



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Matilda Larsson

Svensk skatteavtalstolkning –
Är ett ambulatoriskt förhållningsätt till OECD:s
kommentarer möjligt?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Problembakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsning	8
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Terminologi	10
1.7 Disposition	10
2 UTGÅNGSPUNKTER FÖR TILLÄMPNING AV SKATTEAVTAL	12
2.1 Konstitutionella krav	12
2.2 Metod vid bedömning av tillämplighet	12
3 ALLMÄNT OM TOLKNING AV SKATTEAVTAL I ENLIGHET MED ETT STATISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT	14
3.1 Folkrättslig respektive internrättslig tolkning av skatteavtal	14
3.2 Betydelsen av Wienkonventionen i tolkningsprocessen	14
3.3 Betydelsen av kommentarerna till OECD:s modellavtal i tolkningsprocessen	16
3.4 Förhållandet mellan kommentarerna till OECD:s modellavtal och Wienkonventionen	18
4 FÖLJDEN AV ATT KOMMENTARERNA ÄNDRAS	21
4.1 Kategorier av ändringar	21
4.2 Möjligheten att motivera användandet av ändrade kommentarer enligt Wienkonventionen	23
4.2.1 Ett ambulatoriskt förhållningssätts förenlighet med Wienkonventionen	23

4.2.2	Ändrade kommentarer som tolkningsmedel	25
4.2.3	Utsträckningen som ändrade kommentarer kan beaktas enligt den gemensamma partsavsikten	28
4.3	Påverkan på kommentarernas rättskällevärde	30
4.4	Sammanfattning	32
5	VALET MELLAN ETT AMBULATORISKT OCH STATISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT	33
5.1	Internationell utblick – förekomsten av ett ambulatoriskt förhållningssätt i dualistiska länder	33
5.1.1	Danmark	33
5.1.2	Finland	34
5.1.3	Norge	35
5.1.4	Tyskland	35
5.1.5	Österrike	36
5.1.6	Jämförelse av länderna	37
5.2	För- och nackdelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt	38
5.2.1	Fördelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt	38
5.2.2	Nackdelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt	39
5.3	OECD:s rekommendation	41
5.4	Rekommendation i doktrin	43
5.5	Jämförelse mellan OECD:s förhållningssätt och förhållningssättet i doktrin till ändrade kommentarer	45
5.6	Sammanfattning	45
6	STATISKT ELLER AMBULATORISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT I SVENSK RÄTTSPRAXIS	47
6.1	Inledande kommentarer	47
6.2	Avgöranden mellan år 1993-1999	47
6.2.1	RÅ 1993 ref. 91 I och II	47
6.2.1.1	RÅ 1993 ref. 91 I	47
6.2.1.2	RÅ 1993 ref. 91 II	49
6.2.2	RÅ 1993 not. 677	50
6.2.3	RÅ 1996 ref. 84	51
6.2.4	Utvecklingslinje mellan år 1993-1999	53
6.3	Avgöranden mellan år 2000-2013	53
6.3.1	RÅ 2001 ref. 38	53
6.3.2	RÅ 2008 ref. 30	55
6.3.3	RÅ 2009 ref. 91	56
6.3.4	HFD 2011 not. 59	57
6.3.5	HFD 2011 not. 99	59
6.3.6	HFD 2012 ref. 18	60
6.3.7	HFD 2013 ref. 23	62
6.3.8	Utvecklingslinje mellan år 2000-2013	63

6.4	Utvecklingslinjen i svensk praxis rörande ett statiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt	64
6.5	Hur HFD:s användande av kommentarerna överensstämmer med OECD:s rekommendation och uttalanden i doktrin	67
6.6	Sammanfattning	67
7	STATISKT ELLER AMBULATORISKT FÖRHÅLLNINGSSÄTT I SVENSK RÄTTSPRAXIS UR ETT DE LEGE SENTENTIA FERENDA-PERSPEKTIV	69
7.1	Statliga och enskildas intressen	69
7.2	Tillvägagångssättet för att fastställa om ett ändrat kommentaruttalande kan tillämpas	70
8	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	73
8.1	Hur kan ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna rättsligt motiveras?	73
8.2	Vilka för- och nackdelar finns det med ett statiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt?	73
8.3	Har HFD ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt?	74
8.4	Vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal bör tillämpas av HFD?	74
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	76
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	86

Summary

The commentaries to the OECD Model Convention are a significant tool in several countries' courts when interpreting tax treaty provisions. The commentaries are continuously revised by the CFA and the question that therefore arises is which version of the commentaries can be consulted by courts. Either a static or an ambulatory approach can be used. The static approach means the commentaries existing at the time of the conclusion of the treaty apply. In contrast, an ambulatory approach means that the commentaries existing at the time of the interpretation of the treaty is to be applied. The static approach is, unlike an ambulatory approach, consistent with the principle *pacta sunt servanda* and it is not a controversial question whether this interpretation can be used or not.

The overall purpose of this thesis is to analyze which approach the Swedish Supreme Administrative Court (SAC) has favored during the last 20 years. Other relevant issues are if and how an ambulatory approach can be legally justified, which advantages and disadvantages there are connected with a static or ambulatory approach and which approach the SAC, in my opinion, should have in the future based on state and private interests.

To gain a uniform understanding of the terms used in tax treaties it is of great importance that the interpretation is in accordance with the principles of international law. The Vienna Convention is technically applicable to tax treaties and the important task is to establish the common intention of the parties. It is uncertain whether the commentaries can be considered to be means of interpretation in accordance with the Vienna Convention. The SAC has not ruled on the question, but has supported the view that the commentaries can be taken into account if the treaty articles are based on the OECD Model Convention, alternatively when treaty provisions are in conformity with the OECD Model Convention. The statements seem to apply to both commentaries that existed at the time the treaty was concluded and subsequent versions of the commentaries.

The practice of the SAC has gone from using both a static and an ambulatory approach to exclusively using an ambulatory approach. An argument in favor of the SAC applying an ambulatory approach is increased tax revenue for the state, because the SAC can be mindful to technological developments. If subsequent commentaries are not used it also can result in a different interpretation of identical wording in treaties entered into at different times. The disadvantage of an ambulatory approach is that the parties to a tax treaty could not, at the time the treaty was concluded, foresee and approve every later development of the commentaries, which could lead to constitutional problems. Furthermore there is a risk that individuals cannot obtain certainty about their future tax obligations.

In my opinion the SAC should use a static approach as a starting point since it is difficult to reconcile the common intention of the parties and the use of subsequent commentaries. If the result of the interpretation remains unclear or is unreasonable, an ambulatory approach may be used if that is within the common intention of the parties. An assessment of whether an ambulatory approach is possible should be made on a case-by-case basis.

Sammanfattning

Kommentarerna till OECD:s modellavtal har tillmätts betydelse i flera länders domstolar vid tolkning av skatteavtal. En uppdatering av kommentarerna görs kontinuerligt av CFA och en fråga som därmed uppstår är vilken version av kommentarerna som en domstol kan beakta. Antingen tillämpas ett statiskt förhållningssätt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Med ett statiskt förhållningssätt beaktas de kommentaruttalanden som fanns tillgängliga när ett skatteavtal slöts. Ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär istället att den senaste versionen av kommentarerna används som finns tillgänglig när ett skatteavtal ska tolkas. Ett statiskt förhållningssätt är förenligt med principen *pacta sunt servanda* och tillämpning av detta förhållningssätt är inte en kontroversiell i jämförelse med ett ambulatoriskt förhållningssätt.

Det övergripande syftet med denna uppsats är att bedöma vilket förhållningssätt som HFD har haft till ändrade kommentarer under de senaste 20 åren. Centrala frågeställningar är också hur ett ambulatoriskt förhållningssätt kan motiveras, vilka för- och nackdelar som är förknippade med respektive förhållningssätt och vilket förhållningssätt som HFD enligt min uppfattning bör använda i framtiden utifrån statliga och enskildas intressen.

När skatteavtal tolkas bör tolkningen ske i överensstämmelse med folkrättsliga principer för att skapa en enhetlig tolkning av skatteavtal. Därför bör skatteavtal tolkas mot bakgrund av Wienkonventionen, vilket innebär att den gemensamma partsavsikten ska fastställas. Rättsläget är oklart om ändrade kommentarer kan utgöra ett tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. HFD har inte uttalat sig i frågan, men har angett att kommentarerna kan beaktas om avtalsartiklarna i skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal, alternativt när skatteavtalsartiklarna överensstämmer med OECD:s modellavtal. Motiveringarna verkar gälla för kommentarer som fanns innan såväl som efter att skatteavtalet slöts.

HFD:s praxis har gått från att både tillämpa ett statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt till att uteslutande tillämpa ett ambulatoriskt förhållningssätt. Fördelen med att HFD använder ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna är att statens skatteintäkter kan öka, eftersom hänsyn kan tas till teknologisk utveckling. Förhållningssättet kan dessutom innebära att skatteavtal som innehåller identiska avtalsartiklar, vilka har tillkommit vid olika tidpunkter, tolkas uniformt. En nackdel med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att hänsyn tas till material som avtalsparterna till ett skatteavtal inte hade möjlighet att förutse och godkänna när skatteavtalet slöts, vilket kan innebära konstitutionella problem. Vidare riskerar skattesituationen för enskilda att inte bli förutsebar.

Enligt min mening ska HFD som utgångspunkt tillämpa ett statiskt förhållningssätt, eftersom det är svårt att förena den gemensamma partsavsikten med beaktandet av ändrade kommentarer. Om tolkningsresultatet förblir oklart eller är orimligt kan ett ambulatoriskt förhållningssätt tillämpas, förutsatt att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten. En bedömning om ändrade kommentarer kan beaktas bör göras i det enskilda fallet.

Förkortningar

AB	Aktiebolag
art.	Artikel
CFA	Committee on Fiscal Affairs
EU	Europeiska unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
ILC	International Law Commission
Jmf.	Jämför
kap.	Kapitel
Ltd.	Limited
m.fl.	Med flera
mom.	Moment
nr.	Nummer
Nordic JIL	Nordic Journal of International Law
No.	Number
not.	Notisfall
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD:s modellavtal	OECD:s Model Tax Convention on Income and on Capital, full version, 22 July 2010
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
p.	Punkt
Prop.	Proposition
red.	Redaktör
ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SKV	Skatteverket
SvSkt	Svensk skattetidning
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser
uppl.	Upplaga
vol.	Volume
Wienkonventionen	The Vienna Convention on the Law of Treaties

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Kommentarerna till OECD:s modellavtal syftar till att underlätta vid tolkning av skatteavtal och att bidra till att skatteavtal tolkas uniformt.¹ Det finns ett behov av att skatteavtal tolkas enhetligt, eftersom det möjliggör för enskilda att förutse sin skattesituation.² Det är kommittén CFA inom OECD som upprättar kommentarerna. Kommittén består av experter som har blivit utsedda av varje lands regering.³

Flera länders domstolar och skattemyndigheter tillmäter kommentarerna till OECD:s modellavtal ett högt rättskällevärde och använder dem som en källa för tillämpning och tolkning av skatteavtal.⁴ Konsensus råder dock inte på området, utan vissa länders domstolar och skattemyndigheter tillskriver inte kommentarerna ett högt rättskällevärde.⁵

Den första versionen av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer utkom år 1963. Därefter har ändringar gjorts år 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008 och 2010.⁶ Efter år 1992 började kommentarerna ges ut i lösbladsformat i syfte att göra både modellavtalet och kommentarerna mer dynamiska, samt att göra det möjligt för CFA att snabbt reagera på nya problem.⁷

Ändringar av kommentarerna till OECD:s modellavtal kan ge upphov till tolkningskonflikter, eftersom en del länder beaktar nyligen tillkomna kommentarer vid tolkning av skatteavtal, medan andra länder istället använder de kommentarer som fanns när skatteavtalet slöts.⁸ Därmed kan samma avtalsartikel tolkas på olika sätt beroende på i vilket land artikeln tolkas och länders skatteavtal riskerar att innehållsmässigt glida isär.⁹ En fråga som således uppkommer i samband med tillämpning av kommentarerna är vilken version som bör användas. Genom ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna ska den version beaktas som förelåg när ett skatteavtal slöts. Med ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna används istället den senaste versionen, det vill säga den senast tillkomna versionen som finns när det aktuella skatteavtalet ska tolkas.¹⁰ Oavsett vilket förhållningssätt som väljs

¹ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 28-29. IFA Cahiers 1993 – vol. 78a, s. 64.

² Kobetsky, The Case for Unitary Taxation of International Enterprises, Bulletin For International Taxation, 2008, s. 204.

³ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 29.

⁴ Wijnen, Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation, 2013, s. 576.

⁵ Wijnen, Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation, 2013, s. 576.

⁶ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2010, marginalnummer 30-32.

⁷ Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2000, s. 615.

⁸ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2010, marginalnummer 104.

⁹ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2010, marginalnummer 104.

¹⁰ Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSKT, 2010:2, s. 187.

kan det diskuteras på vilken rättslig grund som kommentarerna kan användas.¹¹

Utifrån traktaträtten är kärnfrågan, vid bestämmandet av om ett lands domstolar och skattemyndigheter har ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna, vilken version av kommentarerna som kan användas enligt den gemensamma partsavsikten.¹² Den gemensamma partsavsikten kan, vid ingåendet av ett skatteavtal, vara att endast kommentarer som fanns när skatteavtalet slöts ska användas vid en senare avtalstolkning. Alternativt kan den gemensamma partsavsikten vara, när skatteavtalet ifråga slöts, att tolkningen av skatteavtalet kan utvecklas över tiden och leda till att även kommentarer som är yngre än skatteavtalet kan beaktas.¹³

Det är inte en kontroversiell fråga huruvida en statisk tolkning kan göras av kommentarerna till OECD:s modellavtal.¹⁴ Det är däremot en kontroversiell fråga om det kan vara förenligt med den gemensamma partsavsikten att beakta ändrade kommentarer, som har tillkommit efter det att ett skatteavtal slöts.¹⁵

1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med denna uppsats är att undersöka rättsfall från HFD under de senaste 20 åren för att bedöma vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal som HFD använder vid tolkning av skatteavtal. Undersökningen är således inriktad på huruvida HFD har ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna till OECD:s modellavtal. De frågeställningar som besvaras i uppsatsen är:

- Hur kan ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna rättsligt motiveras?
- Vilka för- och nackdelar finns det med ett statiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt?
- Vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal tillämpar HFD vid tolkning av skatteavtal, är förhållningssättet statiskt eller ambulatoriskt?
- Vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal bör tillämpas av HFD utifrån statliga respektive enskildas intressen? Exempelvis har staten ett intresse av att erhålla skatteintäkter och enskilda har ett intresse av att kunna förutse sin framtida skattesituation.¹⁶

¹¹ Baker, *Double Taxation Conventions and International Law*, 1994, s. 30.

¹² Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 509-510.

¹³ Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 509-510.

¹⁴ Vogel, Klaus Vogel *On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 45-46. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 222.

¹⁵ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145-147, 155. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 222.

¹⁶ Se avsnitten 5.2.2 och 7.1.

1.3 Metod och material

För att kunna besvara de ovannämnda frågeställningarna och därmed uppnå syftet med uppsatsen används en rättsdogmatisk metod. Valda metod innebär att svaren söks i allmänt accepterade rättskällor såsom i lagstiftning, förarbeten och rättspraxis.¹⁷ Vidare innebär metoden att gällande rätt tolkas och systematiseras. Rätten systematiseras genom att rättsvetenskapen laborerar med olika abstraktionsnivåer såsom redogörelse av utländsk rätt, rättsfallsbeskrivning och rättsfallsanalys. I metoden ingår även att kritiskt granska gällande rätt.¹⁸ Utgångspunkten för den kritiska granskningen är vilket förhållningssätt till kommentarerna som är förenligt med statliga och enskildas intressen. Rättskällorna som studeras och analyseras är förarbeten, rättspraxis och doktrin. Studium görs inte av svensk lagstiftning, eftersom sådan saknas på området.¹⁹

I och med att uppsatsen syftar till att undersöka vilket förhållningssätt som HFD har till kommentarerna till OECD:s modellavtal är rättsfall från HFD den viktigaste rättskällan. Det är endast rättsfall mellan år 1993-2013 som beaktas. Rättsfall efter år 2013 beaktas inte, eftersom uppsatsen skrivs under vårterminen år 2014. Valet av rättsfall görs utifrån vilken betydelse de har för att jag ska kunna analysera vilket förhållningssätt som HFD använder. Exempelvis beaktas rättsfall där HFD uttryckligen har godtagit bedömningen i ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden. Rättsfall där HFD endast har fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked beaktas inte. Anledningen är att det enligt min mening inte kan antas att HFD godtar Skatterättsnämndens bedömning om detta inte uttryckligen anges. Rättsfall som saknar hänvisning till kommentarerna beaktas inte, eftersom frågan huruvida kommentarerna bör eller inte bör tillämpas är ett omfattande område i sig som endast inledningsvis behandlas i uppsatsen.²⁰ Inte heller beaktas rättsfall där hänvisning förvisso har gjorts till kommentarerna, men där det i målet inte anges vilket skatteavtal som åsyftas. Några slutsatser beträffande vilket förhållningssätt som HFD har till kommentarerna kan enligt min bedömning inte dras från ett sådant mål.²¹ Vidare behandlas endast rättsfall där kommentarerna har beaktats vid tolkning av ett skatteavtal och inte när kommentarerna exempelvis används i syfte att visa hur ett problem på ett angränsande rättsområde har lösts.²²

Rättsfall där kommentarerna bara behandlas av justitieråd som har haft en skiljaktig mening beaktas inte när det utreds vilket förhållningssätt som HFD har, eftersom uttalanden från de som är skiljaktiga inte har betydelse för utgången i målet. Rättsfallen granskas kritiskt utifrån statliga och enskildas

¹⁷ Kleineman, Rättsdogmatisk metod, 2013, s. 21.

¹⁸ Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005, s. 249, 251.

¹⁹ Tidigare fanns Lag (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. Lagen infördes mot bakgrund av RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38, men togs bort i samband med införandet av IL genom Lag (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). Se vidare Gäverth, Regeringsrättens domskäl – tre goda och olika exempel, SN, 2011, s. 138.

²⁰ Rättsfall som behandlar OECD:s rapporter och inte kommentarerna beaktas inte, se till exempel RÅ 1995 not. 68.

²¹ Se HFD 2013 ref. 4.

²² Se RÅ 2001 ref. 50.

intressen och är utgångspunkten för ett resonemang *de lege sententia ferenda*.²³

Till viss del används även en komparativ metod för att jämföra valet av förhållningssätt i Sverige med valet av förhållningssätt i andra länder. Genom en komparativ metod kan nya perspektiv och en ökad förståelse ges för den egna rättsordningen.²⁴ Den djupare förståelsen kan leda till att nya lösningar nås på juridiska problem. En komparativ analys kan även vara fördelaktig vid rättstillämpningen i den egna rättsordningen, särskilt när regler som exempelvis är harmoniserade tillämpas.²⁵ En förutsättning för att en komparation ska vara meningsfull är att de valda jämförelseobjekten är jämförbara och därmed har någonting gemensamt. Det krävs vidare att det som för jämförelseobjekten är gemensamt är relevant utifrån vad syftet med undersökningen är.²⁶

För att utföra en komparativ analys studeras utländska rättsfall och internationell doktrin.²⁷ Syftet med komparationen är inte att på ett uttömmande vis ge en bild av vilket förhållningssätt som finns i andra länder och vilka underliggande anledningar som det finns till valet av förhållningssätt. Istället är syftet att visa vilka förhållningssätt som har förekommit utomlands, samt vilka likheter eller skillnader som det finns med Sverige. För att länderna som väljs ska vara jämförbara med Sverige är det enligt min mening väsentligt att länderna är dualistiska,²⁸ att kommentarerna till OECD:s modellavtal används av ländernas domstolar samt att länderna är medlemmar i OECD. Anledningen till att jämförelselandet ska vara dualistiskt är för att det, enligt min mening, inte är uteslutet att valet av förhållningssätt beror på huruvida ett land är dualistiskt eller inte. Det är av relevans att kommentarerna används i jämförelselandet, eftersom det annars inte är möjligt att avgöra vilket förhållningssätt som tillämpas. Att landet ska vara medlem i OECD är viktigt, eftersom det finns större anledning för dessa länder att använda kommentarerna.²⁹ Mot bakgrund av det anförda är de valda jämförelseländerna: Danmark, Norge, Finland, Tyskland och Österrike.

I uppsatsen används litteratur och artiklar, eftersom författarnas argumentationer skapar underlag för att analysera hur användandet av ändrade kommentarer kan motiveras, vilket förhållningssätt som HFD har och vilket förhållningssätt som HFD bör ha i framtiden. Av liknande anledningar används internationella doktrinuttalanden, men även därför att problemet om valet av förhållningssätt har en internationell dimension. En redogörelse av internationell doktrin kan dessutom främja förståelsen för ämnet och därmed vara av relevans när svenska förhållanden diskuteras. Den svenska och

²³ Rättsfallen som behandlas i uppsatsen hittas genom att sökningar görs på Zeteo, Karnov, Infotorg och HFD:s hemsida. Sökningarna innehåller begreppen *dubbelbeskattningsavtal* eller *skatteavtal*.

²⁴ Bogdan, *Concise Introduction to Comparative Law*, 2013, s. 16.

²⁵ Bogdan, *Concise Introduction to Comparative Law*, 2013, s. 16, 20.

²⁶ Bogdan, *Concise Introduction to Comparative Law*, 2013, s. 46-47.

²⁷ Till följd av språkliga barriärer används ibland rättsfall som har översatts till engelska på IBFD:s hemsida och även rättsfall som har återgetts och kommenterats i doktrin. Endast rättsfall väljs som har avgjorts av ländernas motsvarighet till HFD, eftersom dessa enligt min bedömning är prejudikatinstanser.

²⁸ Vad som avses med dualism se avsnitt 2.1.

²⁹ Se vidare i avsnitt 3.3.

internationella doktrinen väljs utifrån vilken tyngd författarnas argument har, samt vilken relevans materialet har för att ge läsaren en ökad förståelse för ämnet. När möjlighet ges ställs författarnas olika uppfattningar mot varandra.

Valet mellan ett statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt är ett dilemma som har funnits under en lång tid. Därför används både äldre och yngre doktrinuttalanden för att kunna skapa en korrekt helhetsbild av problemområdet.

Wienkonventionen används i uppsatsen eftersom konventionens tolkningsregler är av relevans vid tolkning av skatteavtal.³⁰

Olika års versioner av OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer har betydelse för att uppnå syftet med uppsatsen. Genom att beakta olika versioner av modellavtalet med kommentarer går det att bedöma om kommentarerna har ändrats och i vilken utsträckning som ändringar har gjorts.

1.4 Avgränsning

I uppsatsen ligger fokus på svenska förhållanden och vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal som HFD använder. Därför behandlas endast i begränsad utsträckning hur andra dualistiska länders domstolar tillämpar kommentarerna. Det hade exempelvis varit intressant att inkludera andra länder som inte är dualistiska, men den komparativa studien hade då blivit för omfattande för att kunna inkluderas i denna uppsats.

OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer behandlas på ett generellt sätt, det vill säga ingen särskild artikel eller kommentar beskrivs eller analyseras i omfattande utsträckning.

Uppsatsen syftar inte till att belysa några EU-rättsliga aspekter och därmed behandlas inte förhållandet mellan skatteavtal och EU-rätten.

En jämförelse görs inte mellan hur olika versioner av kommentarerna till OECD:s modellavtal behandlas beroende på instans. Det är enligt min mening mer intressant att studera vilket förhållningssätt som HFD har, eftersom deras domar är prejudicerande. I uppsatsen undersöks inte heller om HFD:s val av kommentaruttalande i det enskilda fallet är korrekt eller om ett annat kommentaruttalande borde ha tillämpats. En sådan undersökning har enligt min mening mindre relevans för att bedöma vilket förhållningssätt som HFD har till kommentarerna.

Dilemmat angående valet mellan ett statiskt och ett ambulatoriskt förhållningssätt när ett skatteavtal tolkas uppkommer huvudsakligen i två situationer. Antingen när nationell rätt, som ett skatteavtal hänvisar till, har ändrats efter att ett skatteavtal slöts, eller när kommentarerna till OECD:s modellavtal har ändrats efter att ett skatteavtal slöts.³¹ Det är den senare situationen som diskuteras i uppsatsen, eftersom det centrala i den första situationen är intern rätt. Därför behandlas inte art. 3.2 i OECD:s modellavtal i uppsatsen.

Klausuler kan införas i ett skatteavtal som exempelvis stipulerar att skatteavtalet ska tolkas i enlighet med kommentarerna till OECD:s

³⁰ Se till exempel RÅ 1996 ref. 84, HFD 2012 ref. 18.

³¹ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 223.

modellavtal från ett visst år eller så som kommentarerna är uttryckta när skatteavtalet ska tolkas.³² Skatteavtal som innehåller sådana klausuler torde inte i stor utsträckning orsaka problem angående valet av förhållningssätt. Därmed kommer uppsatsen inte att innehålla en diskussion om hur sådana klausuler ska behandlas. Uppsatsen är istället inriktad på tillämpning av kommentarerna vid tolkning av skatteavtal som saknar klausuler där förhållningssättet till kommentarerna har angivits.

I och med att uppsatsen behandlar tolkning av skatteavtal berörs även folkrättens område. Uppsatsen är av skatterättslig karaktär och därför kommer tolkningsartiklarna art. 31 och art. 32 i Wienkonventionen endast att behandlas på ett övergripande vis. En presentation av tolkningsartiklarna görs i sådan utsträckning att det, enligt min bedömning, går att avgöra vilket förhållandet är mellan olika versioner av kommentarerna och Wienkonventionen. För en ingående beskrivning av vad som avses i tolkningsartiklarna och hur folkrättsliga avtal kan tolkas rekommenderas Linderfalks avhandling från år 2001.³³

1.5 Forskningsläge

I svensk såväl som i internationell doktrin har det redogjorts för tolkning av skatteavtal samt i vilken utsträckning som kommentarerna till OECD:s modellavtal kan användas.³⁴ Exempelvis har Dahlberg skrivit en avhandling som delvis behandlar tolkning av skatteavtal och tillämpning av kommentarerna till OECD:s modellavtal.³⁵ Vidare har IFA Cahiers utgivit en rapport som beskriver hur länders domstolar bör tolka skatteavtal.³⁶

I svensk rättspraxis är det enligt min uppfattning osäkert vilket förhållningssätt som används av HFD. Det finns mig veterligen ingen sammanställande studie som klargör frågan huruvida HFD tillämpar ett statistiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Dock har enstaka rättsfall i doktrin kommenterats av bland annat Barenfeld, Ramber och Sallander.³⁷ I och med att det inte finns en sammanställande studie som klargör frågan huruvida HFD tillämpar ett statistiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna avser jag att göra en sådan i denna uppsats.

³² Prats, Spain, 2012, s. 1027.

³³ Linderfalk, Om tolkningen av traktater, 2001.

³⁴ Se till exempel Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar, 2010. Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2000. Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003. Ward, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2006.

³⁵ Se Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, 2000.

³⁶ IFA Cahiers 1993 – vol. 78a.

³⁷ Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005, s. 58. Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 509, 516. Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSkT, 2010:2, s. 188.

1.6 Terminologi

År 2011 bytte Regeringsrätten (RR) namn till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). För att skapa en kongruent uppsats används endast förkortningen HFD även när framställningen åsyftar rättsfall som kom innan namnbytet gjordes.

Begreppet *skatteavtal* omnämns synonymt i litteraturen med termen *dubbelbeskattningsavtal*.³⁸ Termen *dubbelbeskattningsavtal* används även när ett avtal ska inkorporeras i svenskt rätt.³⁹ Dock blir en text enligt min uppfattning mer läsbar om termen *skatteavtal* används istället för *dubbelbeskattningsavtal*. Därför används termen *skatteavtal* i denna framställning, förutsatt att annat inte krävs för att göra en korrekt källhänvisning. Det är inget särskilt skatteavtal som avses när termen *skatteavtal* används om inget annat anges.

Ett ambulatoriskt förhållningssätt kan även kallas för ett dynamiskt förhållningssätt.⁴⁰ I denna uppsats används endast termen *ambulatoriskt förhållningssätt*.

När begreppen *OECD:s modellavtal* eller *modellavtalet* används är det OECD:s *Model Tax Convention on Income and on Capital, full version, 2010* som avses om inget annat anges. Undantag görs i avsnitt 6.2, som innehåller en redogörelse av rättsfall, när HFD inte har angett vilken version av OECD:s modellavtal som har avsetts. Den version som åsyftas är den version som HFD i det enskilda fallet har avsett att använda. När orden *kommentar* och *kommentarer* används åsyftas kommentarerna till OECD:s modellavtal från år 2010 om inget annat anges. Undantag gäller, liksom för modellavtalet, i avsnitt 6.2, eftersom HFD inte alltid redogör för vilken version av kommentarerna som avses. I de fall där HFD inte har angett vilken version som tillämpas förs en diskussion om vilken version som HFD kan tänkas ha använt. När begreppet *ändrade kommentarer* anges är det kommentaruttalanden som är yngre än ett skatteavtal som avses.

I avsnitt 4 presenteras hur en kategorisering kan göras av ändringar av kommentarerna till OECD:s modellavtal. Med begreppet *ändring* avses alla slags ändringar av kommentarerna. Det är främst material på engelska som används vid behandling av hur en kategorisering kan göras. De engelska uttrycken översatta till svenska, vilket kan innebära en nyansskillnad. Vad som avses när det svenska ordet används är innebörden av det engelska ordet.

1.7 Disposition

Framställningen i denna uppsats består av åtta huvuddelar.

Den första delen, *kapitel 2*, behandlar utgångspunkter för skatteavtalstillämpning.

³⁸ Se till exempel Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 11.

³⁹ Se till exempel Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

⁴⁰ Se till exempel Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 508. Se även Bernales Soriano, *Treaty Interpretation and Treaty Override: The Spanish Case Law on Royalties under the Spain-United States Income Tax Treaty (1990)*, *European Taxation*, 2013, s. 459.

Den andra delen, *kapitel 3*, redogör allmänt för tolkning av skatteavtal i enlighet med ett statiskt förhållningssätt. I kapitlet återges vilken betydelse som Wienkonventionen och kommentarerna har för tolkning av skatteavtal, samt vilket förhållandet är mellan kommentarerna och Wienkonventionen.

Den tredje delen, *kapitel 4*, avhandlar följden av att kommentarerna ändras. I kapitlets inledande avsnitt presenteras hur olika ändringar av kommentarerna kan kategoriseras. Därefter följer om kommentarerna kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen och hur kommentarernas rättskällevärde påverkas av att de ändras.

Den fjärde delen, *kapitel 5*, behandlar valet av ett statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt. Det första avsnittet innehåller en internationell utblick där en presentation görs av huruvida ett ambulatoriskt förhållningssätt har förekommit i Danmark, Finland, Norge, Tyskland och Österrike. Därefter undersöks vilka för- och nackdelar som är förknippade med ett statiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt. I slutet av kapitlet återges vilka argument som har framförts av OECD och i doktrin beträffande valet av förhållningssätt till kommentarerna.

Den femte delen, *kapitel 6*, innehåller flertalet rättsfall från HFD där domstolen har behandlat tolkning av skatteavtal. Därpå följer ett avsnitt som redogör för vilken utvecklingslinje som det finns i Sverige samt hur HFD:s förhållningssätt till ändrade kommentarer överensstämmer med den åsikt som har framförts av OECD och i doktrin.

Den sjätte delen, *kapitel 7*, redogör för vilket förhållningssätt som HFD enligt min uppfattning ska ha i framtiden utifrån statliga och enskildas intressen.

Den sjunde och avslutande delen, *kapitel 8*, innehåller sammanfattande slutsatser mot bakgrund av vad som har framkommit i de tidigare kapitlen.

2 Utgångspunkter för tillämpning av skatteavtal

I detta kapitel beskrivs utgångspunkter för att tillämpa ett skatteavtal. Först presenteras vilka konstitutionella krav som enligt RF behöver uppfyllas för att ett skatteavtal ska bli en del av svensk rätt. Därefter behandlas vilket tillvägagångssätt som kan användas när ett skatteavtal ska tillämpas.

2.1 Konstitutionella krav

Länder kan huvudsakligen ha två synsätt på den internationella rätten, antingen ett monistiskt eller ett dualistiskt synsätt.⁴¹ Det monistiska synsättet innebär att nationell rätt och internationell rätt tillsammans utgör två delar av samma rättssystem. I samband med att ett folkrättsligt avtal, såsom ett skatteavtal, träder i kraft blir det en del av landets interna rättssystem.⁴² Det dualistiska synsättet innebär istället att den nationella rätten och den internationella rätten utgör två fristående rättssystem med olika rättskällor. För att ett folkrättsligt avtal ska kunna tillämpas på nationell nivå fordras att avtalet har införlivats i nationell rätt.⁴³

Sverige är ett dualistiskt land och det är regeringen som ingår skatteavtal med andra länder.⁴⁴ Ett skatteavtal föreläggs riksdagen genom en proposition som innehåller två förslag.⁴⁵ Det första förslaget är att skatteavtalet ska antas, vilket är den folkrättsliga sidan. Det andra förslaget är att en införlivandelag ska antas, som är den internrättsliga sidan.⁴⁶ Godkänner riksdagen propositionen kan skatteavtalet ratificeras och införlivas i svensk rätt genom en införlivandelag där skatteavtalet bifogas till lagstiftningen.⁴⁷ Utan riksdagens godkännande kan skatteavtalet inte bli en del av svensk rätt, eftersom riksdagen är ensam lagstiftare på beskattningsrättens område.⁴⁸

2.2 Metod vid bedömning av tillämplighet

Vid tillämpning av ett skatteavtal kan en trestegsmodell användas.⁴⁹

⁴¹ Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 49-50.

⁴² Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 49.

⁴³ Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 49.

⁴⁴ 10 kap. 1 § RF. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 62-63.

⁴⁵ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 14.

⁴⁶ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 14.

⁴⁷ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 14-15.

⁴⁸ 1 kap. 4 §, 8 kap. 2 §, 10 kap. 3 § RF. Undantag finns exempelvis för EU-samarbete enligt 10 kap. 6 § RF. Se även Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 63-64. Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 53.

⁴⁹ Se till exempel Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2010, marginalnummer 63. Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSKT, 2010:2, s. 186.

I det första steget klagörs huruvida det finns ett nationellt beskattningsanspråk enligt intern rätt. Saknar ett land ett internt beskattningsanspråk finns det ingen rätt för landet att beskatta en inkomst även om skatteavtalet medger det. Därefter, i det andra steget, undersöks om skatteavtalet är tillämpligt på den aktuella situationen och om skatteavtalet begränsar det nationella beskattningsanspråket. I enlighet med den så kallade gyllene regeln kan ett skatteavtal endast begränsa och aldrig utöka ett lands beskattningsanspråk. Slutligen, i det tredje steget, tillämpas de nationella bestämmelserna med de begränsningar som skatteavtalet innebär.⁵⁰

⁵⁰ Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2010, marginalnummer 63.

3 Allmänt om tolkning av skatteavtal i enlighet med ett statistiskt förhållningssätt

I detta kapitel ges en introduktion till skatteavtalstolkning. Först presenteras hur skatteavtal kan tolkas och varför ett visst tolkningssätt är att föredra. Därefter beskrivs vilken betydelse som Wienkonventionen och kommentarerna till OECD:s modellavtal har vid tolkning av skatteavtal. I kapitlets sista avsnitt behandlas förhållandet mellan kommentarerna till OECD:s modellavtal och tolkningsreglerna i Wienkonventionen. Kapitlet syftar till att ge läsaren en allmän förståelse för vad ett statistiskt förhållningssätt innebär.

3.1 Folkrättslig respektive internrättslig tolkning av skatteavtal

Skatteavtal är folkrättsliga avtal som bör tolkas enligt folkrättsliga principer.⁵¹ Det är dock formellt möjligt att behandla skatteavtal som annan svensk skatterätt, eftersom skatteavtal utgör en del av den svenska interna rätten. Därmed kan en internrättslig tolkning göras där exempelvis förarbeten till en införlivandelag används som rättskälla.⁵² En sådan tolkning är emellertid problematisk, eftersom förarbeten till den svenska införlivandelagen endast avspeglar den ena partens tolkning av det aktuella skatteavtalet.⁵³ Vidare kan en internrättslig tolkning leda till ett resultat som strider mot folkrättsliga förpliktelser.⁵⁴ Genom att istället göra en folkrättslig tolkning av ett skatteavtal inhämtas inte ledning från intern rätt, utan vad som har relevans är den gemensamma partsavsikten. På så sätt minimeras risken för att avtalsparterna bedömer en transaktion på olika sätt.⁵⁵ För att fastställa den gemensamma partsavsikten kan de två rättskällorna Wienkonventionen och kommentarerna till OECD:s modellavtal användas. Både Wienkonventionen och kommentarerna är internationellt accepterade källor vid tolkning av skatteavtal.⁵⁶

3.2 Betydelsen av Wienkonventionen i tolkningsprocessen

Wienkonventionen är huvudsakligen en kodifiering av redan existerande internationell sedvanerätt. Innehållet i Wienkonventionen kan därför

⁵¹ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 77.

⁵² Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 77.

⁵³ Dahlberg, Internationell beskattning, 2012, s. 245.

⁵⁴ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 77.

⁵⁵ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 77-78.

⁵⁶ Cejje, Utflytningsbeskattning av kapitalökningar, 2010, s. 87.

användas även om den andra avtalsparten inte är bunden av konventionen.⁵⁷

En tolkningsprocess av ett folkrättsligt avtal ska inledas endast när en avtalstext är oklar och avslutas när avtalstexten har blivit klar.⁵⁸ Det främsta ändamålet med Wienkonventionen är att bestämma den gemensamma partsavsikten, det vill säga att klargöra vad avtalsparterna menat att norminnehållet i ett visst avtal ska vara.⁵⁹ För att fastställa den gemensamma partsavsikten uppställer Wienkonventionen två olika slags tolkningsmedel – grundläggande och supplementära.⁶⁰ Grundläggande tolkningsmedel är de som anges i art. 31 i Wienkonventionen. Avtal ska enligt art. 31 i Wienkonventionen tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang samt mot bakgrund av ändamålet och syftet med avtalet.⁶¹ Med en ärlig tolkning menas att principen *pacta sunt servanda* om att avtal ska hållas måste följas.⁶² Dock har en ärlig tolkning ingen egen normativ kvalitet, utan när ett avtal tolkas ärligt innebär det att det finns en presumtion för att avtalstexten ska betyda någonting och inte ingenting.⁶³ I tolkningsprocessens första steg ska den gängse meningen bestämmas utifrån konventionellt språkbruk. Om den gängse meningen är vag eller tvetydig ska konventionellt språkbruk i tolkningsprocessens andra steg kompletteras med sammanhanget och skatteavtalets ändamål och syfte. De två tolkningsmedlen som utgör skatteavtalets sammanhang samt ändamål och syfte används kumulativt med tolkningsmedlet konventionellt språkbruk.⁶⁴ Tolkningsmedlet sammanhanget och tolkningsmedlet ändamålet och syftet måste därmed användas tillsammans med konventionellt språkbruk.⁶⁵

I sammanhanget inkluderas, förutom avtalstexten tillsammans med preambel och bilagor, för det första överenskommelser mellan parterna som har träffats i samband med avtalets ingående.⁶⁶ För det andra inkluderas dokument som har upprättats av en eller flera parter i samband med att avtalet ingicks och som har godtagits av de andra parterna som ett dokument sammanhörande med avtalet.⁶⁷

Förutom sammanhanget ska hänsyn även tas till efterföljande överenskommelser mellan parterna som rör avtalets tolkning eller tillämpning. Hänsyn ska också tas till efterföljande praxis vid avtalets tillämpning som visar enighet mellan parterna om avtalets tolkning, samt internationella rättsregler som är relevanta i förhållandet mellan parterna.⁶⁸ Internationella rättsregler behöver inte ha ett särskilt förhållande med avtalet för att kunna

⁵⁷ Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 71. Se även Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 88.

⁵⁸ Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 94.

⁵⁹ Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 94. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s.68.

⁶⁰ Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 95.

⁶¹ Art. 31.1 Wienkonventionen. Se även Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 95.

⁶² Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 88. Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2009, s. 425.

⁶³ Villiger, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2009, s. 425.

⁶⁴ Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 100-101.

⁶⁵ Linderfalk, *Om tolkningen av traktater*, 2001, s. 114, 225.

⁶⁶ Art. 31.2.a Wienkonventionen.

⁶⁷ Art. 31.2.b Wienkonventionen.

⁶⁸ Art. 31.3 Wienkonventionen.

tillämpas.⁶⁹ Avslutningsvis anges i art. 31.4 i Wienkonventionen att ett uttryck ska ha en speciell mening om detta är förenligt med den gemensamma partsavsikten.⁷⁰

Supplementära tolkningsmedel är de som återfinns i art. 32 i Wienkonventionen.⁷¹ Dessa utgörs av förarbeten till avtalet samt omständigheter vid avtalets ingående. Supplementära tolkningsmedel kan användas för att bekräfta den mening som har framkommit när art. 31 i Wienkonventionen har använts. Supplementära tolkningsmedel kan även användas när en tolkning enligt art. 31 i Wienkonventionen inte har undanröjt avtalets tvetydighet eller oklarhet, alternativt när resultatet vid tillämpning av art. 31 i Wienkonventionen har blivit uppenbart orimligt eller oförnuftigt.⁷²

För svenskt vidkommande har Wienkonventionen betydelse vid tolkning av skatteavtal, vilket framgick i RÅ 1996 ref. 84. HFD uttalade i fallet att fastställandet av vad som utgör den gemensamma partsavsikten ska ske med anlitandet av de tolkningsmedel som uppställs i Wienkonventionen. Vidare påpekade HFD att tolkningsartiklarna i Wienkonventionen främst är avsedda att tillämpas mellan länder, men att de även kan användas mellan enskilda och SKV.

3.3 Betydelsen av kommentarerna till OECD:s modellavtal i tolkningsprocessen

OECD har uttryckt att modellavtalet med kommentarer inte är rättsligt bindande.⁷³ Dock rekommenderar OECD att kommentarerna följs när skatteavtal ska tolkas.⁷⁴

I doktrin är den förhärskande uppfattningen att kommentarerna inte är rättsligt bindande för länder.⁷⁵ Engelen har dock framfört att om ett land inte håller med om ett kommentaruttalande måste detta klart uttryckas för att landet inte ska bli bunden av kommentaruttalandet.⁷⁶ Vogel har anfört att det finns en *soft obligation* för OECD:s medlemsländer att följa kommentarerna.⁷⁷ Den legala skyldigheten att följa kommentarerna är inte omfattande, men det är likväl en legal skyldighet. Vogel menar att om det inte fanns någon form av skyldighet att följa OECD:s modellavtal skulle det inte vara nödvändigt för

⁶⁹ Olenik, *Tax Treaties and the Recourse to Historical Interpretation under the Vienna Convention*, 2011, s. 75.

⁷⁰ Art. 31.4 i Wienkonventionen.

⁷¹ Linderfalk, *Tolkning av traktater*, 2012, s. 95.

⁷² Art. 32 i Wienkonventionen.

⁷³ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 3, 29.

⁷⁴ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 3, 29.

⁷⁵ Se till exempel Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 93. Pijl, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary*, *European Taxation*, 2006, s. 218. Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2006, s. 99-100.

⁷⁶ Engelen, *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, *Bulletin for International Taxation*, 2006, s. 109.

⁷⁷ Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 45.

länder att lämna anmärkningar eller reservationer.⁷⁸ En anmärkning innebär att ett land inte delar den uppfattning som uttrycks i ett kommentaruttalande om hur en viss artikel i OECD:s modellavtal ska tolkas. En reservation innebär istället att ett land inte avser att följa en viss artikel i OECD:s modellavtal. OECD har uttalat att anmärkningar eller reservationer som har lämnats innan ett skatteavtal har slutits bör respekteras av den andra avtalsparten när skatteavtalet ska tolkas.⁷⁹

Omfånget av tolkningsdata är oftast begränsat vid tolkning av skatteavtal, eftersom parterna sällan dokumenterar förhandlingarna. Därför har kommentarerna till OECD:s modellavtal tillmätts betydelse.⁸⁰ Domstolar influeras ofta av kommentarerna när skatteavtal ska tolkas.⁸¹ I Sverige har kommentarerna tillmätts ett högt rättskällevärde.⁸² I flera andra länder såsom i Storbritannien, Australien och Nederländerna har domstolar också tillmätt kommentarerna ett högt rättskällevärde. Det råder dock inte konsensus bland länder att tillskriva kommentarerna ett högt rättskällevärde. I bland annat Italien har domstolar inte lagt avsevärd vikt vid kommentarerna.⁸³

I doktrin har uttryckts att det som krävs för att kommentarerna ska användas vid tolkning av skatteavtal är att skatteavtalet har OECD:s modellavtal som förebild och att ingen av avtalsparterna har lämnat en anmärkning eller reservation.⁸⁴ För att beakta kommentarerna är det även av vikt att båda avtalsparterna är medlemmar i OECD.⁸⁵ Är den ena avtalsparten inte medlem krävs det för att beakta kommentarerna att skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal.⁸⁶ Vidare krävs det att landet som inte är medlem i OECD har haft möjlighet att uttrycka sin position angående ett visst kommentaruttalande, men inte har gjort det.⁸⁷ Har ett land som inte är medlem i OECD inte haft möjlighet att uttrycka sin åsikt om kommentarerna är det tveksamt om kommentarerna över huvud taget kan beaktas vid tolkning av ett skatteavtal.⁸⁸ Även om landet som inte är medlem har haft möjlighet att lämna en anmärkning ska kommentarerna inte ha ett lika högt rättskällevärde som om båda avtalsparterna hade varit medlemmar. Anledningen är att medlemmar har en mer aktiv roll vid utvecklandet av kommentarerna i jämförelse med länder som inte är medlemmar.⁸⁹

⁷⁸ Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997, s. 45.

⁷⁹ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 3, 30-31.

⁸⁰ Helminen, Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, Bulletin For International Taxation, 2007, s. 26.

⁸¹ Ward, Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, 2007, s. 166.

⁸² Se till exempel RÅ 1996 ref. 84, RÅ 2001 ref. 38, HFD 2012 ref. 18.

⁸³ Wijnen, Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation, 2013, s. 576.

⁸⁴ Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997, s. 45. Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 227, 233. Lang och Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum, 2008, s. 107.

⁸⁵ Ward, The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2006, s. 100.

⁸⁶ Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997, s. 45-46.

⁸⁷ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 224.

⁸⁸ Ward m.fl., The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, 2005, s. 112.

⁸⁹ Ward m.fl., The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, 2005, s. 112-113.

Huruvida kommentarernas rättskällevärde påverkas av att de ändras diskuteras nedan under avsnitt 4.3.

3.4 Förhållandet mellan kommentarerna till OECD:s modellavtal och Wienkonventionen

Det är en kontroversiell fråga vilket tolkningsmedel i Wienkonventionen som kommentarerna kan utgöra.⁹⁰ Frågan är viktig att få klarhet i, eftersom om länders domstolar följer Wienkonventionen när skatteavtal tolkas bör kommentarerna rättsligt kunna motiveras av Wienkonventionen för att kunna beaktas.⁹¹ Därmed följer kommentarernas rättsliga auktoritet från Wienkonventionen.⁹² Kommentarer till OECD:s modellavtal anges inte som rättskälla i Wienkonventionen, vilket troligen beror på att det inte finns en motsvarighet till kommentarerna på andra områden än skatterätts.⁹³ OECD har inte heller angett förhållandet mellan Wienkonventionen och ändrade kommentarer.⁹⁴

Det kan ifrågasättas huruvida det var parternas avsikt när ett skatteavtal slöts att en senare tolkning skulle ske i enlighet med kommentarerna.⁹⁵ Det har i doktrin framförts att om ett skatteavtal har grundats på OECD:s modellavtal kan det antas att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att tolka avtalsartiklarna i enlighet med kommentarerna.⁹⁶ Vogel anser att kommentarerna skulle kunna uttrycka det internationella skattespråket och därmed utgöra ett avtals gängse mening enligt art. 31.1 i Wienkonventionen. Dock förutsätts att kommentaruttalandet som ska tillämpas har funnits under en längre tid.⁹⁷ Ändringar från år 1963 kan antas uttrycka det internationella skattespråket, liksom ändringar från år 1977. Hänsyn måste tas till när skatteavtalet slöts. Slöts skatteavtalet en kort tid efter ändringen måste en bedömning göras i det enskilda fallet om kommentarerna kan uttrycka det internationella skattespråket.⁹⁸ Det bör observeras att Vogels uttalande är från år 2000. Mot bakgrund av detta torde kommentarer från år 1977 och eventuellt år 1992 idag kunna visa det internationella skattespråket.

⁹⁰ Se till exempel Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 145-147. Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 49-53. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 226-229. Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 44.

⁹¹ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 146.

⁹² Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 54.

⁹³ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 82.

⁹⁴ Se inledningen till OECD:s modellavtal.

⁹⁵ Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 44.

⁹⁶ Lang och Brugger, *The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, *Australian Tax Forum*, 2008, s. 99-100.

⁹⁷ Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000, s. 616.

⁹⁸ Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, 2000, s. 616.

Vidare har det i doktrin föreslagits att kommentarerna skulle kunna utgöra en del av sammanhanget enligt art. 31.2 i Wienkonventionen. Detta grundas i att kommentarerna till viss del kan sägas ha en folkrättslig legitimitet eftersom det sällan finns förarbeten till skatteavtal.⁹⁹ Ett argument mot att kommentarerna är en del av sammanhanget är att kommentarerna inte är en överenskommelse mellan parterna.¹⁰⁰ Kommentarerna har inte utformats av avtalsparterna, utan av länders representanter.¹⁰¹ Därmed är det även tveksamt om kommentarerna skulle kunna anses vara ett dokument som har upprättats i samband med att ett skatteavtal slöts.¹⁰² Barenfeld har framfört att om kommentarerna inte utgör en del av sammanhanget kan de ha betydelse för att bestämma den gängse meningen om kommentarerna uttrycker skatteavtalets ändamål och syfte.¹⁰³ För att fastställa ett skatteavtals syfte är det inte tillräckligt att beakta rubriken som exempelvis anger att avtalsparterna ska undvika dubbelbeskattning och skatteflykt.¹⁰⁴ Vad som är väsentligt är vilket syfte som har uttryckts i avtalstexten.¹⁰⁵

I doktrin har även framförts att på grund av att kommentarerna på ett detaljerat sätt förklarar artiklarna i skatteavtalen kan kommentarerna uttrycka en speciell mening.¹⁰⁶ Inom ramen för art. 31.4 i Wienkonventionen kan tolkningsmedel beaktas som inte utgör en del av sammanhanget för att bestämma om ett uttryck har en speciell mening.¹⁰⁷ Exempelvis kan den gemensamma partsavsikten fastställas genom supplementärt material, eftersom det supplementära materialet kan visa att ett uttryck har en speciell mening.¹⁰⁸ Det som talar mot att ändrade kommentarer kan utgöra en speciell mening är att det nödvändigtvis inte är parternas speciella mening som uttrycks i kommentartexten.¹⁰⁹

Slutligen har det i doktrin framförts att kommentarerna kan ses som förarbeten eller omständigheter vid avtalets ingående och därmed vara supplementära tolkningsmedel enligt art. 32 i Wienkonventionen.¹¹⁰ Ett argument mot att kommentarerna inte kan ses som supplementära tolkningsmedel är att kommentarerna inte har utformats som förarbete till ett visst skatteavtal.¹¹¹ Oavsett om kommentarerna kan ses som förarbete eller omständigheter vid avtalets ingående kan ett kommentaruttalande ändå utgöra

⁹⁹ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 82-83.

¹⁰⁰ Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003, s. 152.

¹⁰¹ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 29.

¹⁰² Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003, s. 153.

¹⁰³ Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005, s. 50.

¹⁰⁴ Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994, s. 81.

¹⁰⁵ Mattsson, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal, 2002, s. 195.

¹⁰⁶ Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation, 2000, s. 616.

¹⁰⁷ Ault, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax, 1994, s. 146.

¹⁰⁸ Ault, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax, 1994, s. 146.

¹⁰⁹ Lang, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax 1997, s. 7.

¹¹⁰ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 228. Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003, s. 154.

¹¹¹ Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997, s. 38, 44.

ett supplementärt tolkningsmedel, eftersom art. 32 i Wienkonventionen inte är uttömmande. Därmed finns det inget formellt hinder att behandla kommentarerna som supplementära tolkningsmedel.¹¹² Det är dock tveksamt om kommentarerna skulle ha en praktisk betydelse som supplementära tolkningsmedel. Artiklarna i OECD:s modellavtal är konstruerade på ett sådant sätt att de sällan ger upphov till ett tolkningsresultat som är tvetydigt, oklart eller orimligt.¹¹³

Enligt Barenfeld är det av mindre betydelse vilken artikel i Wienkonventionen som omfattar kommentarerna till OECD:s modellavtal. Det centrala är att undersöka om kommentarerna uttrycker den gemensamma partsavsikten.¹¹⁴

Trots att kommentarerna inte passar in i Wienkonventionen utesluts de inte, vilket enligt min mening medför att kommentarerna skulle kunna utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. Exempelvis skulle kommentarerna kunna indikera den gängse meningen av ett avtalsuttryck. Kommentarna torde även kunna utgöra supplementära tolkningsmedel, eftersom art. 32 i Wienkonventionen inte är uttömmande. Liksom Barenfeld är det min uppfattning att det primära ska vara att undersöka om kommentarerna är förenliga med den gemensamma partsavsikten och inte vilket tolkningsmedel som de kan utgöra. En undersökning måste göras i det enskilda fallet, det kan inte generellt antas att ett kommentaruttalande uttrycker den gemensamma partsavsikten.

Huruvida ett ändrat kommentaruttalande, vilket är yngre är det skatteavtal som är föremål för tolkning, kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen, diskuteras i avsnitt 4.2.

¹¹² Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 52.

¹¹³ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 145.

¹¹⁴ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 53.

4 Följden av att kommentarerna ändras

Detta kapitel syftar till att redogöra för hur kommentarernas betydelse vid tolkning av skatteavtal påverkas av att de ändras. Inledningsvis presenteras hur ändringar av kommentarerna kan kategoriseras. Därefter beskrivs om Wienkonventionen tillåter ett ambulatoriskt förhållningssätt och om ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. I kapitlets sista avsnitt redovisas även i vilken utsträckning som kommentarernas rättskällevärde påverkas av att de ändras.

4.1 Kategorier av ändringar

Ändringar som görs i kommentarerna kan vara av olika karaktär.¹¹⁵ Det har i doktrin presenterats olika sätt att kategorisera ändringar på.¹¹⁶ En tydlig kategorisering av ändrade kommentarer är svår att göra.¹¹⁷ Det är inte alltid klart vilken slags ändring som det rör sig om och en ändring kan därför tillhöra mer än en kategori.¹¹⁸ I doktrin har anförts att en kategorisering ändå bör göras för att avgöra om det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att beakta ett kommentaruttalande.¹¹⁹

Wattel och Marres skiljer mellan ändringar som är förtydliganden (*clarifications*) och ändringar som är av substantiell karaktär (*substantive changes*).¹²⁰ En liknande indelning görs av Ault som skiljer mellan förtydliganden (*clarifications*) och substantiella ändringar (*substantially revised*).¹²¹ Ett förtydligande av en kommentar kan innebära att kommentaren har fått en mer precis formulering.¹²² Ändringar som förklarar och förstärker ett uttryck som redan var underförstått i modellavtalet kan också kategoriseras som förtydliganden.¹²³ Även grammatiska eller andra lingvistiska ändringar

¹¹⁵ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 229.

¹¹⁶ Se till exempel Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 146-147. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 229.

¹¹⁷ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹¹⁸ Se till exempel Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2004, s. 260 om 2003 års ändring av kommentaren till art. 1 i OECD:s modellavtal.

¹¹⁹ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹²⁰ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 229.

¹²¹ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 147-148.

¹²² Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994 s. 148.

¹²³ Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2000, s. 612.

kan utgöra förtydliganden.¹²⁴ Med en substantiell ändring menas att ett ändrat kommentaruttalande omfattar nya situationer.¹²⁵ Kommentarens betydelse och innehåll ändras, vilket medför att kommentartexten kan vara i konflikt med äldre kommentaruttalanden och skatteavtalet ifråga. En substantiell ändring inkluderar även fall där ett kommentaruttalande har ändrats till följd av att modellavtalet har ändrats.¹²⁶ För att avgöra om en ändring är ett förtydligande eller en substantiell ändring kan en undersökning göras för att se om den ändrade kommentaren omfattar en annorlunda situation i jämförelse med den äldre versionen.¹²⁷

Ellis är tveksam till huruvida en ändring över huvud taget kan vara ett förtydligande, utan menar istället att en ändring endast kan utgöra en substantiell ändring. Uttalandet grundar Ellis på att en liten ändring såsom att ett kommatecken läggs till eller flyttas kan leda till en ny innebörd av texten.¹²⁸

Dahlberg gör en uppdelning mellan förtydliganden, tillägg och ändringar som är en följd av att modellavtalet har ändrats.¹²⁹ Förtydliganden menar Dahlberg är ändringar som framgick av den tidigare kommentartexten. Tillägg innebär att OECD:s modellavtal inte har ändrats, men att kommentaren har ändrats i sådan utsträckning att tolkningen av den aktuella avtalsartikelns i sak förändras i jämförelse med tidigare. Därmed påverkar ett tillägg kommentarens innehåll och betydelse.¹³⁰

En annan kategorisering som kan göras av ändrade kommentarer är att dela in dem i fyra grupper.¹³¹ Den första kategorin omfattar ändringar som syftar till att fylla ett gap som inte fanns i en tidigare kommentar. Till den andra kategorin hör ändringar som utökar innebörden i en redan existerande kommentar genom att nya exempel eller argument läggs till. Inom den tredje kategorin faller ändringar som uttrycker den praxis som finns på området mellan medlemsländerna. Till den fjärde kategorin hör slutligen ändringar där syftet med ändringen var att skapa en ny kommentar som motsäger ett tidigare kommentaruttalande. Därmed kan ändringar kategoriseras som att vara utfyllande (*gap-filling*), vara utökande (*amplifying*), ge uttryck för praxis (*state practice*) eller vara en motsägelse i förhållande till den äldre kommentartexten (*contradictory*).¹³²

¹²⁴ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 55.

¹²⁵ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, 1994, s. 147. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, s. 103.

¹²⁶ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 224, 229.

¹²⁷ Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2004, s. 260.

¹²⁸ Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000, s. 618.

¹²⁹ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 144-145.

¹³⁰ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145-146. Se även Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 95.

¹³¹ Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, 2005, s. 680.

¹³² Waters, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, 2005, s. 680, 682, 683, 684.

Kategoriseringarna som görs i doktrin kan enligt min bedömning delas in i förtydliganden och substantiella ändringar. Förtydliganden omfattar ändringar som uttrycker något som fanns redan när ett visst skatteavtal slöts. Ändringar såsom exemplifieringar kan utgöra förtydliganden. Substantiella ändringar medför att innehållet och betydelsen av ett kommentaruttalande ändras och kan även innebära, om det beaktas, att ett skatteavtal ändras. Substantiella ändringar torde kunna omfatta tillägg samt ändringar som är utfyllande eller motsäger ett tidigare kommentaruttalande. För att en ändring ska vara substantiell behöver inte modellavtalet ha ändrats. I den senare framställningen när jag refererar till den kategorisering som görs i doktrin är det de två kategorierna *förtydliganden* och *substantiella ändringar* som avses.

I inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal görs en indelning i två sorters ändringar.¹³³ Den första kategorin omfattar kommentarändringar som är en direkt följd av att artiklar i OECD:s modellavtal har ändrats. För att inte beakta en ändrad kommentar krävs det vidare att ändringen av en artikel i OECD:s modellavtal medför att artikeln i modellavtalet inte längre substantiellt överensstämmer med motsvarande artikel i det aktuella skatteavtalet. Den andra kategorin avser förtydliganden (*changes*) eller tillägg (*additions*).¹³⁴ I jämförelse med uttalanden i doktrin om kategorisering av ändringar gör OECD, enligt min bedömning, en annan form av indelning av ändrade kommentarer. OECD skiljer inte mellan förtydliganden och vissa substantiella ändringar. En ändring som innebär att en kommentars betydelse har ändrats utan att modellavtalet har ändrats utgör ett förtydligande eller tillägg och omfattas därmed av den andra kategorin.

4.2 Möjligheten att motivera användandet av ändrade kommentarer enligt Wienkonventionen

4.2.1 Ett ambulatoriskt förhållningssätts förenlighet med Wienkonventionen

En avgörande fråga vid tolkning av folkrättsliga avtal är om det centrala ska vara parternas intentioner (subjektiv tolkning), avtalets syfte (teleologisk tolkning), systemet bakom avtalet (systematisk tolkning) eller avtalstexten (objektiv tolkning).¹³⁵ Vid en subjektiv tolkning tas hänsyn till parternas avsikt så som den kan uttryckas i andra instrument än skatteavtalet, till exempel förarbeten till avtalet.¹³⁶ Vid en teleologisk tolkning beaktas avtalets syfte och därmed måste ställning tas till vilket som är det underliggande syftet med avtalet.¹³⁷ Skatteavtal kan ha flera syften och en teleologisk tolkning av

¹³³ Tolkning av Lindberg se Lindberg, HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet, SN, 2012, s. 629, 630. Jmf. inledningen till OECD:s modellavtal, p. 35.

¹³⁴ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 35.

¹³⁵ Villiger, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, 2009, s. 421-422.

¹³⁶ Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, 2012, s. 73.

¹³⁷ Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1973, s. 70, 75.

skatteavtal riskerar därför att bli beroende av vilket syfte som avtalstolkaren fokuserar på.¹³⁸ Vid en systematisk tolkning beaktas hela skatteavtalets system, det vill säga inte endast avtalstexten utan även exempelvis korrespondensen som tillkom när skatteavtalet förhandlades fram. Dock inkluderas inte sådant som omfattas av art. 32 i Wienkonventionen.¹³⁹ Vad som har betydelse vid en objektiv tolkning är den gemensamma partsavsikten så som den uttrycks i avtalstexten. En viss tolkning kan inte läggas in i avtalet om det inte finns stöd för tolkningen i avtalets ordalydelse.¹⁴⁰ En bokstavstolkning behöver nödvändigtvis inte göras av avtalet. Det väsentliga är att tolkningen stämmer överens med den gängse meningen, vilket innebär att hänsyn kan tas till språkbruket inom olika rättsområden.¹⁴¹

Tidigare var den subjektiva tolkningsmetoden av stor betydelse, men idag är parternas intentioner endast relevanta till den del som de har stöd i avtalstexten.¹⁴² Av art. 31.1 i Wienkonventionen framgår att det avgörande för att bestämma den gemensamma partsavsikten är avtalets ordalydelse.¹⁴³ Därmed är det en objektiv tolkning av skatteavtal som är utgångspunkten.¹⁴⁴ Dock finns det även i art. 31 i Wienkonventionen stöd för att en systematisk tolkning kan göras, eftersom den gängse meningen av skatteavtalets uttryck ska ses i sitt sammanhang.¹⁴⁵ Även en teleologisk tolkning är möjlig, eftersom ett skatteavtals ändamål och syfte är av relevans i art. 31 i Wienkonventionen.¹⁴⁶ Begreppen *ändamålet* och *syftet* är synonymer till varandra, eftersom det inte har antagits att det föreligger någon betydelseskilnad mellan dem.¹⁴⁷ Det är inte parternas subjektiva intentioner som avses när hänsyn ska tas till skatteavtalets ändamål och syfte. Det som avses är enligt Vogel skatteavtalets ändamål och syfte som objektivt kan fastställas genom att betrakta hela avtalet.¹⁴⁸ Lang menar istället att hänsyn ska tas till syftet med varje avtalsartikel. Tolkning av skatteavtal ska inte baseras på det övergripande syftet, som brukar vara att undvika dubbelbeskattning, eftersom inte alla skatteavtal i samtliga fall förhindrar dubbelbeskattning.¹⁴⁹ Ändamålet och syftet måste uttryckas i avtalstexten för att kunna beaktas, antingen i själva avtalstexten eller i exempelvis ingressen eller bilagor.¹⁵⁰ Liknande gäller även för art. 31.4 i Wienkonventionen. Vill parterna exempelvis att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening ska hänsyn tas till

¹³⁸ Shaw, *International Law*, 2008, s. 933.

¹³⁹ Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, 2001, s. 125.

¹⁴⁰ Mattsson, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal*, 2002, s. 195.

¹⁴¹ Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 69. Se även Cejje, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 88. Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 37.

¹⁴² Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 37.

¹⁴³ Mattsson, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal*, 2002, s. 195.

¹⁴⁴ ILC Report 1966, s. 220. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 68. Mattsson, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal*, 2002, s. 195.

¹⁴⁵ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 225.

¹⁴⁶ Linderfalk, *On the Meaning of the 'Object and Purpose' Criterion, in the Context of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, Article 19, *Nordic JIL* 2003, s. 433-434, 441-442.

¹⁴⁷ Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 37.

¹⁴⁸ Vogel, *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 1997, s. 37.

¹⁴⁹ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2010, marginalnummer 73.

¹⁵⁰ Mattsson, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal*, 2002, s. 195.

parternas intention, men endast om den speciella meningen framgår av avtalstexten.¹⁵¹

Trots att flera tolkningsmetoder är möjliga att använda enligt art. 31 i Wienkonventionen är det den objektiva tolkningsmetoden som betonas.¹⁵² Det är avtalstexten som sätter gränsen för i vilken utsträckning som ett avtal kan tolkas i ljuset av sammanhanget samt ändamålet och syftet. En tolkning av avtalet får inte medföra att innehållet i avtalet förändras.¹⁵³

Barenfeld anser att det i Wienkonventionen primärt förespråkas att material som fanns när ett skatteavtal slöts tillämpas, eftersom Wienkonventionen mot bakgrund av den objektiva tolkningsmetoden ger uttryck för att senare tillkommet material som huvudregel inte kan beaktas.¹⁵⁴

Ett argument för att Wienkonventionen tillåter ett ambulatoriskt förhållningssätt är att art. 31.3.b och art. 31.3.c i Wienkonventionen är av dynamisk natur. Hänsyn kan i tolkningsprocessen tas till parternas efterföljande praxis samt till internationella regler som har tillkommit efter att ett skatteavtal slöts.¹⁵⁵ Sundgren har uttalat att Wienkonventionen ger företräde åt en ambulatorisk tolkning av skatteavtal, eftersom ILC i ett tidigt avtalsutkast hade angivit ett tidsmoment i texten. Tidsmomentet betonade vikten av att den internationella rätt som fanns när avtalet slöts ska vara av betydelse. Detta tidsmoment ströks för att tillåta en tolkningsmetod som beaktar effekterna av en senare attityd till innebörden av en avtalsklausul.¹⁵⁶

Det är enligt min mening oklart om Wienkonventionen tillåter en ambulatorisk tolkning av skatteavtal. Utgångspunkten bör, enligt min bedömning, vara en statisk tolkning, eftersom det är avtalstexten som ska ligga till grund för tolkning i enlighet med den objektiva tolkningsmetoden. Ett ambulatoriskt förhållningssätt är emellertid inte uteslutet, utan kan enligt min uppfattning tillämpas i den utsträckning som det är förenligt med den gemensamma partsavsikten. Därför är det enligt min mening av relevans att undersöka om ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen, vilket behandlas nedan i avsnitt 4.2.2.

4.2.2 Ändrade kommentarer som tolkningsmedel

Det är oklart om ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen, uppfattningarna skiljer sig åt i doktrin.¹⁵⁷ Det har framförts att kommentarer som har tillkommit efter det att ett skatteavtal har

¹⁵¹ Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997, s. 37.

¹⁵² Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 225. ILC Report 1966, s. 220.

¹⁵³ ILC Report 1966, s. 219-220.

¹⁵⁴ Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005, s. 46, 55-56.

¹⁵⁵ Olenik, Tax Treaties and the Recourse to Historical Interpretation under the Vienna Convention, 2011, s. 75. Vann, Interpretation of Treaties in New Holland, 2005, s. 155. Villiger, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, 2009, s. 432-433.

¹⁵⁶ Sundgren, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall, SN, 1990, s. 12.

¹⁵⁷ Se till exempel Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, 2000, s. 616. Lang och Brugger, The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum, 2008, s. 101-105. Wattel och Marres, The Legal Status

slutits inte kan vara en del av det internationella skattespråket och därmed uttrycka den gängse meningen, eftersom de inte har funnits under en längre tid och därmed inte fått genomslag.¹⁵⁸ Samtidigt utesluter inte art. 31 i Wienkonvention att det bara är den gängse meningen vid avtalets ingående som ska gälla.¹⁵⁹

Mot bakgrund av att ändrade kommentarer inte upprättas i samband med att ett skatteavtal sluts kan kommentarer som är yngre än skatteavtalet inte utgöra en del av sammanhanget i art. 31.2 i Wienkonventionen.¹⁶⁰ Ändrade kommentarer anpassas inte till individuella skatteavtal, vilket krävs för att de ska kunna utgöra en del av sammanhanget i art. 31.2 i Wienkonventionen.¹⁶¹

Ovan anfördes att kommentarerna kan ha betydelse för att bestämma ett skatteavtals gängse mening om kommentartexten uttrycker skatteavtalets ändamål och syfte.¹⁶² Liknande kan även gälla för ändrade kommentarer. Dock bör hänsyn tas till att vissa syften, såsom att förhindra skatteflykt, har konstruerats av CFA och infördes i kommentarerna år 2003. Det är därmed tveksamt om det generellt kan sägas att skatteavtals syften är att förhindra skatteflykt. Även om ett syfte med ett skatteavtal är uppfyllt bör hänsyn även tas till att skatteavtal kan ha andra syften, vilka kan behöva beaktas.¹⁶³

Kommentarerna skulle kunna ses som en efterföljande överenskommelse enligt art. 31.3.a i Wienkonventionen.¹⁶⁴ Dock är det inte är länderna som har kommit överens, utan istället representanter från flera länder.¹⁶⁵ CFA kan knappast betraktas som en avtalspart.¹⁶⁶ Vidare är det inget särskilt skatteavtal som åsyftas när representanterna diskuterar kommentarerna och normalt sett godkänns inte ändringarna av ländernas lagstiftare.¹⁶⁷

Länders efterföljande praxis kan medföra att kommentarerna utgör tolkningsmedel enligt art. 31.3.b i Wienkonventionen.¹⁶⁸ Pijl anser att art. 31.3.b i Wienkonventionen kan omfatta själva tolkningsprocessen och därmed användandet av kommentarerna. Vidare menar Pijl att det inte behöver finnas

of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 225-229.

¹⁵⁸ Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation, 2000, s. 616. Dahlberg, Vilket rättskällvärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003, s. 151. Se även avsnitt 3.4.

¹⁵⁹ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 226.

¹⁶⁰ Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, 2012, s. 104. Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 226.

¹⁶¹ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 226-227.

¹⁶² Se avsnitt 3.4.

¹⁶³ Arnold, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2004, s. 249.

¹⁶⁴ Ward, Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, 2007, s. 165.

¹⁶⁵ Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, 2012, s. 93. Ward, Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, 2007, s. 165.

¹⁶⁶ Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005, s. 51.

¹⁶⁷ Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, 2012, s. 93.

¹⁶⁸ Pihl, The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary, European Taxation, 2006, s. 220.

en gemensam praxis mellan parterna, istället räcker det med att den ena parten följer en viss praxis och att den andra parten inte invänder.¹⁶⁹ Lang och Brugger har framfört att skatteavtal tolkas av flera självständiga domstolar, vilket innebär att tolkningen blir inkonsekvent. Därmed är det tveksamt om kommentarerna någonsin skulle kunna ses som ett tolkningsmedel enligt art. 31.3.b i Wienkonventionen.¹⁷⁰ I doktrin har även framförts att kommentarerna skulle kunna stadfästa länders praxis, men det är inte nödvändigtvis parternas praxis som stadfästs i kommentarerna. Det krävs därför mer bevis än kommentarerna för att kunna uttala vilken praxis som parterna har.¹⁷¹

Enligt min mening är det tveksamt om kommentarerna kan utgöra tolkningsmedel enligt art. 31.2, art. 31.3.a och art. 31.3.b i Wienkonventionen. Kommentarna är för generellt utformade och är inte anpassade till parterna, utan snarare till medlemsländerna som ett kollektiv.

Kommentarerna skulle kunna utgöra en del av den internationella sedvanerätten och därmed vara ett tolkningsmedel enligt art. 31.3.c i Wienkonventionen om internationella rättsregler.¹⁷² För att en regel ska utgöra en del av den internationella sedvanerätten krävs för det första att regeln följs som praxis av flera länder. För det andra måste en *opinio juris* kunna påvisas, vilket innebär att det hos länderna måste finnas en övertygelse om att regeln följer av internationell sedvanerätt och att det är obligatoriskt att följa den.¹⁷³ I och med att kommentarerna ändras frekvent är det tveksamt om de kan vara internationell sedvanerätt. Vidare är kommentarerna inte godkända av ett stort antal länder och det finns inget som indikerar att länderna vill att kommentarerna ska vara bindande.¹⁷⁴ Det som dock talar för att ändrade kommentarer kan utgöra internationell sedvanerätt är att länder kan anse att den tolkning som förespråkas i kommentarerna är den rätta och därmed ska kommentarerna följas.¹⁷⁵ Wouters och Vidal anser att vissa kommentaruttalanden kan reflektera den internationella sedvanerätten, men OECD:s modellavtal kan inte som helhet tillsammans med kommentarerna utgöra internationell sedvanerätt. Kommentarna kan dock bidra till utvecklandet av den internationella sedvanerätten, men detta är beroende av länders praxis.¹⁷⁶ Därmed måste kommentarerna undersökas i det enskilda fallet. Endast det faktum att kommentarerna tolkas mot bakgrund av ett

¹⁶⁹ Pihl, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary*, *European Taxation*, 2006, s. 220, 224.

¹⁷⁰ Lang och Brugger, *The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, *Australian Tax Forum*, 2008, s. 103.

¹⁷¹ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 110-111.

¹⁷² Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 41.

¹⁷³ Wouters och Vidal, *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?*, 2008, s. 203.

¹⁷⁴ Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, 2006, s. 100.

¹⁷⁵ Kleist, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties*, 2012, s. 96.

¹⁷⁶ Wouters och Vidal, *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?*, 2008, s. 202.

ambulatoriskt förhållningssätt gör inte att kommentarerna automatiskt kan sägas utgöra internationell sedvanerätt.¹⁷⁷

I doktrin har viss skepticism uttryckts mot att kommentarerna skulle kunna vara en del av den internationella sedvanerätten, vilket även jag anser. Kommentarer ska som utgångspunkt inte vara bindande och det torde endast vara i undantagsfall som de kan bli bindande genom att utgöra internationell sedvanerätt. Därmed är det i få fall som en tillämpning av ändrade kommentarer kan motiveras med att de är internationell sedvanerätt och kan utgöra ett tolkningsmedel enligt art. 31.3.c i Wienkonventionen. Om ändrade kommentarer skulle uttrycka den internationella sedvanerätten skulle de antagligen sakna praktisk betydelse. Det skulle inte finnas en egentlig anledning för domstolar att beakta kommentarerna, utan de internationella sedvanerättsreglerna skulle tillämpas direkt. Vad kommentarernas innehåll innebär kan leda till att det inte är kommentarerna som utgör ett tolkningsmedel. Istället kan innehållet utgöra en självständig rättskälla, exempelvis i form av internationell sedvanerätt. Kommentarer kan dock utgöra ett bevis på att en viss rättskälla finns.

Beträffande art. 31.4 i Wienkonventionen refererar den till parternas intentioner när ett skatteavtal slöts.¹⁷⁸ Därmed är det endast i vissa fall som hänsyn kan tas till en speciell mening om den härleds från en ändrad kommentar, eftersom kommentaruttalandet måste vara förenligt med avtalstexten.¹⁷⁹

Slutligen kan ändrade kommentarer utgöra ett supplementärt tolkningsmedel, eftersom art. 32 i Wienkonventionen inte är uttömmande.¹⁸⁰ Det saknas dessutom en tidsgräns i art. 32 i Wienkonventionen som förhindrar tillämpningen av kommentarer som är yngre än ett skatteavtal.¹⁸¹

4.2.3 Utsträckningen som ändrade kommentarer kan beaktas enligt den gemensamma partsavsikten

För att avgöra om en ändrad kommentar kan vara tolkningsmedel är det väsentligt att beakta vilken slags ändring som har gjorts.¹⁸² Hänsyn bör tas till om ändringen medför att kommentaren får en annan innebörd, i jämförelse med den versionen som fanns när det aktuella skatteavtalet slöts.¹⁸³

Det är främst förtydliganden som kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen, eftersom sådana ändringar generellt sett är förenliga med

¹⁷⁷ Wouters och Vidal, *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?*, 2008, s. 202.

¹⁷⁸ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹⁷⁹ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 51-53. Se även avsnitt 4.2.1.

¹⁸⁰ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 228. Se även avsnitt 3.4.

¹⁸¹ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 228.

¹⁸² Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹⁸³ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 146.

den gemensamma partsavsikten som förelåg när ett visst skatteavtal slöts.¹⁸⁴ Kommentarer som är yngre än ett visst skatteavtal kan ibland kunna påvisa den gängse meningen. Exempelvis är det inte uteslutet att termen *mail delivery* i ett gammalt skatteavtal i dagsläget skulle kunna inkludera *e-mail*.¹⁸⁵ Mer omfattande ändringar är däremot inte förenliga att beakta enligt Wienkonventionen, eftersom de inte kunde förutses av parterna.¹⁸⁶ En ändring av ett kommentaruttalande som är för omfattande och för självständigt för att kunna betraktas som ett förtydligande kan dessutom inte sägas ha varit känd för parterna när det aktuella skatteavtalet ingicks och bör därför inte beaktas.¹⁸⁷ Exempelvis bör tillägg normalt sett inte tillämpas, eftersom tillägg inte var kända för parterna när skatteavtalet slöts.¹⁸⁸ Vidare bör inte heller en ändring av ett kommentaruttalande, som var en följd av att OECD:s modellavtal ändrades, kunna anses ha varit kända för parterna när skatteavtalet slöts.¹⁸⁹ I undantagsfall menar Dahlberg att det kan vara förenligt med den gemensamma partsavsikten, mot bakgrund av art. 31 Wienkonventionen, att beakta tillägg om andemeningen i tillägget fanns när skatteavtalet slöts – vilket emellertid sällan är fallet.¹⁹⁰

Vissa ändringar som exempelvis medför att kommentartexten fylls ut eller motsäger den äldre kommentartexten kan, om de beaktas, riskera att ändra det aktuella skatteavtalet. Det är därmed inte förenligt med Wienkonventionen att beakta sådana ändringar vid tolkning av ett skatteavtal tillkommet efter det att ändringarna infördes. För att beakta sådana ändringar måste skatteavtalet ifråga omförhandlas.¹⁹¹ Detsamma gäller för en kommentar som har ändrats till följd av att modellavtalet har ändrats.¹⁹² Anledningen till varför skatteavtalet måste omförhandlas är att kommentarerna inte kan ändra redan existerande skatteavtal, eftersom kommentarerna endast utgör rekommendationer och kan inte få högre status än ett redan existerande skatteavtal.¹⁹³ Vidare är ett beslut av en kommitté inom en internationell organisation inte ett avtal, eftersom beslutet inte uttrycker den konsensus som krävs för ett avtal.¹⁹⁴

¹⁸⁴ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹⁸⁵ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 226.

¹⁸⁶ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 222, 229.

¹⁸⁷ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145.

¹⁸⁸ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145.

¹⁸⁹ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145, 147.

¹⁹⁰ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145.

¹⁹¹ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 79, 80, 110, 111.

¹⁹² Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 229.

¹⁹³ Baker, *Double Taxation Conventions and International Law*, 1994, s. 30. Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 96. Rohatagi, *Basic International Taxation*, 2002, s. 25. Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000, s. 614.

¹⁹⁴ Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000, s. 613.

Ault anser att om en ändring är ett förtydligande kan den ändrade kommentaren vara ett tolkningsmedel enligt art. 31.4 i Wienkonventionen, om det kan antas att parterna hade kunnat förvänta sig förtydligandet.¹⁹⁵ Ward m.fl. har framfört att ändrade kommentarer sällan kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. I undantagsfall kan ändrade kommentarer vara tolkningsmedel enligt art. 31.4 Wienkonventionen. En ändring som endast utökar kommentartexten genom ett exempel och som inte medför att något nytt läggs till det aktuella skatteavtalet skulle kunna reflektera den gemensamma partsavsikten.¹⁹⁶

Enligt Wattel och Marres kan ändrade kommentarer vara ett supplementärt tolkningsmedel, förutsatt att de utgör ett förtydligande och inte en substantiell ändring.¹⁹⁷ Ett annat förhållningssätt har uttryckts av Mössner som menar att samtliga ändringar kan omfattas av art. 32 i Wienkonventionen såvida det är förenligt med avtalstexten.¹⁹⁸

Det som enligt min mening är avgörande för om ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen och således påvisa den gemensamma partsavsikten är hur mycket som kan inkluderas i den gemensamma partsavsikten när det aktuella skatteavtalet slöts. Om en snäv tolkning görs av den gemensamma partsavsikten, där tolkningen av ett skatteavtal inte kan utvecklas, kan de flesta kommentaruttalanden som är nyare än skatteavtalet inte tillämpas. Endast ändringar som kan sägas ingå i den gemensamma partsavsikten när skatteavtalet slöts kan beaktas. Tolkas istället den gemensamma partsavsikten på så vis att tolkningen kan utvecklas över tiden bör flertalet ändringar kunna utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. Den förhärskande uppfattningen i doktrin indikerar, enligt min bedömning, att det inte förenligt med den gemensamma partsavsikten att tolkningen av skatteavtal kan utvecklas. Detta därför att det primärt är förtydliganden som kan beaktas och inte substantiella ändringar.

Liksom för kommentarer som fanns när skatteavtalet slöts är det enligt min bedömning inte uteslutet att ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. En bedömning ska göras i varje enskilt fall där avtalstexten är utgångspunkten. En prövning måste göras av huruvida en viss ändrad kommentar, genom att primärt använda den objektiva tolkningsmetoden, kan innebära en tolkning som är i linje med den gemensamma partsavsikten.

4.3 Påverkan på kommentarernas rättskällevärde

I doktrin har uttryckts att ändrade kommentarer kan beaktas i tolkningsprocessen om skatteavtalet har OECD:s modellavtal som förebild och

¹⁹⁵ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994, s. 148.

¹⁹⁶ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 79-80, 111, 114.

¹⁹⁷ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 229.

¹⁹⁸ Mössner, *Klaus Vogel Lecture 2009 – Comments*, *Bulletin for International Taxation*, 2010, s. 18-19.

om avtalsparterna är medlemmar i OECD.¹⁹⁹ Ändrade kommentarer bör beaktas med restriktivitet vid tolkning av ett skatteavtal mellan två länder där bara ett land är medlem i OECD.²⁰⁰ Det finns mindre anledning att beakta kommentarerna om en anmärkning har lämnats. Dock bör hänsyn endast tas till anmärkningar som har lämnats innan ett skatteavtal har slutits, eftersom senare lämnade anmärkningar inte varit kända för båda avtalsparterna.²⁰¹ Kommentarerens rättskällevärde är vidare beroende av vilken slags ändring som har gjorts.²⁰² Därmed bör kommentarerna inte behandlas som ett *paket*.²⁰³ Som ovan påpekats finns det enligt Wienkonventionen större möjlighet att beakta förtydliganden än substantiella ändringar.²⁰⁴ Kommentarer som har ändrats efter det att ett skatteavtal har slutits bör inte oreflekterat följas, eftersom en ändring av kommentartexten kan innebära en tolkning som inte är förenlig med den gemensamma partsavsikten.²⁰⁵ För svenskt vidkommande kan omförhandling av skatteavtal behövas när vissa ändringar har gjorts, eftersom ändringarna inte ingår i den införlivandelag som riksdagen har godtagit.²⁰⁶

För att avgöra om ändrade kommentarer kan användas måste de noga utvärderas.²⁰⁷ Trots att en kommentars innehåll har ändrats innebär det inte automatiskt att kommentaren bör sakna betydelse i tolkningsprocessen. Det är möjligt att innebörden, genom användandet av olika tolkningsmetoder, fanns innan ändringen gjordes.²⁰⁸

Även om ändrade kommentarer inte kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen kan de ändå ha relevans i tolkningsprocessen och ge vägledning för hur en viss artikel kan tolkas.²⁰⁹ Vogel anser att ändrade kommentarer inte kan omfattas av Wienkonventionen, eftersom de inte har fått ett internationellt genomslag. Ändrade kommentarer kan istället tillmätas samma betydelse som uttalanden i doktrin, eftersom kommentarerna är expertutlåtanden.²¹⁰ Avery Jones är liksom Vogel av uppfattningen att ändrade kommentarer inte kan omfattas av Wienkonventionen. Kommentarer kan dock beaktas vid tolkning av skatteavtal. Hänsyn ska tas till omständigheterna i det enskilda fallet, vad för slags ändring som har gjorts och anledningen till

¹⁹⁹ Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, 2006, s. 101.

²⁰⁰ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 234.

²⁰¹ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 147.

²⁰² Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145-147, 155.

²⁰³ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 155.

²⁰⁴ Se avsnitt 4.2.3.

²⁰⁵ Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, 2010, s. 95-96.

²⁰⁶ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 145-146.

²⁰⁷ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 114.

²⁰⁸ Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2010, marginalnummer 99.

²⁰⁹ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 80.

²¹⁰ Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000, s. 615-616.

ändringen.²¹¹ Avery Jones menar att utlåtanden av författare, som har tillkommit efter att ett visst skatteavtal slöts, ibland används av domstolar vid tolkning av skatteavtal. Därmed skulle även ändrade kommentarer kunna användas så länge det är klart att de har en lägre ställning än kommentarer som inte har ändrats.²¹² Om ett ändrat kommentaruttalande inte kan utgöra ett tolkningsmedel enligt Wienkonventionen är det, enligt min mening, fortfarande möjligt att tillmäta kommentarerna ett visst rättskällevärde. Dock anser jag, i likhet med Avery Jones, att kommentarerna i sådana situationer inte kan tillmätas ett lika högt rättskällevärde som om de hade utgjort ett tolkningsmedel enligt Wienkonventionen.

Konsekvensen av att kommentarerna ändras frekvent blir att innehållets auktoritet riskerar att minska.²¹³ Lang har kritiserat att kommentarerna ändras ofta och anser att om kommentarerna diskuteras utanför CFA innan de fattas skulle kvalitén på kommentarerna öka och ändringar skulle av praktiska skäl inte kunna göras så ofta som de har gjorts tidigare. Därmed skulle risken minska för att skatteavtals innehåll, på grund av ändrade kommentarer, glider isär.²¹⁴

4.4 Sammanfattning

I inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal och i doktrin har presenterats olika sätt att kategorisera ändrade kommentarer på. Den kategorisering som görs i doktrin respektive av OECD är inte överensstämmande. I doktrin görs en distinktion mellan förtydliganden och substantiella ändringar. En sådan åtskillnad görs inte av OECD, utan förtydliganden och det som i doktrin betraktas som substantiella ändringar kan omfattas av samma kategori. Enligt inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal görs en indelning istället mellan kommentarer som är en direkt följd av ändrade artiklar i modellavtalet och övriga förtydliganden eller tillägg av kommentartexten.

Det är inte uteslutet att ett ambulatoriskt förhållningssätt är förenligt med Wienkonventionen, eftersom Wienkonventionen inte uttryckligen hindrar tillämpning av senare tillkommet material. Det är en kontroversiell fråga om ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. Den förhärskande uppfattningen i doktrin ger, enligt min bedömning, uttryck för att det som huvudregel endast är förtydliganden som kan vara tolkningsmedel mot bakgrund av Wienkonventionens tolkningsregler. Därmed finns det en risk att kommentarernas rättskällevärde minskar till följd av att de ändras.

Så länge som det är förenligt med den gemensamma partsavsikten kan ändrade kommentarer, enligt min mening, utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. En bedömning bör göras i det enskilda fallet.

²¹¹ Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 103, 109.

²¹² Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 103.

²¹³ Jiménez, *The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties*, Bulletin for International Taxation, 2004, s. 29.

²¹⁴ Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, Intertax 1997, s. 9. Se även avsnitt 1.1.

5 Valet mellan ett ambulatoriskt och statiskt förhållningssätt

I detta kapitel presenteras först vilket förhållningssätt som domstolarna i Danmark, Norge, Finland, Tyskland och Österrike har tillämpat. En fullständig redogörelse ges inte av i vilken utsträckning som ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt har använts i de nämnda länderna. Syftet är istället att översiktligt redogöra för om ett ambulatoriskt förhållningssätt har tillåtits i ländernas domstolar. Därefter presenteras vilka för- och nackdelar det finns med ett statiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt. Slutligen behandlas rekommendationer framförda av OECD och i doktrin angående vilket förhållningssätt till kommentarerna som är att föredra.

5.1 Internationell utblick – förekomsten av ett ambulatoriskt förhållningssätt i dualistiska länder

5.1.1 Danmark

Danmark är ett dualistiskt land där *Folketinget*, som är Danmarks lagstiftande församling, inkorporerar skatteavtal i intern dansk rätt.²¹⁵ Kommentarerna till OECD:s modellavtal tillämpas vid tolkning av skatteavtal.²¹⁶

Wienkonventionen är bindande för danska domstolar och ska användas vid tolkning av skatteavtal, men det är sällan som danska domstolar hänvisar till Wienkonventionen när skatteavtal tolkas.²¹⁷

Ett ambulatoriskt förhållningssätt har tillämpats av den danska högsta domstolen, *Højesteret*.²¹⁸ I ett mål från år 1992 tolkade *Højesteret*, ett skatteavtal från år 1948 mellan Danmark och USA.²¹⁹ När skatteavtalet slöts fanns inte OECD:s modellavtal med kommentarer.²²⁰ *Højesteret* beaktade kommentaruttalanden från år 1992, eftersom de innehållsmässigt var förenliga med både dansk och internationell skatterättspraxis.²²¹ I ett senare mål som avgjordes år 2003 tog *Højesteret* bland annat ställning till innebörden av begreppet *employer*.²²² Målet behandlade två skatteavtal mellan Danmark och

²¹⁵ Michelsen, *Tax Treaty Interpretation in Denmark*, 2001, s. 65.

²¹⁶ *Højesteret*, målnummer I 323/1991. *Højesteret*, målnummer 2. afdeling, 326/2001.

Michelsen, *Tax Treaty Interpretation in Denmark*, 2001, s. 72. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 231.

²¹⁷ Michelsen, *Tax Treaty Interpretation in Denmark*, 2001, s. 68-69.

²¹⁸ Se till exempel *Højesteret*, målnummer 2. afdeling, 326/2001.

²¹⁹ *Højesteret*, målnummer I 323/1991.

²²⁰ *Højesteret*, målnummer I 323/1991. Se även Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 231.

²²¹ *Højesteret*, målnummer I 323/1991.

²²² *Højesteret*, målnummer 2. afdeling, 326/2001.

USA samt Danmark och Kanada, vilka slöts år 1948 respektive år 1955. *Højesteret* inledde med att konstatera att skatteavtalen innehöll artiklar som överensstämde med OECD:s modellavtal från år 1963. Domstolen beaktade kommentaren till art. 15 i OECD:s modellavtal från år 1992 och motiverade detta utifrån att inget av länderna hade lämnat en anmärkning. I målet var det även av betydelse att nya skatteavtal mellan Danmark och USA, samt Danmark och Kanada överensstämde med art. 15 i OECD:s modellavtal från år 1992.²²³

Qviste har uttalat att den rättspraxis som finns på området huruvida kommentarer som är yngre än ett skatteavtal ska beaktas inte är konsekvent. Qviste menar att anledningen är att det är få mål där ställning behöver tas till om ändrade kommentarer ska användas eller inte.²²⁴ Hansen är istället av uppfattningen att danska domstolar generellt sett brukar beakta ändrade kommentarer.²²⁵

5.1.2 Finland

Finland är ett land som har ett dualistiskt system och i landet tillämpas kommentarerna till OECD:s modellavtal.²²⁶ Den högsta förvaltningsdomstolen i Finland, *Korkein hallinto-oikeus* (KHO), har tillmätt kommentarerna ett högt rättskällevärde.²²⁷ Även kommentarer yngre än det skatteavtal som ska tolkas har beaktats av KHO.²²⁸ Det är emellertid osäkert i vilken utsträckning ett ambulatoriskt förhållningssätt tillåts i Finland.²²⁹

I ett rättsfall från år 2002 uttalade KHO att kommentaruttalanden, äldre än eller lika gamla som ett skatteavtal, är särskilt viktiga för tolkning av skatteavtalet, men att även ändrade kommentarer kan beaktas. I målet var det även av relevans att skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal.²³⁰ I ett senare rättsfall från år 2011 var frågan vilken artikel som omfattade inkomster från datorprogram i skatteavtalen som Finland hade med Kina, Korea och Japan, vilka var från år 1986, 1979 och 1972.²³¹ I skatteavtalen hade datorprogram inte reglerats, eftersom datorprogram inte hade någon avsevärd kommersiell betydelse när skatteavtalen ingicks. KHO uttalade att kommentarerna brukade användas vid tolkning av skatteavtal i Finland och att kommentarerna från år 2008 skulle tillämpas i förevarande fall. Domstolen uttalade vidare att det inte spelade någon roll om Finlands avtalspart var

²²³ Højesteret, målnummer 2. afdeling, 326/2001. Se även Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 231.

²²⁴ Qviste, *Interpretation of Tax Treaties Two Recent Danish Court Decisions* European Taxation, 2001, s. 285.

²²⁵ Hansen, *Denmark: The Definition of a "Hired Worker" in Article 14 Denmark Netherlands DTC*, 2011, s. 329.

²²⁶ Helminen, *Tax Treaty Interpretation in Finland*, 2001, s. 80, 83.

²²⁷ Se till exempel KHO:2002:26, KHO:2011:101, KHO:2013:93, KHO:2013:169. Se även Äimä, Frände och Hellsten, *Finland*, 2012, s. 388. Helminen, *Tax Treaty Interpretation in Finland*, 2001, s. 83.

²²⁸ Helminen, *Tax Treaty Interpretation in Finland*, 2001, s. 83.

²²⁹ Äimä, Frände och Hellsten, *Finland*, 2012, s. 388.

²³⁰ KHO:2002:26. Se även Äimä, Frände och Hellsten, *Finland*, 2012, s. 389-390.

²³¹ KHO:2011:101.

medlem i OECD eller inte.²³² I målet beaktade KHO kommentarer som hade lagts till år 2000.²³³ Domstolens förhållningssätt till kommentarerna var således, enligt min bedömning, ambulatoriskt.

5.1.3 Norge

Norge är ett dualistiskt land, men skatteavtal inkorporeras automatiskt i den interna rätten.²³⁴ Den norska högsta domstolen, *Høyesterett*, har vid ett flertal tillfällen använt kommentarerna till OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal, men har sällan motiverat på vilken rättslig grund kommentarerna kan användas.²³⁵ Det har förekommit att *Høyesterett* har haft ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna.²³⁶ *Høyesterett* är emellertid inte konsekvent utan användandet av ändrade kommentarer varierar.²³⁷ I ett rättsfall från år 1984 tillämpade *Høyesterett* ett ambulatoriskt förhållningssätt. Skatteavtalet som skulle tolkas var från år 1971 och kommentarerna från år 1977.²³⁸ I ett senare rättsfall från år 1994 tillämpade *Høyesterett* istället ett statiskt förhållningssätt. Domstolen uttalade emellertid att vid tolkning av modellavtalet från år 1963 skulle kommentarerna från år 1977 tillämpas.²³⁹ År 2004 beaktade *Høyesterett* kommentarer från år 2003 vid tolkning av ett skatteavtal mellan Norge och Elfenbenskusten från år 1978. Domstolen beaktade kommentaruttalanden som hade tillkommit efter att skatteavtalet hade slutits mot bakgrund av att skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal från år 1963. Det var vidare förenligt med andra länders praxis att tillämpa ändrade kommentarer.²⁴⁰ I målet från år 2004 var avtalsparten inte medlem i OECD, men *Høyesterett* framförde att detta inte spelade någon roll för huruvida ändrade kommentarer var tillämpliga eller inte.²⁴¹

5.1.4 Tyskland

Tyskland är ett land med ett dualistiskt synsätt.²⁴² När ett skatteavtal tolkas är den gemensamma partsavsikten av avgörande betydelse enligt tyska domstolar.²⁴³ *Bundesfinanzhof* (BFH), som är en av de fem federala högsta domstolarna, har framfört att kommentarerna utgör ett supplementärt tolkningsmedel enligt Wienkonventionen och att kommentarerna endast kan

²³² KHO:2011:101.

²³³ KHO:2011:101. För när ändringen lades till se OECD:s modellavtal, s. C(12)-36.

²³⁴ Zimmer, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, 2001, s. 263.

²³⁵ Furuseth, *Norway*, 2012, s. 772-773.

²³⁶ Furuseth, *Norway*, 2012, s. 773. Zimmer, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, 2001, s. 266.

²³⁷ Zimmer, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, 2001, s. 266.

²³⁸ *Høyesterett*, målnummer 15B/1984. Se även Zimmer, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, 2001, s. 266.

²³⁹ *Høyesterett*, målnummer 56/994. Se även Zimmer, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, 2001, s. 266.

²⁴⁰ *Høyesterett*, målnummer 2004-01003-A. Se även Furuseth, *Norway*, 2012, s. 773, 775.

²⁴¹ *Høyesterett*, målnummer 2004-01003-A. Se även Furuseth, *Norway*, 2012, s. 773, 775.

²⁴² Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, 2001, s. 121.

²⁴³ Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, 2001, s. 130.

användas för att bekräfta ett tolkningsresultat.²⁴⁴ Tyska domstolar brukar dock inte ange vilket förhållandet är mellan kommentarerna och Wienkonventionen.²⁴⁵

BFH har vid ett flertal tillfällen beaktat kommentarerna till OECD:s modellavtal, men för att kommentarerna ska beaktas förutsätts att det aktuella skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal.²⁴⁶ Både ett statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt har förekommit i tysk rättspraxis.²⁴⁷ I ett mål från år 2008 tolkade BFH art. 27 i skatteavtalet mellan Tyskland och Kina som hade slutits år 1985. Bestämmelsen i skatteavtalet hade en motsvarighet i art. 26 i OECD:s modellavtal från år 1977. Vid tolkning av skatteavtalet valde BFH att tillämpa ett kommentaruttalande som hade ändrats år 2005. Det faktum att Kina inte var medlem i OECD när målet avgjordes ansåg BFH sakna betydelse.²⁴⁸ I ett senare mål från år 2011 hade BFH istället ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna.²⁴⁹ Det är inte fullt fastställt när kommentaruttalanden som är yngre än skatteavtal kan tillämpas.²⁵⁰ Folkrättsliga avtal får enligt art. 59.2 i den tyska konstitutionen (*Grundgesetz*) inte substantiellt ändras utan att parlamentet har lämnat sitt samtycke. Ett ambulatoriskt förhållningssätt är förenligt med konstitutionen om inte skatteavtalets innehåll förändras, vilket medför att endast förtydliganden av kommentarerna godtas.²⁵¹ Frågan om i vilken utsträckning ändrade kommentarer kan beaktas vid tolkning av skatteavtal har dock inte ställts på sin spets i tysk rättspraxis.²⁵²

5.1.5 Österrike

Österrike är ett dualistiskt land och kommentarerna till OECD:s modellavtal är av domstolar accepterade som en tolkningsguide.²⁵³ Vilken version av kommentarerna som ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal är en kontroversiell fråga i Österrike.²⁵⁴ Skattemyndigheten anser att det mot bakgrund av inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal ska vara den senaste versionen av kommentarerna som ska tillämpas, oberoende av när skatteavtalet slöts. Det förutsätts emellertid att de ändrade

²⁴⁴ BFH, målnummer I R 85/92. Lampert, Germany, 2012, s. 468. Se även Rust, Germany, 2007, s. 258.

²⁴⁵ Rust, Germany, 2007, s. 262.

²⁴⁶ BFH, målnummer I R 47/90. Lampert, Germany, 2012, s. 469. Rust, Germany, 2007, s. 263.

²⁴⁷ Se till exempel BFH, målnummer I R 65/95, BFH, målnummer I R 99/97, BFH, målnummer I R 54, 55/10. Se även Reimer, Tax Treaty Interpretation in Germany, 2001, s. 137. Elliffe, Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model, Bulletin For International Taxation, 2013, s. 36.

²⁴⁸ BFH, målnummer I R 79/07. För vilken ändring som gjorts se OECD:s modellavtal, s. C(26)-23.

²⁴⁹ BFH, målnummer I R 54, 55/10. Elliffe, Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model, Bulletin For International Taxation, 2013, s. 36.

²⁵⁰ Rust, Germany, 2007, s. 263. Se även Lampert, Germany, 2012, s. 470-471.

²⁵¹ Reimer, Tax Treaty Interpretation in Germany, 2001, s. 137-138.

²⁵² Reimer, Tax Treaty Interpretation in Germany, 2001, s. 136.

²⁵³ Hofbauer, Tax Treaty Interpretation in Austria, 2001, s. 15, 26.

²⁵⁴ Hofbauer, Tax Treaty Interpretation in Austria, 2001, s. 26.

kommentaruttalandena är förenliga med skatteavtalstexten.²⁵⁵ Ställningstagandet av skattemyndigheten har kritiserats utifrån att det inte är förenligt med Wienkonventionen, som i Österrike ska följas.²⁵⁶ Vidare har skattemyndighetens ställningstagande kritiserats utifrån att det inte är förenligt med den österrikiska konstitutionen om kommentarer yngre än ett skatteavtal tillämpas.²⁵⁷ Det råder i dagsläget inte konsensus mellan den österrikiska doktrinen och skattemyndigheten beträffande om ett ambulatoriskt förhållningssätt kan användas, vilket har återspeglats i den österrikiska högsta förvaltningsdomstolen, *Verwaltungsgerichtshof* (VwGH).²⁵⁸ VwGH är inte konsekvent när det kommer till frågan i vilken utsträckning som ändrade kommentarer kan tillämpas. Både ett statiskt och ambulatoriskt förhållningssätt har tillämpats.²⁵⁹ I ett mål från år 1996 uttalade VwGH att kommentarerna kunde tillämpas vid tolkning av skatteavtal förutsatt att skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal från år 1963. Domstolen ansåg dock att endast de kommentarer som hade funnits tillgängliga när skatteavtalet slöts skulle tillämpas.²⁶⁰ Året därefter nådde VwGH en motsatt slutsats och ansåg att kommentaruttalanden från år 1977 kunde tolkas på skatteavtalet mellan Österrike och Schweiz från år 1974. Kommentariuttalanden från år 1963 gav inte någon vägledning och var således inte relevanta för målet.²⁶¹ Även i detta mål påpekade domstolen att skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal från år 1963.²⁶² Domstolen hänvisade till p. 4 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 1977, som hade ändrats sedan skatteavtalet slöts.²⁶³

5.1.6 Jämförelse av länderna

Av det redovisade materialet i avsnitten 5.1.1-5.1.5 kan ingen klar och enhetlig bild ges av vilken vikt som enligt ländernas domstolar ska läggas vid ändrade kommentarer när skatteavtal tolkas. Domstolarna har inte varit konsekventa vid tillämpning av kommentarerna. Ett ambulatoriskt förhållningssätt har dock tillåtits i samtliga länders rättspraxis, men det är oklart i vilken utsträckning. Det är vidare oklart hur beaktande av kommentarer som är yngre än ett skatteavtal rättsligt har motiverats. Wienkonventionen är formellt av betydelse vid tolkning av skatteavtal, men har sällan omnämnts.

För att kunna tillämpa ett ändrat kommentaruttalande har domstolarna, enligt min bedömning, gett uttryck för att det är av vikt att det aktuella skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal. Av betydelse för att kunna beakta ändrade kommentarer i Danmark och Norge har även varit andra länders praxis. I Danmark har det dessutom varit väsentligt att ingen anmärkning har

²⁵⁵ Steininger, Austria, 2012, s. 111.

²⁵⁶ Steininger, Austria, 2012, s. 112.

²⁵⁷ Hofbauer, Tax Treaty Interpretation in Austria, 2001, s. 27.

²⁵⁸ Steininger, Austria, 2012, s. 112.

²⁵⁹ Steininger, Austria, 2012, s. 111-112.

²⁶⁰ VwGH, målnummer 92/13/0172. Hofbauer, Tax Treaty Interpretation in Austria, 2001, s. 28.

²⁶¹ VwGH, målnummer 96/14/0084.

²⁶² VwGH, målnummer 96/14/0084.

²⁶³ VwGH, målnummer 96/14/0084. OECD:s modellavtal, s. C(5)-48. OECD:s modellavtal 1977 års version, p. 4 i kommentaren till art. 5.

lämnats. Domstolarna i Finland, Norge och Tyskland har framfört att det inte är av betydelse om den ena avtalsparten inte är medlem i OECD för att ändrade kommentarer ska kunna beaktas.

En risk med att ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt inte tillämpas konsekvent i länders domstolar är att det kan leda till att konflikter uppstår mellan länderna om hur en artikel ska tolkas.²⁶⁴ Därmed bör domstolar som ska tolka ett skatteavtal, enligt min uppfattning, inhämta information från avtalsparten genom att exempelvis studera avtalspartens domstolspraxis. Ett problem som dock är förknippat med detta är enligt Qviste att det kan bli svårt för domstolar att koordinera sina domar när en viss rättslig fråga inte uppkommer ofta.²⁶⁵

5.2 För- och nackdelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt

5.2.1 Fördelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt

Nackdelen med ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna är att resultatet riskerar att inte kunna uppfylla de behov som föreligger när ett skatteavtal är föremål för tolkning.²⁶⁶ Om hänsyn tas till föråldrat material kan det leda till ett oacceptabelt resultat som inte går att genomföra.²⁶⁷ Synsättet kan ha förändrats på ett sådant sätt att exempelvis en betalning som tidigare utgjorde en royalty idag snarare betraktas som något som omfattas av art. 7 i OECD:s modellavtal. Fördelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är därför att utvecklingen av exempelvis tekniska produkter kan beaktas.²⁶⁸

Kommentarerna kan sägas reflektera den konsensus som råder om hur teknisk utveckling kan hanteras, till exempel mjukvarobetalning.²⁶⁹

Ett ambulatoriskt förhållningssätt har även den praktiska fördelen att en domstol inte behöver uppmärksamma tidigare ändringar, utan endast den senaste versionen av kommentarerna.²⁷⁰ I och med att kommentarerna ges ut i lösbladsformat och ändras frekvent medför det tillämpningsproblem i form av att en viss version kan vara svår att hitta.²⁷¹

²⁶⁴ Se avsnitt 1.1.

²⁶⁵ Qviste, *Interpretation of Tax Treaties Two Recent Danish Court Decisions* European Taxation, 2001, s. 285.

²⁶⁶ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 223.

²⁶⁷ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 223.

²⁶⁸ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 223.

²⁶⁹ Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 104.

²⁷⁰ Vann, *Interpretation of Treaties in New Holland*, 2005, s. 152.

²⁷¹ Vann, *Interpretation of Treaties in New Holland*, 2005, s. 152.

Skatteavtal kan ta flera år att förhandla fram och genom att beakta ändrade kommentarer minskar behovet av att omförhandla skatteavtal.²⁷² Det tar dessutom lång tid innan ändringar av OECD:s modellavtal får genomslag, till skillnad från kommentarerna. En ytterligare fördel med ett ambulatoriskt förhållningssätt är således att reformer som införs i kommentarerna snabbt kan få genomslag i länders praxis.²⁷³

Om domstolar beaktar ändrade kommentarer skapas det förutsättningar för en uniform tolkning av skatteavtal mellan OECD:s medlemsländer. Annars finns det risk för att skatteavtal som innehåller identiska avtalsartiklar, vilka har tillkommit vid olika tidpunkter, tolkas på olika sätt.²⁷⁴

Utifrån ett jämlikhetsperspektiv för enskilda är det fördelaktigt om inte identiska avtalsartiklar i skatteavtal tolkas på olika sätt, beroende på om de har tillkommit före eller efter att en ändring av ett kommentaruttalande har gjorts.²⁷⁵ Genom ett ambulatoriskt förhållningssätt möjliggörs därmed att skatteavtal med motsvarande artiklar tolkas på liknande vis.²⁷⁶

5.2.2 Nackdelar med ett ambulatoriskt förhållningssätt

Fördelen med ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna till OECD:s modellavtal är att förhållningssättet är förenligt med principen *pacta sunt servanda*.²⁷⁷ Tolkning av skatteavtal bör baseras på parternas kännedom vid tiden när det aktuella skatteavtalet slöts. Därmed kan det ifrågasättas om ett ambulatoriskt förhållningssätt kan tillämpas när parterna inte har haft möjlighet att förutse samtliga ändringar av kommentarerna.²⁷⁸ En nackdel som därför är förknippat med ett ambulatoriskt förhållningssätt är parternas möjlighet till förutsebarhet.²⁷⁹ Vidare kan ett ambulatoriskt förhållningssätt sägas sakna konstitutionell legitimitet.²⁸⁰ När ett skatteavtal har slutits mellan två medlemsländer har ländernas parlament godkänt skatteavtalet och att det

²⁷² Elliffe, Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model, Bulletin For International Taxation, 2013, s. 36. Se även Arnold och McIntyre, International Tax Primer, 2002, s. 110.

²⁷³ Kobetsky, The Case for Unitary Taxation of International Enterprises, Bulletin For International Taxation, 2008, s. 204. Arnold och McIntyre, International Tax Primer, 2002, s. 110.

²⁷⁴ Avery Jones, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 103. Martin, Courts and tax treaties in civil law countries, 2007, s. 91.

²⁷⁵ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 223. Avery Jones, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 103.

²⁷⁶ Avery Jones, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 103.

²⁷⁷ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 222.

²⁷⁸ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, 2003, s. 222. Jmf. avsnitt 4.2.3.

²⁷⁹ Wattel och Marres, The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties, European Taxation, European Taxation, 2003, s. 222.

²⁸⁰ Avery Jones, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002, s. 104.

ska tolkas i enlighet med existerande kommentarer. En senare ändring av kommentarerna kan inte sägas ha godkänts på samma sätt som de kommentarer som fanns när skatteavtalet slöts.²⁸¹ För att kunna beakta kommentaruttalanden som innebär att innehållet i ett skatteavtal ändras krävs det att länders parlament, eller liknande verkställande organ, har lämnat sitt samtycke.²⁸² Om ändrade kommentarer beaktas, som medför att skatteavtalet ändras, skulle det innebära att CFA i praktiken får lagstiftningskompetens.²⁸³ Därmed kan ett ambulatoriskt förhållningssätt medföra att länders suveränitet kränks.²⁸⁴ Vidare finns det en risk för att makten i länder inte separeras om länders skattemyndigheter eller domstolar tillämpar substantiella ändringar av ett kommentaruttalande, som medför att det aktuella skatteavtalets innehåll ändras.²⁸⁵

Skatteavtal har en omfattande effekt för ett lands invånare och kan betraktas som en extraordinär skattelag när skatteavtalet har ratificerats.²⁸⁶ Skatteavtal kan medföra nackdelar för enskilda och det är viktigt att enskilda kan förutse sin framtida skattesituation. Det är inte förutsebart om enskildas framtida skatteplikt förändras därför att tolkningen av en skatteavtalsartikel ändras till följd av att ett kommentaruttalande, som inte fanns när skatteavtalet slöts, beaktas. Nackdelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är således att det möjliggör att samma avtalsartikel tolkas på olika sätt beroende på när det aktuella kommentaruttalandet ändrades. Därmed är det främst ett statiskt förhållningssätt som är förenligt med enskildas rätt till förutsebarhet.²⁸⁷ Enskildas framtida skattesituation bör endast kunna ändras till deras nackdel om en ändring av kommentartexten har samma demokratiska legitimitet som skatteavtalet. Ändrade kommentarer har inte den demokratiska legitimitet som krävs för att enskildas framtida skatteplikt ska kunna ändras till deras nackdel, eftersom det är CFA som upprättar kommentarerna.²⁸⁸

Utifrån ett svenskt konstitutionellt perspektiv kan ett ambulatoriskt förhållningssätt leda till att ett skatteavtal ges ett innehåll som inte har godkänts av riksdagen, vilket strider mot 10 kap. 3 § RF.²⁸⁹ Det är därför av relevans att undersöka om ett ambulatoriskt förhållningssätt är i överensstämmelse med avtalstextens ordalydelse.²⁹⁰ Vidare kan ändrade kommentarer strida mot legalitetsprincipen.²⁹¹ Legalitetsprincipen innebär att

²⁸¹ Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, s. 104.

²⁸² Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, 2001, s. 137.

²⁸³ Hofbauer, *Tax Treaty Interpretation in Austria*, 2001, s. 27.

²⁸⁴ Reimer, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, 2001, s. 137.

²⁸⁵ Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, *Intertax* 1997, s. 8.

²⁸⁶ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 222.

²⁸⁷ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 222-223.

²⁸⁸ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 222, 224.

²⁸⁹ Hilling, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, *SvSkT*, 2013:3, s. 192.

²⁹⁰ Lampert, *Germany*, 2012, s. 471.

²⁹¹ Bång, *Icke diskriminering av utlandsägda fasta driftställen – svensk rättsutveckling*, *SvSkT*, 2013:6-7, s. 547.

det krävs lagstöd för att beskattning av enskilda ska kunna ske, eftersom enskilda måste ha möjlighet att kunna förutse vilka rättsliga konsekvenser det blir av ett visst handlade.²⁹² Om tillämpandet av ändrade kommentarer medför att rättsläget radikalt förändras, utan att lagstöd finns, skulle det sannolikt strida mot legalitetsprincipen.²⁹³

En nackdel, som mig veterligen inte har angetts i doktrin, med att en domstol i ett avtalslutande land tillämpar ett ambulatoriskt förhållningssätt är att det finns en risk för att den andra avtalsparten väljer att säga upp skatteavtalet, eftersom det är osäkert vad som i framtiden kan omfattas av det. Därmed finns det en risk för att samarbetet mellan länder hämmas på beskattningsrättens område.

5.3 OECD:s rekommendation

I introduktionsavsnittet till OECD:s modellavtal anges vilket förhållningssätt som medlemsländerna rekommenderas att ha till ändrade kommentarer. När 1977 års version av OECD:s modellavtal utformades uppmärksammade CFA frågan om att det förelåg en risk för att det skulle kunna uppstå en tolkningskonflikt mellan 1977 års version och 1963 års version av OECD:s modellavtal med kommentarer. Denna risk fanns för de artiklar och kommentarer som var från år 1963 och som hade ändrats. CFA ansåg att lösningen på problemet var att redan existerande skatteavtal skulle i den mån det var möjligt tolkas i ljuset av den omarbetade versionen av kommentarerna, trots att länders skatteavtal inte var lika precisa som 1977 års version av OECD:s modellavtal. Om medlemsländerna ville klargöra sina positioner kunde de i så fall göra det genom ömsesidiga överenskommelser.²⁹⁴

Uttalandet om hur 1977 års version skulle hanteras har CFA ansett gälla även för ändringar av artiklar och kommentarer som gjorts efter år 1977, vilket framkom i 1992 års version av OECD:s modellavtal.²⁹⁵

CFA förespråkar att när kommentarerna används ska även de modifierade kommentarerna beaktas. Ändrade kommentarer bör emellertid inte tillämpas om ändringarna är en direkt följd av ändrade artiklar i OECD:s modellavtal. Det krävs att artiklarna i OECD:s modellavtal och artiklarna i det aktuella skatteavtalet inte substantiellt överensstämmer med varandra längre. Ändringar av kommentarerna i form av förtydliganden (*changes*) eller tillägg (*additions*) kan däremot normalt sett tillämpas av medlemsländerna, även om ändringarna gjordes efter att ett skatteavtal slöts. Orsaken till att förtydliganden och tillägg kan beaktas beror på att sådana ändringar reflekterar rådande konsensus mellan medlemsländerna om korrekt tolkning av redan existerande skatteavtalsklausuler och deras tillämpning på specifika

²⁹² Lodin m.fl., Inkomstskatt del 2, 2013, s. 721.

²⁹³ Bång, Icke diskriminering av utlandsägda fasta driftställen – svensk rättsutveckling, SvSkT, 2013:6-7, s. 547.

²⁹⁴ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 33.

²⁹⁵ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 34. Se även p. 33 i inledningen till OECD:s modellavtal 1992 års version.

situationer.²⁹⁶ OECD förespråkar således ett ambulatoriskt förhållningssätt av kommentarerna när det inte finns någon materiell skillnad mellan de gamla och de ändrade artiklarna i modellavtalet. Om endast kommentarerna ändras innebär det inte en materiell ändring av hur modellavtalet bör tolkas, utan istället ett förtydligande av hur tolkningen bör göras.²⁹⁷

Mot bakgrund av att medlemsländers skattemyndigheter bör tillämpa ändrade kommentarer på skatteavtal, slutna innan ändringen gjordes, rekommenderar OECD enskilda skattebetalare att beakta senare versioner av kommentarerna vid tolkning av skatteavtal.²⁹⁸ Vogel har kritiserat rekommendationen från OECD och menar att det inte är tillräckligt för enskilda att studera ändrade kommentarer för att kunna förutse sina framtida skattesituationer, eftersom det inte alltid är säkert när ändrade kommentarer beaktas av en domstol. Det är inte ens tillräckligt att en enskild skattebetalare studerar praxis från skattemyndigheter tillsammans med rättsfall, där kommentarerna har använts, för att vara säker på när skatt ska erläggas.²⁹⁹ Enligt min uppfattning är det logiskt av OECD att rekommendera enskilda att beakta ändrade kommentarer, eftersom OECD rekommenderar skattemyndigheter och domstolar att följa kommentarerna. Dock anser jag, liksom Vogel, att det inte är sannolikt att enskilda, som inte är insatta i skatteområdet, kan förutse sin beskattningssituation genom att beakta ändrade kommentarer. Detta grundar jag på att det kan vara svårt för enskilda att få tillgång till de senaste kommentarerna och avgöra vilken möjlig effekt som ändringarna skulle kunna få för deras skattesituationer.

I inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal framhålls att om ändrade kommentarer tillämpas vid tolkning av skatteavtal, bör inte en *e contrario* tolkning av den senare lydelsen av en artikel i OECD:s modellavtal eller i en kommentar göras. En *e contrario* tolkning skulle kunna innebära att den tidigare versionen medför andra konsekvenser i jämförelse med den nyare versionen. De flesta ändringar syftar till att endast förtydliga innehållet i kommentarerna och en *e contrario* tolkning av sådana ändringar skulle få oönskade effekter.³⁰⁰

Det faktum att OECD menar att tillägg och förtydliganden uttrycker rådande konsensus kan anses utgöra ett stöd för att medlemsländerna har lämnat ett tyst samtycke.³⁰¹ Detta kan kritiserars utifrån att länder inte är rättsligt tvingade till att lämna anmärkningar till kommentarerna och det kan därmed inte antas att ett land accepterar en ändrad kommentar.³⁰² Inaktivitet från ett land behöver, enligt min mening, inte innebära att landet håller med om vad som anges i ett visst kommentaruttalande, utan kan grundas i svårigheten att kategorisera

²⁹⁶ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 35. För översättning av *changes* och *additions* se Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003, s. 144-145.

²⁹⁷ Tolkning av Ramber. Se Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 509.

²⁹⁸ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 36.1.

²⁹⁹ Vogel, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2000, s. 613.

³⁰⁰ Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 36.

³⁰¹ Cejje, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar, 2010, s. 95.

³⁰² Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005, s. 55.

ändringen. Det är inte märkligt att OECD inte har beaktat svårigheten för länders domstolar att bedöma vilken slags ändring som har gjorts, eftersom OECD menar att de flesta ändringar kan beaktas.³⁰³

Beträffande den gemensamma partsavsikten förespråkar OECD enligt min bedömning att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att tolkningen av ett skatteavtal kan utvecklas över tiden, eftersom hänsyn bör tas till i princip samtliga ändringar av kommentarerna. Om OECD:s uppfattning istället hade varit att den gemensamma partsavsikten inte tillåter att tolkningen kan utvecklas över tiden, hade OECD troligen haft en striktare syn på vilka ändringar som kan beaktas.

Enligt min mening kan anledningen till varför OECD förespråkar att i princip alla ändringar av kommentarerna kan beaktas vara att länders utveckling annars skulle gå långsamt. Ett annat motiv kan vara att OECD som organisation vill undvika att länder har egna lösningar. Genom att ha en gemensam lösning skapas ökad uniformitet mellan medlemsländerna.

5.4 Rekommendation i doktrin

För att tillämpa en ändrad kommentar har det i doktrin framförts att hänsyn bör tas till vilken slags ändring av kommentaruttalandet som har gjorts.³⁰⁴ Annars finns det, som ovan har konstaterats, en risk för att kommentartexten inte är förenlig med den gemensamma partsavsikten.³⁰⁵

Enligt den övervägande uppfattningen i doktrin bör förhållningssättet till ändrade kommentarer främst vara statistiskt.³⁰⁶ Därmed undviks folkrättsliga och konstitutionella problem.³⁰⁷ Vissa ändringar av kommentarerna ska kunna göras och beaktas, men endast i de fall när ändringen utgör ett förtydligande och inte innebär en substantiell ändring.³⁰⁸ Ändringar som utgör förtydliganden är som huvudregel förenliga med den gemensamma partsavsikten som fanns när ett visst skatteavtal slöts.³⁰⁹

Wattel och Marres är av uppfattningen att utgångspunkten ska vara ett statistiskt förhållningssätt till ändrade kommentarer, eftersom ändrade kommentarer kan sakna demokratisk legitimitet. Vidare kan enskilda förutse sin framtida skatteplikt om ett statistiskt förhållningssätt tillämpas. Ändrade kommentarer kan dock användas som ett supplementärt tolkningsmedel om

³⁰³ Jmf. Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 35-36.

³⁰⁴ Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, s. 103. Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, 1994, s. 148. Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 110-112, 114.

³⁰⁵ Se avsnitten 4.2.3 och 4.3.

³⁰⁶ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, 1994, s. 148. Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 144-146, 155. Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, 2000, s. 612, 616. Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003, s. 224.

³⁰⁷ Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, 2003, s. 146.

³⁰⁸ Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, *Intertax*, 1994, s. 148.

³⁰⁹ Se avsnitt 4.2.3.

tolkningsresultatet blir orimligt, förutsatt att ändringen utgör ett förtydligande.³¹⁰

Barenfeld anser att en kommentarändring sällan innebär att den materiella meningen med kommentaren är densamma som innan ändringen.³¹¹ En ändring behöver inte medföra att innehållet materiellt ändras om ändringen är av lingvistisk eller grammatisk karaktär. Oavsett hur en ändring kategoriseras är det sällan ändrade kommentarer kan anses uttrycka den gemensamma partsavsikten. Det har ingen påverkan på den gemensamma partsavsikten att OECD anser att en ändring innebär ett förtydligande och därför bör beaktas.³¹² Barenfeld menar att som utgångspunkt bör ett statistiskt förhållningssätt till kommentarerna användas.³¹³

Ward m.fl. har uttryckt att domstolar kan ha ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna om kommentarerna medför att en rättvisande bild ges av ett skatteavtals innehåll.³¹⁴ Det är endast i undantagsfall som kommentarerna kan ge en rättvisande bild av ett skatteavtals innehåll och indikera den gemensamma partsavsikten.³¹⁵

Vann delar inte majoritetens uppfattning utan menar att ett ambulatoriskt förhållningssätt är nödvändigt av praktiska och rättsliga skäl. I och med att kommentarerna ges ut i lösbladsformat kommer det i framtiden att bli svårt att hitta rätt version. Det blir därför nödvändigt för domstolar att ha ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Vidare menar Vann att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att innebörden av skatteavtal kan utvecklas över tiden, eftersom art. 31 i Wienkonventionen är av dynamisk natur.³¹⁶ Enligt min mening är det inte ett godtagbart argument att användandet av ändrade kommentarer rättsligt motiveras utifrån att det är svårt för en domstol att hitta rätt version. En domstol bör inte avstå från att beakta material därför att det är besvärligt att hitta. Om domstolen handlade på ett sådant sätt skulle det riskera att domslutet strider mot exempelvis folkrättsliga förpliktelser.

Arnold menar att ändrade kommentarer alltid bör beaktas av domstolar och att de kan ha avgörande betydelse vid tolkning av skatteavtal. En anpassning bör emellertid göras till omständigheterna i det enskilda fallet.³¹⁷

³¹⁰ Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, European Taxation, 2003, s. 222, 224, 228.

³¹¹ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 55.

³¹² Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 55.

³¹³ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 55-56.

³¹⁴ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 80.

³¹⁵ Ward m.fl., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, 2005, s. 110-111, 113.

³¹⁶ Vann, *Interpretation of Treaties in New Holland*, 2005, s. 152, 155.

³¹⁷ Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2004, s. 260.

5.5 Jämförelse mellan OECD:s förhållningssätt och förhållningssättet i doktrin till ändrade kommentarer

I jämförelse med den övervägande uppfattningen i doktrin har OECD, enligt min bedömning, ett generöst synsätt till vilka ändringar av kommentarerna som kan beaktas vid tolkning av skatteavtal. OECD har en ambulatorisk utgångspunkt, eftersom i princip samtliga ändringar utgör förtydliganden och tillägg.³¹⁸ Den förhärskande uppfattningen i doktrin är istället att ett statiskt förhållningssätt primärt bör tillämpas vid tolkning av skatteavtal. Ett ambulatoriskt förhållningssätt kan endast i undantagsfall tillämpas. Har en kommentar ändrats i sådan utsträckning att kommentaren har fått en ny innebörd, kan ändringen inte anses vara förenlig med den gemensamma partsavsikten.³¹⁹ Vidare bör ett kommentaruttalande inte tillämpas som ändrar ett redan existerande skatteavtal.³²⁰ I inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal uttrycks också ett visst stöd för att tillämpandet av ändrade kommentarer inte kan ändra innehållet i ett skatteavtal. Dock gäller det bara om det har skett en ändring av kommentaren som är en följd av att modellavtalet har ändrats.³²¹

Tillvägagångssättet som har uttryckts i doktrin för att avgöra om ett ändrat kommentaruttalande kan beaktas i tolkningsprocessen är, enligt min bedömning, att identifiera vad för slags ändring som har gjorts och om ändringen kan omfattas av Wienkonventionen.³²² Ett liknande synsätt har inte presenterats i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal. Bedömningen för när och i vilken utsträckning ändrade kommentarer kan användas är sparsamt beskrivet. Hur en ändring kategoriseras har förvisso betydelse, men i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal anges exempelvis inte när modellavtalet genom en ändring substantiellt kan skilja sig åt från ett skatteavtal. Inte heller definieras vad *changes* och *additions* innebär och om det finns situationer när sådana ändringar inte kan beaktas.³²³

I doktrin är stödet för det synsätt som OECD förespråkar, enligt min bedömning, begränsat. Det finns därmed en diskrepans mellan uttalanden i doktrin och uttalanden av OECD angående i vilken utsträckning som ett ambulatoriskt förhållningssätt är godtagbart.

5.6 Sammanfattning

Ett ambulatoriskt förhållningssätt har förekommit i Danmarks, Finlands, Norges, Tysklands och Österrikes rättspraxis. Det är dock oklart i vilken utsträckning ett ambulatoriskt förhållningssätt är godtagbart och hur förhållningssättet rättsligt kan motiveras. Domstolarna har, enligt min

³¹⁸ Se avsnitt 5.3.

³¹⁹ Se avsnitt 5.4.

³²⁰ Se avsnitt 4.2.3.

³²¹ Se avsnitt 5.3.

³²² Se avsnitten 4.2.3 och 5.4.

³²³ Jmf. Inledningen till OECD:s modellavtal, p. 35.

bedömning, gett uttryck för att det är av relevans att skatteavtalsartiklarna överensstämmer med modellavtalet när ändrade kommentarer ska beaktas.

En av fördelarna med ett ambulatoriskt förhållningssätt är exempelvis att utvecklingen av nationella och internationella regler samt tekniska produkter kan beaktas. Därmed kan tolkningsresultatet uppfylla de behov som finns när ett skatteavtal är föremål för tolkning. Vidare medför ett ambulatoriskt förhållningssätt att reformer som införs i kommentarerna kan beaktas och skatteavtal behöver inte omförhandlas. Nackdelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att enskildas framtida skattesituation inte blir förutsebar. Tolkningen riskerar dessutom att inte vara förenlig med den gemensamma partsavsikten. Parterna kunde inte, när skatteavtalet slöts, förutse samtliga ändringar av kommentarerna. Vidare är ett ambulatoriskt förhållningssätt förknippat med konstitutionella problem, eftersom CFA i praktiken riskerar att erhålla lagstiftningskompetens.

Enligt OECD utgör i princip alla ändringar förtydliganden eller tillägg och sådana ändringar bör generellt sett beaktas vid tolkning av skatteavtal. Den övervägande uppfattningen i doktrin är istället att ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna bör tillämpas, vilket är motiverat av bland annat konstitutionella skäl. Ett ambulatoriskt förhållningssätt är dock godtagbart om ändringen är ett förtydligande. En undersökning av vad för slags ändring som har gjorts av en kommentar är viktig att göra för att kunna bedöma vilket förhållningssätt som kan tillämpas.

6 Statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt i svensk rättspraxis

I detta kapitel presenteras och analyseras ett flertal rättsfall från HFD i syfte att bedöma om HFD har ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Syftet med kapitlet är även att, mot bakgrund av HFD:s praxis från år 1993 fram till år 2013, bedöma vilken utvecklingslinje som finns i svensk rättspraxis. För att knyta an till föregående kapitel jämförs hur HFD:s val av förhållningssätt överensstämmer med inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal och synen i doktrin.

6.1 Inledande kommentarer

För att bedöma vilket förhållningssätt som HFD har till ändrade kommentarer används, förutom rättsfall, olika versioner av kommentarerna. De ändrade kommentarerna som HFD beaktar kategoriseras dels utifrån OECD:s kategorisering, dels utifrån den indelning som förekommer i doktrin. Anledningen till varför de två olika kategoriseringarna beaktas är för att avgöra huruvida HFD:s förhållningssätt överensstämmer med antingen kategoriseringen som görs i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal eller kategoriseringen som finns i doktrin. För att bedöma om det är förenligt med OECD:s synsätt att tillämpa en ändrad kommentar måste det undersökas om kommentaren är en följd av att modellavtalet har ändrats. Vidare måste det undersökas om skatteavtalet ifråga substantiellt skiljer sig från det ändrade modellavtalet.³²⁴ För att bedöma om det är förenligt med synsättet i doktrin att beakta en ändrad kommentar, undersöks vilken betydelse som ändringen får för kommentartexten.³²⁵

Rättsfallen från HFD presenteras i kronologisk ordning för att underlätta förståelsen för vilken riktning som utvecklingen har tagit.

6.2 Avgöranden mellan år 1993-1999

6.2.1 RÅ 1993 ref. 91 I och II

I målet RÅ 1993 ref. 91 behandlades två fall, RÅ 1993 ref. 91 I och RÅ 1993 ref. 91 II, vilka gällde koncernbidrag mellan svenska aktiebolag som ingick i internationella koncerner. De två fallen presenteras nedan.

6.2.1.1 RÅ 1993 ref. 91 I

I RÅ 1993 ref. 91 I behandlades frågan huruvida ett koncernbidrag från ett svenskt moderbolag till ett svenskt dotterdotterbolag kunde lämnas med

³²⁴ Se avsnitt 4.1.

³²⁵ Se avsnitt 4.1.

skattemässig verkan när det fanns ett mellanliggande amerikanskt dotterbolag. Enligt 2 § 3 mom. SIL kunde ett koncernbidrag inte lämnas, eftersom det fanns ett amerikanskt företag i ägarkedjan.

I målet aktualiserades skatteavtalen mellan USA och Sverige från år 1939 om inkomstskatt och från år 1983 om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva.³²⁶ Ett förbud mot diskriminering på ägarbasis fanns endast i art. 10.3 skatteavtalet om skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva. Skatterättsnämnden ansåg att diskrimineringsregeln i art. 10 i arvs- och gåvoskatteavtalet även kunde tillämpas på inkomstskatt, eftersom enligt art. 2.3 och art. 10.4 i arvs- och gåvoskatteavtalet kunde diskrimineringsregeln tillämpas på alla slags skatter som påförts av en av avtalsparterna. Att regeln hade tagits in i ett arvs- och gåvoskatteavtal hindrade inte att regeln tillämpades på inkomstskatter. Därmed hade Skatterättsnämnden att avgöra om situationen kunde omfattas av diskrimineringsregeln. Skatterättsnämnden beaktade p. 57 i kommentaren till den motsvarande diskrimineringsregeln i art. 24 i OECD:s modellavtal från år 1977. Kommentartexten angav att regelns syfte var att försäkra att skattskyldiga som har hemvist i samma land behandlas lika. Dock ansåg Skatterättsnämnden att kommentaruttalandet inte gav ledning i frågan, men enligt p. 10 i kommentaren till art. 24 i OECD:s modellavtal från år 1977, som behandlade diskriminering på medborgarskapsbasis, uttrycktes att likabehandling skulle vara normen. Skatterättsnämnden ansåg mot bakgrund av p. 10 i kommentaren till art. 24 att diskrimineringsregeln i skatteavtalet från år 1983 kunde tillämpas och deras bedömning godtogs av HFD.

Skatteavtalet från år 1983 hade grundats på OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande kvarlåtenskap, arv och gåva som hade ersatt versionen från år 1966.³²⁷ HFD angav inte varför kommentarerna tillämpades när skatteavtalet hade OECD:s modellavtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande kvarlåtenskap, arv och gåva som förebild. En anledning kan vara att det fanns en motsvarande diskrimineringsregel i OECD:s modellavtal från år 1977.

I och med att det aktuella skatteavtalet var från år 1983 och kommentarerna som beaktades var från år 1977 hade HFD, enligt min bedömning, ett statistiskt förhållningssätt till kommentarerna.

Anledningen till varför HFD inte beaktade den senare versionen av kommentarerna från år 1992 kan vara att HFD som utgångspunkt tillämpar kommentarer som fanns när det aktuella skatteavtalet slöts. En annan anledning kan vara att det gjordes en substantiell ändring av kommentartexten år 1992. Så är dock inte fallet utan p. 10 i kommentaren till art. 24 ändrades inte mellan år 1977 och år 1992.³²⁸ Huruvida en ändring mellan år 1977 och år 1992 gjordes av p. 57 i kommentaren till art. 24 är enligt min mening utan betydelse, eftersom p. 57 inte gav någon vägledning i målet och därmed saknade relevans.

³²⁶ För avtalet från år 1939 se Kungörelse (1965:38) om tillämpning av avtal den 23 mars 1939 mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater för undvikande av dubbelbeskattning och fastställande av bestämmelser angående ömsesidig handräckning beträffande inkomst- och andra skatter. För avtalet från år 1983 se Lag (1983:914) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva.

³²⁷ Prop. 1983/84:3, s. 23.

³²⁸ OECD:s modellavtal, s. C(24)-33.

6.2.1.2 RÅ 1993 ref. 91 II

I RÅ 1993 ref. 91 II ägde det tyska företaget Z alla aktier i det schweiziska företaget Q och mer än 90 % av aktierna i det tyska företaget P. De två företagen Q och P ägde samtliga aktier i de svenska företagen X respektive Y. Frågan i målet var om de svenska företagen kunde ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan, trots att tyska företag och ett schweiziskt företag ingick i företagsgruppen. Enligt 2 § 3 mom. SIL krävdes att de berörda företagen var svenska. Därmed aktualiserades frågan om diskriminering och Skatterättsnämnden beaktade skatteavtalet mellan Tyskland och Sverige från år 1959 samt skatteavtalet mellan Schweiz och Sverige från år 1965.³²⁹ I båda skatteavtalen fanns ett förbud mot diskriminering på ägarbasis som var av samma slag som det i art. 24.5 i OECD:s modellavtal från år 1992. Skatterättsnämnden anförde att ett motsvarande förbud även fanns i det nya skatteavtalet mellan Tyskland och Sverige, som vid tiden för målets avgörande ännu inte hade trätt i kraft.³³⁰

För avdrag enligt 2 § 3 mom. SIL förutsattes att diskrimineringsförbuden i respektive skatteavtal tillämpades samtidigt. Dock fanns det enligt Skatterättsnämndens uppfattning ingen möjlighet till en sådan samtidig tillämpning, eftersom artiklarna i varje skatteavtal endast kunde tillämpas mellan de avtalsslutande länderna och inte i förhållande till ett land som inte var avtalspart. Uttalandet baserade Skatterättsnämnden på p. 54 och 55 i kommentaren till art. 24 i OECD:s modellavtal från år 1977. Därmed ansåg Skatterättsnämnden att avdrag inte fick ske, vilket även HFD ansåg.

Det tyska skatteavtalet hade grundats på rekommendationer från OECD:s föregångare OEEC om förslag på bestämmelser för att undvika dubbelbeskattning.³³¹ Skatteavtalet med Schweiz hade istället grundats på OECD:s modellavtal från år 1963.³³² Det tyska skatteavtalet från år 1959 hade ändrats efter att det trätt i kraft.³³³ Även det schweiziska skatteavtalet hade ändrats.³³⁴ Ändringarna av skatteavtalen verkade, enligt min mening, sakna relevans för målet, eftersom de inte beaktades.

Flera ändringar gjordes av kommentarerna år 1977 och de kommentaruttalanden som Skatterättsnämnden beaktade tillades år 1977.³³⁵ Mig veterligen fanns inte innehållet i p. 54 och 55 i versionen från år 1963.³³⁶ Mot bakgrund av kategoriseringen i doktrin utgör ändringarna enligt

³²⁹ För avtalet från år 1959 se Kungörelse (1960:549) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet även som beträffande vissa andra skatter. För avtalet från år 1965 se Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

³³⁰ Skatterättsnämnden hänvisade till SFS 1992:1193.

³³¹ Prop. 1959:157, s. 26. För vad OEEC var se hemsidan <http://www.oecd.org/general/historyoftheoecd.htm>.

³³² Prop. 1965:177, s. 32-33.

³³³ Se till exempel Förordning (1980:762) om ändring i kungörelsen (1960:549) om tillämpning av ett mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland den 17 april 1959 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet ävensom beträffande vissa andra skatter. Se även prop. 1978/79:78, s. 1, 5-6.

³³⁴ Se Förordning (1993:960) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Se även prop. 1991/92:115, s. 1-26.

³³⁵ OECD:s modellavtal, s. C(24)-60-C(24)-61. OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 83-84. OECD:s modellavtal 1963 års version, s. 50-52.

min bedömning substantiella ändringar, eftersom innehållet inte tidigare fanns i kommentaren till art. 24 i OECD:s modellavtal från år 1963. Det är dock inte uteslutet att innebörden av de tillagda kommentaruttalandena tidigare var underförstådd. Därmed är det inte uteslutet att ändringarna var förtydliganden.

Både p. 54 och 55 utgör kommentarer till art. 24.4 i OECD:s modellavtal från år 1977.³³⁷ Ingen ändring gjordes av art. 24.4 i OECD:s modellavtal mellan år 1963 och år 1977.³³⁸ I enlighet med den kategorisering som har förekommit i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal är ändringen, enligt min bedömning, ett förtydligande eller tillägg som kan beaktas vid tolkning av senare ingångna skatteavtal.

I och med att hänvisning gjordes till kommentaruttalanden som hade tillkommit efter det att skatteavtalen hade slutits, tillämpades enligt min bedömning ett ambulatoriskt förhållningssätt. HFD visade i målet att nya kommentaruttalanden kan tillämpas trots att skatteavtalet slöts innan OECD:s modellavtal med kommentarer fanns, eftersom det tyska skatteavtalet slöts år 1959 och OECD:s modellavtal gjordes gällande år 1963.

6.2.2 RÅ 1993 not. 677

I RÅ 1993 not. 677, som avsåg taxeringsåren 1994 och 1995, hanterades en planerad omstrukturering i en koncern. Omstruktureringarna innebar att aktier i de svenska aktiebolagen Y och Z, vilka ägdes av det svenska moderbolaget X, överfördes till det nederländska företaget X Holding B.V. som var helägt av X. Frågan i målet var om ett koncernbidrag efter omstruktureringen var avdragsgillt för givaren och skattepliktigt för mottagaren om koncernbidrag lämnades 1) mellan Y och Z, 2) från X till Y alternativt Z eller 3) från Y eller Z till X. Enligt 2 § 3 mom. SIL kunde koncernbidrag inte lämnas när ett nederländskt företag var med i ägarkedjan. Skatterättsnämnden, vars bedömning godtogs av HFD, hade att ta ställning till om det förelåg diskriminering enligt skatteavtalet mellan Nederländerna och Sverige från år 1991.³³⁹ Skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal från år 1977.³⁴⁰ I art. 26.4 i skatteavtalet fanns en diskrimineringsregel. För att tillämpa diskrimineringsregeln förutsattes att ett företag i ett avtalsslutande land kontrollerades av en eller flera personer med hemvist i ett annat avtalsslutande land. Vidare krävdes att företaget i det förstnämnda landet blev föremål för en beskattning eller därmed sammanhängande krav som var av ett annat slag eller mer omfattande beskattning, i jämförelse med ett liknande företag i samma land. I begreppet *person* inkluderades även juridiska personer. Skatterättsnämnden beaktade kommentaren till motsvarande diskrimineringsregel i OECD:s modellavtal från år 1977. I p. 57 i kommentaren till art. 24 i modellavtalet från år 1977 underströks att syftet med diskrimineringsregeln var att tillförsäkra att skattskyldiga som hade hemvist i samma land behandlades lika. Kommentartexten gav emellertid ingen

³³⁶ Jmf. OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 83-84. OECD:s modellavtal 1963 års version, s. 50-52.

³³⁷ OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 79, 83-84.

³³⁸ Jmf. OECD:s modellavtal 1977 års version, art. 24 p. 4. OECD:s modellavtal 1963 års version, art. 24 p. 4.

³³⁹ Se 1 § Lag (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

³⁴⁰ Prop. 1991/92:62, s. 43.

vägledning i frågan vad som menades med *annat slag*, vilket inte heller kommentaren från år 1963 gjorde. Dock angavs i p. 10 i kommentaren till art. 24 i OECD:s modellavtal från år 1977 att likabehandling ska vara normen. Skatterättsnämnden ansåg därför att diskriminering förelåg enligt skatteavtalet.

I och med att ett kommentaruttalande från år 1977 användes vid tolkning av ett skatteavtal från år 1991 tillämpades enligt min bedömning ett statistiskt förhållningssätt till kommentarerna. Beaktandet av kommentarer från år 1963 visade att HFD ansåg att även om det fanns en nyare version av kommentarerna, som förvisso var äldre än skatteavtalet, kunde en ännu äldre version av kommentarerna tillämpas.

Resonemanget som fördes i målet uppvisade likheter med det resonemang som fördes i RÅ 1993 ref. 91 I och målen behandlade samma kommentaruttalanden från samma år. Mot bakgrund av att ingen ändring gjordes av kommentartexten år 1992 spelade det även i detta fall ingen roll om versionen från år 1977 eller år 1992 hade använts.³⁴¹

6.2.3 RÅ 1996 ref. 84

I målet RÅ 1996 ref. 84 tolkade HFD skatteavtalet från år 1983 mellan Luxemburg och Sverige.³⁴² Ett svenskt moderbolag var ägare till fem luxemburgska fondbolag, vilka ägde var sin värdepappersfond och var enligt speciallagstiftning inte skatteskyldiga till bolagsskatt i Luxemburg. Frågan i målet var bland annat om det svenska moderbolaget skulle delägarbeskattas enligt 6 § 2 mom. SIL för fondbolagens inkomster. Moderbolaget kunde beskattas om fondbolagen inte utgjorde utländska bolag, vilket förutsatte att de inte omfattades av skatteavtalet.

HFD inledde bedömningen med att uttala att vid tolkning av skatteavtal ska den gemensamma partsavsikten fastställas genom användandet av art. 31-33 i Wienkonventionen. Tolkningen ska i första hand grundas på avtalstexten och göras i överensstämmelse med den gängse meningen av avtalets uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av avtalets ändamål och syfte. Vidare uttalade HFD att utöver de allmänna riktlinjerna som framkommer av Wienkonventionen ska hänsyn även tas till OECD:s modellavtal och de kommentarer som har utarbetats inom OECD. Om ett skatteavtal har utformats i överensstämmelse med modellavtalet finns det normalt sett fog för antagandet att avtalsparterna har avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med OECD:s rekommendationer. HFD framförde att det aktuella skatteavtalet mellan Luxemburg och Sverige hade grundats på OECD:s modellavtal³⁴³

Vid bedömningen av om fondbolagen omfattades av skatteavtalet hade HFD att ta ställning till var fondbolagen hade sin skatteavtalsrättsliga hemvist och HFD menade att det förelåg två tolkningsalternativ. Det ena alternativet innebar att det för hemvist var tillräckligt att fondbolagen hade en sådan

³⁴¹ Jmf. OECD:s modellavtal, s. C(24)-33.

³⁴² 1 § Lag (1984:174) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

³⁴³ HFD angav inte vilken version av modellavtalet som skatteavtalet hade grundats på. I propositionen till införlivandelagen angavs inte heller vilken version som åsyftades, se prop. 1983/84:18. Dock torde det vara den senaste versionen som fanns när skatteavtalet förhandlades fram som avsågs, vilket var versionen från år 1977, se avsnitt 1.1 om när olika versioner tillkom.

anknytning till Luxemburg som normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt för den kategori som fondbolagen tillhör. Enligt det andra alternativet krävdes också att fondbolagen faktiskt var underkastade en sådan beskattning och inte till följd av speciallagstiftning var befriade från bolagsskatt. För att avgöra vilket tolkningsalternativ som skulle användas inledde HFD sin bedömning med att studera lydelsen i art. 4 i skatteavtalet mot bakgrund av art. 31 i Wienkonventionen. Texten var förenlig med båda tolkningsalternativen och HFD tog därefter hänsyn till syftet och ändamålet med skatteavtalet, vilket förespråkade tolkningsalternativ två. Dock ansåg HFD att tolkningsfrågan måste ses i ett vidare perspektiv. HFD hänvisade därför till uttalanden i doktrin och till kommentarerna till OECD:s modellavtal.³⁴⁴ HFD förde en diskussion om tillämpningen av kommentaren till art. 4 i OECD:s modellavtal och ansåg att versionen av kommentaren till art. 4, som fanns när skatteavtalet slöts, inte innehöll några uttalanden som gav vägledning i det aktuella fallet. HFD uttalade vidare att senare tillkomna kommentaruttalanden hindrade att vissa så kallade genomgångsbolag erhöll skatteavtalsrättslig hemvist. Bortsett från att dessa kommentaruttalanden var yngre än skatteavtalet menade HFD att kommentarerna verkade sakna relevans för den bolagstyp som målet rörde. HFD ansåg mot bakgrund av skatteavtalets ändamål och syfte, skatteavtalets innehåll, skatterättslig litteratur och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt att det första tolkningsalternativet skulle gälla. Därmed hade fondbolagen hemvist i Luxemburg och det svenska moderbolaget kunde inte delägarbeskattas.

Sallander anser att HFD i RÅ 1996 ref. 84 hade ett försiktigt ambulatoriskt synsätt, eftersom domstolen valde att både beakta äldre och nyare kommentaruttalanden. Vidare menar Sallander att det hade varit intressant om de senare kommentaruttalandena hade varit relevanta för målet.³⁴⁵ Det som Sallander enligt min mening verkar mena med ett försiktigt ambulatoriskt synsätt är att det i alla fall inte är uteslutet att HFD kan använda kommentaruttalanden som är yngre än ett skatteavtal.

Barenfeld menar istället att HFD hade ett statiskt tillvägagångssätt i RÅ 1996 ref. 84, eftersom domstolen påpekade att kommentarerna hade tillkommit efter att skatteavtalet slöts.³⁴⁶

Domstolens prövning kan enligt min uppfattning delas in i två steg där HFD först undersökte äldre kommentarer. När vägledning inte fanns i dem beaktade HFD i det andra steget huruvida yngre kommentarer var relevanta. Därmed var utgångspunkten ett statiskt tillvägagångssätt och när resultatet fortfarande var oklart kunde istället ett ambulatoriskt tillvägagångssätt användas. Tillämpandet av ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt blev inte aktuellt, eftersom inget kommentaruttalande tillämpades. Likväl visade HFD genom att principiellt ta ställning till användandet av kommentarerna, enligt min mening, att ett ambulatoriskt förhållningssätt hade varit möjligt om kommentartexten hade varit relevant för målet. Även om HFD:s uttalande inte

³⁴⁴ HFD angav inte vilken version av modellavtalet som användes men litteraturförteckning i målet hänvisade till OECD:s modellavtal med kommentarer från år 1995.

³⁴⁵ Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSkT, 2010:2, s. 188.

³⁴⁶ Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, 2005, s. 58.

hade betydelse för målets utgång var det ändå tydligt och kan därmed ha ett lika högt prejudikatvärde som de andra rättsfallen i avsnitten 6.2 och 6.3.³⁴⁷

6.2.4 Utvecklingslinje mellan år 1993-1999

Under år 1993 varierade HFD:s förhållningssätt till kommentarerna. I RÅ 1993 ref. 91 I tillämpades ett statiskt förhållningssätt, liksom i RÅ 1993 not. 677, men i RÅ 1993 ref. 91 II hade HFD istället ett ambulatoriskt förhållningssätt. Anledningen till varför HFD tillämpade olika förhållningssätt i målen angavs inte. En orsak till varför ett ambulatoriskt förhållningssätt tillämpades i RÅ 1993 ref. 91 II kan vara att HFD först beaktade äldre kommentarer, men att de inte var relevanta och därför beaktades nyare kommentarer.

I det senare målet RÅ 1996 ref. 84 gav HFD uttryck för att ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna inte är uteslutet. HFD inledde med att beakta kommentaruttalanden som fanns när skatteavtalet slöts och när de inte hade relevans valde HFD att undersöka om ändrade kommentarer kunde ge vägledning.

HFD var mellan år 1993-1999 inte konsekvent beträffande valet av förhållningssätt, men visade att ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna var möjligt. I vilken utsträckning som ett sådant förhållningssätt kan användas framfördes dock inte av HFD.

6.3 Avgöranden mellan år 2000-2013

6.3.1 RÅ 2001 ref. 38

I RÅ 2001 ref. 38 behandlades art. 13 i skatteavtalet mellan Belgien och Sverige från år 1965. Skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal från år 1963.³⁴⁸ Vissa ändringar av skatteavtalet hade införts innan målet avgjordes, men ändringarna verkade sakna relevans för målet eftersom de inte beaktades.³⁴⁹

Frågorna i målet var om beskattning kunde ske i Sverige när en svensk person med hemvist i Belgien hade avyttrat skogsfastigheter i Sverige och om skogsfastigheterna hade utgjort ett fast driftställe för ett företag i Belgien.

Enligt art. 13 i skatteavtalet fick vinst beskattas i Sverige förutsatt att avyttringen av fastigheterna kunde hänföras till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe som ett företag i ett av de avtalsslutande länderna ägde i det andra avtalsslutande landet.

HFD anförde att begreppet *fast driftställe* var övergripande definierat i art. 5 § 1 samt art. 5 § 2 i skatteavtalet och hade en motsvarighet i OECD:s modellavtal från år 1992. För att ett fast driftställe skulle finnas krävdes att ägaren, till följd av sin verksamhet, var att betrakta som ett företag och att

³⁴⁷ HFD:s uttalande kan sägas ha karaktär av obiter dicta, eftersom uttalandet saknade betydelse för målets utgång. För vad obiter dicta är och vilken koppling det finns mellan tydlighet och prejudikatvärde se Hilling, HFD:s Peru-domar, SN, 2012, s. 590.

³⁴⁸ Prop. 1967:132, s. 79, 87.

³⁴⁹ Jmf. SFS 1977:359, se även prop. 1967:132, s. 79.

verksamheten i företaget hade en anknytning till fastigheten. Enligt art. 5 § 1 i skatteavtalet var anknytningskravet *stadigvarande affärsordning (fixed place of business)*.³⁵⁰ Begreppet *stadigvarande affärsordning* preciserades genom exempel i art. 5 § 2. Av art. 5 § 2.f) framgick att företag har ett fast driftställe på en skogsfastighet om skogsbruk bedrivs där. Detta gällde oberoende av om företaget hade några av de anordningar som föregående hade exemplifierats i art. 5 § 2 såsom företagsledning, filial, kontor med mera, vilket HFD menade framgick av p. 4 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal. Beträffande om ett företag fanns i Sverige menade HFD mot bakgrund av de skötselavtal som personen hade träffat att personen utgjorde ett företag. Realisationsvinsten kunde därmed beskattas i Sverige.

Kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 1992 överensstämmer inte med versionen från år 1963, som fanns när skatteavtalet slöts mellan Belgien och Sverige. År 1977 ersattes p. 4 i kommentaren till art. 5 av en ny lydelse.³⁵¹ Det som ändrades var bland annat att begreppet *place of business* specificerades och definierades. Tidigare hade det inte funnits en definition av begreppet.³⁵² Mot bakgrund av den kategorisering som har gjorts i doktrin utgjorde ändringen av kommentaren, enligt min mening, en substantiell ändring, eftersom det tidigare saknades en definition och kommentaren fick därmed en ny innebörd. Det är dock inte uteslutet att ändringen även kan kategoriseras som ett förtydligande. Det kan hävdas att betydelsen av kommentaren inte ändrades genom att begreppet *place of business* definierades, utan att innebörden redan fanns och att begreppet endast förtydligades.

Den punkt i kommentaren som HFD hänvisade till är kommentar till art. 5.1 i OECD:s modellavtal från år 1992.³⁵³ Artikeln ändrades år 1977 och ändringen innebar att orden *in which the business of the enterprise* i art. 5.1. i OECD:s modellavtal från år 1963 ersattes med orden *through which the business of an enterprise*.³⁵⁴ I och med att kommentartexten och modellavtalet ändrades samma år får det enligt min mening antas att kommentaren ändrades till följd av att modellavtalet ändrades. I inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal finns det, som ovan har nämnts, inte uttryckt vad som menas med att en ändring av modellavtalet innebär att det substantiellt skiljer sig åt från det aktuella skatteavtalet.³⁵⁵ Dock är det enligt min mening tveksamt om OECD skulle anse att ändringen som gjordes av art. 5.1 i OECD:s modellavtal från år 1977 innebar att det substantiellt skulle skilja sig från skatteavtalet ifråga. Därmed är det inte uteslutet att ändringen av kommentaren kan beaktas enligt OECD.

Ramber har framfört att HFD tillämpade ett ambulatoriskt förhållningssätt, eftersom HFD beaktade ett kommentaruttalande som var yngre än

³⁵⁰ Min översättning som baseras på en jämförelse mellan art. 5 i skatteavtalet och art. 5 i OECD:s modellavtal från år 1992.

³⁵¹ OECD:s modellavtal, s. C(5)-48. OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 11. OECD:s modellavtal 1963 års version, kommentaren till art. 5. För när skatteavtalet är från se RÅ 2001 ref. 38.

³⁵² Jmf. OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 11 med OECD:s modellavtal 1963 års version, s. 7-12.

³⁵³ OECD:s modellavtal, s. C(5)-1-C(5)-2.

³⁵⁴ OECD:s modellavtal, s. M-17.

³⁵⁵ Se avsnitt 5.5.

skatteavtalet.³⁵⁶ Denna uppfattning delar jag, HFD använde enligt min bedömning ett tydligt ambulatoriskt förhållningssätt.

6.3.2 RÅ 2008 ref. 30

Rättsfallet RÅ 2008 ref. 30 rörde det svenska aktiebolaget X AB som ägdes av X Malta Ltd, vilket var ett maltesiskt bolag. X AB ägde 65 % av andelarna i det brittiska bolaget Z Ltd. och samtliga aktier i Y AB. X AB avsåg att omorganisera verksamheten, vilket innebar att X AB efter omorganisationen inte skulle ha ett fast driftställe i Sverige. Vidare skulle X AB ha skatteavtalsrättslig hemvist i Malta enligt maltesisk rätt. En av frågorna i målet var om den skatteavtalsrättsliga hemvisten var på Malta.

Skatterättsnämndens bedömning, vilken godtogs av HFD, var att hemvist fanns både i Sverige och på Malta enligt art. 4 i skatteavtalet mellan Malta och Sverige från år 1995.³⁵⁷ Det blev därmed av betydelse att avgöra var bolagets verkliga ledning fanns enligt art. 4.3 i skatteavtalet, som hade en motsvarighet i OECD:s modellavtal.³⁵⁸ Skatterättsnämnden beaktade kommentarerna till OECD:s modellavtal och framförde att enligt kommentartexten avsågs med verklig ledning den plats där bolaget faktiskt leds. Mot bakgrund av att samtliga ledningsfunktioner utövades från Malta ansåg Skatterättsnämnden att bolaget hade skatteavtalsrättslig hemvist på Malta.

Skatterättsnämnden hänvisade inte till en särskild punkt i kommentarerna, men enligt min uppfattning var det troligen p. 22 och p. 24 i kommentaren till art. 4 i OECD:s modellavtal från år 2000 eller senare som avsågs. Efter år 2000 fick nämligen delar av kommentartexten till art. 4 det innehåll som Skatterättsnämnden beaktade.³⁵⁹ När ett företag har hemvist i de båda avtalsslutande länderna ska det avgörande kriteriet, för att avgöra var hemvist finns, enligt p. 22 i kommentaren till art. 4 vara var företaget har sin verkliga ledning.³⁶⁰ Enligt p. 24 i kommentaren till art. 4 bestäms den verkliga ledningen bland annat utifrån var för verksamheten viktiga beslut fattas. Under den tid som skatteavtalet mellan Malta och Sverige har funnits har p. 22 inte ändrats, medan p. 24 ändrades år 2000 och även år 2008.³⁶¹ Ändringen år 2008 kan domstolen inte ha tagit hänsyn till eftersom kommentaren började gälla den 17 juli år 2008 och målet avgjordes den 24 april år 2008.³⁶² Därmed är det troligen ändringen från år 2000 som beaktades. Det som ändrades år 2000 i p. 24 till kommentaren i art. 4 i OECD:s modellavtal från år 1977 var att kriterier ställdes upp för vad som kan utgöra *place of effective management* och begreppet fick därmed en definition.³⁶³ Genom att definiera begreppet kan

³⁵⁶ Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSKT, 2012:5, s. 510.

³⁵⁷ RÅ 2008 ref. 30. För vilket år som skatteavtalet är från se 1 § Lag (1995:1504) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malta.

³⁵⁸ Skatterättsnämnden hänvisade inte till en särskild version av OECD:s modellavtal med kommentarer.

³⁵⁹ OECD:s modellavtal, s. C(4)-19-C(4)-20.

³⁶⁰ OECD:s modellavtal 1992 års version, s. 64.

³⁶¹ OECD:s modellavtal, s. C(4)-19-C(4)-20.

³⁶² För när målet avgjordes se RÅ 2008 ref. 30. För när ändringar infördes se OECD:s modellavtal, s. C(4)-8.

³⁶³ OECD:s modellavtal, s. C(4)-20. OECD:s modellavtal 1977 års version, s. 9.

ändringen, mot bakgrund av kategoriseringen i doktrin enligt min bedömning utgöra en substantiell ändring, eftersom kommentarens innebörd ändrades. En definition skulle kunna innebära att kommentaren omfattar nya situationer i jämförelse med tidigare. Det ska dock påpekas att det inte är uteslutet att ändringen även skulle kunna kategoriseras som ett förtydligande. Ändringen kan sägas ha utökat den äldre kommentartexten och ändrade inte textens betydelse.

Sedan år 1963 har p. 24 varit kommentar till art. 4.3 i OECD:s modellavtal och artikeln ändrades i september år 1995 genom att ordet *only* lades till.³⁶⁴ Ändringen av kommentartexten gjordes år 2000, vilket torde innebära att ändringen inte hade en korrelation med ändringen av modellavtalet från år 1995. Därmed utgjorde ändringen mot bakgrund av OECD:s synsätt, enligt min bedömning, ett förtydligande alternativt ett tillägg som kan beaktas.

I och med att domstolen beaktade ett kommentaruttalande som tillkommit efter att skatteavtalet slutits var förhållningssättet, enligt min mening, ambulatoriskt.

En annan aspekt av målet är att Malta inte var medlem i OECD när målet avgjordes.³⁶⁵ HFD verkade inte ta hänsyn till att Malta inte var medlem, vilket enligt min mening är märkligt, eftersom det i doktrin är en kontroversiell fråga om kommentarer som inte har ändrats över huvud taget kan beaktas vid tolkning av ett skatteavtal när den ena parten inte är medlem i OECD.³⁶⁶ Det kan enligt min uppfattning inte antas att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att använda ändrade kommentarer när den ena avtalsparten inte är medlem i OECD. Dock är HFD inte ensam om att använda ändrade kommentarer när den andra avtalsparten inte är medlem i OECD, utan det har även förekommit i Finland, Norge och Tyskland.³⁶⁷

6.3.3 RÅ 2009 ref. 91

En av frågorna i målet RÅ 2009 ref. 91 var om en bostad till en svensk person, som ägde och fattade placeringsbeslut i ett norskt bolag, utgjorde ett fast driftställe enligt det nordiska skatteavtalet från år 1996.³⁶⁸ Det nordiska skatteavtalet hade ändrats sedan det slöts, men ändringarna hade enligt Ramber inte relevans för målet.³⁶⁹

Om rörelse bedrevs från ett fast driftställe i Sverige kunde beskattning enligt art. 13.3 i skatteavtalet ske i Sverige. För att ett fast driftställe skulle finnas krävdes enligt art. 5.1 i skatteavtalet att affärsverksamhet bedrevs från en stadigvarande plats, vilket överensstämde med art. 5 i OECD:s modellavtal från år 2008. Uttrycket *affärsverksamhet* anknöt till beskattning av inkomst av rörelse i art. 7 i skatteavtalet. På ett motsvarande vis angavs begreppet *rörelsetillgångar* i art. 13.3 i skatteavtalet. Begreppet *affärsverksamhet* och *rörelse* var inte definierat i skatteavtalet och därför användes svensk intern rätt

³⁶⁴ OECD:s modellavtal, s. M-15, C(4)-8.

³⁶⁵ <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

³⁶⁶ Se avsnitt 3.3.

³⁶⁷ Se avsnitt 5.1.2-5.1.4.

³⁶⁸ För vilket år som skatteavtalet är från se 1 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

³⁶⁹ Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSKT, 2012:5, s. 511.

i enlighet med art. 3.2 i skatteavtalet. HFD konstaterade att verksamheten som bedrevs kunde betraktas som affärsverksamhet och rörelse enligt art. 5 respektive art. 7 i skatteavtalet. Därefter tog HFD ställning till om verksamheten bedrevs från en stadigvarande plats i Sverige enligt art. 5 i skatteavtalet. HFD beaktade p. 4 och p. 4.1 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 2008. För att en verksamhet skulle anses vara bedriven från en stadigvarande plats räckte det enligt kommentartexten med att företaget ifråga hade ett särskilt utrymme som rent faktiskt stod till företagets förfogande och användes i verksamheten. Det krävdes inte att företaget hade en formell juridisk rätt att använda utrymmet. HFD nådde slutsatsen att bostaden utgjorde ett fast driftställe och beskattning kunde ske i Sverige.

År 1977 fick p. 4 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 2008 sitt nuvarande innehåll.³⁷⁰ År 2003 lades p. 4.1 till i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 2008 och innebar att det inte var nödvändigt att ett företag hade en formell juridisk rätt att använda de aktuella lokalerna, det var tillräckligt att de stod till företagets förfogande.³⁷¹ Ändringen av p. 4.1 i kommentaren till art. 5 torde, vid beaktande av kategoriseringen i doktrin, vara en substantiell ändring, eftersom tillägget enligt min bedömning ändrade kommentarens innebörd. Det är emellertid inte uteslutet att andemeningen i tillägget fanns redan när skatteavtalet slöts och att det därmed är förenligt med den gemensamma partsavsikten att beakta tillägget.

Ändringen som gjordes av p. 4.1 i kommentaren, som är kommentar till art. 5.1 i OECD:s modellavtal från år 2008, är inte en följd av att modellavtalet ändrades, eftersom den senaste ändringen av art. 5.1 i OECD:s modellavtal gjordes år 1977.³⁷² Det är därmed, enligt min bedömning, förenligt med OECD:s synsätt att tillämpa det ändrade kommentaruttalandet.

Ramber anser att i och med att HFD valde att tolka skatteavtalet enligt kommentarerna till OECD:s modellavtal från år 2008 tillämpade HFD ett ambulatoriskt förhållningssätt. Om HFD istället skulle ha tillämpat ett statiskt förhållningssätt hade kommentarerna från år 2008 saknat relevans som rättskälla.³⁷³ I likhet med Ramber är det min uppfattning att HFD tillämpade ett ambulatoriskt förhållningssätt i rättsfallet.

6.3.4 HFD 2011 not. 59

I målet HFD 2011 not. 59 tolkade HFD skatteavtalet mellan Sverige och Kina från år 1986 i vilket vissa ändringar gjordes år 2000 genom ett tilläggsprotokoll.³⁷⁴

Omständigheterna i målet var att en fysisk person med hemvist i Sverige hade flyttat till Kina. Enligt skatteavtalet hade personen hemvist i Kina och frågan var om personen kunde beskattas i Sverige för den vinst som

³⁷⁰ OECD:s modellavtal, s. C(5)-48.

³⁷¹ OECD:s modellavtal, s. C(5)-48.

³⁷² OECD:s modellavtal, s. M-17, C(5)-1-C(5)-2. OECD:s modellavtal 2008 års version, s. 47-48.

³⁷³ Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkT, 2012:5, s. 511.

³⁷⁴ För vilket år som skatteavtalet är från se 1 § Lag (1986:1027) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Folkrepubliken Kina. För vilka ändringar som gjordes se prop. 1999/2000:62 och SFS 2000:211.

uppkommit vid en aktieavyttring. Därmed aktualiserades frågan om vilken av punkterna i art. 13 i skatteavtalet som kunde tillämpas. I art. 13.4 och art. 13.5 i skatteavtalet reglerades, precis som i art. 13.4 i OECD:s modellavtal,³⁷⁵ vinst till följd av överlåtelse av vissa slags aktier. I art. 13.6 i skatteavtalet, som motsvarades av art. 13.5 i OECD:s modellavtal, omfattades istället vinst till följd av överlåtelse av annan egendom än sådan som hade nämnts i tidigare punkter och källstaten fick beskatta denna inkomst. Hänvisningen till *annan egendom* i skatteavtalet var principiellt densamma som i modellavtalet. I kommentaren till art. 13.5 i OECD:s modellavtal angavs att annan egendom bland annat kunde utgöra aktier, förutom de slags aktier som nämdes i art. 13.4. Skatterättsnämnden anförde att hänvisningen till p. 4 tillkom år 2003, i övrigt hade kommentaren till art. 13.5 haft samma ordalydelse sedan år 1977.³⁷⁶ Slutligen konstaterade Skatterättsnämnden att avtalstexten och sammanhanget i skatteavtalet med Kina i övrigt gav stöd för att uttrycket *annan egendom* i art. 13.6 i skatteavtalet omfattade aktierna och att beskattning därmed kunde ske i Sverige. En sådan tolkning menade Skatterättsnämnden överensstämde med utformningen samt innebörden av motsvarande bestämmelse i modellavtalet. HFD gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

De ändringar av skatteavtalet som infördes genom tilläggsprotokollet år 2000 beaktades inte i målet, vilket troligen berodde på att i art. 13 i skatteavtalet från år 1986 var det endast p. 3 som ändrades.³⁷⁷

Det är oklart vilken version av kommentarerna som beaktades i rättsfallet. I och med att Skatterättsnämnden anförde att kommentartexten som tillämpades hade ändrats år 2003 bör en version ha använts som var från år 2003 eller senare. Det är vidare oklart vilken punkt i kommentaren som åsyftades. Troligen var det p. 30 i kommentaren till art. 13.5 i OECD:s modellavtal från år 2003, eftersom denna punkt enligt min bedömning uttrycker det som Skatterättsnämnden framförde.³⁷⁸ Vad för slags ändring som gjordes år 2003 går enligt min mening inte att avgöra genom att endast undersöka det aktuella kommentaruttalandet. Hänsyn måste tas till om p. 4, som den aktuella kommentartexten hänvisar till, har ändrats. Flera ändringar gjordes av kommentaren till art. 13.4 i OECD:s modellavtal efter att skatteavtalet mellan Kina och Sverige slöts.³⁷⁹ Exempelvis lades nya kommentaruttalanden till som inte tidigare fanns.³⁸⁰ Därmed kan användandet av p. 30 i kommentaren till art. 5 i OECD:s modellavtal från år 2003 medföra att substantiella ändringar beaktas. Det är enligt min mening oklart hur ändringen av p. 30 i kommentaren kan kategoriseras mot bakgrund av indelningen som har förekommit i doktrin. Dock är det enligt min mening inte uteslutet att ändringen medförde att betydelsen av kommentartexten ändrades och utgjorde en substantiell ändring.

³⁷⁵ I målet angavs inte vilken version av OECD:s modellavtal med kommentarer som tillämpades.

³⁷⁶ Jmf. OECD:s modellavtal, s. C(13)-12, C(13)-27.

³⁷⁷ Jmf. Lag (1986:1027) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Folkrepubliken Kina. Prop. 1999/2000:62, s. 25.

³⁷⁸ Jmf. OECD:s modellavtal, s. C(13)-12.

³⁷⁹ Se till exempel OECD:s modellavtal, s. C(13)-26.

³⁸⁰ Se till exempel OECD:s modellavtal, s. C(13)-26-C(13)-27.

År 2003 ändrades art. 13.4 i OECD:s modellavtal genom att artikeln numrerades om till art. 13.5 och en hänvisning gjordes till en ny art. 13.4.³⁸¹ Ändringen av modellavtalet och kommentartexten gjordes samma år och var av samma karaktär, det vill säga de innebar båda att en ny hänvisning lades till. Ändringen av kommentaren var enligt min bedömning sannolikt en följd av att modellavtalet ändrades. Det är oklart om en omnumrering och en ny hänvisning i modellavtalet enligt OECD innebar att skatteavtalet mellan Kina och Sverige i sak kom att skilja sig åt från modellavtalet.³⁸² Troligen behövdes en mer omfattande ändring. Enligt min bedömning innebar ändringen inte att modellavtalet substantiellt ändrades. Liksom Skatterättsnämnden anser jag att art. 13.4, art. 13.5 och art. 13.6 i skatteavtalet till stor del överensstämde med art. 13.4 och art. 13.5 i OECD:s modellavtal från år 2003. Artiklarna i skatteavtalet och i OECD:s modellavtal var inte identiska. Dock behandlade artiklarna på ett likartat vis vinst på grund av överlåtelse av aktier och vinst på grund av överlåtelse av annan egendom. Dessutom innehöll art. 13.6 i skatteavtalet och art. 13.5 i modellavtalet likartade hänvisningar till föregående punkter.³⁸³

I och med att kommentarer beaktades som var yngre än skatteavtalet ifråga tillämpades enligt min bedömning ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Liksom Malta var Kina inte heller medlem i OECD när målet avgjordes.³⁸⁴ Hänsyn till att den ena avtalsparten inte var medlem i OECD togs dock inte heller i HFD 2011 not. 59.

6.3.5 HFD 2011 not. 99

Målet HFD 2011 not. 99 gällde skatteavtalet mellan Sverige och USA. Frågan var om diskrimineringsförbudet i skatteavtalet var uppfyllt så företaget X AB kunde få avdrag för ett koncernbidrag som hade lämnats till ett fast driftställe i Sverige. X AB ägdes av ett amerikanskt företag genom det amerikanska bolagets fasta driftställe i Sverige. Frågan aktualiserades mot bakgrund av 35 kap. IL där det krävdes att både givaren och mottagaren var svenska företag för att avdrag skulle kunna medges.

Skatteavtalet mellan USA och Sverige var från år 1994.³⁸⁵ HFD beaktade dock den aktuella lydelsen från år 2005.³⁸⁶ Artiklarna som beaktades i målet var art. 24.1 (medborgarskapsregeln) och 24.2 (filialregeln) i skatteavtalet, samt art. 24.1 (medborgarskapsregeln) och 24.3 (filialregeln) i OECD:s modellavtal.³⁸⁷ HFD inledde med att göra en prövning av medborgarskapsregeln. En tillämpning av medborgarskapsregeln på ett amerikanskt företag förutsatte att företaget i Sverige behandlades på ett annat sätt än ett svenskt jämförelseföretag. Vidare krävdes att den avvikande

³⁸¹ OECD:s modellavtal, s. M-36-M-37.

³⁸² Jmf. Prop. 1986/87:17, s. 25. OECD:s modellavtal, s. M-36.

³⁸³ Jmf. art. 13.4, art. 13.5 och art. 13.6 i skatteavtalet med art. 13.4 och art. 13.5 i OECD:s modellavtal 2003 års version.

³⁸⁴ <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

³⁸⁵ 1 § Lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater.

³⁸⁶ HFD 2011 not. 99. För vilka ändringar som gjordes se prop. 2005/06:15 och SFS 2005:1088.

³⁸⁷ I målet angavs inte vilken version av OECD:s modellavtal med kommentarer som avsågs.

behandlingen berodde på att företaget inte var svenskt. HFD uttalade att medborgarskapsregeln inte var tillämplig, eftersom det krävdes att båda företagen hade hemvist i samma land för att en jämförelse skulle kunna göras. HFD undersökte istället om filialregeln kunde tillämpas. För att tillämpa filialregeln förutsattes att beskattningen av det fasta driftstället var mindre fördelaktig än beskattningen av ett jämförelseföretag som var svenskt. HFD hänvisade till kommentarerna till OECD:s modellavtal och angav att vid bedömningen skulle endast det fasta driftställets egna verksamhet beaktas. HFD ifrågasatte om diskriminering förelåg och ansåg att en prövning inte skulle grundas på de förutsättningar om diskriminering som bolaget hade lämnat. Därmed avvisade domstolen ansökan om avdrag.

HFD angav inte vilken version av kommentarerna eller vilket kommentaruttalande som avsågs. Dahlberg har framfört att det troligen var p. 41 i kommentaren till art. 24.3 i OECD:s modellavtal som HFD hänvisade till. Det är p. 41 i kommentaren som anger att regeln om likabehandling endast gäller för beskattning av det fasta driftställets egna verksamhet.³⁸⁸ År 2008 ersattes innehållet i p. 41 i kommentaren till art. 24.3 i OECD:s modellavtal med ett nytt kommentaruttalande som innebar att endast det fasta driftställets egna verksamhet skulle beaktas.³⁸⁹ Mig veterligen fanns inte kommentaruttalandet tidigare.³⁹⁰ Därmed tillämpades en version av OECD:s modellavtal med kommentarer som tillkommit år 2008 eller senare. Mot bakgrund av indelningen i doktrin utgjorde ändringen enligt min bedömning en substantiell ändring, eftersom ny information om hur art. 24.3 skulle tolkas lades till och kommentarens innebörd ändrades. Ändringen skulle dock kunna betraktas som ett förtydligande, eftersom det kan anses att kommentartexten endast fick en mer precis formulering.

Beträffande art. 24.3 i OECD:s modellavtal har bestämmelsen inte ändrats sedan skatteavtalet slöts mellan USA och Sverige.³⁹¹ Det är därmed förenligt med OECD:s synsätt att tillämpa den ändrade kommentartexten.

I och med att p. 41 i kommentaren till art. 24.3 i OECD:s modellavtal fick sitt nuvarande innehåll år 2008 kan HFD inte ha tillämpat den version av kommentarerna som förelåg när skatteavtalet slöts. Därmed hade HFD ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Trots att HFD avvisade ansökan är målet ändå relevant för denna uppsats, eftersom HFD beaktade ett ändrat kommentaruttalande och gav därmed uttryck för vilken betydelse som ändrade kommentarer ska tillmätas.

6.3.6 HFD 2012 ref. 18

I målet HFD 2012 ref. 18 behandlades det nordiska skatteavtalet från år 1996, vilket hade ändrats sedan det slöts.³⁹² Omständigheterna i målet var att en svensk person hade utfört arbete i Finland. Personen var obegränsat

³⁸⁸ Dahlberg, A13 Internationell skatterätt, SN, 2012, s. 368-369.

³⁸⁹ OECD:s modellavtal s. C(24)-44-C(24)-45. OECD:s modellavtal 2008 års version, s. 169.

³⁹⁰ Jmf. OECD:s modellavtal s. C(24)-44-C(24)-45. OECD:s modellavtal 2008 års version, s. 169. OECD:s modellavtal 2005 års version, kommentaren till art. 24.

³⁹¹ OECD:s modellavtal, s. M-57, C(24)-10-C(24)-13.

³⁹² För vilket år som skatteavtalet är från se 1 § Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. För vilka ändringar som gjordes se till exempel prop. 2007/08:146.

skattskyldig i Sverige och hade enligt det nordiska skatteavtalet hemvist i Sverige. Enligt art. 15 i skatteavtalet kunde lön som en person, med hemvist i ett avtalsslutande land, uppburit till följd av anställning beskattas i detta land, om inte arbetet hade utförts i ett annat avtalsslutande land. Hade arbete utförts i ett annat land fick den ersättning som hade uppburits där även beskattas i landet.

Frågan i målet var om personen hade utfört arbete i Finland även de dagar när han inte fysiskt hade vistats där. Domstolen hade därför att ta ställning till om begreppet *utförs* i art. 15.1 i det nordiska skatteavtalet innehöll ett krav på fysisk närvaro. I avgörandet framhöll HFD, med hänvisning till RÅ 1996 ref. 84, att om ett skatteavtal eller en avtalsartikel har utformats i överensstämmelse med OECD:s modellavtal³⁹³ finns det normalt fog för att anta att avtalsparterna avsåg att uppnå ett resultat som är i överensstämmelse med OECD:s rekommendationer. Mot bakgrund av prop. 1996/97:44 anförde HFD att skatteavtalet hade utarbetats med OECD:s modellavtal som förebild. HFD tillämpade kommentaren till art. 15 OECD:s modellavtal där det uppställdes ett krav på fysisk närvaro för att arbete skulle anses ha utövats i ett annat land än i hemvistlandet. HFD uttalade att den tolkning som gjordes i kommentaren stod i god överensstämmelse med avtalsartikelns ordalydelse.

Ändringarna av skatteavtalet beaktades inte av HFD, vilket kan bero på att skatteavtalet inte i relevant avseende hade ändrats sedan det slöts.³⁹⁴ Om ändringarna hade haft betydelse hade HFD troligen angett det.

HFD angav inte vilken version av kommentaren till art. 15 som tillämpades. Inte heller angav HFD vilket kommentaruttalande som avsågs. Enligt min bedömning borde det vara p.1 i kommentaren till art. 15 i OECD:s modellavtal från år 1997 eller senare som tillämpades, eftersom det var detta kommentaruttalande som HFD citerade i domskälen.³⁹⁵ Dock angavs endast p. 5 i kommentaren till art. 15 i OECD:s modellavtal i litteraturförteckningen till rättsfallet. Varför inte p. 1 också angavs är enligt min mening oklart. Det ska dock inte läggas någon avsevärd vikt vid litteraturförteckningen, eftersom det är föredragande som upprättar den. Istället bör utgångspunkten för tolkning av rättsfallet vara det materiella innehållet.

Begreppet *utförs* fick sin nuvarande definition år 1997, då infördes att arbete utförs där arbetstagaren fysiskt är närvarande.³⁹⁶ Tidigare angavs endast att beskattning får ske i det land där arbete utförs. Därmed är det nordiska skatteavtalet inte baserat på den version av kommentarerna som HFD tillämpade i målet.³⁹⁷

HFD diskuterade inte vad det var för slags ändring av kommentaren, men mot bakgrund av kategoriseringen i doktrin utgjorde ändringen, enligt min bedömning, en substantiell ändring. Kommentartexten torde omfatta andra situationer än tidigare. Det är dock inte uteslutet att det innan ändringen var underförstått att begreppet *utförs* innehöll ett krav på fysisk närvaro och att kommentartexten därför endast förtydligades.

³⁹³ I målet angavs inte vilken version av OECD:s modellavtal med kommentarer som tillämpades.

³⁹⁴ Jmf. prop. 2007/08:146, s. 18.

³⁹⁵ OECD:s modellavtal, s. C(15)-1.

³⁹⁶ OECD:s modellavtal, s. C(15)-23-C(15)-24.

³⁹⁷ Lindberg, HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet, SN, 2012, s. 629.

Kommentartexten i p. 1 är kommentar till art. 15.1 i modellavtalet som har varit oförändrad sedan den antogs år 1963.³⁹⁸ I enlighet med OECD:s synsätt är det enligt min bedömning tillåtet att beakta den aktuella ändringen av kommentaren.

I målet hade HFD enligt min mening ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna, eftersom ett kommentaruttalande som var yngre än skatteavtalet tillämpades. I och med att HFD betonade vikten av avtalstexten kan domstolen ha använt en objektiv tolkningsmetod. Det är emellertid inte uteslutet att HFD även tog hänsyn till sammanhanget samt ändamålet och syftet, varför HFD också använde en systematisk och teleologisk tolkningsmetod.

6.3.7 HFD 2013 ref. 23

Fallet HFD 2013 ref. 23 rörde tolkning av skatteavtalet mellan Sverige och Kina från år 1986.³⁹⁹ Skatteavtalet ändrades år 2000 genom ett tilläggsprotokoll.⁴⁰⁰ Ändringarna verkade, enligt min mening, sakna relevans för målet, eftersom HFD inte beaktade dem.

Omständigheterna i målet var att en svensk person var anställd inom X-koncernen och hade erbjudits ett tidsbegränsat uppdrag i Kina under åren 2013-2014. Under vistelsen skulle personen vara obegränsat skattskyldig i Sverige. X-koncernen skulle göra avsättningar till en vinstandelsfond som skulle vara hänförlig till den tid som personen arbetat i Kina och beskattning skulle komma att ske i Kina. Utbetalning till personen skulle sedan göras när vederbörande fyllt 60 år och beskattas i Sverige.

En av frågorna som HFD hade att ta ställning till var om avräkning av skatten i Kina kunde göras när beskattning för utdelning senare skedde i Sverige. HFD ansåg att kommentarerna till OECD:s modellavtal⁴⁰¹ kunde tillämpas i tolkningsprocessen, eftersom skatteavtalet var utformat i nära överensstämmelse med OECD:s modellavtal.⁴⁰² HFD prövade om avräkning kunde ske enligt skatteavtalet, vilket förutsatte att både Kina och Sverige fick beskatta samma inkomst. HFD uttalade att den aktuella fördelningsartikeln var art. 15 i skatteavtalet. Kina hade enligt art. 15 i skatteavtalet rätt att beskatta avsättningen och Sverige hade rätt att beskatta utbetalningen. Vid beaktande av avräkningsregeln i art. 23.2.a i skatteavtalet framförde HFD att fallet komplicerades av att personen både hade skatteavtalsrättslighemvist i Sverige och Kina fast vid olika tidpunkter. Dock ansåg HFD att trots att inkomsten avsåg arbete som hade utförts i Kina hindrade detta inte att avräkning kunde medges för personen, vilket HFD konstaterade mot bakgrund av p. 4.1 och p. 4.2 i kommentaren till art. 23 i OECD:s modellavtal. Vidare ansåg HFD, i enlighet med p. 32.8 i kommentaren till art. 23 i OECD:s modellavtal, att rätten till avräkning inte heller påverkades av att beskattning hade skett i Kina ett tidigare beskattningsår. Därmed hade personen rätt till avräkning vid

³⁹⁸ OECD:s modellavtal, s. M-39.

³⁹⁹ För vilket år som skatteavtalet är från se 1 § Lag (1986:1027) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Folkrepubliken Kina.

⁴⁰⁰ För vilka ändringar som gjordes se prop. 1999/2000:62 och SFS 2000:211.

⁴⁰¹ I målet angavs inte vilken version av OECD:s modellavtal med kommentarer som avsågs.

⁴⁰² HFD hänvisade till prop. 1986/87:17, s. 33.

tidpunkten för utdelningsbeskattning av den skatt som tidigare hade erlagts i Kina.

I rättsfallet angav HFD inte vilken version av kommentarerna som avsågs. År 2005 lades p. 4.1, p. 4.2 och p. 32.8 till i kommentaren till art. 23 i OECD:s modellavtal efter utformandet av rapporten *The 2005 Update to the Model Tax Convention*.⁴⁰³ De nya kommentaruttalandena fanns inte i en tidigare version av OECD:s modellavtal med kommentarer.⁴⁰⁴ Därmed använde HFD enligt min bedömning en version av modellavtalet med kommentarer som var från år 2005 eller senare.

I rapporten från år 2005 användes ordet *add* för punkterna 4.1, 4.2 och 32.8.⁴⁰⁵ Enligt min mening kan *add* i det här fallet översättas med *tillägg*, vilket innebär att OECD menar att ändringarna kan beaktas vid tolkning av skatteavtal som har ingåtts innan ändringen infördes. Beträffande art. 23 A eller art. 23 B i modellavtalet ändrades de år 1977 och år 2000.⁴⁰⁶ Ändringarna av kommentarerna kan därför, enligt min bedömning, inte vara en följd av att modellavtalet ändrades.

I enlighet med den kategorisering som har framförts i doktrin är ändringarna, enligt min uppfattning, substantiella, eftersom tilläggens innehåll inte tidigare fanns i kommentaren till art. 23 i modellavtalet. Det är emellertid inte uteslutet att innebörden av ändringarna vid en närmare undersökning fanns i kommentaren till art. 23 innan ändringarna infördes. Dock är det endast i undantagsfall som ett tillägg inte medför att tolkningen av den aktuella skatteavtalsartikeln inte i sak förändras.⁴⁰⁷

HFD hade enligt min bedömning ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna, eftersom punkterna som HFD refererade till var yngre än skatteavtalet. Oavsett om ändringarna i tilläggsprotokollet beaktades var förhållningssättet ambulatoriskt. Det är oklart vilken betydelse som kommentarerna hade i målet, eftersom domstolen i domen efter sitt resonemang skrev att en jämförelse kunde göras med p. 4.1, p. 4.2 och p. 32.8 i kommentaren till art. 23.

När målet avgjordes var Kina fortfarande inte medlem i OECD, detta uppmärksammades inte av HFD när kommentarerna tillämpades.⁴⁰⁸

6.3.8 Utvecklingslinje mellan år 2000-2013

Under år 2000-2013 uppvisade HFD ett ambulatoriskt förhållningssätt i samtliga mål. HFD var därmed konsekvent beträffande valet av förhållningssätt. I vissa mål beaktades även kommentaruttalanden som inte hade ändrats sedan det aktuella skatteavtalet slöts, men de fanns med i en version som hade tillkommit efter det att skatteavtalet slöts. Enligt min mening går det för dessa kommentaruttalanden inte att uttala vilket förhållningssätt som HFD hade. Det faktum att kommentarerna inte ändrats tyder på ett statiskt förhållningssätt, men i och med att de fanns med oförändrade i en version som

⁴⁰³ OECD:s modellavtal, s. C(23)-35, C-(23)-49.

⁴⁰⁴ Se kommentaren till art. 23 i OECD:s modellavtal 2003 års version.

⁴⁰⁵ Se till exempel *The 2005 Update to the Model Tax Convention*, s. 42.

⁴⁰⁶ OECD:s modellavtal, s. M-52-M-54.

⁴⁰⁷ Se avsnitt 4.1 och avsnitt 4.2.3.

⁴⁰⁸ <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

tillkommit efter ett visst skatteavtal slöts kan förhållningssättet också vara ambulatoriskt.

6.4 Utvecklingslinjen i svensk praxis rörande ett statistiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt

Under år 1993-1999 hade HFD enligt min bedömning både ett statistiskt och ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. I rättsfall mellan åren 2000-2013 uppvisade HFD istället ett övervägande ambulatoriskt förhållningssätt. I jämförelse med andra dualistiska länder har ett ambulatoriskt förhållningssätt förekommit även i Sverige, varför Sverige inte har en utmärkande rättspraxis.⁴⁰⁹

HFD har inte uttryckligen angett vilket förhållningssätt som domstolen har till kommentarerna till OECD:s modellavtal. I de ovan redogjorda rättsfallen har HFD inte ens använt orden *statisk* respektive *ambulatorisk* eller motsvarande begrepp.

HFD är enligt min uppfattning sparsam med att ange hur ändrade kommentarer rättsligt kan motiveras.⁴¹⁰ Exempelvis är det osäkert om HFD anser att ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. I RÅ 1993 ref. I, RÅ 1993 ref. II, RÅ 1993 not. 677 och RÅ 1996 ref. 84 gav HFD uttryck för att kommentarerna kunde användas om de relevanta avtalsartiklarna överensstämde med det aktuella modellavtalet. På motsvarande sätt uttalade HFD i RÅ 2001 ref. 38 och RÅ 2008 ref. 30 att de aktuella skatteavtalsartiklarna hade grundats på modellavtalet. Därefter i rättsfallet RÅ 2009 ref. 91 indikerade HFD att det var relevant att de aktuella skattavtalsartiklarna hade en motsvarighet i modellavtalet. I målet HFD 2011 not. 59 motiverade HFD, enligt min bedömning, användandet av ändrade kommentarer med för det första att de relevanta skatteavtalsartiklarna hade en motsvarighet i modellavtalet. För det andra, att det nya kommentaruttalandet motsvarades av ett gammalt kommentaruttalande. För det tredje gjorde HFD en bedömning mot bakgrund av avtalstexten och sammanhanget. Slutligen konstaterade HFD att tolkningen som gjordes överensstämde med utformningen och innebörden av motsvarande bestämmelse i modellavtalet. Resonemanget som fördes i domskälen indikerade att det var förenligt med avtalstexten och sammanhanget att använda den tolkning som framkom i det aktuella kommentaruttalandet. Därmed var det förenligt med art. 31 Wienkonventionen att beakta kommentaruttalandet. Det är oklart om HFD även hade tillämpat kommentaruttalandet om det inte till stor del hade motsvarats av ett gammalt kommentaruttalande. I det senare målet HFD 2011 not. 99 var domskälen betydligt mer kortfattade i jämförelse med HFD 2011 not. 59. HFD indikerade endast att hänsyn ska tas till de aktuella skatteavtalsartiklarna om de hade en motsvarighet i modellavtalet.

I HFD 2012 ref. 18 framförde HFD, i enlighet med RÅ 1996 ref. 84, att enligt gängse principer för tolkning av skatteavtal ska ett begrepp i första hand

⁴⁰⁹ Se avsnitt 5.1.

⁴¹⁰ Se till exempel RÅ 1993 ref. 91 I, RÅ 2008 ref. 30, HFD 2011 not. 99.

åläggas den betydelse som kan antas motsvara den gemensamma partsavsikten. HFD tillämpade ändrade kommentarer och motiverade detta med att de relevanta skatteavtalsartiklarna överensstämde med modellavtalet. Vidare uttalade HFD att den tolkning som gjordes i kommentarerna var i överensstämmelse med avtalsartikelns ordalydelse. HFD betonade därmed vikten av avtalstexten vid valet av förhållningssätt, vilket är i linje med art. 31.1 i Wienkonventionen.⁴¹¹ Uttalandet indikerar, enligt min uppfattning, att kommentarers rättskällevärde är beroende av huruvida de är förenliga med avtalstexten. Det är tveksamt om HFD hade beaktat det aktuella kommentaruttalandet om kommentartexten inte hade överensstämmt med avtalsartikelns ordalydelse.

Resonemanget som fördes i HFD 2012 ref. 18 bekräftades inte i det senare målet HFD 2013 ref. 23. I HFD 2013 ref. 23 motiverade HFD användandet av kommentarerna med att skatteavtalet hade grundats på OECD:s modellavtal.

De två motiveringar som mest frekvent har förekommit i de ovan redogjorda målen är, enligt min bedömning, att avtalsartiklarna i skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal, samt att de relevanta skatteavtalsartiklarna har en motsvarighet i modellavtalet. Om det finns någon praktisk skillnad i betydelse mellan motiveringarna är enligt min mening tveksamt.⁴¹² Liknande motiveringar har även förekommit i andra dualistiska länder, varför Sverige även i detta avseende inte har en utmärkande rättspraxis.⁴¹³ Till hur stor del som HFD menar att det aktuella skatteavtalet måste överensstämma med OECD:s modellavtal har inte angetts. Vad som enligt min mening är anmärkningsvärt är att när HFD har tillämpat ett statistiskt förhållningssätt har beaktandet av kommentarerna motiverats på samma sätt som när ändrade kommentarer har tillämpats. Vidare har HFD inte uttryckligen angett om ändrade kommentarer kan användas när skatteavtalsartiklarna överensstämmer med OECD:s modellavtal. Istället har HFD endast på ett generellt sätt framfört att kommentarerna kan beaktas om skatteavtalsartiklarna motsvaras av artiklarna i OECD:s modellavtal och därefter utnyttjat denna motivering för att använda ändrade kommentarer. Det kan därmed ifrågasättas om HFD tillmäter ändrade kommentarer ett lika högt rättskällevärde som kommentarer vilka har tillkommit innan det aktuella skatteavtalet slöts.

Det är i flertalet rättsfall oklart om HFD gör en bedömning med den gemensamma partsavsikten som utgångspunkt. HFD använde Wienkonventionen i RÅ 1996 ref. 84, men fastställde inte om användandet av ändrade kommentarer var förenligt med den gemensamma partsavsikten, eftersom kommentartexten inte var relevant för målet. I HFD 2011 not. 59 och HFD 2012 ref. 18 framkom emellertid, enligt min bedömning, att det var förenligt med den gemensamma partsavsikten att tillämpa ändrade kommentarer. I de mål där den gemensamma partsavsikten har beaktats är det oklart om HFD anser att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att tolkningen av skatteavtal kan utvecklas över tiden. Tillämpandet av det som i doktrin kan kategoriseras som substantiella ändringar antyder att HFD anser att tolkningen kan utvecklas. Alternativt kan HFD mena att tolkningen

⁴¹¹ Hilling, Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster, SvSKT, 2013:3, s. 190.

⁴¹² Jmf. till exempel RÅ 1996 ref. 84, HFD 2012 ref. 18.

⁴¹³ Se avsnitt 5.1.6.

inte kan utvecklas, men att det är förenligt med avtalstexten att beakta ändringar som förändrar kommentarens betydelse.

Det är i samtliga mål osäkert vilket tillvägagångssätt som HFD använder för att fastställa när ändrade kommentarer i det enskilda fallet kan beaktas. Ett tillvägagångssätt som HFD eventuellt använder är att först ha ett statiskt förhållningssätt till kommentarerna. När resultatet förblir oklart tillämpas istället ett ambulatoriskt förhållningssätt. Ett annat alternativ är att HFD både beaktar äldre och nyare kommentaruttalanden, utan att hänsyn tas till när de infördes i förhållande till det aktuella skatteavtalet. Vad som istället är av relevans är att tolka skatteavtalet så att resultatet blir rimligt. Kommentarererna har därmed betydelse i den utsträckning som de innehåller ett relevant och övertygande juridiskt resonemang.

Det har förekommit att HFD inte har angett vilken version av kommentarerna som har avsetts, vilket enligt min uppfattning inte är förutsebart för enskilda.⁴¹⁴ Det torde inte alltid vara möjligt för enskilda att avgöra till vilken version ett visst kommentaruttalande hör och därmed bedöma vilket förhållningssätt som HFD har. Det är kanske underförstått att när HFD inte hänvisar till en viss version av modellavtalet är det den senaste versionen som domstolen avser, men då borde HFD uttala det. I vissa mål är det dessutom oklart om ändringar av skatteavtalen har beaktats av domstolen, vilket innebär att det är osäkert vilket förhållningssätt som HFD har till kommentarerna. Ponera att ett skatteavtal ingås år 1970, ändras år 1994 och HFD tillämpar kommentarerna från år 1992. Förhållningssättet till kommentarerna är statiskt om avtalsändringen från år 1994 tolkas med hjälp av kommentarerna från år 1977. Om ändringen av skatteavtalet inte har relevans för målet utan en artikel från år 1970 i skatteavtalet tolkas mot bakgrund av kommentarerna från år 1977, är förhållningssättet istället ambulatoriskt.

Det är, enligt min mening, inte fastställt i vilken utsträckning som ett ambulatoriskt förhållningssätt är godtagbart, vilket i jämförelse med andra dualistiska länder inte är ovanligt. Det är inte klarlagt vilka kommentarändringar som enligt HFD kan beaktas. Om avtalsartiklarna i skatteavtalet inte har grundats på OECD:s modellavtal alternativt inte i relevant avseende överensstämmer med modellavtalet skulle kommentarer med största sannolikhet inte tillämpas, än mindre ändrade kommentarer.

Även om HFD verkar mena att ett ambulatoriskt förhållningssätt är godtagbart ska det beaktas att inget av målen har avgjorts i plenum.⁴¹⁵ Därmed ska, enligt min mening, inte den förhastade slutsatsen dras att ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna ges ett stort utrymme i svensk rättspraxis. Vidare är det oklart vilken betydelse som kommentarerna har för ett måls utgång, när HFD anger att deras resonemang kan jämföras med kommentarerna.⁴¹⁶ I sådana mål verkar det snarare som att kommentarerna underbygger HFD:s argumentation istället för att vara av avgörande betydelse för målets utgång.

⁴¹⁴ Se HFD 2011 not. 99 och HFD 2012 ref. 18.

⁴¹⁵ Se målen i avsnitten 6.2.1-6.2.4, 6.3.1-6.3.8.

⁴¹⁶ Se HFD 2013 ref. 23 och RÅ 2001 ref. 38.

6.5 Hur HFD:s användande av kommentarerna överensstämmer med OECD:s rekommendation och uttalanden i doktrin

HFD har vid flera tillfällen beaktat kommentaruttalanden som mot bakgrund av kategoriseringen i doktrin, enligt min bedömning, utgör substantiella ändringar av kommentarerna.⁴¹⁷ Det bör beaktas att vissa ändringar kan omfatta mer än en kategori, varför det inte är uteslutet att HFD:s förhållningssätt till ändrade kommentarer kan överensstämma med det förhållande synsättet i doktrin.⁴¹⁸ Dock uppvisar HFD, enligt min mening, inte den försiktighet som den övervägande uppfattningen i doktrin menar bör iaktas vid tillämpning av ändrade kommentarer. Exempelvis har HFD inte i ovanstående avgöranden uttryckt huruvida beaktandet av ändrade kommentarer är beroende av vilken slags ändring som har gjorts. Vidare uttalar HFD generellt sett inte i domskälen om det är förenligt med den gemensamma partsavsikten att beakta ändrade kommentarer.⁴¹⁹

Eftersom HFD har tillämpat ändrade kommentarer som enligt OECD:s kategorisering kan behandlas som tillägg eller förtydliganden har HFD ett synsätt som, enligt min bedömning, är förenligt med OECD:s synsätt. Det är emellertid inte helt klart om HFD:s förhållningssätt överensstämmer med det förhållningssätt som OECD menar bör tillämpas. Anledningen är att det är osäkert när en kommentarändring har gjorts på grund av att modellavtalet har ändrats och om ändringen av modellavtalet medför att det substantiellt skiljer sig från det aktuella skatteavtalet.⁴²⁰ HFD motiverar ofta användandet av ändrade kommentarer med att skatteavtalsartiklarna stämmer överens med OECD:s modellavtal.⁴²¹ Därmed är det sannolikt att HFD inte skulle tolka en avtalsartikel i enlighet med en kommentarändring som har uppkommit till följd av att en artikel i OECD:s modellavtal har ändrats och inte längre substantiellt överensstämmer med skatteavtalsartikeln.

HFD ska göra självständiga bedömningar och är inte bunden av uttalanden i doktrin eller rekommendationer från OECD. Det är ändå, enligt min mening, märkligt att HFD varken uppmärksammar doktrinuttalanden eller inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal om hur ändrade kommentarer kan behandlas.

6.6 Sammanfattning

I svensk rättspraxis har ett ambulatoriskt förhållningssätt ofta tillämpats av HFD. Det är oklart på vilken rättslig grund HFD beaktar ändrade kommentarer. Wienkonventionen har ibland beaktats vid tolkning av skatteavtal, men HFD har inte klargjort om ändrade kommentarer kan utgöra

⁴¹⁷ Se till exempel RÅ 2001 ref. 38 i avsnitt 6.3.1.

⁴¹⁸ Se avsnitt 4.1.

⁴¹⁹ Se avsnitten 5.4 och 6.4.

⁴²⁰ Se avsnitt 5.3.

⁴²¹ Se avsnitt 6.4.

tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. Vidare är det osäkert i vilken utsträckning ett ambulatoriskt förhållningssätt är godtagbart i svensk rättspraxis. De motiveringar som har förekommit mest frekvent i de undersökta rättsfallen är att avtalsartiklarna i ett skatteavtal har haft modellavtalet som förebild, alternativt i relevant avseende har överensstämmt med modellavtalet. Därmed torde ett ambulatoriskt förhållningssätt vara tillåtet så länge som skatteavtalet har grundats på modellavtalet, alternativt i relevant avseende stämmer överens med modellavtalet. HFD har emellertid vid enstaka tillfällen indikerat att ändrade kommentarer kan tillämpas i den utsträckning som det är förenligt med avtalstexten.

HFD har inte gjort någon åtskillnad mellan olika ändringar och har beaktat ändringar som i doktrin, enligt min bedömning, kan kategoriseras som substantiella ändringar. Det kan inte generellt sägas att HFD:s synsätt inte överensstämmer med det förhärskande synsättet i doktrin, eftersom ett kommentaruttalande skulle kunna beskrivas som både ett förtydligande och en substantiell ändring.

HFD:s förhållningssätt överensstämmer, enligt min mening, till stor del med det synsätt som OECD förespråkar. Anledningen är att HFD har beaktat ändringar som i enlighet med inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal kan kategoriseras som tillägg och förtydliganden. Det kan emellertid vara oklart när en kommentarändring har införts på grund av att modellavtalet har ändrats och om ändringen av modellavtalet medför att det substantiellt skiljer sig från det aktuella skatteavtalet. Därmed är det osäkert om HFD:s förhållningssätt till kommentarerna i samtliga fall har överensstämmt med det förhållningssätt som enligt OECD bör tillämpas.

7 Statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt i svensk rättspraxis ur ett *de lege sententia ferenda*-perspektiv

I detta kapitel förs en diskussion om hur HFD enligt min mening bör argumentera i framtiden när frågan aktualiseras om ändrade kommentarer kan beaktas. Först presenteras vilka intressen som staten respektive enskilda har och vilket förhållningssätt som är förenligt med de identifierade intressena. Därefter behandlas vilket förhållningssätt som HFD bör ha till ändrade kommentarer.

7.1 Statliga och enskildas intressen

Staten har ett intresse av att erhålla skatteintäkter. Genom att en domstol tillämpar ett nytt kommentaruttalande kan det innebära att exempelvis skatteflykt förhindras i ytterligare utsträckning, eftersom hänsyn bland annat kan tas till den tekniska utvecklingen. Beaktas kommentarändringar av HFD behöver dessutom inte hela det svenska skattenätverket omförhandlas, vilket annars skulle vara en tidskrävande och i praktiken ogenomförbar process.⁴²² Ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär dock inte endast fördelar för staten. Det finns en risk att maktfördelningen inte upprätthålls och att CFA i realiteten får lagstiftningskompetens, vilket strider mot RF.⁴²³ Om en ändrad kommentar beaktas skulle det vidare kunna innebära att staten förlorar skatteintäkter, eftersom beskattning endast sker i avtalsparternas land. I egenskap av avtalspart torde staten ha ett intresse av att kunna förutse vilka inkomster som kan beskattas och därmed föredra ett statiskt förhållningssätt. Sverige är förvisso medlem i OECD och har möjlighet att delta vid utvecklandet av nya kommentarer, varför ändringarna för Sveriges del kan förutses. Detsamma gäller för Sveriges avtalsparter som är medlemmar i OECD. Dock kan inte de flesta kommande ändringar förutses när ett skatteavtal sluts. Därmed kan det inte antas att Sverige accepterar att samtliga framtida ändringar av kommentarerna kan tillämpas på ett skatteavtal som slöts innan ett kommentaruttalande ändrades. Det kan inte heller antas att ändrade kommentarer avspeglar den konsensus som finns bland länder om hur skatteavtal bör tolkas.⁴²⁴

Enskilda skattebetalare har ett intresse av en förutsebar skattesituation.⁴²⁵ Det skulle kunna sägas att om enskilda vet att domstolar kommer att ha ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna innebär det att förutsebarhet skapas. Dock är innehållet i den framtida kommentartexten okänd, varför ett

⁴²² Se avsnitt 5.2.1.

⁴²³ Se avsnitt 5.2.2.

⁴²⁴ Se avsnitt 5.3.

⁴²⁵ Se avsnitt 5.2.2.

ambulatoriskt förhållningssätt, enligt min uppfattning, inte är förutsebart. Dessutom bör det beaktas att ändrade kommentarer riskerar att inte ha demokratisk legitimitet.⁴²⁶ Ett ambulatoriskt förhållningssätt kan emellertid medföra fördelar för enskilda, exempelvis i form av att enskilda behandlas jämligt.⁴²⁷ Vidare kan ett ambulatoriskt förhållningssätt medföra att dubbelbeskattning i större utsträckning i jämförelse med tidigare förhindras, eftersom hänsyn exempelvis kan tas till den tekniska utvecklingen. Oavsett om ett ambulatoriskt förhållningssätt i det enskilda fallet kan medföra fördelar, kvarstår det faktum att ett ambulatoriskt förhållningssätt till sin natur inte är förutsebart för enskilda.

Ifall enskilda inte kan förutse sin skattesituation kan det leda till att statens skatteintäkter minskar, eftersom enskilda exempelvis inte vill riskera dubbelbeskattning och därför avstår från kontakt med utlandet. Därmed borde det ligga i statens intresse att enskilda känner ett förtroende för skattesystemet. Enskildas intresse och statens intresse är inte nödvändigtvis motstående till varandra, utan både staten och enskilda kan exempelvis ha ett intresse av att ett statistiskt förhållningssätt tillämpas. I de fall när statens och enskildas intressen är motstående ska enskildas intressen som huvudregel väga tyngre, eftersom HFD, enligt min mening, inte är bevakare av statens intäkter.

7.2 Tillvägagångssättet för att fastställa om ett ändrat kommentaruttalande kan tillämpas

Mot bakgrund av det ovan anförda i avsnitt 7.1 och att HFD inte på ett tydligt vis har uttalat när ett ambulatoriskt förhållningssätt är acceptabelt, anser jag att följande bör beaktas av HFD vid valet av förhållningssätt. Först måste konstateras, för att över huvud taget kunna beakta ändrade kommentarer, att avtalsartiklarna i skatteavtalet överensstämmer med OECD:s modellavtal och att parterna är medlemmar i OECD. Det kan inte antas att en avtalspart som inte är medlem i OECD vill följa kommentarerna, än mindre ändrade kommentarer. Därefter måste det avgöras om kommentartexten har ändrats och när ändringen gjordes. Har en ändring gjorts måste domstolen ta ställning till om tolkningen av den aktuella skatteavtalsartikeln kan utvecklas enligt den gemensamma partsavsikten efter att skatteavtalet har ingåtts. Ifall domstolen anser att tolkningen kan utvecklas över tiden kan ändrade kommentarer beaktas. Kan tolkningen inte utvecklas är det endast vissa ändringar som kan beaktas. Enligt min uppfattning kan det inte antas att den gemensamma partsavsikten tillåter att tolkningen kan utvecklas över tiden, eftersom det skulle riskera att kränka länders suveränitet. Istället bör det antas att om länder vill inkludera något nytt i ett skatteavtal görs en uppdatering av avtalet. Alternativt anges i skatteavtalet att alla ändringar av kommentarerna ska beaktas vid tolkning av skatteavtalet.

För det fall att domstolen har klargjort att det inte är förenligt med den gemensamma partsavsikten att tolkningen kan utvecklas över tiden ska

⁴²⁶ Se avsnitt 5.2.2.

⁴²⁷ Se avsnitt 5.2.1.

domstolen undersöka huruvida den ändrade kommentartexten kan beaktas under tolkningsprocessen. I samband med att den ändrade kommentartexten undersöks aktualiseras frågan om ändringen bör kategoriseras. I doktrin är en av de avgörande faktorerna för om en ändring av en kommentar kan beaktas hur den kategoriseras.⁴²⁸ Ett likadant synsätt har framförts i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal.⁴²⁹ Enligt min uppfattning är de förslag i doktrin på hur kategoriseringar kan göras komplicerade och det torde vara svårt för både domstolar och enskilda att veta inom vilken kategori som en ändring faller.⁴³⁰ På så sätt kan det vara lättare att istället kategorisera ändringarna utifrån OECD:s synsätt, eftersom nästan alla ändringar av kommentarerna kan beaktas. Vad som dock är problematiskt med kategoriseringen i inledningsavsnittet till OECD:s modellavtal är att det kan vara oklart när en ändring av kommentarerna är en följd av att modellavtalet har ändrats, samt när en ändring av modellavtalet leder till att modellavtalet substantiellt skiljer sig åt från det aktuella skatteavtalet.⁴³¹ Nackdelen med de former av kategoriseringar som har presenterats är att samtliga medför gränsdragningsproblem.⁴³² Bedömningen torde vidare bli godtycklig och variera beroende på vem som undersöker ändringen. Därför ska fokus vid bedömningen av huruvida en ändrad kommentar kan beaktas inte ligga i att genomföra en kategorisering av kommentaren. Istället för att kategorisera kommentarerna ska det centrala i bedömning vara att avgöra om avtalstexten ger utrymme för att beakta kommentaren.⁴³³ Argumenten för vad som exempelvis utgör en substantiell ändring, såsom att ett kommentaruttalandes betydelse har ändrats, kan dock fortfarande vara av relevans för att avgöra om kommentartexten är förenlig med avtalstexten.

HFD bör i varje mål uttala sig om Wienkonventionen när ändrade kommentarer beaktas, eftersom en folkrättslig tolkning av skatteavtal bör göras.⁴³⁴ Det är inte en tillräcklig rättslig motivering att tillämpa ändrade kommentarer därför att skatteavtalsartiklarna har grundats på OECD:s modellavtal, alternativt i relevant avseende överensstämmer med modellavtalet. Det är enligt min mening inte uteslutet att ändrade kommentarer kan utgöra ett grundläggande tolkningsmedel, eftersom de exempelvis skulle kunna uttrycka ett skatteavtals ändamål och syfte eller en speciell mening.⁴³⁵ Det är vidare inte uteslutet att ändrade kommentarer kan betraktas som ett supplementärt tolkningsmedel, eftersom art. 32 i Wienkonventionen inte är uttömmande.⁴³⁶ Vilket tolkningsmedel som kommentarerna kan utgöra är dock av mindre relevans, det väsentliga är vad som är förenligt med den gemensamma partsavsikten.

Det är enligt min uppfattning svårt att förena tillämpandet av ändrade kommentarer med den gemensamma partsavsikten när en ändring har gjorts som innebär att kommentartextens betydelse har ändrats. En sådan ändring kan

⁴²⁸ Se avsnitt 4.1 och avsnitt 5.4.

⁴²⁹ Se avsnitt 5.3.

⁴³⁰ Jmf. avsnitten 4.1, 6.2 och 6.3.

⁴³¹ Jmf. avsnitten 5.3, 6.2 och 6.3.

⁴³² Jmf. avsnitt 4.1.

⁴³³ Jmf. resonemanget i HFD 2012 ref. 18.

⁴³⁴ Se avsnitt 3.1.

⁴³⁵ Se avsnitt 4.2.2.

⁴³⁶ Se avsnitt 4.2.2.

inte sägas ha varit känd för parterna när det aktuella skatteavtalet slöts. Vidare riskerar tillämpandet av ändringen att förändra tolkningen av skatteavtalet och därmed ändra skatteavtalets innehåll. Liksom Ellis är jag av uppfattningen att även en liten ändring i form av att ett kommatecken läggs till eller tas bort kan leda till att texten får en ny innebörd.⁴³⁷ Ett ambulatoriskt förhållningssätt har flera fördelar men kan inte alltid på ett rättsligt övertygande vis motiveras, varför jag finner det svårt att beakta ändrade kommentarer.⁴³⁸ I och med att kommentarerna inte är bindande räcker det inte med att OECD har uttryckt att kommentarerna bör följas.⁴³⁹ En bedömning huruvida ändrade kommentarer kan beaktas bör göras i det enskilda fallet. Ett statiskt förhållningssätt bör som utgångspunkt tillämpas och om kommentarerna saknar relevans för målet eller leder till ett orimligt resultat, kan ett ambulatoriskt förhållningssätt användas om det är förenligt med den gemensamma partsavsikten.⁴⁴⁰ Tillämpas ett ambulatoriskt förhållningssätt måste det finnas en klar korrelation mellan skatteavtalstexten och kommentarerna. Ändrade kommentarer ska inte automatiskt ignoreras och sakna betydelse, men de ska enligt min mening inte ha ett lika högt rättskällevärde som kommentarer vilka fanns innan ett visst skatteavtal slöts.⁴⁴¹

I jämförelse med det tillvägagångssätt där en bedömning görs utifrån hur ändringar kategoriseras, kommer det föreslagna tillvägagångssättet också att innehålla skönsmässiga inslag. Dock torde det underlätta för domstolar att inte behöva kategorisera en ändring när det saknas tydliga riktlinjer för hur en kategorisering bör göras. Vidare är tillvägagångssättet förenligt med synsättet i avsnitt 7.1 om att enskildas rätt till förutsebarhet som huvudregel har företräde framför statliga intressen.

⁴³⁷ Se avsnitt 4.1.

⁴³⁸ Jmf. avsnitt 5.2.1.

⁴³⁹ Jmf. avsnitt 5.4.

⁴⁴⁰ Jmf. avsnitt 7.1.

⁴⁴¹ Jmf. avsnitt 6.4.

8 Sammanfattande slutsatser

8.1 Hur kan ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna rättsligt motiveras?

Det är oklart om ändrade kommentarer kan utgöra ett tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. HFD har inte uttalat sig i frågan, vilket i likhet med andra dualistiska länder i avsnitt 5.1 inte är ovanligt. I doktrin skiljer sig meningarna åt. Vissa anser att ändrade kommentarer kan utgöra tolkningsmedel enligt Wienkonventionen. Andra menar istället att kommentarerna inte kan omfattas av Wienkonventionen, men att ändrade kommentarer ändå kan beaktas vid tolkning av skatteavtal, eftersom de utgör expertutlåtanden. Wienkonventionen utesluter inte uttryckligen att ändrade kommentarer beaktas. Vad som dock är av avgörande betydelse, enligt den förhärskande uppfattningen i doktrin, vid bedömningen av om ett ändrat kommentaruttalande kan beaktas är om det är förenligt med den gemensamma partsavsikten, så som den har uttryckts i avtalstexten. Det är främst förtydliganden som kan tillämpas, eftersom sådana ändringar är förenliga med den gemensamma partsavsikten. Andra slags ändringar kan beaktas, men endast om det kan visas att ändringen i ändringen fanns redan när skatteavtalet slöts. Vilket tolkningsmedel som ändrade kommentarer skulle kunna utgöra är enligt min mening oklart. Det är exempelvis inte uteslutet att ändrade kommentarer skulle kunna utgöra ett supplementärt tolkningsmedel.

HFD har vid enstaka tillfällen tagit hänsyn till avtalstexten och därmed indikerat att det kan vara förenligt med art. 31 i Wienkonventionen att tillämpa ändrade kommentarer. Dock krävs det enligt min mening att HFD uttryckligen tar ställning till om beaktandet av ändrade kommentarer kan motiveras utifrån Wienkonventionen, eftersom en folkrättslig tolkning av skatteavtal bör göras. I flera fall har HFD endast motiverat tillämpandet av ändrade kommentarer med att skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal, alternativt inte i relevant avseende har överensstämt med modellavtalet, vilket enligt min mening inte är tillräckligt.

8.2 Vilka för- och nackdelar finns det med ett statistiskt respektive ambulatoriskt förhållningssätt?

Det finns nackdelar och fördelar med både ett statistiskt och ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna. Frågan om vilka för- och nackdelar som är förknippat med ett visst förhållningssätt är beroende på vems intresse som ska tillvaratas.

Fördelarna med ett ambulatoriskt förhållningssätt är exempelvis för statens del att skatteintäkterna kan öka. Dessutom behöver inte det svenska

skattenätverket omförhandlas, vilket annars skulle vara en i praktiken ogenomförbar process. Genom att beakta ändrade kommentarer kan tolkningen vidare innebära ett acceptabelt resultat i jämförelse med ett resultat där ett statistiskt förhållningssätt tillämpas. Anledningen är att hänsyn bland annat kan tas till den tekniska utvecklingen, vilket kan vara till både statens och enskildas fördel.

Till skillnad från ett ambulatoriskt förhållningssätt medför ett statistiskt förhållningssätt förutsebarhet för avtalsparterna och enskilda skattebetalare. Ändrade kommentarer kan sakna konstitutionell legitimitet och det finns en risk att makten i länder inte separeras om domstolar tillämpar ändrade kommentarer. En ytterligare risk med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att det möjliggör att två identiska artiklar i två olika skatteavtal tolkas på olika sätt beroende på när skatteavtalen slöts.

8.3 Har HFD ett statistiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt?

Under år 1993-1999 var HFD inte konsekvent beträffande valet av förhållningssätt till kommentarerna. Både ett statistiskt och ambulatoriskt förhållningssätt tillämpades. Därefter, under år 2000-2013, började HFD konsekvent tillämpa ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna.

Det är oklart i vilken utsträckning ett ambulatoriskt förhållningssätt är tillåtet i svensk rättspraxis. Om avtalsartiklarna i skatteavtalet har grundats på OECD:s modellavtal, alternativt i relevant avseende överensstämmer med modellavtalet, kan ändrade kommentarer troligen tillämpas. Trots att ett ambulatoriskt förhållningssätt har tillämpats ska inte slutsatsen dras att ett ambulatoriskt förhållningssätt har ett stort utrymme i svensk rättspraxis. Inget av målen har avgjorts i plenum. Vidare verkar kommentarerna i vissa rättsfall ha använts för att underbygga HFD:s argumentation och inte varit av avgörande betydelse för målets utgång.

När HFD ska tolka ett skatteavtal går domstolen troligen tillväga på så sätt att först tillämpas ett statistiskt förhållningssätt till kommentarerna. Om kommentaruttalandet inte är relevant tillämpas istället ett ambulatoriskt förhållningssätt. Alternativt beaktar HFD både äldre och nyare kommentaruttalanden, utan att hänsyn tas till när de infördes i förhållande till det aktuella skatteavtalet. Vad som istället är av relevans är att tolka skatteavtalet så att resultatet blir rimligt.

8.4 Vilken version av kommentarerna till OECD:s modellavtal bör tillämpas av HFD?

Med hänsyn tagen till både statliga och enskildas intressen är det min uppfattning att ett statistiskt förhållningssätt som utgångspunkt ska tillämpas. Ett ambulatoriskt förhållningssätt är generellt sett svårt att förena med den gemensamma partsavsikten och kan inte alltid på ett rättsligt övertygande vis motiveras. I de fall när kommentarer, som fanns när det aktuella skatteavtalet

slöts, saknar relevans för målet eller leder till ett orimligt resultat, kan ett ambulatoriskt förhållningssätt istället användas. Dock förutsätts att det är förenligt med den gemensamma partsavsikten. Ett ambulatoriskt förhållningssätt ska därmed inte vara uteslutet, ändrade kommentarer ska kunna beaktas om det finns en tydlig korrelation mellan avtalstexten och kommentarerna. En bedömning om ändrade kommentarer kan beaktas ska göras i det enskilda fallet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1959:157 Kungl. Maj:ts proposition nr. 157 år 1959.

[Citeras: Prop. 1959:157]

Prop. 1965:177 Kungl. Maj:ts proposition nr. 177 år 1965.

[Citeras: Prop. 1965:177]

Prop. 1967:132 Kungl. Maj:ts proposition nr. 132 år 1967.

[Citeras: Prop. 1967:132]

Prop. 1978/79:78 om protokoll om ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland.

[Citeras: Prop. 1978/79:78]

Prop. 1983/84:3 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater beträffande skatter på kvarlåtenskap, arv och gåva.

[Citeras: Prop. 1983/84:3]

Prop. 1983/84:18 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

[Citeras: Prop. 1983/84:18]

Prop. 1986/87:17 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Folkrepubliken Kina.

[Citeras: Prop. 1986/87:17]

Prop. 1991/92:62 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna.

[Citeras: Prop. 1991/92:62]

Prop. 1991/92:115 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

[Citeras: Prop. 1991/92:115]

Prop. 1996/97:44 Dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

[Citeras: Prop. 1996/97:44]

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

[Citeras: 1999/2000:2]

Prop. 1999/2000:62 Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Folkrepubliken Kina.

[Citeras: Prop. 1999/2000:62]

Prop. 2005/06:15 Ändring i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Amerikas förenta stater.

[Prop. 2005/06:15]

Prop. 2007/08:146 Ändring i det nordiska skatteavtalet.

[Citeras: Prop. 2007/08:146]

Litteratur

Arnold, Brian J., McIntyre, Michael J., *International Tax Primer*, 2 uppl., Kluwer Law International, 2002.

[Citeras: Arnold och McIntyre, International Tax Primer, 2002]

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2 uppl., Sweet & Maxwell, 1994.

[Citeras: Baker, Double Taxation Conventions and International Tax Law]

Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, Jönköping International Business School, JIBS dissertation series No. 025, 2005.

[Citeras: Barenfeld, Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations, 2005]

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

[Citeras: Bogdan, Concise Introduction to Comparative Law, 2013]

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

[Citeras: Cejie, Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar, 2010]

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

[Citeras: Dahlberg, Internationell beskattning, 2012]

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus förlag, 2000.

[Citeras: Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, 2000]

Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* Ur *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer, Nordstedts Juridik, 2003.

[Citeras: Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?, 2003]

Furuset, Eivind, *Norway*, ur *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Cambridge University Press, 2012.

[Citeras: Furuset, Norway, 2012]

García Prats, Alfredo, *Spain*, ur *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, red. Lang, Michael, Pistone,

Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Cambridge University Press, 2012.

[Citeras: Prats, Spain, 2012]

Hansen, Søren Friis, *Denmark: The Definition of a “Hired Worker” in Article 14 Denmark Netherlands DTC*, ur *Tax Treaty Case Law around the Globe*, red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Storck, Alfred, De Broe, Luc, Essers, Peter, Kemmeren, Eric C.C.M., Vanistendael, Frans, EUCOTAX Series on European Taxation, vol. 43, Kluwer Law International, 2011.

[Citeras: Hansen, Denmark: The Definition of a “Hired Worker” in Article 14 Denmark Netherlands DTC, 2011]

Hofbauer, Ines, *Tax Treaty Interpretation in Austria*, ur *Tax Treaty Interpretation*, red. Lang Michael, Kluwer Law International Ltd., 2001.

[Citeras: Hofbauer, Tax Treaty Interpretation in Austria, 2001]

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, ur *Juridisk metodlära*, red. Korling, Fredric, Zamboni, Mauro, Studentlitteratur, 2013.

[Citeras: Kleineman, Rättsdogmatisk metod, 2013]

Kleist, David, *Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties – with Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*, Iustus förlag, 2012.

[Citeras: Kleist, Methods for Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties, 2012]

Lampert, Steffen, *Germany*, ur *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Cambridge University Press, 2012.

[Citeras: Lampert, Germany, 2012]

Lang, Michael, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, E-bok, tillgänglig på IBFD:s hemsida, uppdaterad den 15 juni 2010.

[Citeras: Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions 2010]

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

[Citeras: Lindencrona, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, 1994]

Linderfalk, Ulf, *Tolkning av traktater*, ur *Folkrätten i ett nötskal*, red.

Linderfalk, Ulf, 2 uppl., Studentlitteratur, 2012.

[Citeras: Linderfalk, Tolkning av traktater, 2012]

Linderfalk, Ulf, *Om tolkningen av traktater*, Studentlitteratur, 2001.

[Citeras: Linderfalk, Om tolkningen av traktater, 2001]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon Almedal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt del 2*,

14 uppl., Studentlitteratur, 2013.

[Citeras: Lodin, m.fl., Inkomstskatt del 2, 2013]

Martin, Philippe, *Courts and tax treaties in civil law countries*, ur *Courts and Tax Treaty Law*, red. Maisto, Guglielmo, EC and International Tax Law Series, vol. 3, IBFD Publications BV, 2007.

[Citeras: Martin, Courts and tax treaties in civil law countries, 2007]

Mattsson, Nils, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal*, ur *Skrifter i internationell skatterätt*, Mattsson, Nils, Iustus förlag, 2002.

[Citeras: Mattsson, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal, 2002]

Michelsen, Aage, *Tax Treaty Interpretation in Denmark*, ur *Tax Treaty Interpretation*, red. Lang Michael, Kluwer Law International Ltd., 2001.

[Citeras: Michelsen, Tax Treaty Interpretation in Denmark, 2001]

Olenik, Kristian, *Tax Treaties and the Recourse to Historical Interpretation under the Vienna Convention*, ur *History of Tax Treaties – The relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, red. Ecker, Thomas, Ressler, Gernot, vol. 69, Linde Verlag, 2011.

[Citeras: Olenik, Tax Treaties and the Recourse to Historical Interpretation under the Vienna Convention, 2011]

Reimer, Ekkehart, *Tax Treaty Interpretation in Germany*, ur *Tax Treaty Interpretation*, red. Lang Michael, Kluwer Law International Ltd., 2001.

[Citeras: Reimer, Tax Treaty Interpretation in Germany, 2001]

Rohatagi, Roy, *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002.

[Citeras: Rohatagi, Basic International Taxation, 2002]

Rust, Alexander, *Germany*, ur, *Courts and Tax Treaty Law*, red. Maisto, Guglielmo, EC and International Tax Law Series, vol. 3, IBFD Publications BV, 2007.

[Citeras: Rust, Germany, 2007]

Shaw, Malcolm, *International Law*, Cambridge University Press, 2008.

[Citeras: Shaw, International Law, 2008]

Sinclair, Ian M., *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Manchester University Press, 1973.

[Citeras: Sinclair, The Vienna Convention on the Law of Treaties, 1973]

Steininger, Katharina, *Austria*, ur *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, red. Lang, Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Cambridge University Press, 2012.

[Citeras: Steininger, Austria, 2012]

Vann, Richard, *Interpretation of Tax Treaties in New Holland*, ur *A Tax*

Globalist – The search for the borders of international taxation, Essays in honour of Maarten J. Ellis, red. van Arendonk, Henk, Engelen, Frank, Jansen, Sjaak, IBFD Publication, 2005.

[Citeras: Vann, Interpretation of Treaties in New Holland, 2005]

Villiger, Mark, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers and VSP, 2009.

[Citeras: Villiger, Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties, 2009]

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3 uppl., Kluwer Law International Ltd., 1997.

[Citeras: Vogel, Klaus Vogel On Double Taxation Conventions, 1997]

Ward, David, De Broe, Luc, Killius, Juergen, Le Gall, Jean-Pierre, Miyatake, Toshio, van Raad, Kees, Avery Jones, John F., Ellis, Maarten J., Goldberg, Sanford H., Maisto, Guglielmo, Torrione, Henri, Wiman, Bertil, *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IBFD, 2005.

[Citeras: Ward m.fl., The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, 2005]

Ward, David, *Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties*, ur *Courts and Tax Treaty Law*, red. Maisto, Guglielmo, EC and International Tax Law Series, vol. 3, IBFD Publications BV, 2007.

[Citeras: Ward, Use of foreign court decisions in interpreting tax treaties, 2007]

Waters, Mike, *The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, ur *Praxis des Internationalen Steuerrechts : Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*, red. Land, Michael, Jirousek, Heinz, Linde Verlag, 2005.

[Citeras: Waters, The Relevance of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, 2005]

Wouters, Jan, Vidal, Marteen, *The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?* ur *The Legal Status of the OECD Commentaries*, red. Douma, Sjoerd, Engelen, Frank, IBFD, 2008.

[Citeras: Wouters och Vidal, The OECD Model Tax Convention Commentaries and the European Court of Justice: Law, Guidance, Inspiration?, 2008]

Zimmer, Frederik, *Tax Treaty Interpretation in Norway*, ur *Tax Treaty Interpretation*, red. Lang Michael, Kluwer Law International Ltd., 2001.

[Citeras: Zimmer, Tax Treaty Interpretation in Norway, 2001]

Äimä, Kristina, Frände, Joakim, Hellsten, Kenneth, *Finland*, ur *The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*, red. Lang,

Michael, Pistone, Pasquale, Schuch, Josef, Staringer, Claus, Cambridge University Press, 2012.
[Citeras: Äimä, Frände och Hellsten, Finland, 2012]

Artiklar

Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2004 (vol. 58), No. 6, s. 244-260.

[Citeras: Arnold, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2004]

Avery Jones, John F., *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002 (vol. 56), No. 3, s. 102-109.

[Citeras: Avery Jones, The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded, Bulletin – Tax Treaty Monitor, 2002]

Ault, Hugh, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, Intertax, 1994 (vol. 22), Issue 4, s. 144-148.

[Citeras: Ault, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax, 1994]

Bernales Soriano, Roberto, *Treaty Interpretation and Treaty Override: The Spanish Case Law on Royalties under the Spain-United States Income Tax Treaty (1990)*, European Taxation, 2013 (vol. 53), No. 9, s. 459-466.

[Citeras: Soriano, Treaty Interpretation and Treaty Override: The Spanish Case Law on Royalties under the Spain-United States Income Tax Treaty (1990), European Taxation, 2013]

Bång, Niklas, *Icke diskriminering av utlandsägda fasta driftställen – svensk rättsutveckling*, SvSkT, 2013:6-7, s. 533-548.

[Citeras: Bång, Icke diskriminering av utlandsägda fasta driftställen – svensk rättsutveckling, SvSkT, 2013:6-7]

Dahlberg, Mattias, *A 13 Internationell skatterätt*, SN, 2012, s. 366-369.

[Citeras: Dahlberg, A 13 Internationell skatterätt, SN, 2012]

Elliffe, Craig, *Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model*, Bulletin For International Taxation, 2013 (vol. 67), No. 1, s. 26-38.

[Citeras: Elliffe, Unfinished Business: Domestic Thin Capitalization Rules and the Non-Discrimination Article in the OECD Model, Bulletin For International Taxation, 2013]

Ellis, Maarten J., *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, Bulletin for International Taxation, 2000 (vol. 54), No. 12, s. 617-618.

[Citeras: Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin for International Taxation, 2000]

Engelen, Frank, *Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model*, Bulletin for International Taxation, 2006 (vol. 60), No. 3, s. 105-109.

[Citeras: Engelen, Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model, Bulletin for International Taxation, 2006]

Gäverth, Leif, *Regeringsrättens domskäl – tre goda och olika exempel*, SN, 2011, s. 137-144.

[Citeras: Gäverth, *Regeringsrättens domskäl – tre goda och olika exempel*, SN, 2011]

Helminen, Marjaana, *Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention*, Bulletin For International Taxation, 2007 (vol. 61), No. 1, s. 23-38.

[Citeras: Helminen, Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention, Bulletin For International Taxation, 2007]

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

[Citeras: Hilling, HFD:s Peru-domar, SN, 2012]

Hilling, Maria, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvSkT, 2013:3, s. 187-219.

[Citeras: Hilling, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, SvSkT, 2013:3]

Kobetsky, Michael, *The Case for Unitary Taxation of International Enterprises*, Bulletin For International Taxation, 2008 (vol. 62), No. 5, s. 201-215.

[Citeras: Kobetsky, The Case for Unitary Taxation of International Enterprises, Bulletin For International Taxation, 2008.]

Lang, Michael, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, Intertax, 1997 (vol. 25), Issue 1, s. 7-9.

[Citeras: Lang, Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties, Intertax, 1997]

Lang, Michael, Brugger, Florian, *The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation*, Australian Tax Forum, 23, 2008, s. 95-108.

[Citeras: Lang och Brugger, The role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation, Australian Tax Forum, 2008]

Lindberg, Carl, *HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet*, SN, 2012, s. 626-631.

[Citeras: Lindberg, HFD om artikel 15.1 i det nordiska skatteavtalet, SN, 2012]

Linderfalk, Ulf, *On the Meaning of the 'Object and Purpose' Criterion, in the Context of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Article 19*, Nordic JIL 2003 (vol. 72), Issue 4, s. 429-448.

[Citeras: Linderfalk, On the Meaning of the 'Object and Purpose' Criterion, in the Context of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Article 19, Nordic JIL, 2003]

Martín Jiménez, Adolfo J., *The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?*, Bulletin for International Taxation, 2004 (vol. 58), No. 1, s. 17-30.

[Citeras: Jiménez, The 2003 Revision of OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties, Bulletin for International Taxation, 2004]

Mössner, Jörgen, *Klaus Vogel Lecture 2009 – Comments*, Bulletin for International Taxation, 2010 (vol. 64), No. 1, s. 16-19.

[Citeras: Mössner, Klaus Vogel Lecture 2009 – Comments, Bulletin for International Taxation, 2010]

Peczenik, Aleksander, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249-272.

[Citeras: Peczenik, Juridikens allmänna läror, SvJT 2005]

Pijl, Hans, *The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary*, European Taxation, 2006 (vol. 46), No. 5, s. 216-224.

[Citeras: Pijl, The OECD Commentary as a Source of International Law and the Role of the Judiciary, European Taxation, 2006]

Qviste, Jørn, *Interpretation of Tax Treaties Two Recent Danish Court Decisions*, European Taxation, 2001 (vol. 41), No. 7, s. 284-286.

[Citeras: Qviste, Interpretation of Tax Treaties Two Recent Danish Court Decisions, European Taxation, 2001]

Ramber, Jonas, *RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal*, SvSkt, 2012:5, s. 506-517.

[Citeras: Ramber, RÅ 2009 ref. 91 i ljuset av förslaget till ändring av kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, SvSkt, 2012:5]

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

[Citeras: Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref 24, SvSkT, 2010:2]

Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall*, SN, 1990, s. 3-18.

[Citeras: Sundgren, Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – analys av ett rättsfall, SN, 1990]

Vogel, Klaus, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, Bulletin for International Taxation, 2000 (vol. 54), No. 12, s. 612-616.

[Citeras: Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2000]

Ward, David, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2006 (vol. 60), No. 3, s. 97-102.

[Citeras: Ward, *The role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation*, *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2006.]

Wattel, Peter J., Marres, Otto, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003 (vol. 43), No. 7, s. 222-235.

[Citeras: Wattel och Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, *European Taxation*, 2003]

Wijnen, Wim, *Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2013 (vol. 53), No. 11, s. 575-579.

[Citeras: Wijnen, *Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation*, *Bulletin for International Taxation*, 2013]

Material från hemsidor

OECD, *List of OECD Member countries – Ratification of the Convention on the OECD*.

Hemsida:

<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>

Senast kontrollerad 2014-04-26

[Citeras: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>]

History of the OECD.

Hemsida:

<http://www.oecd.org/general/historyoftheoecd.htm>

Senast kontrollerad 2014-04-26

[Citeras: <http://www.oecd.org/general/historyoftheoecd.htm>]

Övrigt

IFA Cahiers, *Interpretation of Double Taxation Conventions – General Report*, vol. 78a, IFA, 1993.

[Citeras: IFA Cahiers 1993 – vol. 78a]

ILC, *Yearbook of the International Law Commission 1966 volume II*.

[Citeras: ILC Report 1966]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 1963, (commentary), OECD Publishing.

[Citeras: OECD:s modellavtal 1963 års version]

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

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

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2003, (condensed version), OECD Publishing.
[Citeras: OECD:s modellavtal 2003 års version]

OECD, *The 2005 Update to the Model Tax Convention*, OECD Publishing, 2004.
[Citeras: The 2005 Update to the Model Tax Convention]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2005, (condensed version), OECD Publishing.
[Citeras: OECD:s modellavtal 2005 års version]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2008, (condensed version), OECD Publishing.
[Citeras: OECD:s modellavtal 2008 års version]

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010, (full version), OECD Publishing.
[Citeras: OECD:s modellavtal]

Wienkonventionen om traktaträtten, ratificerades av Sverige 1974 och trädde i kraft 1980, se SÖ 1975:1.
[Citeras: Wienkonventionen]

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall

RÅ 1993 ref. 91.
RÅ 1993 not. 677.
RÅ 1995 not. 68.
RÅ 1995 ref. 69.
RÅ 1996 ref. 38.
RÅ 1996 ref. 84.
RÅ 2001 ref. 38.
RÅ 2001 ref. 50.
RÅ 2008 ref. 30.
RÅ 2009 ref. 91.
HFD 2011 not. 59.
HFD 2011 not. 99.
HFD 2012 ref. 18.
HFD 2013 ref. 4.
HFD 2013 ref. 23.

Danska rättsfall

Højesteret, målnummer I 323/1991.
Højesteret, målnummer 2. afdeling, 326/2001.

Finska rättsfall

KHO:2002:26.
KHO:2011:101.
KHO:2013:93.
KHO:2013:169.

Norska rättsfall

Høyesterett, målnummer 15B/1984.
Høyesterett, målnummer 56/994.
Høyesterett, målnummer 2004-01003-A.

Tyska rättsfall

BFH, målnummer I R 47/90.
BFH, målnummer I R 85/92.
BFH, målnummer I R 65/95.
BFH, målnummer I R 99/97.
BFH, målnummer I R 54, 55/10.

Österrikiska rättsfall

VwGH, målnummer 92/13/0172.
VwGH, målnummer 1997 96/14/0084.