanfattas Sveriges rättsliga strategier för att motverka otillåten skatteplanering i form av *treaty shopping*. En framåtblick görs också avseende rättsläget *de lege ferenda*.

Rosander hävdar att samma kritik som kan riktas mot en generalklausul ur rättssäkerhetsperspektiv även kan riktas mot en tolkningsmetod. Detta eftersom att båda metoderna innebär en maktförskjutning av bestämmanderätten till domstolarna, vilket innebär en minskad förutsebarhet.⁴⁹¹ Dock är det en nödvändighet att rekvisiten i en generalklausul är av så pass öppen karaktär,⁴⁹² vilket medför att denna fördel ur ett rättssäkerhetsperspektiv inte ska överdrivas. Det är först vid tillämpning av generalklausulen som det konkretiseras vilket innehåll och vilken vikt domstolen ger rekvisiten. En fördel ur rättssäkerhetsperspektiv med en lagstiftad metod är därför att en större förändring av tillämpningen enligt en sådan metod kräver en lagändring.⁴⁹³

⁴⁸⁸ Dahlberg (2000) s. 232.

⁴⁸⁹ Hilling (2004) s. 674.

⁴⁹⁰ Hilling (2004) s. 674

⁴⁹¹ Rosander (2007) s. 53 f.

⁴⁹² Se t.ex. Silfverberg (1999) s. 276.

⁴⁹³ Rosander (2007) s. 53 f.

Av Luxemburg-målet att döma, oberoende vilken betydelse för rättstillämpningen målet ska tillerkännas, framgår att domstolen inte räds konsekvenserna av tolkningen. En alltför vidlyftig tolkningspraxis i det här avseendet medför att det är svårt att hävda att tolkning utgör ett effektivt verktyg för att motverka *treaty shopping*.

För svensk rätts vidkommande är framförallt skatteflyktslagen det existerande nationella verktyget för att motverka *treaty shopping*. En tillämpning av skatteflyktslagen utgör dock enligt min mening inte ett effektivt verktyg för att motverka *treaty shopping*. Anledningen är att tillämpning av skatteflyktslagen är komplicerad, framförallt med tanke på utformningen av det fjärde rekvisitet. Utformningen av rekvisitet medför även att avtalets syfte och parternas avsikter måste tolkas. Således utgör ett tolkningsförfarande ett nödvändigt steg och även en förutsättning för att tillämpa skatteflyktslagen.

Någon rättslig strategi för att motverka *treaty shopping* genom att införa specifika skatteflyktsbestämmelser i avtalet saknas i praktiken i svensk rätt. Således utgör det inte i dagsläget en möjlighet för att motverka *treaty shopping*.

Sammanfattningsvis framstår tillämpning av skatteflyktslagen som det enda tillgängliga verktyget för att förhindra *treaty shopping* i svensk skatterätt. I avsaknad av andra verktyg är detta i teorin möjligt men i praktiken framstår en tillämpning inte som särskilt effektiv.

6.6 Rättsliga strategier – de lege ferenda

För att en tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser ska vara effektiv är det nödvändigt att införa tydligare regleringar i den svenska interna rätten. Därvid krävs en precisering eller rentav slopande av skatteflyktslagens fjärde rekvisit, alternativt införande av ett nytt stadgande. Den nuvarande regleringen medför en osäkerhet i varje enskilt fall och förutsätter att domstolen, likt Peru-målet, gör en *ad hoc*-bedömning. Detta är också problematiskt ur andra aspekter, eftersom det lämnar det upp till den nationella domstolen att bedöma lagligheten av ett multilateralt förhållande.

Ett annat alternativ är att se över skatteflyktslagens utformning. Användandet av lagen utgör inget effektivt rättsmedel utan snarare en onödig omväg i brist på bättre alternativ. Vidare är lagen inte skapad i syfte att motverka skatteflykt i form av *treaty shopping* och i sin nuvarande lydelse är den svårtillämpad på förfaranden som omfattas av skatteavtal.

Först och främst bör de skatteavtal som saknar ett tydligt syfte att motverka skatteflykt ses över. Framförallt gäller detta avtal som ingåtts före 2003 års ändringar i kommentaren. Enligt min mening skadar det dock inte att även

se över Sveriges samtliga skatteavtal. En harmonisering inom OECD av samtliga skatteavtal hade helt klart varit det bästa alternativet ur effektivitetssynpunkt. Dock är en sådan harmonisering förenad med en hel del arbete och problematisk ur praktisk-genomförande-synpunkt. Den nyligen publicerade BEPS-rapporten, där harmonisering genom utvecklandet av ett multilateralt instrument, kan sägas utgöra ett embryo till en sådan utveckling.

Det är svårt att lagstifta mot *treaty shopping* med hänsyn till den ständiga utvecklingen av nya tekniska konstruktioner. Att använda sig av en generell skatteflyktsregel, GAAR, som i Sveriges fall utgörs av skatteflyktslagen är svårt, inte bara på grund av skatteflyktslagens svårtillämpliga fjärde rekvisit utan för att förutsebarheten för de skattskyldiga blir avsevärt försämrad och svåröverskådlig. Samtidigt ska det framhållas att det är svårt att reglera och harmonisera alla skatteavtal vilket generellt kan sägas leda till en bristande förutsebarhet för den skattskyldige. Att *per se* förbjuda *treaty shopping* är även det problematiskt eftersom att de faktiska nackdelarna är svåra att förutse. För svensk rätts vidkommande torde *treaty shopping* inte utgöra något större problem i form av minskat beskattningsunderlag varför det närmast kan uppfattas som ett icke problem. Visserligen är det viktigt att stater aktivt arbetar för att motverka vissa former av *treaty shopping*. Om inte annat i avskräckande syfte för att signalera att beteendena inte är önskvärda eftersom en allt för vidlyftig acceptans bland stater kommer leda till att skatteavtalen utnyttjas i större utsträckning. Således framgår att ett bättre alternativ hade varit att införa specifika skatteavtalsvillkor mot missbruk. Detta hade medfört en ökad förutsebarhet för alla inblandade parter.

7 Sammanfattande slutsater

I uppsatsen har följande tre huvudfrågor⁴⁹⁴ behandlats:

- Vad innebär *treaty shopping*?
- Hur kan *treaty shopping* motverkas och vad finns det för tillgängliga verktyg för att motverka *treaty shopping*?
- Hur förhåller sig *treaty shopping* till Sverige och den svenska skatterätten? (Finns det i svensk rätt ett skydd mot *treaty shopping* och är ett sådant skydd nödvändigt?)

Nedan följer en kort sammanfattning av den löpande analysen som företagits under respektive avsnitt. Avsikten med kapitel 7 är att redogöra för de slutsatser som arbetet resulterat i samt visa att frågeställningarna är besvarade.

Någon exakt definition på *treaty shopping* är svår att fastställa. Det centrala är dock att den skattskyldige erhåller en förmån som i avsaknad av förfarandet inte hade varit tillgänglig. Förmånen erhålls typiskt sett genom att den skattskyldige arrangerar sina affärer så att denne omfattas av skatteavtalet. Därför handlar *treaty shopping* ofta om att den skattskyldige laborerar med det skatterättsliga hemvistbegreppet. *Treaty shopping*-strukturer rör sig i en gråzon och det är svårt att hävda att förfaranden *per se* är att betrakta som otillåtna former av skatteplanering.

Det kan sägas finnas två sidor av myntet *treaty shopping*. Den ena sidan utgörs av företagets intresse av att maximera sina vinster och därigenom uppnå en så fördelaktig beskattning som möjligt. Den andra sidan utgörs av staters fiskala intresse av att få inkomster till statskassan. Staters skattepolitiska inställning styr deras benägenhet att tillåta förfaranden likt *treaty shopping* i varierande grad. Det som framförallt skapar luckor i skattelagstiftningen och möjliggör *treaty shopping* är den oenighet som råder bland världens stater. Paradoxalt nog är detta en ond cirkel eftersom stater genom att ensamt motverka *treaty shopping* skapar förutsättningar för detsamma.

Tolkning av skatteavtal och användandet av interna bestämmelser mot skatteflykt utgör inte effektiva verktyg för att motverka *treaty shopping*. Framförallt eftersom de ofta är förknippat med en *ad hoc* lösning av den nationella domstolen vilket leder till osäkerhet och minskad förutsebarhet. Ur ett förutsebarhetsperspektiv utgör införandet av skatteflytsregler i avtalen den bästa lösningen. Detta erbjuder dock inte

⁴⁹⁴ Se avsnitt 1.2 i denna uppsats.

heller någon tillfredställande lösning på problematiken eftersom det förutsätter att parternas gemensamma avsikt kan utläsas och att det råder konsensus vid avtalsingåendet. Det är också utomordentligt viktigt att bestämmelserna är precisa och inte lämnar något tolkningsutrymme. Skälet härför är att det inte ska råda något som helst tvivel för den skattskyldige av vad de avtalsslutande staterna åsyftar.

Treaty shopping är relativt ouppmärksammat i svensk skatterätt och framstår närmast som ett icke-problem. Sverige synes inte vara en attraktiv ”shoppingväska” avseende förmåner och eftersom fenomenet inte uppmärksammas är det rimligt att anta att det inte utgör något större problem för svensk del. Av detta följer att Sverige inte heller har utvecklat något effektivt verktyg för att motverka *treaty shopping*. Av Luxemburg-domen framgår att den svenska rättstillämparen, oberoende av utgången, är benägen att göra en lexikalisk i tolkning och inte frångår denna princip även om resultatet skulle leda till dubbel ickebeskattning. Vidare av Peru-domen framgår att skatteflyktslagen är möjlig att tillämpa men att en tillämpning i det enskilda fallet är allt för invecklad. Gällande införandet av bestämmelser mot skatteflykt i avtalen kan hävdas att detta är ett relativt okänt fenomen. Genom relativt långtgående analogier och med lite vind i seglen har vi något som kan liknas vid en omvänd LOB-klausul.

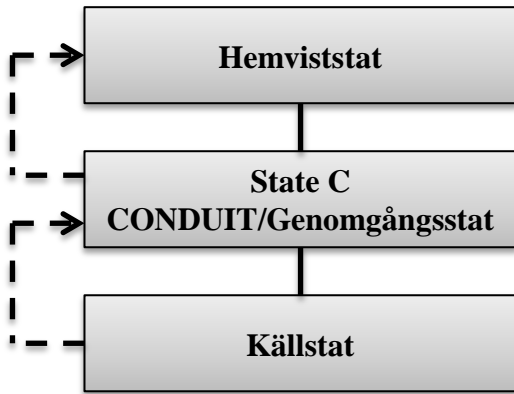
Att förbjuda *treaty shopping per se* ser jag inte som en tänkbar lösning eftersom risken är att allt för många transaktioner företagna i *bona fide* syfte kommer att drabbas. Oenigheten är emellertid stor och eftersom en klar definition på vad som konstituerar skatteflykt saknas är det svårt att hävda att *treaty shopping* utgör skatteflykt

Personligen har jag svårt att tänka mig att *treaty shopping* som fenomen helt kommer att försvinna. Beteenden likt *treaty shopping* är helt enkelt något som stater får acceptera. Så länge det finns möjligheter att utnyttja kommer dessa att utnyttjas eftersom det ligger i naturen hos både bolag och personer att minimera beskattningen. Även om stater lyckas få kontroll på ”problemet” är jag övertygad att det kommer dyka upp i en annan form.

Som Avery Jones uttrycker det ”*treaties generate treaty shopping*”. För att helt värja sig mot utnyttjande av skatteavtalsnätverket är det därför nödvändigt med en harmonisering på området. Dock är känslan, BEPS rapporten till trots, att det dröjer ett tag innan en harmonisering blir verklighet.

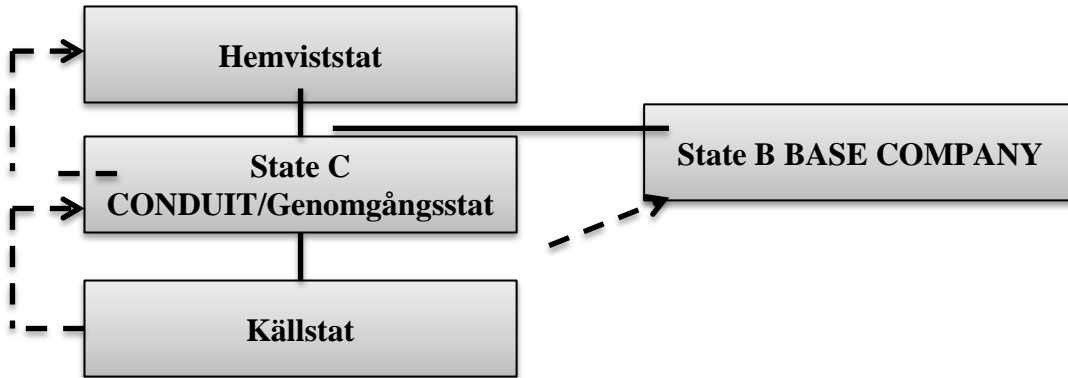
Bilaga A

Direct conduit structure



Bilaga B

Stepping stone conduit structure



Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 2008/09:65, *sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag*

Prop. 2006/07:14, *ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Österrike*

Prop. 1996/97:170, *lagen om skatteflykt*

Prop. 1996/97:43, *om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg*

Litteratur

Arnold, Brian J. & Weeghel, van Stefan (2006). *The Relationship Between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures. I Tax Treaties and Domestic Law*, Guglielmo Maisto (red.), s. 81-120. Amsterdam: IBFD
[Cit. Arnold & van Weeghel (2006)]

Avi-Yonah, Reuven, Sartori, Nicola, Omri Marian (2011). *Global Perspectives on Income Taxation Law*. Oxford: Oxford University Press
[Cit. Avi-Yonah mfl. (2011)]

Becker, Helmut och Wurm Felix J. (red.) (1988). *Treaty Shopping, An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries*, Deventer: Kluwer law and Taxation Publishers
[Cit. Beker & Wurm (1988)]

Broe, de Luc (2002). *General Report. The Transfer of Residence by Individuals*. International Fiscal Association 2002 Oslo Congress, Cashiers de droit fiscale international, 87B, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers. s.19-78.
[Cit. de Broe (2002)]

Broe, de Luc (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse. A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relations to Conduit and Base Companies*. Amsterdam: Thesis. IBFD.
[Cit. de Broe (2008)]

Ceije, Katia (2010). *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet
[Cit. Ceije (2010)]

- 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*. Diss. Uppsala: Uppsala universitet
[Cit. Dahlberg (2000)]
- Dahlberg, Mattias (2003). *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* I Festskrift till Gustaf Lindencrona, Arvidsson, Melz och Silfverberg (red.), s. 137-155. Stockholm: Norstedts juridik
[Cit. Dahlberg (2003)]
- Dahlberg, Mattias (2012). *Internationell beskattning*. 3 uppl. Lund: Studentlitteratur
[Cit. Dahlberg (2012)]
- Duff, David G. (2010). *Responses to Treaty Shopping: A Comparative Evaluation*, Lang, Michael et al. (red.), *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, Amsterdam: IBFD, s. 75–102.
[Cit. Duff (2010)]
- Eklund, Klas (1998). *Jakten på den försvinnande skatten. Globalisering och rörliga kapital*. Stockholm. Norstedts Boktryckeri.
[Cit. Eklund (1998)]
- Engelen, Franciscus Antonius (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law: A Study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*. Diss. Rotterdam: Erasmus Univ.
[Cit. Engelen (2004)]
- Gammie, Malcolm (1997). 'Tax Avoidance and the Rule of Law': The Experience in the UK', in Cooper, Graeme Stuart, (red.), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam: IBFD
[Cit. Gammie (1997)]
- Goyette, Nathalie & Halvorson, Phil D. (2010). Canada. I *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*. International Fiscal Association 2010 Rome Congress, s. 171-191, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95A. Haag: Sdu Uitgevers
[Cit. Goyette & Halvorson (2010)]
- Gustafson, Charles H., Peroni, Robert J. & Pugh, Richard Crawford (2006). *Taxation of international transactions: materials, text, and problems*, 3. ed., St. Paul, MN: Thomson/West
[Cit. Gustafson mfl. (2006)]
- Hellner, Jan (2001). *Metodproblem i rättsvetenskapen. Studier i förmögenhetsrätt*. Stockholm. Jure.
[Cit. Hellner (2001)]

- Hilling, Maria (2004). *National Report – Sweden*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non–taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, s. 655–676
[Cit. Hilling (2004)]
- Kleist, David (2012). *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties: with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*. Diss. Göteborg: Göteborgs universitet
[Cit. Kleist (2012)]
- Lang, Michael (2004). *General Report*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 89a, Double Non–taxation, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, s. 73–123.
[Cit. Lang (2004)]
- Lang, Michael (2010). *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*. Amsterdam: IBFD
[Cit. Lang (2010)]
- Larking, Barry (red.), (2005). *IBFD International tax glossary*, Rev., 5. ed., Amsterdam: IBFD
[Cit. Larking (2005)]
- Lindencrona, Gustaf (1994). *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*. Stockholm: Juristförlaget vid Stockholms universitet
[Cit. Lindencrona (1994)]
- Lodin, Sven-Olof, m.fl. (2013). *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*. Del 2. 14 uppl. Lund: Studentlitteratur
[Cit. Lodin (2013)]
- Mattsson, Nils (2002). *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal. I Skrifter i internationell skatterätt*, s. 219-230. Uppsala: Iustus
[Cit. Mattsson (2002)]
- Mutén, Leif (1993). *Inspiration or desperation – European reaction to US tax thinking, I Essays in International Taxation to Sidney I. Roberts*, (Ed. Alpert, Herbert H. och van Raad, Kees), Series on International Taxation: 15, Deventer/Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, s. 311-315.
[Cit. Mutén (1993)]
- Panayi, Christiana H. J. I. (2007). *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International
[Cit. Panayi (2007)]

- Peczenik, Aleksander (1995). *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. 1 uppl. Stockholm: Fritze
[Cit. Peczenik (1995)]
- Pelin, Lars (2011). *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 5 uppl. Lund: Studentlitteratur
[Cit. Pelin (2011)]
- Rohatgi, Roy (2002). *Basic international taxation*, London: Kluwer Law International
[Cit. Rohatgi (2002)]
- Rosander, Ulrika (2007). *Generalklausul mot skatteflykt*. Diss. Jönköping: Internationella Handelshögskolan
[Cit. Rosander (2007)]
- Russo, Raffaele (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*, Amsterdam: IBFD
[Cit. Russo (2007)]
- Vann, Richard J. (1998). *International Aspects of Income Tax*, in Thuronyi, Victor (ed.), *Tax law design and drafting*, Washington, DC: International Monetary Fund
[Cit. Vann (1998)]
- Vega Borrego, Felix Alberto (2006). *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*, Hague: Kluwer Law International
[Cit. Borrego (2006)]
- Vogel, Klaus (1997). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital: with Particular Reference to German Treaty Practice*. 3 uppl. London: Kluwer Law International
[Cit. Vogel (1997)]
- Ward, David A (1993). *Abuses of Tax Treaties ur Essays on International Taxation: to Sidney I. Roberts, Alpert, Herbert H. och van Raad, Kees,(red.)*, Deventer/Boston: Kluwer Law International.
[Cit. Ward (1993)]
- Weeghel, van Stef (1998). *The Improper Use of Tax Treaties: with Particular Reference to the Netherlands and the United States*. London: Kluwer Law International
[Cit. van Weeghel (1998)]
- Weeghel, van Stef (2010). *General Report. I Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*. International

Fiscal Association 2010 Rome Congress, s. 17-55, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95A. Haag: Sdu Uitgevers
[Cit. van Weeghel (2010)]

Artiklar

Arnold, Brian J. (2004). *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*. Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 58, No. 6 s. 244-260
[Cit. Arnold (2004)]

Avery Jones F. John (1999). *The David R. Tillinghast Lecture: Are Tax Treaties Necessary?* 53 Tax Law Review, 1, s. 1-38.
[Cit. Avery Jones (1999)]

Avi-Yonah, Reuven & Panayi HJI Christiana (2010). *Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union 2*. (Pub. Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 182, Empirical Legal Studies Center, s.1-32.
[Cit. Avi-Yonah & Panayi (2010)]

Broe, Luc de m.fl. (2011). *Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-Avoidance Provisions*, Vol. 65, No. 7, Bulletin for International Taxation, IBFD, s. 375-389
[Cit. de Broe mfl. (2011)]

Brown, Kimberly (2008). *Tax Treaty Shopping and the GAAR: MIL (Investments) S.A v. The Queen*, 66 U. Toronto Fac. L. Rev. 33, s. 33-63.
[Cit. Brown (2008)]

Castro, Leonardo Freitas de Moraes e (2011). *Brazil's Anti-Treaty Shopping Measures: Current and Future Developments regarding Beneficial Ownership and Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties*, Bulletin For International Taxation, IBFD, Vol. 64, No. 12, s. 662-673.
[Cit. Castro (2011)]

Castro, Leonardo Freitas de Moraes e (2011). *U.S. Policy Against Treaty Shopping – From Aiken Industries to Anti-Conduit Regs: Critical View of Current Double-Step Approach in Light of Tax Treaties' Objectives and Purposes*. Virginia Tax Review, s. 297 – 329.
[Cit. Castro U.S. Policy (2011)]

Dahlberg, Mattias (1997). *New Tax Treaty Between Sweden and the US Raises Questions about Treaty-Shopping*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 25, s. 295-298.
[Cit. Dahlberg (1997)]

- Danon, Robert (2011). *Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft*, Bulletin for International Taxation, Vol. 65, No. 8, IBFD, s. 437-442.
[Cit. Danon (2011)]
- Fensby, Torsten (1995). *Några nyheter på det internationella skatteområdet*, SvSkT, s. 348–359.
[Cit. Fensby (1995)]
- Fleming Jr, J. Clifton (2012). *Searching for the Uncertain Rationale Underlying the US Treasury’s Anti-treaty Shopping Policy*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 40, s. 245-253.
[Cit. Fleming Jr. (2012)]
- Hilling, Maria (2012). *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, s. 582-592
[Cit. Hilling (2012)]
- Jiménez, Adolfo J. Martín (2002). *Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective – Part I*, Bulletin for International Taxation, Vol. 56, No. 11, IBFD. s. 542-553.
[Cit. Jiménez (2002)]
- Jiménez, Adolfo J. Martín (2004). *The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?* Bulletin for International Taxation, Vol. 58, No 1, IBFD, s. 17-30
[Cit. Jiménez (2004)]
- Jiménez, Adolfo J. Martín (2010). *Beneficial Ownership: Current Trends*, World Tax Journal, Vol. 2, No.1, s. 35-61.
[Cit. Jiménez (2010)]
- Kandev, Michael N. (2008). *Treaty Shopping in Canada: The Door is (Still) Open*, Vol. 62, No. 10, Bulletin for International Taxation, IBFD, s. 463-470.
[Cit. Kandev (2008)]
- Kavelaars, Peter (2013). *EU and OECD: Fighting against Tax Avoidance*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 41, s. 507 –514.
[Cit. Kavelaars (2013)]
- Kleist, David (2011). *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?* SN, s. 208-213.
[Cit. Kleist (2011)]
- Kleist, David (2013). *First Swedish Case on Beneficial Owner*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 41, s. 159-163.
[Cit. Kleist (2013)]

- Kornikova (2008). *Solving the Problem of Tax-Treaty Shopping Through the Use of Limitation on Benefits Provisions*, 8:2 Richmond Journal of Global Law & Business, s. 249-269.
[Cit. Kornikova (2008)]
- Matteotti, René (2005). *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Skeptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 33, s. 336–350.
[Cit. Matteotti (2005)]
- Merks, Paulus (2006). *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 34, s. 272-281.
[Cit. Merks (2006)]
- Monsenego, Jérôme (2014). *En överblick över BEPS-projektet*, Skattenytt s. 2-10.
[Cit. Monsenego (2014)]
- Mutén, Leif (1996). *Ämnen och metoder i skatterättsforskningen*, Skatterett 1996. s. 211-221.
[Cit. Mutén (1996)]
- Obermair, Christine & Weninger, Patrick J. (2005). *Treaty Shopping and Domestic GAARs in the Light of a Recent Austrian Decision on Irish IFS Companies*, Intertax, Vol. 33, s. 466–473.
[Cit. Obermair & Weninger(2005)]
- Petkova, Svetozara (2004). *Treaty Shopping – The Perspective of National Regulators*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 3, s. 543 -550.
[Cit. Petkova (2004)]
- Rocha, Sergio André (2012). *Treaty Shopping and Beneficial Ownership under Brazil's Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation, Vol. 66, No. 7, IBFD s. 351-360.
[Cit. Rocha (2012)]
- Rosenbloom, H. David (1983). *Tax Treaty Abuse: Policies and Issues, Law & Policy in International Business*, vol. 15, s. 763–831.
[Cit. Rosenbloom (1983)]
- Rosenbloom, H. David (1994). *Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 22, s. 83-86.
[Cit. Rosenbloom (1994)]
- Scapa, Anna & Henie, Lars A (2005) *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, Intertax, Kluwer Law International, Vol 33, s. 266 – 285.

[Cit. Scapa & Heine (2005)]

Silfverberg, Christer (1999) *Anmälan av Leif Gäverth. Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor*, Skattenytt, s. 271-276.

[Cit. Silfverberg (1999)]

Simon-Almendal, Teresa (2011). *Skatteplanering, skatteflykt och skattebrott*, SvSkT s. 314-331

[Cit. Simon-Almendal (2011)]

Sundgren, Peter (1992) *Treaty Shopping*, Skattenytt, s. 370-386

[Cit. Sundgren (1992)]

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

[Cit. Vogel (2000)]

Volodemyr, Vitko (2013), *The Use of Tax Treaties and Treaty Shopping: Determining the Dividing Line*, Bulletin for International Taxation, Vol. 67, No. 1, IBFD. s. 1 -16.

[Cit. Vitko (2013)]

Wurm, Felix J (1992) *Treaty Shopping in the 1992 OECD Model Convention*, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 20, s. 658-672.

[Cit. Wurm (1992)]

Internationellt material

OECD (2013). *Secretary General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, Moscow, July

[Cit. OECD Secretary General Report (2013)]

OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Hämtat från OECD iLibrary.

[Cit. BEPS Report (2013)]

OECD (2012). *Automatic Exchange of Information*, Hämtat från OECD iLibrary.

[Cit. OECD, Automatic exchange of information (2012)]

OECD (2012). *Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues*, Hämtat från OECD iLibrary.

[Cit. OECD, Hybrid Mismatch Arrangements (2012)]

OECD Model Tax Convention (2012). *Revised Proposals Concerning The Meaning of "Beneficial Owner" in Articles 10, 11 and 12*, Hämtat från OECD iLibrary.

[Cit. *Revised Proposals Concerning The Meaning of “Beneficial Owner” in Articles 10, 11 and 12* (2012)]

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

[Cit. FN:s modellavtal (2011)]

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

[Cit. IFA Volume 95a]

OECD (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital. 8 ed. of the condensed version*. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development

[Cit. OECD:s modellavtal]

Advisory Panel on Canada’s System of International Taxation (2008). *Enhancing Canada’s International Tax Advantage: Final Report*, Ottawa: APCSIT

[Cit. Canada Advisory Panel Report (2008)]

Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87a, *Form and substance in tax law*, International Fiscal Association, 2002, Oslo Congress.

[Cit. IFA Volume 87a]

[OECD (2002). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, Paris

[Cit. OECD:s modellavtal (2002)]

OECD (1998). *Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Hämtat från OECD iLibrary

[Cit. OECD, Harmful Tax Competition (1998)]

[OECD (1997). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris

[Cit. OECD:s modellavtal (1997)]

US Model Tax Convention on Income (1996). *Models IBFD*.

[Cit. US Model Tax Convention (1996)]

OECD (1992). *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris

[Cit. OECD:s modellavtal (1992)]

Department of International Economic and Social Affairs, *Contributions to international co-operation in tax matters* (New York, United Nations, 1988). s. 5.

[Cit. Contributions to international co-operation in tax matters (1988)]

OECD (1987). *International tax avoidance and evasion: four related studies*. Hämtat från OECD iLibrary.
[Cit. OECD, Four Related Studies (1987)]

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

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

Canada-US Income Tax Convention (1980). Art. XXIXA(1)(2)(3)(4) (added by Art. 25 of the Fifth Protocol to the Convention, effective 15 december 2008).
[Cit. Canada-US Income Tax Convention (1980)]

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

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

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

Elektroniska källor

Information om OECD.
<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>
[hämtad 3 mars 2014 kl. 11.17]

Information om antal tecknade skatteavtal i världen
HM Revenue & Customs, *Double Taxation Treaties*. Tillgängliga på www.hmrc.gov.uk/taxtreaties/dta.htm.
[hämtad 3 mars 2014 kl. 11.25]

Förteckning över svenska skatteavtal.
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skatteavtal.4.34f3b0b713e2cf5455bac0.html>
[hämtad 3 mars 2014 kl. 11.16]

Riksrevisionen - Sveriges skatteavtal med andra länder– effekterna av regeringens arbete, Datum: 2010-11-10, Dnr: 31-2009-1488, på http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/8409/Anpassad%2010_24%20Sveriges%20skatteavtal%20med%20andra%20l%C3%A4nder.pdf.

[hämtad 15 mars 2014 kl. 13.05]

SAOL – Svenska Akademiens ordlista på nätet

http://www.svenskaakademien.se/svenska_spraket/svenska_akademien_ordlista/saol

[hämtad 3 mars 2014 kl. 11.20]

Rättsfallsförteckning

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen

referat

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 2008 ref. 24

HFD 2012 ref. 20

notisfall

RÅ 1995 not. 68

RÅ 2008 not. 61

Utländska rättsfall

(1936) *IRC v. Duke of Westminster* AC 1 (HL); 19 TC 490, 520 (HL)

(1964) *United States v. Johansson* 336 F.2d 809

(1968) *Perry Bass v. Commissioner* 392 F.2d 458

(1971) *Aiken Industries v. commissioner* 56 T.C. 925

(1995) *Crown Forest Industries v. Canada* 2 SCR 802

(1996) *Yanko-Weiss Holdings Ltd. v. Holon Assessing Office* (207) 10 ITLR
254

(2003) *Union of India and another v. Azadi Bachao Andolan and another*
SC 7

(2005) *Abdul Razak A. Meman* 195 CTR AAR 534

(2005) *A Holdings ApS v. Federal Tax Administration* 8 ITLR 536

(2005) *General Electric Pension Trust* A.A.R. No. 659

(2006) *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase Bank NA*
EWCA Civ. 158 STC 1195

(2006) *Smallwood v. Commissioner* EWHC 1653 (Ch)

(2006) *Wood v. Holden*, EWCA Civ. 26, S.T.C 442

(2006) *MIL (Investments) S.A v. Canada* 5 C.T.C 2552, 2006, D.T.C
3307(T.C.C)

(2008) *Prévost Car Inv. v. Canada* 3080 (TCC), DTC 5053

(2009) *Antle v. the Queen* TCC 465

(2012) *Garron Family Trust* (SCC) 14