



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linn Engdahl

Good faith som tolkningsprincip i skatteavtalsrätten

- Kan skatteavtalsfördelar nekans en skattebetalare i fall där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syfte att garantera dem?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: VT2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Metod och material	8
1.4 Forskningsläge	9
1.5 Avgränsningar	10
1.6 Disposition	11
2 SKATTEAVTAL – SYFTEN OCH UPPBYGGNAD	13
2.1 Syfte: förhindra dubbelbeskattning	13
2.2 Svensk skatteavtalsstillämpning	14
2.3 Skatteoptimering med hjälp av skatteavtal	14
2.4 Syfte: förhindra skatteflykt	15
2.5 Sammanfattning	17
3 DUALISMENS INNEBÖRD FÖR SKATTEAVTALSRÄTTEN	19
3.1 Skatteavtalens dubbla karaktär	19
3.2 Konflikter mellan nationell rätt och folkrätt i dualistiska länder	19
3.3 Modellavtalskommentaren: ingen konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal	21
3.4 Sammanfattning	23
4 ALLMÄNT OM TOLKNING	24
4.1 Inledning	24

4.2	Tolkning och tolkningsmetoder	24
4.3	Särskilt om svensk skattelagstolkning	25
4.4	Folkrättslig eller internrättslig tolkning av skatteavtal	26
4.5	OECD:s modellavtalskommentar	27
4.6	Sammanfattning	29
5	FOLKRÄTTSLIG TOLKNING AV SKATTEAVTAL	30
5.1	Inledning	30
5.2	Principen om Good Faith	30
5.2.1	Good faith som en del av pacta sunt servanda	30
5.2.2	Good faith som en traktattolkningsprincip	32
5.3	VCLT:s traktattolkningsartiklar	33
5.3.1	Grundläggande tolkningsmedel	33
5.3.2	Supplementära tolkningsmedel	35
5.4	Vilket syfte kan domstolar hänvisa till för att neka skatteanspråksnedsättning?	36
5.5	Sammanfattning	39
6	SKATTEAVTALSTOLKNING I SVERIGE	41
6.1	Inledning	41
6.2	Luxemburgfallet, RÅ 1996 ref. 84	41
6.3	Perufallet, HFD 2012 ref. 20	43
6.4	Sammanfattning	46
7	SKATTEAVTALSTOLKNING I ANDRA JURISDIKTIONER	48
7.1	Inledning	48
7.2	The Queen v. Crown Forest (Kanada, 1995)	48
7.3	A Holding ApS (Schweiz, 2005)	52
7.4	Tre nederländska domar (1994, 1994, 1986)	53
7.5	Sammanfattning	54
8	SAMMANFATTANDE ANALYS	56
8.1	Good faith som tolkningsprincip inom skatteavtalsrätten	56
8.2	Svensk skatteavtalstolkning	57

8.3 Skatteavtalstolkning i andra jurisdiktioner	58
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	59
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	66

Summary

The main reason for states to enter into tax treaties is to prevent international juridical double taxation, which is considered to have harmful effects on cross-border economic relations. In tax treaties, states oblige themselves through international law not to raise taxes with respect to taxing rights given to the other state under the treaty. A well-known problem is that taxpayers can exploit the restricting power of tax treaties combined with differences between various states' tax laws to avoid taxation. Considering that a situation might have been created where no risk for double taxation is eliminated, the main reason for restricting taxing rights no longer exist. Tax treaties are not intended to help tax payers avoid taxation. A purpose of some tax treaties is even to prevent tax avoidance. A question is whether the obligation to restrict taxing rights exists when this would rather result in helping taxpayers avoid taxation than eliminating double taxation.

The question might have to be handled as a question of treaty interpretation. VCLT Art 31-33 codifies the international treaty interpretation rules. The commentary to the OECD model tax convention suggest that a right to deny treaty benefits when a tax payer has entered into a transaction that is considered abusive towards the tax treaty, can be derived from the obligation in Art 31 to interpret a treaty *in good faith* and in the light of its *object and purpose*. The main purpose of this paper has been to analyze the principle of *good faith* and investigate whether it contains a possibility to deny treaty benefits when granting them would be contrary to the object and purpose of the tax treaty.

The principle of *good faith* stresses the goal of treaty interpretation; to analyze the treaty text for the purpose of establishing how the treaty parties intended it to be understood, and apply it accordingly. Somewhat contrary to what the OECD has implied, denial of treaty benefits based on art 31 always have to be supported by the treaty terms. Art 31 is based on the presumption that the text is the authentic expression of the party intention, and can thus be explained by the principle of *good faith*. Art 32 of the VCLT contains a possibility to establish an interpretation that deviates from the treaty text if the interpretation established through Art 31 is considered manifestly absurd or unreasonable. The principle of *good faith* is said to underlie this possibility too. One conclusion of this paper is that *good faith* thus provides an obligation to interpret a treaty so that it remains teleologically effective. Another conclusion is that interpreters should be restrictive when it comes to interpreting what is a treaty purpose and that it should never be adequate

for an interpreter to deny tax reduction simply because granting it would result in very low taxation or no taxation at all.

Sammanfattning

Stater ingår skatteavtal huvudsakligen i syfte att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning, som anses uppställa ett hinder för utvecklingen av mellanstatliga ekonomiska förbindelser. I skatteavtal förpliktigar sig stater att begränsa sina skatteanspråk till förmån för den andra statens beskattningsrätt. Avtalens begränsande effekt i kombination med skillnader i staters interna skattesystem kan nyttjas av skattebetalare i syfte att undvika skatt. Om en situation skapats där ingen dubbelbeskattningsrisk föreligger, faller huvudanledningen att låta skatteavtalet begränsa interna skatteanspråk. Skatteavtal är inte tänkta att hjälpa skattebetalare undvika beskattning. Vissa skatteavtal syftar till och med till att förhindra skatteflykt. En central fråga inom skatteavtalsrätten är om stater är förpliktigade att begränsa sina skatteanspråk i fall där detta snarare skulle hjälpa skattebetalare undvika beskattning än att eliminera risken för inkomster att dubbelbeskattas.

Frågan kan behöva hanteras som en traktatolkningsfråga. I VCLT art 31-33 finns principerna för folkrättslig traktatolkning kodifierade. Enligt OECD:s modellavtalskommentar innefattar förpliktelsen i art 31 att tolka en traktat in *good faith* och mot bakgrund av traktatens syfte och ändamål, en möjlighet att neka skatteavtalsfördelar om det skulle strida mot syftet med den tolkade avtalsbestämmelsen att garantera dess förmåner i det specifika fallet. Huvudsyftet med uppsatsen har varit att analysera om tolkningsprincipen *good faith* tillhandahåller en möjlighet att neka skatteavtalsfördelar i fall där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syften att garantera dem.

Good faith understryker det yttersta målet med traktatolkning; att framkomma med en tolkning som överensstämmer med norminnehållet traktatparterna gemensamt önskat ge bestämmelserna och tillämpa avtalet i enlighet med detta. I motsats till vad OECD implicerat, måste ett nekande av en skatteavtalsfördel genom art 31 stödjas av traktatens ordalydelse. Art 31 bygger på presumptionen att traktatparterna språkligt arrangerat så att applicering av traktaten leder till realisation av traktatsyftena, och kan därför förklaras av principen om *good faith*. VCLT art 32 ger en möjlighet att etablera en tolkning som faller utanför ramen för traktatens ordalydelse om tolkningarna enligt art 31 påvisas vara uppenbart orimliga eller oförnuftiga. Den underliggande förklaringen till detta sägs vara principen om *good faith*. En slutsats i denna uppsats är att *good faith* innebär en förpliktelse att tolka traktat så att dess syften realiserar. En annan slutsats är att uttolkare bör vara restriktiva när det kommer till att uttolka vad som utgör ett skatteavtalssyfte, och det inte är tillräckligt att neka skatteanspråksnedsättning enbart på grund av att en nedsättning skulle leda till låg eller ingen beskattning.

Förord

När fem och ett halvt studentikosa år i Lund nu avverkats, återstår enbart för mig att buga, niga, lyfta på hatten och säga tack. Tack till mina fina vänner, till min pojkvän och till studentboendet Parentesen där jag råkade bli kvar hela min studietid. Sist men inte minst vill jag även rikta ett stort tack till min handledare Maria Hilling för goda råd och ett fint engagemang.

Lund, maj 2015

Linn Engdahl

Förkortningar

Art.	Artikel
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
para.	Paragraf
ref.	Referat
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
uppl.	Upplaga
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Som en konsekvens av att stater är fria att själva välja vilka kriterier som ska generera skattskyldighet i landet riskerar skattebetalare som ägnar sig åt gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter att utsättas för internationell juridisk dubbelbeskattning.¹ Risken för dubbelbeskattning av inkomster uppfattas av de flesta länder som ett hinder för internationellt utbyte av varor och tjänster samt för rörlighet över landsgränser för människor, kapital och teknologi.² I syfte att undanröja det hinder som dubbelbeskattningsrisken utgör för utvecklingen av mellanstatliga ekonomiska relationer så ingår stater skatteavtal där de reciprokt avsäger sig delar av sina interna beskattningsanspråk till förmån för den andra fördragsslutande statens rätt att beskatta.³

När Sverige ingår ett skatteavtal med en annan stat uppstår en folkrättslig förpliktelse för staten att i enlighet med avtalet begränsa de internrättsliga beskattningsanspråken.⁴ För att ges internrättslig effekt så införlivas skatteavtalet genom en inkorporeringslag i den svenska rättsordningen, vilket innebär att skatteavtal i förhållande till enskilda skattebetalare äger giltighet som vanlig intern skattelag.⁵

Ett välkänt problem inom skatteavtalsrätten är att skatteavtalens begränsande effekt på interna beskattningsanspråk i kombination med skillnader mellan staters interna skattesystem kan nyttjas av skattebetalare som vill undvika att betala skatt.⁶ Eftersom stater avsäger sig sina beskattningsanspråk i syfte att undanröja risken för dubbelbeskattning, så kan det ifrågasättas huruvida en skatteanspråksnedsättning måste garanteras en skattebetalare i fall där en situation skapats där ingen risk existerar för inkomsten ifråga att utsättas för dubbelbeskattning. Nationella rättssystem tillhandahåller vanligen så kallade skatteflyktslagar eller domstolsskapade doktriner som ger nationella domstolar möjlighet att bortse från transaktioner som strider mot en skattelagstiftnings syfte och som ingåtts

¹ Lodin m.fl. (2013), s. 611 ff.

² Introduktionen till OECD:s Modellavtal (2014), para. 1 och 5

³ Hilling (2013), s. 189.

⁴ Hilling (2014), s. 334 f.

⁵ Hilling (2013), s. 190.

⁶ Se exempelvis Monsenego (2014), s. 3 samt OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till art 1, p.8.

(enbart eller huvudsakligen) i syfte att undvika skatt.⁷ Att tillämpa nationella skatteflyktsregler för att neka skatteanspråksnedsättning som enligt ett skatteavtal ska garanteras skattebetalare, är dock förenat med problemet att det skulle riskera att generera i traktatsbrott på det folkrättsliga planet.⁸ Vid en regelkonflikt mellan skatteavtal och svensk skattelag med rent internrättsligt ursprung, gäller därför enligt den svenska rättsordningen som regel att företräde ges åt skatteavtalet.⁹

Innan frågan uppkommer om hur en regelkonflikt mellan skatteavtalslag och svensk internrättslig skattelag ska lösas, måste dock konstateras att en regelkonflikt de facto föreligger, d.v.s. det måste utredas att skatteavtalet verkligen stadgar att svenskt beskattningsanspråk för en viss inkomst ska sättas ner i det enskilda fallet.¹⁰ Rättstillämpning föregås alltid av en tolkningsprocedur där innebörden av en eller flera bestämmelser för det enskilda fallet utreds.¹¹ Genom praxis har Högsta Förvaltningsdomstolen fastställt att svenska domstolar vid tolkning av skatteavtal ska följa principerna som gäller för folkrättslig tolkning även i den internrättsliga relationen där skatteavtalsbestämmelserna gentemot skattebetalarna äger giltighet som vanlig intern skattelag.¹² Troligen har företräde för den folkrättsliga tolkningen givits mot bakgrund av antagandet att sådan tolkning i högre utsträckning utmynnar i resultat som överensstämmer med de folkrättsliga förpliktelseerna som Sverige i avtalet ådragit sig gentemot den andra avtalsslutande staten.¹³

Principerna som finns för folkrättslig tolkning är internationell sedvanerätt och har kodifierats i *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT) från 1969.¹⁴ I artikel 31 framkommer att folkrättslig tolkning ska följa principen om *good faith*. Principen om *good faith* anses mynna direkt ur principen om *pacta sunt servanda*, och understryker därför det yttersta målet med traktattolkning: att framkomma med ett resultat som överensstämmer med norminnehållet som parterna till avtalet avsett ge den tolkade bestämmelsen.¹⁵ En central fråga är huruvida principen om *good faith* erbjuder nationella domstolar en möjlighet att neka skatteavtalsfördelar i fall där det skulle stå i strid med skatteavtalets ändamål och syfte att garantera dem. I det här arbetet avser jag att, ur ett svenskt rättsligt perspektiv,

⁷ van Weeghel (1998), s. 102. Båda dessa rekvisit återfinns i den svenska skatteflyktslagen (1995:575).

⁸ Brownlie (2008), s. 33 och Hilling (2014), s. 327.

⁹ Benktsson & Johansson (2010), s. 759.

¹⁰ Hilling (2014), s. 327.

¹¹ Peczenik (1980), s. 54 f.

¹² Se exempelvis RÅ 1987 ref.162 och RÅ 1996 ref.84.

¹³ Hilling (2014), s. 330 f. samt Brownlie (2008), s.45.

¹⁴ Linderfalk (2001), s. 6 ff.

¹⁵ Linderfalk (2014), s. 8 f och Linderfalk (2012), s. 94.

närmare analysera tolkningsprincipen *good faith* och dess betydelse för skatteavtalsrätten.

1.2 Syfte och frågeställningar

Arbetets övergripande syfte består i att analysera vad den folkrättsliga tolkningsprincipen *good faith* innebär för tolkning av skatteavtal. Fokus ligger på att utreda huruvida principen erbjuder nationella domstolar en möjlighet att neka skatteavtalsfördelar i fall där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syften att garantera dem. För att realisera uppsatsens övergripande syfte uppställs följande frågeställningar:

- Kan den folkrättsliga principen om tolkning *in good faith* motivera att skatteavtalsfördelar nekas i situationer där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syften att garantera dem?
- Har svenska domstolar tillämpat den folkrättsliga tolkningsmetodiken och principen om *good faith* för att neka skatteavtalsfördelar?
- Finns det några exempel från andra jurisdiktioner där domstolar applicerat den folkrättsliga tolkningsmetodiken och tillämpat principen om *good faith* för att neka skatteavtalsfördelar?

1.3 Metod och material

De svar som krävs för uppsatsens fullgörande rör rättens innehåll, och mer specifikt möjligheten att för nationella domstolar att tillämpa tolkningsprincipen *good faith* för att neka skatteavtalsfördelar.

Rättsdogmatisk metoden, genom vilken rättens innehåll söks i allmänt accepterade rättskällor, tillämpas därför genom uppsatsen.¹⁶ Vanligen när den rättsdogmatiska metoden tillämpas söks rättens innehåll i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och rättsdogmatiskt orienterande litteratur.¹⁷ Eftersom skatteavtal i grunden är folkrättsliga avtal mellan stater¹⁸ och principen om *good faith* är en folkrättslig tolkningsprincip kodifierad i VCLT¹⁹, så korrelerar urvalet av rättskällor och annat material i uppsatsen inte helt med det ovan uppräknade materialet. Förutom VCLT refereras flera gånger under uppsatsen till OECD:s modellavtal och dess kommentar. Förklaringen till detta består i att de flesta av Sveriges skatteavtal baseras på

¹⁶ Korling & Zamboni (2013), s. 21.

¹⁷ Korling & Zamboni (2013), s. 21.

¹⁸ Hilling (2014), s. 329.

¹⁹ VCLT art 31.

modellavtalet²⁰, och att modellavtalskommentaren ofta, både av domstolar i Sverige och i andra länder, konsulteras för ledning i tolkningsfrågor.²¹

Uppsatsen angriper frågan om vilken betydelse tolkningsprincipen *good faith* har för skatteavtalsrätten ur ett svenskt rättsligt perspektiv, vilket innebär att fokus inriktas på att analysera tolkningsprincipens betydelse i första hand för svenska domstolar. Särskild vikt läggs vid att förklara dualismens innebörd för hur skatteavtalen implementeras i det svenska rättssystemet för att få giltighet för enskilda skattebetalare²², samt *hur* och *varför* den folkrättsliga tolkningsmetodiken givits spelrum även på det internrättsliga planet.²³

Eftersom uppsatsens ämne i högsta grad är relevant även i andra jurisdiktioner så analyseras även domar avkunnade i andra länder som hanterar frågan om möjligheten att neka skatteavtalsfördelar. Det kan möjligen vara på sin plats att klarlägga att det i uppsatsen inte finns rum för att på ett mer djupgående vis kartlägga andra jurisdiktioners sätt att hantera skatteavtalsrätten. Utländsk praxis analyseras enbart i syfte att peka på argument som kastar ljus över uppsatsens mest centrala fråga²⁴; i vilken mån folkrättslig tolkningsmetodik, och särskilt principen om *good faith*, erbjuder nationella domstolar möjligheten att neka skatteanspråksnedsättning i fall där det skulle strida mot skatteavtalets syfte och ändamål att garantera dem. Doktrin har självfallet påverkat vilken praxis som valts ut för analys i uppsatsen. En stor del av uppsatsens material består förövrigt också av doktrin. Doktrinen som refereras till genom arbetet består av litterära verk och artiklar skrivna av såväl svenska som utländska experter inom det skatterättsliga respektive det folkrättsliga rättsområdet.

1.4 Forskningsläge

Skatteavtalsstolkning är ett mycket omskrivet ämne inom doktrin. Det har även skrivits en del om frågan om vad principen om *good faith* innebär för skatteavtalsstolkning, men ofta har fokus riktats mot huruvida principen uppställer krav på skattebetalarnas sätt att utöva sina traktatsrättigheter, d.v.s. huruvida den utgör grund för en implicit skatteavtalsrättslig norm mot missbruk av skatteavtal.²⁵ De olika uppfattningarna i frågan redogörs kort för i uppsatsen, men min infallsvinkel består i att analysera vad principen

²⁰ Dahlberg (2014), s. 254 f.

²¹ Introduktionen till OECD:s modellavtal (2014), para. 29.3 samt RÅ 1996 ref. 84.

²² Se vidare i kapitel 3.

²³ Se vidare i kapitel 4.

²⁴ Sandgren (2007), s. 75.

²⁵ Se exempelvis Goyette (2003), s. 68 och De Broe (2008), s. 306 f. samt avsnitt 5.2.1.

om *good faith* innebär för tolkning av skatteavtal. Inte heller detta utgör dock ett helt outforskat ämne. Exempelvis har Vogel²⁶ analyserat huruvida principen om *good faith* för traktattolkning innebär en möjlighet för rättstillämpare tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser för att neka skatteavtalsfördelar. Som läsaren kommer förstå genom uppsatsens gång är min infallsvinkel i frågan inte densamma som Vogels. Det ska också noteras att betydelsen av principen om *good faith* för skatteavtalsrätten genom uppsatsen analyseras ur ett svenskt rättsligt perspektiv, vilket jag uppfattar utgöra relativt outforskad mark.

1.5 Avgränsningar

Eftersom uppsatsen syftar till att analysera frågan om tolkningsprincipen *good faith* erbjuder en möjlighet att neka skatteavtalsfördelar i fall där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syften att garantera dem, så aktualiseras frågan om vilka gemensamma intentioner stater har för att ingå skatteavtal. Detta är en komplicerad fråga som inte nödvändigtvis kan besvaras enbart genom en analys av skatteavtalsbestämmelserna. Eftersom svenska skatteavtal i hög utsträckning baseras på OECD:s modellavtal och eftersom modellavtalskommentaren kan ge ledning i vad stater gemensamt velat uppnå genom att ingå skatteavtal²⁷, så avgränsas uppsatsen till att analysera skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal.

Ytterligare en avgränsning som uppställs för uppsatsen består i att frågan om modellavtalskommentarens rättskällevärde inte närmare analyseras. I skatteavtalsrättslig doktrin utgör kommentarens rättskällevärde en ständigt omdiskuterad fråga och åsikterna bland experter inom internationell skatterätt går isär i vilken mån kommentaren ska, kan och bör konsulteras i tolkningsfrågor.²⁸ Även om frågan skulle kunna vara av relevans även för denna uppsats då kommentaren i *the guiding principle*²⁹ förskriver någonting som skulle kunna uppfattas som en skatteavtalsbaserad skatteflyktsregel³⁰, så anser jag, p.g.a. kommentarens omtvistade rättskällevärde, att ämnet bättre hanteras genom en analys av folkrättsliga tolkningsprinciper.

Vidare nämns genom uppsatsen svenska internrättsliga skatteflyktslagar och skatteflyktsdoktriner utan att deras rättsliga innehåll närmare redogörs för. Visserligen indikerar uppsatsens frågeställningar och problemformulering

²⁶ Vogel (1997), para. 94.

²⁷ Se exempelvis van Weeghel (1998), s. 117 samt Linderfalk & Hilling (2014), s. 21.

²⁸ Avseende denna fråga se exempelvis Linderfalk & Hilling (2014).

²⁹ OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 1, para. 9.5.

³⁰ Se exempelvis Arnold & van Weeghel (2008), s. 93 ff.

att detta är någonting som ändå torde falla utanför uppsatsens ramar, men faktumet att det av många ansett grundlagsreglerade föreskriftskravet uppställer begränsningen att alla tolkningar av svensk skattelag måste vara förenliga med den tolkade bestämmelsens ordalydelse³¹, gör att en internrättslig grund för nekandet av en skatteavtalsfördel möjligen behövs även om folkrättslig tolkning av skatteavtalet leder till slutsatsen att en skatteavtalsfördel i det enskilda fallet inte måste garanteras. Jag anser dock att en läsare som vill fördjupa sina kunskaper rörande svenska skatteflyktslagar och svensk skatteflyktsdoktrin, har goda möjligheter att inhämta denna kunskap annorstädes.³²

1.6 Disposition

I syfte att tydliggöra uppsatsens röda tråd påbörjas flera av kapitlen i uppsatsen med en inledning som syftar till att ge läsaren en inblick i vad den stundande faktadelen av kapitlet tar upp, och på vilket sätt detta är relevant för uppsatsens frågeställningar. Alla kapitel avslutas vidare med sammanfattningar där kapitlets mest relevanta aspekter kortfattat åter redogörs för. Vissa sammanfattningar är av en mer analytisk karaktär, där egna slutledningar och tankar kring vad som framkommit i kapitlet ventileras. Intentionen är att läsaren med enkelhet ska kunna skilja mellan vad som utgör egna resonemang och slutledningar och vad som är en sammanfattning av det som redan framkommit i kapitlets faktadel. Som en konsekvens av att analys sker löpande genom uppsatsens gång, så är uppsatsens avslutande analysdel av övergripande sammanfattande karaktär.

Kapitel 2 hanterar frågor om skatteavtalens syften och uppbyggnad. Läsaren erbjuds en grundläggande förståelse för varför stater väljer att ingå skatteavtal som begränsar de interna beskattningsanspråken. Fokus ligger även på att förklara hur skatteavtalens begränsande effekt på Sveriges interna beskattningsanspråk säkerställs genom skatteavtalsstillämpning. Läsaren introduceras också för det inom skatteavtalsrätten upplevda problemet att avtalen kan nyttjas av skattebetalare för att undvika beskattning. I kapitel 3 hanteras dualismens innebörd för den svenska skatteavtalsrätten. Inställningen i OECD:s modellavtalskommentar att nationella skatteflyktsbestämmelser alltid kan tillämpas för att neka skatteanspråksnedsättning utan att detta riskerar utmyнна i traktatsbrott redogörs för och bemöts. Kapitel 4 hanterar på en allmän basis frågan om juridisk tolkning, och läsaren introduceras för nästkommande kapitel genom att erbjudas en förklaring för *hur* och *varför* den folkrättsliga tolkningen

³¹ Se exempelvis Hultqvist (1995), s. 336.

³² För en översikt se exempelvis Lodin mfl (2013) s. 728 ff.

givits spelrum även för tolkning av skatteavtal i den internrättsliga kontexten. Kapitel 5, som utgör navet för uppsatsens fullgörande, redogör för den folkrättsliga tolkningsprincipen *good faith* och för de folkrättsliga tolkningsartiklarna som kodifierats i VCLT. I kapitel 6 sammanfattas ett par svenska rättsfall där HFD hanterade frågan om huruvida skatteavtal ska tolkas begränsa svensk beskattningsrätt. Kapitel 7 redogör för utvald praxis från andra jurisdiktioner. I kapitel 8 tillhandahålls avslutningsvis en sammanfattande analys, där jag analyserar kring och söker besvara frågeställningarna som inledningsvis uppställdes för uppsatsen.

2 Skatteavtal – syften och uppbyggnad

2.1 Syfte: förhindra dubbelbeskattning

Med internationell juridisk dubbelbeskattning avses att en och samma skatteskyldig för en och samma inkomst blir hårdare beskattad p.g.a. att han blivit beskattad i två länder än han skulle ha blivit om han bara hade beskattats i ett land.³³ En sådan situation uppstår när staters skatteanspråk överlappar varandra.³⁴ De vanligaste principerna på vilka beskattningsanspråk i intern lagstiftning grundar sig är hemvistprincipen och källstatsprincipen. Hemvistprincipen innebär att staten där en person är bosatt eller ett företag är registrerat har rätt att beskatta alla inkomster som personen eller företaget har, oberoende av var i världen de kommer från. Källstatsprincipen innebär att den stat där en inkomst uppkommer eller en viss egendom är belägen, beskattar denna inkomst oberoende av var inkomsttagaren befinner sig.³⁵ Typsituationen av när en dubbelbeskattningssituation kan uppkomma är således när två länder i egenskap av käll- respektive hemviststat gör anspråk på att beskatta samma inkomst hos ett skattesubjekt.³⁶

I första punkten till introduktionen av OECD:s modellavtal konstateras det vara allmänt känt att risken för internationell juridisk dubbelbeskattning utgör ett allvarligt hinder för gränsöverskridande handel och rörlighet över landsgränser för människor, kapital och teknologi. Samtidigt betonas vikten av att undanröja hindret som dubbelbeskattningsrisken utgör för utvecklingen av ekonomiska relationer mellan länder.³⁷ Det är i huvudsak i detta syfte som stater under en längre tid sinsemellan slutit skatteavtal.³⁸ I skatteavtalen motverkas dubbelbeskattning genom att gemensamma definitioner av skatteavtalstermer förhandlas fram, genom att rätten att beskatta vissa inkomster fördelas mellan länderna, samt genom en metodartikel som innehåller antingen en avräknings- eller undantagsmekanism.³⁹ Fördelningen av beskattningsrätten sker genom att staterna avsäger sig delar av sina interna skatteanspråk.⁴⁰ Skatteavtalen kan,

³³ Lodin m.fl. (2013), s. 612.

³⁴ Dahlberg (2014), s.255.

³⁵ Lodin m.fl. (2013), s. 611 ff.

³⁶ Lang (2013), para 8.

³⁷ Introduktionen till OECD:s modellavtal (2014), para. 1 och 5.

³⁸ Dahlberg (2014), s.250 samt Introduktionen till OECD:s modellavtal p.6

³⁹ van Weeghel (1998), s. 33.

⁴⁰ Hilling (2013), s. 189.

enligt den så kallade gyllene regeln, endast begränsa skatteanspråk och aldrig självständigt ligga till grund för en stats beskattningsrätt.⁴¹

2.2 Svensk skatteavtalstillämpning

Svensk skatteavtalstillämpning kan enligt Hilling förenklat beskrivas i enlighet med en trestegsmodell.⁴² Det första steget i modellen består av att avgöra huruvida beskattningsanspråk föreligger enligt intern rätt. Här är det sålunda fråga om att, i enlighet med interna tolkningsprinciper, tolka rent internrättslig svensk skattelag. Om steg ett utmynnar i svaret att internt beskattningsanspråk föreligger, är nästa steg att utröna om Sverige ingått något skatteavtal som begränsar rätten att beskatta den aktuella inkomsten. Tolkningen av skatteavtalsbestämmelser aktualiseras sålunda i steg två. Först måste det, med hjälp av artikel 2, avgöras om den aktuella skatten omfattas av avtalet. Om frågan besvaras jakande används artikel 4 för att fastställa vilken stat som är hemvist- respektive källstat. Fördelningsartiklarna (6-21) kan därefter konsulteras. Principen i fördelningsartiklarna i OECD:s modellavtal, på vilket Sveriges skatteavtal baseras, bygger på att källstaten sätter ner sina beskattningsanspråk till förmån för hemviststatens beskattningsrätt. Fördelningsartiklarna kan även stadga delad beskattningsrätt och i sådana fall undanröjs dubbelbeskattning genom att hemviststaten tillämpar avtalets metodartikel. När steg två har avklarats består det sista steget i svensk skatteavtalstillämpning slutligen i att tillämpa den interna rätten med begränsningarna som det aktuella skatteavtalet uppställer.⁴³

2.3 Skatteoptimering med hjälp av skatteavtal

Den reducerande effekten som skatteavtal har på interna skatteanspråk har, i kombination med skillnader mellan olika staters interna skattesystem, nyttjats systematiskt under en längre tid av multinationella företag i skatteoptimeringssyfte.⁴⁴ Att skatteavtalen nyttjas på det här viset har bl.a. noterats i kommentaren till OECD:s modellavtal⁴⁵ som stadgar:

“It is also important to note that the extension of double taxation conventions increases the risk of abuse by facilitating the use of artificial

⁴¹ Pelin (2011), s. 97.

⁴² Hilling (2014), s. 324 f.

⁴³ Hilling (2014), s. 324 f.

⁴⁴ Monsenego (2014), s. 3 samt OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 1, para. 8.

⁴⁵ OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 1, para. 8. (2014)

legal constructions aimed at securing the benefits of both the tax advantages available under certain domestic laws and the reliefs from tax provided for in double taxation conventions.”

Gemensamt för alla skatteplaneringsupplägg med hjälp av skatteavtal är att inhemska regler som ger upphov till skattskyldighet sätts åtsidan genom högre rankade skatteavtalsbestämmelser.⁴⁶ Enskilda skattebetalare ordnar sina affärer så att de, enligt ett skatteavtals ordalydelse, kvalificerar sig för avtalets fördelar⁴⁷ och kan genom uppläggen uppnå en betydligt lägre beskattning än enkelbeskattning.⁴⁸ I nästan alla länder gäller som en allmänt accepterad princip att skattebetalare tillåts organisera sina affärer på ett sätt som ger upphov till lägsta möjliga skattebörd.⁴⁹ Detta inkluderar principiellt rätten att välja den rättsliga form för transaktioner och andra ekonomiska arrangemang som ger upphov till lägst beskattning,⁵⁰ samt att dra nytta av skatteavtalsfördelar i skatteavtal och skillnader mellan olika länders skattesystem.⁵¹ Viss typ av skatteplanering anses således vara rättsligt legitim.⁵²

2.4 Syfte: förhindra skatteflykt

Trots att det som utgångspunkt anses legitimt att ta hänsyn till skattefrågor vid affärsupplägg, så innefattar nationella rättssystem ofta lagar eller domstolsskapade doktriner som syftar till att motverka viss typ skatteplanering, nämligen så kallade skatteflyktsupplägg.⁵³ De nationella skatteflyktsreglerna ger typiskt sett domstolar rätt att bortse från en transaktions rättsliga form om:

1) transaktionen genomförts (enbart eller huvudsakligen) i syfte att undvika skatt.

2) det skulle strida mot syftet bakom skattelagstiftningen eller en viss bestämmelse att beskatta transaktionen enligt dess presenterade rättsliga form.⁵⁴

Gränsen mellan vad som utgör legitim skatteplanering och vad som anses vara skatteflykt och därmed bör kunna angripas rättsligt är oklar. Olika länder intar olika positioner i frågan.⁵⁵

⁴⁶ De Broe & Luts (2015), s. 125.

⁴⁷ Hilling (2014), s. 335.

⁴⁸ Hilling (2014), s. 336.

⁴⁹ van Weeghel (1998), s. 101.

⁵⁰ van Weeghel (1998), s. 101.

⁵¹ De Broe (2008), s.320.

⁵² Arnold (2004), S. 247.

⁵³ van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), S. 22.

⁵⁴ van Weeghel (1998), s. 102. Båda dessa rekvisit återfinns i den svenska skatteflyktslagen (1995:575).

⁵⁵ Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 37.

Vad gäller faktumet att skatteavtal öppnar upp möjligheter för skattebetalare att undvika beskattning, så har detta i Sverige under en längre tid uppmärksamats som problematiskt.⁵⁶ I rubriksättningen av många skatteavtal som slutits med andra länder framgår därför att avtalet, förutom att motverka dubbelbeskattning, även syftar till att motverka internationell skatteflykt.⁵⁷ Även i kommentaren till OECD:s modellavtal framställs motverkandet av internationell skatteflykt sedan år 2003 som ett självständigt syfte för att sluta skatteavtal.⁵⁸ I kommentaren definieras inte begreppet skatteflykt direkt.⁵⁹ Ledning i vad OECD anser vara skatteflyktsupplägg kan möjligen hämtas ur *the guiding principle*⁶⁰ som återfinns i kommentaren och stadgar:

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

Enligt Van Weeghel är det ofta svårare att bedöma huruvida en transaktion eller ett arrangemang strider mot syftet med ett skatteavtal, än om den strider mot syftet med nationell lagstiftning.⁶¹ Han menar att faktumet att skattepolitik och förväntningar hos stater som ingår skatteavtal skiljer sig från varandra, gör det svårt att avgöra om en skattebetalare agerat på ett sätt som strider mot skatteavtalets syfte.⁶² Detta implicerar att skatteavtalens syften bestäms av skatteavtalsparternas gemensamma intentioner, någonting som torde vara en riktig uppfattning.⁶³ Att en nationell domstol i en skatteflyktsfråga inte bör begränsa sig till att utreda syftet med avtalet enligt den egna statens uppfattning följer av att skatteavtalen är folkrättsliga traktat där de fördragsslutande staterna sinsemellan avtalat om att fullgöra det som traktaten stipulerar.⁶⁴ I kapitel 3 kommer detta att avhandlas mer ingående.

Skatteavtal innehåller ofta materiella bestämmelser som syftar till att begränsa risken för skatteflykt. Bland dessa kan nämnas avtal om ömsesidigt utbyte av information mellan skattemyndigheter,

⁵⁶ Lindencrona (1994), s. 36 f.

⁵⁷ Lindencrona (1994) s. 36 f.

⁵⁸ OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 1, para. 7.

⁵⁹ Dahlberg (2014), s. 264 f.

⁶⁰ OECD:s modellavtal (2014), kommentaren till artikel 1, para. 9.5.

⁶¹ van Weeghel (1998), s. 104.

⁶² van Weeghel (1998), s. 104.

⁶³ Se exempelvis Linderfalk (2001), s. 229 och De Broe (2008), s. 247.

⁶⁴ VCLT art. 26 och 27.

internprissättningsregler, utflyttningsregler mm.⁶⁵ Ibland uttrycks explicit i skatteavtal att rätten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser bibehålls de fördragsslutande staterna även i frågor som rör skatteavtal. Detta är vanligare vad gäller speciella skatteflyktsbestämmelser (exempelvis CFC-lagstiftning) än generella (exempelvis Sveriges skatteflyktslag).⁶⁶ I vissa skatteavtal intas även subject-to-tax-bestämmelser där staterna avtalar om att skatteanspråksnedsättning i enlighet med fördelningsartiklarna villkoras av att den andra staten de facto nyttjar sitt i avtalet tilldelade beskattningsutrymme.⁶⁷

I den mån inga materiella regler i skatteavtalen existerar för att motverka att skatteavtalstillämpningen i ett enskilt fall resulterar i ett skatteflyktsresultat, och rätten att tillämpa nationella skatteflyktsbestämmelser inte heller uttryckligen bibehållits i skatteavtalet, så uppkommer frågan huruvida en skatteavtalsfördel ändå kan nekas och i sådana fall hur detta kan motiveras rättsligt.⁶⁸ Hilling menar att svaret är avhängigt de verktyg som den enskilda rättsordningen tillhandahåller domstolen.⁶⁹ Enligt Lang kan frågan endast tacklas genom skatteavtalstolkning.⁷⁰

2.5 Sammanfattning

Skatteavtal ingås mellan stater bland annat i syfte att förhindra internationell dubbelbeskattning och skatteflykt. Dubbelbeskattning förhindras i avtalen genom att staterna reciprokt avsäger sig delar av sina beskattningsanspråk till förmån för den andra statens beskattningsrätt. Skatteavtalens reducerande effekt på interna skatteanspråk har, i kombination med skillnader i inhemska skattesystem, underlättat för internationell skatteplanering som resulterar i betydligt lägre beskattning än enkelbeskattning. Om skatteplanering ger upphov till effekter som inte överensstämmer med syftet bakom skatteavtalsbestämmelserna, så kan den utgöra fall av internationell skatteflykt. Måste en skatteavtalsfördel garanteras en skattebetalare i fall där detta utmynnar i resultat som strider mot skatteavtalets syfte, kan det konstateras att skatteavtal snarare än att förhindra skatteflykt, möjliggör och underlättar just för skatteflyktsupplägg. En central fråga är huruvida nationella domstolar kan motverka att tillämpning av skatteavtal genererar i skatteflyktsresultat. Ett alternativ vore att nyttja nationella skatteflyktsregler för att neka skatteanspråksnedsättning

⁶⁵ Lindencrona (1994), s.99 ff.

⁶⁶ van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 20.

⁶⁷ Lang, *Double non-taxation*, General report (2010), s. 86 samt Hilling (2012), s. 586.

⁶⁸ Hilling (2014), s. 336.

⁶⁹ Hilling (2014), s. 336

⁷⁰ Lang (2013), para. 148.

trots att rätten att tillämpa de nationella skatteflyktsbestämmelserna inte reserverats för i avtalet. Ett annat alternativ vore att i samband med steg 2 i skatteavtalsstillämpningen utföra en ändamålsmässig tolkning och neka reducering av nationella skatteanspråk i fall där beviljande av dessa skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syfte. För att utreda i vilken mån nationella domstolar kan neka skatteavtalsfördelar kommer uppsatsen att fokusera på att placera in skatteavtalen i en svensk rättslig kontext samt att analysera de rättsliga principer som gäller för skatteavtalsstolkning och hur dessa appliceras av domstolar både i Sverige och i viss mån även i andra länder.

3 Dualismens innebörd för skatteavtalsrätten

3.1 Skatteavtalens dubbla karaktär

Sverige betraktas av de flesta svenska jurister som ett dualistiskt land.⁷¹ I dualistiska länder anses det existera en skillnad mellan folkrätten och den nationella rätten främst på grund av att de olika systemen reglerar vitt skilda rättsliga relationer. Folkrätten reglerar de rättsliga relationerna mellan suveräna stater och de nationella rättssystemen utgör grund för de rättsliga relationerna mellan privata rättssubjekt i landet samt mellan privata rättssubjekt och den verkställande makten.⁷² I dualistiska rättssystem räcker det inte att staten ratificerar eller ansluter sig till en traktat för att den ska bli del av det nationella rättssystemet och därmed få giltighet för enskilda rättssubjekt.⁷³ Ett ingående av en traktat leder endast till att de fördragsslutande staterna folkrättsligt förpliktigar sig gentemot varandra att uppfylla det traktaten stipulerar.⁷⁴ Om traktaten föreskriver rättigheter och skyldigheter för enskilda rättssubjekt måste den därför något sätt införlivas i det nationella rättssystemet.⁷⁵ Vad gäller skatteavtal så sker detta i Sverige vanligen genom att avtalet inkorporeras som en bilaga till en införlivandelag. Genom införlivandet får skatteavtalet samma rättsliga status som vanlig skattelag i relationen mellan stat och enskild.⁷⁶ Eftersom skatteavtalen sålunda äger giltighet både som folkrättsliga avtal och som internrättslig skattelag, så brukar det sägas att de i Sverige, liksom i många andra dualistiska stater, har så kallad dubbel karaktär.⁷⁷

3.2 Konflikter mellan nationell rätt och folkrätt i dualistiska länder

I dualistiska länder kan folkrätten och nationell rätt som *system* aldrig komma i konflikt med varandra eftersom de reglerar rättsliga relationer på från varandra vitt skilda nivåer. De båda systemen anses vara suveräna på respektive rättsligt plan.⁷⁸ Däremot kan det i en domstol uppkomma en

⁷¹ Linderfalk (2012), s. 175.

⁷² Brownlie (2008), s. 31 f.

⁷³ Linderfalk (2012), s. 175.

⁷⁴ Hilling (2014), s. 334 f.

⁷⁵ Linderfalk (2012), s. 175.

⁷⁶ Hilling (2013), s. 190.

⁷⁷ Hilling (2014), s. 330.

⁷⁸ Brownlie (2008), s. 33.

konflikt mellan *förpliktelser* som stammar från de olika systemen. En sådan konflikt resulterar inte i att den interna rätten anses ogiltig, utan istället kan den resultera i en oförmåga från nationella domstolars sida att döma i enlighet med statens folkrättsliga förpliktelser. Staten kan då komma att hållas folkrättsligt ansvarig gentemot den andra eller de andra fördragsslutande staterna för traktatsbrott.⁷⁹ Att den interna rätten aldrig kan åberopas för att rättfärdiga en underlåtenhet att fullgöra en traktat stadgas i artikel 27 i VCLT.⁸⁰ VCLT kan sägas vara folkrättens avtalslag och reglerar bl.a. under vilka förutsättningar en traktat anses vara folkrättsligt bindande, under vilka förutsättningar traktat kan ändras eller avbrytas samt vilka regler som gäller för folkrättslig tolkning av traktat.⁸¹ Eftersom VCLT, i alla fall vad gäller de grundläggande traktaträttsliga reglerna som kommer beröras i den här uppsatsen, är internationell sedvanerätt⁸², så kan slutsatsen dras att dess regler är relevanta generellt för skatteavtal, oavsett vilka länder som är parter till det och oavsett när det ingicks.

För att säkra att den i skatteavtal upprättade folkrättsliga förpliktelsen om begränsning av skatteanspråk följs, är det vanligt att domstolar i dualistiska stater tillerkänner lagar med ursprung i skatteavtal företräde framför rent inhemska skattelagar i enlighet med principen om *lex specialis*.⁸³ I Sverige gäller, i linje med det sagda, normalt att företräde vid en regelkonflikt mellan skatteavtalslag och ordinär skattelag ges åt skatteavtalslagen.⁸⁴ I RÅ 2010 ref.112 bekräftades denna inställning med tillägget att det dock inte existerar några konstitutionella hinder för lagstiftaren att införa skattebestämmelser som strider mot redan införlivade skatteavtal. Enligt domen ska ordinära skattebestämmelser endast ges företräde framför bestämmelser i skatteavtalslag om lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten varit att bestämmelsen ska tillämpas oberoende av innehåll i skatteavtal.⁸⁵ Hilling menar att den uttryckta inställningen rörande företrädesfrågan mellan skatteavtal och ordinär skattelag inte är unik för Sverige, utan att liknande förhållningssätt även går att finna i andra staters rättsordningar.⁸⁶

⁷⁹ Brownlie (2008), s. 33.

⁸⁰ VCLT art 27.

⁸¹ Linderfalk (2012), s. 77.

⁸² Linderfalk (2012), s.78.

⁸³ Hilling (2014), s. 327.

⁸⁴ Benktsson & Johansson (2010), s. 759.

⁸⁵ RÅ 2010 ref.112

⁸⁶ Hilling (2014), s. 340.

3.3 Modellavtalskommentaren: ingen konflikt mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtal

I kommentaren rekommenderar OECD medlemsstaterna, genom *the guiding principle*⁸⁷, fritt översatt, att en skatteavtalsfördel inte ska garanteras en skattebetalare om en av huvudanledningarna bakom transaktionen eller arrangemanget varit att säkra en mer fördelaktig skatteposition, och erhållandet av denna fördelaktiga skatteposition skulle stå i strid med syftet och ändamålet bakom den relevanta skattebestämmelsen. Kommentaren söker även ge ledning i hur nekandet av en skatteavtalsfördel rättsligt kan motiveras. För att kunna göra detta skiljer kommentaren mellan länder som anser missbruk av skatteavtal vara missbruk av den nationella rätten, och sådana som enbart anser att det är själva avtalet som blivit missbrukat.⁸⁸ Eftersom Sverige är ett dualistiskt land och skatteavtal i relation till skattebetalaren utgör del av den nationella rätten, kan slutsatsen dras att Sverige klassificeras in i den förstnämnda landskategorin. Enligt kommentaren kan länder som Sverige förhindra skatteflykt genom att tillämpa sina nationella generella skatteflyktsregler för att neka skatteavtalsförmåner.⁸⁹ Kommentaren stadgar vidare att skatteavtal aldrig utgör hinder för tillämpning av nationella generella skatteflyktsregler (exempelvis den svenska skatteflyktslagen).⁹⁰ Enligt kommentaren utgör ett nekande av skatteavtalsförmåner i enlighet med sådana skatteflyktsbestämmelser aldrig brott mot den folkrättsliga förpliktelsen att låta avtalet begränsa det statliga beskattningsanspråket.⁹¹

Det finns emellertid anledning att ifrågasätta kommentarens inställning. Dahlberg menar att skatteavtals folkrättsliga ursprung kräver att hänsyn även tas till vad den andra staten anser vara skatteflykt eftersom ett nekande av en skatteavtalsfördel måste grundas i den gemensamma partsviljan för att inte utgöra ett traktatsbrott.⁹² Enligt Lang skulle skatteavtalens funktion att fördela beskattningsunderlag riskera att omintetgöras om nationella domstolar tilläts neka nedsättning av beskattningsanspråk genom tolkning av skatteavtalet i enlighet med nationella skatteflyktsregler.⁹³ Arnold och Van Weeghel påpekar också att OECD:s inställning, p.g.a. att det existerar stora skillnader mellan olika länders nationella skatteflyktsbestämmelser,

⁸⁷ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 9.5.

⁸⁸ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 9.2 och 9.3.

⁸⁹ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 9.2.

⁹⁰ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 9.2 och 22-22.2.

⁹¹ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 22.1.

⁹² Dahlberg (2014), s. 265.

⁹³ Lang (2013), para. 139.

riskerar att rendera i skilda tolkningar angående samma skatteavtalsbestämmelse i de fördragsslutande staters nationella domstolar.⁹⁴ När skatteavtalsbestämmelser tolkas på olika vis så ökar risken för att dubbelbeskattning eller dubbellickebeskattning blir utfallet av en skatteavtalsstillämpning, vilket är resultat som inte går att förena med syftet bakom skatteavtal.⁹⁵

Helt bortsett från invändningarna ovan så håller inte heller kommentaren konsekvent fast vid att det aldrig kan existera någon konflikt mellan nationella generella skatteflyktsregler och skatteavtalsförpliktelser. Den stadgar nämligen också att medlemsländer noggrant måste tillse att de följer sina i avtalet upprättade förpliktelser att begränsa de nationella beskattningsanspråken, såvida inte det finns klara bevis på att skatteavtalet missbrukats.⁹⁶ Van Weeghel och Arnold har föreslagit att detta torde innebära att kommentarens inställning till nationella skatteflyktsbestämmelser är att de inte strider mot de i avtalet upprättade folkrättsliga förpliktelserna, såtillvida de står i överensstämmelse med kraven som uppställs i *the guiding principle* för att kunna neka en skatteavtalsfördel.⁹⁷

I doktrin är det mycket omdiskuterat vilken vikt som ska fästas vid *the guiding principle*. Arnold och Van Weeghel är av uppfattningen att den möjligen etablerar en skatteavtalsbaserad skatteflyktsregel som kan utgöra en folkrättslig grund för möjligheten att neka av skatteavtalsfördelar.⁹⁸ De Broe är kritisk till detta. Han menar att VCLT:s traktatolkningsprinciper sätter stopp för möjligheten att neka skatteavtalsfördelar om en sådan tolkning inte stöds av avtalsbestämmelsernas ordalydelse.⁹⁹ Lang avfärdar helt möjligheten att tillämpa kommentarens rekommendationer ambulatoriskt på skatteavtal som slöts innan deras tillkomst år 2003, och ifrågasätter även dess värde för skatteavtal som ingicks därefter p.g.a. att revideringen från år 2003 inte innefattade själva modellavtalets ordalydelse.¹⁰⁰ Han anser istället att ett nekande av en skatteavtalsfördel endast kan motiveras folkrättsligt om ett sådant resultat stöds genom en tolkning av själva skatteavtalet.¹⁰¹

⁹⁴ Arnold & van Weeghel (2008), s. 92

⁹⁵ Hilling (2014), s. 338.

⁹⁶ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 22.2.

⁹⁷ Arnold & van Weeghel (2008), s. 95.

⁹⁸ Arnold & van Weeghel (2008), s. 93 ff.

⁹⁹ De Broe (2008), s. 316 ff.

¹⁰⁰ Lang (2013), para. 147.

¹⁰¹ Lang (2013), para. 148.

3.4 Sammanfattning

I den svenska rättsordningen har skatteavtal så kallad dubbel karaktär. Detta innebär att de i relationen mellan de avtalsslutande staterna äger giltighet som folkrättsliga avtal, medan de i förhållande till enskilda skattebetalare äger giltighet som vanlig internrättslig skattelag. Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal kan dualistiska stater alltid, utan att det strider mot deras folkrättsliga förpliktelser, tillämpa sina interna skatteflyktsbestämmelser för att neka skatteavtalsfördelar. Jag ställer mig skeptisk till påståendet. Folkrätten och den nationella rätten reglerar olika rättsliga relationer och enligt VCLT kan en stat inte återropa regler i den nationella rättsordningen för att rättfärdiga en underlåtenhet att fullgöra sina folkrättsliga förpliktelser. Om en domstol sålunda vill neka en skatteavtalsfördel som den enligt ordalydelsen av ett skatteavtal är skyldiga att tillhandahålla, måste nekandet även kunna motiveras på det folkrättsliga planet för att inte utgöra ett traktatsbrott.

Kommentaren är dessutom motsägelsefull eftersom den även stadgar att medlemsländer noggrant måste tillse att de följer sina i avtalet upprättade förpliktelser att lätta sina beskattningsanspråk för att undvika dubbelbeskattning, såvida inte det finns klara bevis på att skatteavtalet missbrukats. En sådan formulering tyder på att OECD trots allt menar att staters generella nationella skatteflyktsbestämmelser *kan* strida mot de folkrättsliga förpliktelserna som upprättats i skatteavtal. OECD har genom en i kommentaren upprättad *guiding principle* sökt ge ledning i vad som krävs för att neka en skatteavtalsfördel. Jag delar Arnold och Van Weeghels uppfattning om att OECD:s *guiding principle* kan ses som ett försök att upprätta en skatteavtalsbaserad skatteflyktsbestämmelse, men ställer mig skeptisk till huruvida den verkligen ger ett folkrättsligt stöd för att neka skatteavtalsfördelar. Detta aktualiserar dock frågan om modellavtalskommentarens rättskällevärde, vilket ligger utanför avgränsningarna som uppställts för uppsatsen. Frågan huruvida ett skatteavtal utgör folkrättsligt hinder för att neka en skatteavtalsfördel i ett specifikt fall kommer jag därför att exklusivt att angripa som skatteavtalstolkningsfråga.

4 Allmänt om tolkning

4.1 Inledning

Detta kapitel syftar i första hand till att ge läsaren en djupare förståelse för vilken betydelse tolkning har för rättstillämpning samt varför det är relevant att veta vilken tolkningsmetod en rättstillämpare nyttjar för att utreda olika tolkningsfrågor. Först i nästa kapitel kommer folkrättsliga tolkningsregler och tolkningsprinciper, däribland principen om *good faith*, att analyseras. Eftersom en folkrättslig grund för att neka skatteavtalsfördelar krävs för att nekandet inte ska utgöra traktatbrott, är nästa kapitel högst relevant för uppsatsens fullgörande. Det här kapitlet fungerar delvis som en introduktion till kapitel 5 eftersom det förklarar hur den folkrättsliga tolkningsmetoden genom praxis givits spelrum för tolkning av skatteavtal även i den internrättsliga relationen, där avtalet äger rum som vanlig internrättslig skattelag i relationen mellan stat och enskild.

4.2 Tolkning och tolkningsmetoder

All rättstillämpning föregås av tolkning.¹⁰² Tolkning i sin renaste form är enligt Hultqvist deskriptiv, eftersom syftet är få fram ett resultat som helt överensstämmer med den tolkade satsen. Den tolkade satsen (A) betyder då detsamma som tolkningen (B) och det finns inga fall som ryms i (A) som inte också omfattas av (B).¹⁰³ Det jurister vanligen benämner som tolkning involverar dock ofta moment som går utöver detta. Efter att en deskriptiv tolkning företagits av en bestämmelse föreligger ofta fortsatt en mångtydighet i form av flera olika tolkningsalternativ som överensstämmer med bestämmelsens ordalydelse, vilket innebär att den tolkade bestämmelsen inte direkt går att tillämpa på det enskilda fallet. Rättstillämparen tvingas då att välja bort ett eller flera rimliga tolkningsalternativ av rättsregeln för att kunna avgöra det enskilda fallet. Vid sådan tolkning är (B) en delmängd av den tolkade satsen (A), vilket innebär att (B) och (A) inte har exakt samma innehåll. Alla rimliga tolkningar av (B) ryms i och förvisso i den tolkade satsen (A) men det finns åtminstone en rimlig tolkning av (A) som inte omfattas av (B). Hultqvist benämner den här tolkningsoperationen som *precisering*.¹⁰⁴ Inom den juridiska disciplinen existerar också tolkning som leder till att en norm tillämpas utanför gränserna som etablerats genom språklig tolkning.

¹⁰² Peczenik (1980), s. 54 f.

¹⁰³ Hultqvist (1995), s. 331.

¹⁰⁴ Hultqvist (2013), s. 19.

Några exempel på sådan tolkning är när rättstillämpningen grundas på laganalogi, rättsanalogi eller extensiv lagtolkning.¹⁰⁵ Tolkningsresultat som inte är förenbara med den tolkade bestämmelsens ordalydelse är dock, som närmare förklaras i avsnitt 4.3, uteslutna vid tolkning av skattelag.

För att en rättstillämpare ska komma fram till vilken tolkning som i en given situation är mest rimlig utgör juridisk argumentationsanalys det enda brukbara verktyget.¹⁰⁶ Rättstillämparen får genom argumentationsanalysen ett större intentionsdjup, vilket gör det lättare att se för- och nackdelar med olika tolkningsalternativ. I en tolkningssituation kan rättstillämparen komma att tillmäta förekommande argument olika mycket relevans. Om vissa relevanskriterier generellt förespråkas så tar rättstillämparen på förhand ställning till hur avvägningen mellan olika argument *bör* göras. Det går då att tala om att en viss tolkningsmetod appliceras.¹⁰⁷ Tillämpning av olika tolkningsmetoder kan leda till skilda slutsatser i en tolkningsfråga¹⁰⁸ och det kan därför vara viktigt att fråga sig vilken tolkningsmetod som rättstillämparen använder sig av.

4.3 Särskilt om svensk skattelagstolkning

När rent internrättslig svensk skattelag tolkas, så riktas fokus mot legalitetsprincipen som uppställer vissa gränser för de argument som kan beaktas vid tolkningen.¹⁰⁹ Legalitetsprincipen består fyra olika aspekter; föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet samt bestämdhetskravet.¹¹⁰ Föreskriftskravet, som är det krav som oftast associeras med legalitetsprincipen, kan sammanfattas med satsen ”*nullum tributum sine lege*”, ingen skatt utan lag.¹¹¹ Kravet anses av många vara grundlagsreglerat i och med att beskattningsmakten enligt Regeringsformen (RF) inordnas under Riksdagens obligatoriska lagstiftningsmakt.¹¹² Med föreskriftskravet förstås att endast lagtext kan utgöra grund för beskattningsuttag och att exempelvis förarbeten, som inte beslutas av Riksdagen, i beskattningshänseende inte kan tillmätas självständig betydelse.¹¹³ Vad gäller skattebestämmelser som begränsar skattskyldigheten för en skattebetalare, vilket alltid är fallet med skatteavtalsbestämmelser¹¹⁴, innebär föreskriftskravet enligt Hultqvist att

¹⁰⁵ Peczenik (1980), s. 76 ff.

¹⁰⁶ Hultqvist (1995), s. 333.

¹⁰⁷ Hultqvist (1995), s. 333.

¹⁰⁸ Peczenik (1980), s. 66.

¹⁰⁹ Hultqvist (2013), s. 20.

¹¹⁰ Hultqvist (2013), s. 15.

¹¹¹ Lodin m.fl. (2013), s.721.

¹¹² Se exempelvis Hultqvist (2013), s. 16 samt RF 1:1, 1:4, 8:3 och 8:7.

¹¹³ Hultqvist (2013), s. 18.

¹¹⁴ Enligt den gyllene regeln. Se avsnitt 2.1.

dessa aldrig utan stöd i lag får reduceras till den skatteskyldiges nackdel.¹¹⁵ Ett viktigt inslag i legalitetsprincipen är att garantera förutsebarhet för enskilda skattebetalare angående de skattemässiga konsekvenserna av olika handlingsalternativ. Förutsebarheten anses essentiell eftersom en felaktig bedömning kan ödelägga hela ekonomin för en enskild skattebetalare.¹¹⁶

HFD:s praxis på skatteområdet framstår enligt Lodin m.fl. i ett internationellt perspektiv som relativt restriktiv och formalistisk, vilket beror på att stor vikt läggs vid önskemålet om förutsebarhet och rättssäkerhet.¹¹⁷ Som Zimmer påpekar är dock inte förutsebarhet det enda intresset som bör tillmätas vikt i beskattningsfrågor.¹¹⁸ Zimmer uppmärksammar att förekomsten av skatteflyktsupplägg aktualiserar frågan om hur skattebetalares förutsebarhetsintresse bör balanseras mot intresset av att upprätthålla en likformig beskattning och ett effektivt skattesystem. Han menar vidare på att förutsebarhetsaspekten inte bör tillmätas lika hög relevans när skattebetalare medvetet ägnar sig åt skatteplanering i utkanten av vad som tillåts enligt en viss skattelagstiftning.¹¹⁹ I Sverige, liksom i de flesta länder¹²⁰, existerar det rättsmedel för att tillse att skattebetalare inte drar nytta av skattelagstiftningen för att minska sin beskattning på ett sätt som inte avsetts av statsmakterna.¹²¹ Exempelvis kan domstolar genom den generella skatteflyktslagen¹²², särskilda skatteflyktsbestämmelser¹²³ eller genom analys av en transaktions ”verkliga innebörd” och omkaraktärisering därefter¹²⁴ tackla fall där sedvanlig tolkning och tillämpning av skattelag skulle leda till skatteflyktsresultat.¹²⁵

4.4 Folkrättslig eller internrättslig tolkning av skatteavtal

I dualistiska länder som Sverige tillämpas i egentlig mening aldrig skatteavtalet i sin folkrättsliga form. Istället är det den internrättsliga införlivandelagen, där skatteavtalet infogats som en bilaga, som tillämpas.¹²⁶ I svensk doktrin har åsikten framförts att tolkning av skatteavtalslag därför bör följa tolkningsprinciperna som gäller för vanlig skattelagstolkning, och

¹¹⁵ Hultqvist (1995), s. 336.

¹¹⁶ Lodin m.fl. (2013), s. 721.

¹¹⁷ Lodin mfl. (2013), s. 720.

¹¹⁸ Zimmer, Form and substance in tax law, General report (2002), s. 63.

¹¹⁹ Zimmer, Form and substance in tax law, General report (2002), s. 64.

¹²⁰ Zimmer, Form and substance in tax law, General report (2002), s. 63.

¹²¹ Lodin m.fl. (2013), s. 728.

¹²² Lag (1995:575) mot skatteflykt

¹²³ Exempelvis CFC-regler

¹²⁴ Lodin m.fl. (2013), s. 728 ff.

¹²⁵ Lodin m.fl. (2013), s. 737.

¹²⁶ Se exempelvis Kleist (2012), s. 50.

då särskilt det av många ansett grundlagsreglerade föreskriftskravet.¹²⁷ Det finns dock starka argument som talar för att tolkning av skatteavtal även i den internrättsliga relationen bör följa principerna som gäller för tolkning av folkrättsliga avtal.¹²⁸ Enligt Hilling är ett av de främsta argumenten för att tillerkänna den folkrättsliga tolkningsmetodiken betydelse i relationen mellan stat och enskild att sådan tolkning vanligtvis leder till tolkningsresultat som överensstämmer med Sveriges folkrättsliga förpliktelser.¹²⁹ Vogel är av samma uppfattning.¹³⁰ Ett annat argument för att låta den folkrättsliga tolkningsmetoden få företräde framför den internrättsliga är att sannolikheten för uniform tolkning och tillämpning av skatteavtalet torde öka om de fördragsslutande staternas domstolar nyttjar samma internationellt erkända utgångspunkter för tolkning av avtalet.¹³¹ HFD har i praxis slagit fast att tolkning av skatteavtal, även när de äger giltighet som internrättsliga skatteavtalslag, ska inriktas på att fastställa de fördragsslutande parternas gemensamma partsvilja samt att denna ska uttolkas med hjälp av VCLT:s traktattolkningsregler och kommentarerna till OECD:s modellavtal.¹³²

4.5 OECD:s modellavtalskommentar

Vissa brottstycken av OECD:s modellavtalskommentar har redan refererats till under uppsatsens gång utan att någon egentlig förklaring till detta givits. Enligt HFD ska modellavtalskommentaren tillmätas relevans vid tolkning av skatteavtal. Denna praxis utgör förklaringen till varför modellavtalskommentaren återkommande refereras till genom uppsatsen. Det här avsnittet syftar inte till att belysa någon särskild del av kommentaren utan endast till att redogöra generellt för vissa aspekter som kan vara av relevans att känna till vad gäller modellavtalet och dess kommentar.

Förklaringen till att dagens globala nätverk av skatteavtal, som består av fler än 3000 avtal, liknar varandra både materiellt och språkligt¹³³ består i att OECD sedan 1963 publicerat modellavtal med tillhörande kommentarer som stater i stor utsträckning använder som utgångspunkt vid utformandet av sina skatteavtal.¹³⁴ Modellavtalet har fått stor betydelse eftersom det inte bara används vid utformande av skatteavtal mellan medlemsstater utan

¹²⁷ Ersson (2007) s. 14 f.

¹²⁸ Se exempelvis Kleist (2012), s. 68 f.

¹²⁹ Hilling (2014), s. 330.

¹³⁰ Vogel (1997), s. 34.

¹³¹ Kleist (2012), s. 69.

¹³² Se exempelvis RÅ 1987 ref.162, RÅ 1996 ref.84, HFD 2012 ref.18.

¹³³ Avi-Yonah (2007), S. 3.

¹³⁴ Linderfalk & Hilling (2014), s. 13.

också mellan OECD-länder och andra stater¹³⁵ och även i viss utsträckning mellan från OECD helt fristående stater.¹³⁶ Som redan nämnts baseras Sveriges skatteavtal i stor utsträckning på OECD:s modellavtal.¹³⁷

Det är viktigt att påpeka att modellavtalskommentarerna som utarbetas av OECD aldrig blir folkrättsligt bindande för någon stat.¹³⁸ Trots detta konsulterar nationella domstolar allt oftare kommentarerna till modellavtalet i tolkningsfrågor som uppkommer angående skatteavtal som baseras på modellavtalet.¹³⁹

Kommentarerna till modellavtalet är mycket mångfacetterade. De innehåller förstås bl.a. förklaringar till hur termer och uttryck i modellavtalet ska förstås, men kan också exempelvis innehålla historisk bakgrundsfakta rörande specifika bestämmelser och argument för varför de anses vara önskvärda eller nödvändiga.¹⁴⁰ Enskilda stater kan tillföra reservationer till modellavtalet och anmärkningar rörande tolkningarna som föreskrivs i dess kommentarer.¹⁴¹ Genom reservationer mot specifika bestämmelser i modellavtalet kan stater indikera att de inte avser inlemma dessa i sina skatteavtal med andra länder. Genom anmärkningar kan stater, utan att kritisera utformningen av själva modellavtalet, poängtera att de inte håller med om den förståelse för modellavtalstexten som kommentaren stadgar och samtidigt ange en egen uppfattning om hur texten bör tolkas.¹⁴² I den mån stater som ingått ett skatteavtal inte lämnat anmärkningar mot modellavtalskommentaren, så anser bl.a. Van Weeghel¹⁴³ samt Linderfalk och Hilling¹⁴⁴ att kommentaren kan ge ledning i vad staterna gemensamt velat realisera genom skatteavtalet, d.v.s. vad som utgör skatteavtalsbestämmelsernas underliggande syfte eller syften.

¹³⁵ Lodin m.fl. (2013), s. 656.

¹³⁶ Lindencrona (1994), s. 42.

¹³⁷ Dahlberg (2014), s. 254 f.

¹³⁸ Linderfalk & Hilling (2014), s. 15.

¹³⁹ Introduktionen till OECD:s modellavtal (2014), para. 29.3.

¹⁴⁰ Ellis (2000), s. 618.

¹⁴¹ Dahlberg (2003), s. 141.

¹⁴² Linderfalk & Hilling (2014), s. 14.

¹⁴³ van Weeghel (1998), s. 117.

¹⁴⁴ Linderfalk & Hilling (2014), s.21.

4.6 Sammanfattning

I Sverige gäller enligt praxis att skatteavtalstolkning även i den interrättsliga relationen ska följa principerna som gäller för folkrättslig traktattolkning. Ett sådant angreppssätt är pragmatiskt eftersom det troligen ökar chansen för att skatteavtalstolkningen renderar i resultat som överensstämmer med Sveriges i skatteavtalet upprättade folkrättsliga förpliktelser. Om den andra statens domstolar också tillämpar den folkrättsliga traktattolkningsmetoden, så ökar också teoretiskt sett chansen för uniform tillämpning av skatteavtalet i de fördragsslutande staterna. Uniform tillämpning lär bli än mer sannolik om båda staternas domstolar anlitar OECD:s modellavtalskommentar för ledning i tolkningsfrågor. OECD:s modellavtalskommentar kan också erbjuda en djupare förståelse i vad stater gemensamt önskar åstadkomma genom att sluta skatteavtal, d.v.s. vad som utgör ett skatteavtals syfte eller syften.

Att tillämpa folkrättslig tolkningsmetodik för tolkning av laginförlivade skatteavtal kan möjligen kritiseras ur ett konstitutionellt perspektiv. Särskilt fall där den folkrättsliga tolkningen leder till resultat som är oförenliga med det av många ansett grundlagsreglerade föreskriftskravet torde kunna kritiseras av den som väljer att se frågan ur en konstitutionell synvinkel. Det ska dock noteras att den folkrättsliga tolkningsmetodiken sällan tillåter tolkningar som står i strid med föreskriftskravet¹⁴⁵, samt att det också existerar nationella rättsmedel för att tillse att sedvanlig tolkning och tillämpning av skattelag inte, i strid med vad statsmakterna avsåg uppnå med skattelagen, nyttjas av skattebetalare som enbart önskar minska sin beskattningsbörda.

¹⁴⁵ Se vidare i kapitel 5

5 Folkrättslig tolkning av skatteavtal

5.1 Inledning

När en rättstillämpare ska tolka en traktattext ska ledning alltid tas ur VCLT:s tolkningsartiklar 31-33. Eftersom artiklarna kodifierar tolkningsprinciper som utgör del av internationell sedvanerätt, så är det irrelevant huruvida staterna som ingått traktaten ratificerat VCLT och huruvida traktaten ingåtts före eller efter VCLT:s tillkomst.¹⁴⁶

Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal kan möjligheten att neka skatteavtalsfördelar för att förhindra skatteflykt härledas genom en korrekt tolkning av skatteavtalet i enlighet med VCLT:s artikel 31, som bl.a. stadgar att tolkning måste ske *in good faith* och mot bakgrund av avtalets *syfte och ändamål*.¹⁴⁷ I det här kapitlet utreds principerna för folkrättslig tolkning som kodifierats i VCLT:s tolkningsartiklar. Särskilt fokus ligger på principen om *good faith* och frågan *om* och i sådana fall *under vilka förutsättningar* principen tillhandahåller en folkrättslig grund att neka skatteavtalsfördelar i fall där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syfte att garantera dem. Om en folkrättslig tolkning leder till slutsatsen att skatteanspråksnedsättning i ett specifikt fall inte ska garanteras, uppställer skatteavtalet inget folkrättsligt hinder för nationella domstolar att neka en skattebetalare skatteanspråksnedsättning.

I kapitlet analyseras principen om *good faith* i förhållande till VCLT:s tolkningsartiklar 31 och 32. I artikel 33 regleras sådant som specifikt gäller för tolkning av traktater som bestyrkts på flera olika språk.¹⁴⁸ Detta avhandlas inte närmare i uppsatsen.

5.2 Principen om Good Faith

5.2.1 Good faith som en del av pacta sunt servanda

Det första som finns att läsa i VCLT artikel 31 är att en traktat ska tolkas *in good faith*.¹⁴⁹ Principen om *good faith* genomsyrar hela VCLT och refereras till hela fem gånger i traktatens artiklar.¹⁵⁰ Principen betraktas som en

¹⁴⁶ Linderfalk (2001), s. 9 f.

¹⁴⁷ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 9.3.

¹⁴⁸ VCLT artikel 33.

¹⁴⁹ VCLT artikel 31.

¹⁵⁰ De Broe (2008), s. 240.

general principle of law, och är sålunda att se som en rättskälla inom folkrätten.¹⁵¹ Vad *good faith* rent konkret innebär för traktaträtten är svårdefinierat. Enligt kommentaren till VCLT är förklarats att *good faith* ska iakttas i tolkningsprocedurer vara ett direkt utslag av principen *pacta sunt servanda*.¹⁵² Principen om *pacta sunt servanda* finns reglerad i VCLT artikel 26 och stadgar:

“Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.”

Cheng menar att fullgörande av en traktat *in good faith* enligt artikel 26 kräver att traktatförpliktelser utförs i enlighet med traktatparternas gemensamma och äkta intentioner vid avtalsingåendet, alltså enligt traktatens anda och inte enbart enligt dess strikta ordalydelse.¹⁵³ Enligt Linderfalk uppställer principen om *good faith* alltid en gräns för hur rättigheter som stammar från folkrättsliga traktat får utövas, oavsett om gränsen framkommer explicit i traktatens ordalydelse eller inte.¹⁵⁴ Han menar att kravet att fullgöra en traktat *in good faith* innebär att en traktatsrättighet inte får utövas på ett sätt som gör att syftet bakom rättigheten framstår som verkningslöst.¹⁵⁵

Linderfalk får i sitt resonemang medhåll av Cheng:

*“The reasonable and bona fide exercise of a right implies an exercise which is genuinely in pursuit of those interests which the right is destined to protect...”*¹⁵⁶

Om en traktaträttighet nyttjas på ett sätt som inte står i överensstämmelse med syftet bakom rättigheten, utgör förfarandet ett missbruk av traktaten (*abuse of rights/treaty abuse*), och hamnar i konflikt med förpliktelsen i artikel 26 att fullgöra traktaten *in good faith*.¹⁵⁷ Det som ser ut som ett utövande av en traktaträttighet kan alltså i själva verket utgöra ett traktatsbrott om rättigheten inte utövats *in good faith*.¹⁵⁸

En omdiskuterad fråga inom skatteavtalsrätten är huruvida förpliktelsen att utöva traktaträttigheter *in good faith* utan vidare kan överföras på individer. Individer härleder inte sina rättigheter och skyldigheter direkt ur skatteavtal, utan ur nationell lagstiftning. De Broe menar av denna anledning att artikel

¹⁵¹ O’Connor (1991), s.1.

¹⁵² ILC Yearbook (1966), s. 221, para.12.

¹⁵³ Cheng (1987), s. 114.

¹⁵⁴ Linderfalk. S. 37.

¹⁵⁵ Linderfalk. S. 26.

¹⁵⁶ Cheng (1987), s. 131.

¹⁵⁷ Linderfalk. S. 26.

¹⁵⁸ Linderfalk. S. 6.

26 VCLT inte uppställer några rättsliga krav på skattebetalares sätt att utöva sina rättigheter.¹⁵⁹ Enligt Vogel gäller dock att i den mån folkrätten uppställer begränsningar för stater angående utövandet av traktaträttigheter, så gäller dessa även för individer när traktaten fått giltighet inom det nationella rättssystemet. Han bygger slutsatsen på resonemanget att det vore otänkbart om stater kunde överföra rättigheter till individer som de själva inte innehar enligt traktaten.¹⁶⁰

Goyette är av samma uppfattning:

*“In this regard, it is important to recall that in international law, residents have rights that states confer on them and the rights conferred on residents cannot override the rights of the parties to the treaty.”*¹⁶¹

5.2.2 Good faith som en traktatolkningsprincip

Som redan nämnts regleras principen om *good faith* inte enbart i artikel 26 VCLT, utan ska också enligt artikel 31 VCLT iakttas av rättstillämpare vid traktatolknning.¹⁶² Enligt kommentaren till VCLT skulle principen om *pacta sunt servanda* riskera att bli meningslös om *good faith* inte applicerades i tolkningsprocesser.¹⁶³ Cheng menar detta vara ett utfall av faktumet att fastställandet av vad som utgör parternas gemensamma och äkta intentioner alltid utgör en tolkningsfråga.¹⁶⁴ Engelen utvecklar resonemanget genom att påpeka att eftersom en förståelse för meningen av traktaträttigheter och förpliktelser endast kan etableras genom tolkning, så innebär kravet på fullgörande av traktatförpliktelser *in good faith* att även traktatolknningen måste ske i enlighet med samma princip.¹⁶⁵ Enligt Gardiner inkluderar *good faith* som traktatolkningsprincip möjligheten att neka en tolkning som skulle resultera i missbruk av traktaträttigheter (*abuse of rights/treaty abuse*).¹⁶⁶ Sinclair menar att *good faith* i traktatolknning ställer krav på att tolkning ska ske på ett ärligt, rättvist och rimligt vis i enlighet med den gemensamma partsviljan som den framkommit i traktattexten. Han menar att principen måste tillåtas ge utslag i hela den folkrättsliga tolkningsprocessen och därmed influera exempelvis förståelsen av den gängse meningen av traktattexten, sammanhanget samt efterföljande praxis mellan traktatparterna.¹⁶⁷ Sinclair förtydligar också att eftersom principen om *good faith* är nära förbunden med principen *pacta sunt servanda*, så består en tredje parts uppgift vid tolkningen av en traktat i att låta sig guidas

¹⁵⁹ De Broe (2008), s.306 f.

¹⁶⁰ Vogel (1997), para. 95.

¹⁶¹ Goyette (2003), s. 68.

¹⁶² VCLT art 31

¹⁶³ ILC Yearbook (1966), s. 219, para. 5.

¹⁶⁴ Cheng (1987), s. 115.

¹⁶⁵ Engelen (2004), s. 130.

¹⁶⁶ Gardiner (2008), s. 151.

¹⁶⁷ Sinclair (1984), s. 120.

av vad de avtalsslutande parterna *gemensamt* skulle kunnat tänkas komma fram till om de själva hade kallats att söka meningen av texten de själva utarbetat.¹⁶⁸

Enligt Linderfalk understryker principen om *good faith* det yttersta målet med traktattolkning; att framkomma med en tolkning som står i överensstämmelse med norminnehållet som traktatparterna gemensamt önskat ge den tolkade bestämmelsen och tillämpa avtalet i enlighet med detta.¹⁶⁹ Linderfalk menar att alla tolkningar där en rättstillämpare fokuserar på någonting annat än att fastställa vad som utgör den gemensamma partsviljan är tolkningar *mala fides* (*in bad faith*), och sålunda är otillåtna enligt folkrätten.¹⁷⁰ Han menar att konceptet fungerar som ett teleologiskt säkerhetsnät, d.v.s. att det garanterar att folkrättslig tolkning leder till resultat där avtalets syften realiserar.¹⁷¹

5.3 VCLT:s traktattolkningsartiklar

5.3.1 Grundläggande tolkningsmedel

VCLT:s tolkningsartiklar konkretiserar hur det är tänkt att en traktats norminnehåll ska kunna klargöras genom att erbjuda rättstillämparen vissa tolkningsmedel.¹⁷² Dessa tolkningsmedel är av två slag; grundläggande och supplementära. Artikel 31 reglerar de grundläggande tolkningsmedlen. 31.1 lyder:

*A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.*¹⁷³

I den svenska versionen av VCLT har *ordinary meaning* översatts till *gängse mening av traktatens uttryck*. Med detta avses betydelsen avtalstermerna har enligt konventionellt språkbruk.¹⁷⁴ Vad som utgör konventionellt språkbruk kan dock variera bland olika grupper av språkanvändare. Exempelvis kan en term ha en betydelse enligt konventionellt vardagsspråk, men en helt annan enligt konventionellt fackspråk. Betydelsen kan också variera mellan olika typer av fackspråk.

¹⁶⁸ Sinclair (1984), s. 120.

¹⁶⁹ Linderfalk (2014), s. 30 och Linderfalk (2012), s.94.

¹⁷⁰ Linderfalk (2014), s. 27.

¹⁷¹ Linderfalk (2014), s. 29.

¹⁷² Linderfalk (2012), s. 95.

¹⁷³ VCLT art 31.1.

¹⁷⁴ Linderfalk (2012), s. 100.

VCLT sätter inte prioritet till något särskilt språkbruk, vilket är en av anledningarna till varför en tolkningsprocedur oftast inte kan avslutas redan efter att tolkningsmedlet *ordinary meaning* applicerats.¹⁷⁵ Konventionellt språkbruk är dessutom föränderligt genom tiden vilket innebär att den gängse meningen av ett traktatuttryck kan anses vara en sak vid tiden för avtalsingåendet och en annan vid appliceringstillfället. I sådana fall återstår frågan vilken av meningarna rättstillämparen ska välja.¹⁷⁶

Vidare stadgar artikel 31 att den gängse meningen av en traktats uttryck ska ses i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Det ska noteras att *sammanhanget* enligt VCLT är menat att förstås i en språkligt snäv bemärkelse och endast omfattar tolkningsmedlen som räknas upp i 31.2.¹⁷⁷ Referensen till en traktats ändamål och syften innebär att traktatbestämmelser ska tolkas i ljuset av det mål eller sakförhållande som traktatens avtalsparter antas ha velat realisera. Denna tolkningsmetod brukar också kallas teleologisk tolkning efter det grekiska ordet *telos*, som betyder just mål.¹⁷⁸ Traktatens sammanhang samt ändamål och syfte är tolkningsmedel som, enligt artikel 31, inte får tillmätas någon självständig betydelse i tolkningsoperationen. De tillåts endast beaktas kumulativt i relation till det konventionella språkbruket, som sätter upp gränserna för deras påverkan på tolkningsoperationen.¹⁷⁹ Hilling har uppmärksammat att ordalydelsens begränsande effekt utgör en förenande faktor mellan folkrättslig tolkning enligt artikel 31 VCLT och tolkning av ordinär svensk skattelag enligt föreskriftskravet.¹⁸⁰ Kommentaren till VCLT ger en förklaring till varför tolkning av traktat alltid måste ta avstamp ur själva traktattexten:

*“The article as already indicated is based on the view that the text must be presumed to be the authentic expression of the intention of the parties; and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not an investigation ab initio into the intentions of the parties.”*¹⁸¹

Principen om *good faith* förklarar, i enlighet med detta resonemang, att anledningen till att tolkningsprocedurer i ska ta avstamp i en gängse förståelse av traktatens uttryck, grundas i en presumtion om att traktatparterna språkligt arrangerat så att applicering av

¹⁷⁵ Linderfalk (2012), s. 100.

¹⁷⁶ Linderfalk (2007), s. 73 f.

¹⁷⁷ Linderfalk (2012), s. 101 f.

¹⁷⁸ Linderfalk (2012), s. 102 f.

¹⁷⁹ Linderfalk (2007), s. 101 och 203.

¹⁸⁰ Hilling (2014), s. 335.

¹⁸¹ ILC Yearbook (1966), s. 220.

traktatsbestämmelserna leder till realisation av målen eller sakförhållandena som de genom avtalet avsett uppfylla.¹⁸²

5.3.2 Supplementära tolkningsmedel

I artikel 32 regleras de supplementära tolkningsmedlen:

*Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31: (a) Leaves the meaning ambiguous or obscure; or (b) Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.*¹⁸³

Enligt Linderfalk ger VCLT artikel 32 implicit svar på när en traktattolkningsprocedur ska avslutas genom att stadga när supplementära tolkningsmedel får användas för att fastställa en traktats mening.¹⁸⁴ Sålunda ska tolkningen avslutas och tolkningsfrågan anses klarlagd när den lett fram till ett resultat varken kan sägas vara tvetydigt eller oklart (*ambiguous or obscure*) eller uppenbarligen orimligt eller oförnuftigt (*manifestly absurd or unreasonable*).

De supplementära tolkningsmedlen i artikel 32 kan, enligt Linderfalk, användas på två sätt.¹⁸⁵ För det första menar han att de kan användas i kombination med tolkningsmedlen i artikel 31 i fall där användningen av de grundläggande tolkningsmedlen renderat i tolkningsresultat som antingen är oklara eller tvetydiga, och för det andra för att etablera en tolkning som är fristående från tolkningsmedlen i artikel 31. En sådan fristående tolkning där ordalydelsen av traktaten bortses från tillåts dock endast om tolkningsresultaten som går att förena med ordalydelsen av traktatbestämmelsen påvisas vara uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga.

Enligt Sinclair framförs ofta i doktrin att principen om att *good faith* ska genomsyra traktattolkning förklarar varför traktattolkning aldrig får leda till resultat som är uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga.¹⁸⁶ Eftersom målet med traktattolkning *in good faith* är att framkomma med ett resultat som överensstämmer med norminnehållet som parterna till avtalet avsett ge en bestämmelse, ger principen enligt Linderfalk möjlighet att bortse från den tolkade traktatens ordalydelse om traktatparterna misslyckats med att

¹⁸² Linderfalk (2014), s. 28.

¹⁸³ VCLT art 32.

¹⁸⁴ Linderfalk (2012), s. 98.

¹⁸⁵ Linderfalk (2012), s. 103 f.

¹⁸⁶ Sinclair (1984), s. 120.

formulera traktaten så att dess syften realiseras.¹⁸⁷ Binder vi samman detta med att *good faith* som traktattolkningsprincip ska kunna säkerställa att traktat inte missbrukas¹⁸⁸ så torde tolkningar som etablerar ett norminnehåll som står i strid med vad parterna till avtalet önskat uppnå genom skatteavtalet, d.v.s. tolkningar som inte går att förena med skatteavtalets syfte eller syften¹⁸⁹, kunna uteslutas på basis av att det vore uppenbart orimligt eller oförnuftigt att förstå traktaten på det här viset.

En läsare kan möjligen bli förvirrad av att rättstillämpare enligt artikel 31 VCLT måste anta att parterna till en traktat uttryckt sig på ett sätt som leder till att avtalets syften uppfylls¹⁹⁰, medan artikel 32 VCLT tillåter tolkningar som faller utanför ramen för ordalydelsen av en traktatsbestämmelse om traktatparterna misslyckats med att formulera traktaten så att dess syften realiseras. För att kunna avfärda en tolkning enligt en traktats ordalydelse p.g.a. att den inte leder till realisation av traktatens syfte, måste ju annat tolkningsmaterial än traktattexten redan ha konsulterats för att utreda traktatens syfte. Paradoxen kan möjligen förklaras av hur tolkning går till i verkligheten. Enligt Sinclair skulle en rättstillämpare aldrig medvetet bortse från tolkningsmaterial som kan antas vara behjälpligt för att etablera meningen av traktatbestämmelsen som ska tolkas, oavsett hur klar och tydlig traktattexten än verkar vara.¹⁹¹

5.4 Vilket syfte kan domstolar hänvisa till för att neka skatteanspråksnedsättning?

Att *good faith* som tolkningsprincip etablerar en möjlighet att bortse från skatteavtalets ordalydelse i fall där de fördragsslutande staterna misslyckats med att formulera sig på ett sätt som leder till realisation av traktatens ändamål och syfte¹⁹², är inte till speciellt mycket hjälp för en rättstillämpare som ställs inför frågan huruvida en skatteanspråksnedsättning kan nekas i ett specifikt fall. Som redan nämnts tidigare i uppsatsen är syftena bakom skatteavtal ofta mycket mer oklara än syftena bakom inhemsk lagstiftning¹⁹³, vilket delvis beror på att stater som ingår skatteavtal inte nödvändigtvis vill förverkliga samma mål eller sakförhållanden genom att

¹⁸⁷ Linderfalk (2014), s.28 f.

¹⁸⁸ Gardiner (2008), s. 151.

¹⁸⁹ Se exempelvis Linderfalk (2001), s. 229 och De Broe (2008), s. 247.

¹⁹⁰ ILC Yearbook (1966), s. 220.

¹⁹¹ Sinclair (1984), s. 116.

¹⁹² Linderfalk (2014), s. 28 f.

¹⁹³ van Weeghel (1998), s. 104.

ingå skatteavtal.¹⁹⁴ Helt klart är att enbart syftet att förhindra skatteflykt inte torde kunna hänvisas till för att neka en skatteanspråksnedsättning. Ett sådant förhållningssätt skulle innebära ett kringgående av frågan vad parterna till avtalet gemensamt velat realisera genom att avtala om skatteavtalsbestämmelsen, d.v.s. vad som utgör den tolkade bestämmelsens syfte, och varför det skulle strida mot detta syfte att i enlighet med skatteavtalets ordalydelse garantera skatteanspråksnedsättning i det specifika fallet.¹⁹⁵

Med tanke på att stater som grundar sina skatteavtal på OECD:s modellavtal avsäger sig interna beskattningsanspråk i syfte att undanröja det hinder som dubbelbeskattningsrisken utgör för internationellt utbyte av varor och tjänster samt rörlighet över landsgränser för människor och kapital¹⁹⁶, menar flera internationella skatterättsexperter att stater som ingår skatteavtal förväntar sig att skatteavtalstillämpning ska leda till normal enkelbeskattning av inkomster i åtminstone en av de fördragsslutande staterna.¹⁹⁷ Frågan som uppstår härvid är huruvida ett syfte med skatteavtal i enlighet med staternas grundläggande förväntningar skulle kunna sägas vara att garantera enkelbeskattning.¹⁹⁸ I sådana fall skulle möjligen tolkningar som garanterar skatteanspråksnedsättning i fall där detta skulle leda till mycket låg eller ingen beskattning kunna avfärdas som uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga.¹⁹⁹

Förklaringen till att ingen dubbelbeskattningsrisk existerar i ett specifikt fall kan bestå i att den stat som i skatteavtalet tilldelats beskattningsutrymme för en viss inkomst i sitt nationella skattesystem valt att undanta inkomsten från beskattning.²⁰⁰ Enligt Lang kan skatteanspråksnedsättning inte nekas enbart för att inkomsten inte beskattas i landet som enligt skatteavtalet tilldelats rätten att beskatta inkomsten.²⁰¹ Lang menar att rättstillämpare måste utgå från att fördragsslutande stater är medvetna om och accepterar faktumet att nationella skattesystem är föränderliga genom tiden, och att en fördragsslutande stat som tilldelats beskattningsutrymme för en inkomst enligt ett skatteavtal på ett senare stadium kan komma att välja att undanta inkomsten helt från beskattning.²⁰² Van Weeghel, som är av uppfattningen att enbart grundläggande och genom tiden bestående gemensamma

¹⁹⁴ van Weeghel (1998), s. 104.

¹⁹⁵ Arnold & van Weeghel (2006), s. 93.

¹⁹⁶ Introduktionen till OECD:s modellavtal (2014) para. 1.

¹⁹⁷ Se exempelvis van Weeghel (1998), s. 33 f. och De Broe (2008), s. 357 och Linderfalk & Hilling (2014), s. 41.

¹⁹⁸ Se exempelvis De Broe (2008), s. 358 och för en längre utläggning Lang, *Double non-taxation*, General report (2010)

¹⁹⁹ Se avsnitt 5.3.2.

²⁰⁰ Van Weeghel (1998), s. 107.

²⁰¹ Lang, *Double non-taxation*, General report (2010), s. 87.

²⁰² Lang, *Double non-taxation*, General report (2010), s. 85.

intentioner kan utgöra skatteavtalssyften²⁰³, är av samma uppfattning som Lang.²⁰⁴ De Broe påpekar även att faktumet att OECD-länder väljer att ingå skatteavtal och begränsa sina skatteanspråk till förmån för kända lågskatteländer som konsekvent undantar vissa inkomster från beskattning, visar på en acceptans mot att skatteavtalstillämpning kan leda till mycket låg eller ingen beskattning.²⁰⁵ Mot bakgrund av att skatteavtal även syftar till att åstadkomma en skälig fördelning av de fördragsslutande staternas rätt att beskatta inkomster, kan även ifrågasättas huruvida det vore rimligt att stat A skulle kunna utvidga sitt beskattningsanspråk enbart för att stat B valt att inte nyttja sitt tilldelade beskattningsutrymme.²⁰⁶

En annan fråga är huruvida det skulle strida mot ett skatteavtals syfte att garantera skatteanspråksnedsättning för totalt artificiella transaktioner och arrangemang som skattebetalare genomfört enbart i syfte att tillägna sig skatteanspråksnedsättning. Stater som grundar sina skatteavtal på OECD:s modellavtal avtalar bort sina beskattningsanspråk bl.a. i syfte att främja internationell handel och kommers.²⁰⁷ De Broe menar att det skulle strida mot detta syfte att garantera skatteanspråksnedsättning för transaktioner som inte på något sätt eller endast mycket marginellt bidrar till utvecklingen av internationella ekonomiska aktiviteter, och som istället motiverats enbart eller till övervägande del av skattebetalarens vilja att få tillgång till skatteavtalets fördelar.²⁰⁸ Arnold och Van Weeghel har föreslagit att skatteanspråksnedsättning torde kunna nekas exempelvis om en skattebetalare utfört ett försäljnings- och återköpsarrangemang, där andelarna i ett bolag just innan en utdelning överförs till ett bolag med hemvist i en stat med vilken det existerar ett skatteavtal där källskatten för utdelningen reduceras, för att snart därefter återköpas av den ursprungliga ägaren till andelarna.²⁰⁹ Även Vogel är av uppfattningen nationella domstolar bör bedöma transaktioner och arrangemang enligt deras verkliga innebörd snarare än enligt den rättsliga form som skattebetalaren valt att tillskriva dem (*substance over form*). Vogel menar av denna anledning att skatteanspråksnedsättning inte måste garanteras totalartificiella transaktioner och arrangemang.²¹⁰ Arnold och Van Weeghel grundar i och

²⁰³ Van Weeghel (1998), s. 117.

²⁰⁴ van Weeghel (1998), s. 107.

²⁰⁵ De Broe (2008), s. 359.

²⁰⁶ Denna aspekt togs bl.a. hänsyn till i Luxemburgmålet, RÅ 1996 ref.84. Se vidare i avsnitt 6.2.

²⁰⁷ Introduktionen till OECD:s modellavtal (2014), para. 1 och De Broe (2008), s. 301.

²⁰⁸ De Broe (2008), s. 301 f. De Broe är dock av uppfattningen att skatteanspråksnedsättning inte kan nekas med mindre än att detta stöds av skatteavtalets termer, De Broe (2008), s. 250 och 337

²⁰⁹ Arnold & van Weeghel (2008), s. 93 f.

²¹⁰ Vogel (1997), para. 95.

förvisso sina resonemang på *the guiding principle*²¹¹, och Vogel på antagandet att varje skatteavtal innefattar en implicit anti-missbruksregel.²¹² För att nå denna slutsats genom tolkningsprincipen *good faith* skulle en rättstillämpare behöva argumentera för att det vore uppenbarligen orimligt eller oförnuftigt att garantera skatteanspråksnedsättning till en transaktion eller ett arrangemang som inte bidrar till utvecklingen av internationell handel och kommers, utan istället enbart hjälper skattebetalaren att undvika beskattning.²¹³

5.5 Sammanfattning

Principen om *good faith* står för målet med traktattolkning; att framkomma med en tolkning som överensstämmer med norminnehållet som traktatparterna gemensamt önskat ge den tolkade bestämmelsen och tillämpa avtalet i enlighet med detta. Ordalydelsen av traktatbestämmelser uppställer de absoluta gränserna för tolkningsresultat som tillåts enligt artikel 31 VCLT. Ordalydelsens begränsande effekt förklaras, enligt principen om *good faith*, av att rättstillämpare måste presumera att traktatparter språkligt arrangerat den tolkade traktaten så att dess syften kan realiseras. Vidare erbjuder artikel 32 VCLT rättstillämpare möjligheten att avvika från traktatens ordalydelse om tolkningarna som går att förena med traktattexten påvisas vara uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga. VCLT ger ingen ledning i vilka tolkningsresultat som kan anses vara uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga, men eftersom principen om *good faith* sägs förklara möjligheten att avvika från ordalydelsen vid traktattolkning, så torde det vara rimligt att i enlighet med denna bestämmelse avfärda tolkningar som inte leder till realisation av traktatens syften. En sådan förståelse av artikel 32 stämmer väl överens med Linderfalks bild av principen om *good faith* som ett teleologiskt säkerhetsnät som kan användas för att bortse från en traktats ordalydelse i fall där traktatparterna misslyckats med att formulera traktaten så dess syften kan realiseras. En sådan förståelse erbjuder också nationella domstolar ett verktyg att neka skatteavtalsfördelar när en skattebetalare nyttjat skatteavtalet på ett sätt som inte överensstämmer med skatteavtalets syften, d.v.s. när en traktaträttighet missbrukats (*abuse of rights/treaty abuse*).

Frågan återstår dock vad stater gemensamt velat uppnå genom att i skatteavtal reciprokt avsäga sig rätten att beskatta vissa inkomster till förmån för den andra statens rätt att beskatta, d.v.s. vad som är syftet bakom bestämmelser som föreskriver skatteanspråksnedsättning i skatteavtal. I

²¹¹ Arnold & van Weeghel (2008), s. 92 f.

²¹² Vogel (1997), para. 95.

²¹³ Se 5.3.2.

skatteavtal som baseras på OECD:s modellavtal avsäger sig stater sina interna beskattningsanspråk i syfte att undanröja det hinder som dubbelbeskattningsrisken utgör för ekonomiskt utbyte mellan de fördragsslutande staterna i form av gränsöverskridande handel och rörlighet över landsgränser för människor, kapital och teknologi. I doktrin har hävdats att stater som avtalar bort sina beskattningsanspråk i skatteavtal förväntar sig att tillämpning av skatteavtalet ska leda till att inkomster utsätts för normal enkelbeskattning i åtminstone en av de fördragsslutande staterna. Om det i ett specifikt fall inte existerar någon risk för en inkomst att dubbelbeskattas, skulle det enligt detta resonemang kunna ifrågasättas huruvida en stat ändå är folkrättsligt förpliktigad att sätta ner sina beskattningsanspråk enligt avtalet.

Personligen känner jag mig övertygad av Langs argument att rättstillämpare måste utgå från att stater som ingår skatteavtal är medvetna om att nationella skattesystem är föränderliga genom tiden, och att en stat på ett senare stadium kan komma att undanta inkomster som den enligt skatteavtalet tilldelats beskattningsutrymme från beskattning. Jag anser av denna anledning att en rättstillämpare inte med hänvisning till principen om *good faith* kan neka en skatteavtalsfördel när anledningen till att en inkomst inte riskerar dubbelbeskattning består i att den andra fördragsslutande staten valt att inte beskatta inkomsten.

Med detta sagt så vill jag ändå hävda att principen om *good faith* torde kunna användas för att neka skatteanspråksnedsättning, men att det i sådana fall måste röra sig om totalartificiella konstruktioner där det inte på något sätt skulle främja den internationella handeln mellan de fördragsslutande staterna att sätta ner de interna skatteanspråken. Jag anser vidare att nationella domstolar främst av två anledningar bör tillämpa möjligheten att neka skatteavtalsfördelar mycket restriktivt. För det första betonar VCLT att enbart *uppenbarligen* orimliga eller oförnuftiga tolkningar kan bortses från enligt artikel 32, vilket i sig manar till restriktivitet. För det andra anser jag att det med tanke på skatteavtalssyftet att främja internationell handel, enbart torde vara försvarligt att neka mycket artificiella transaktioner och arrangemang skatteanspråksnedsättning. Om skatteanspråksnedsättning även skulle nekas för upplägg som utöver skatteöverväganden motiverats av rimliga affärssyften, anser jag att det i värsta fall skulle riskera att resultera i en så hög grad av ekonomisk osäkerhet att det skulle kunna påverka den internationella handeln negativt.

6 Skatteavtalstolkning i Sverige

6.1 Inledning

Eftersom Sverige är ett dualistiskt land så äger skatteavtal giltighet som vanlig skattelag mellan enskilda skattebetalare och den exekutiva makten. Skatteavtal och nationella skatteflyktsbestämmelser verkar i förhållande till skattebetalarna på samma rättsliga nivå, men svensk praxis gör gällande att skatteavtalslagarna ändå normalt sett ska ges företräde vid en regelkonflikt.²¹⁴ Denna inställning syftar till att säkerställa att svensk skatteavtalstillämpning leder till resultat i överensstämmelse med Sveriges i skatteavtalet upprättade folkrättsliga förpliktelse att låta skatteavtalet begränsa de interna skatteanspråken.²¹⁵ Genom praxis har etablerats att tolkningen skatteavtal, trots att de i förhållande till skattebetalare äger giltighet som skattelag, ska följa principerna som gäller för folkrättslig traktattolkning.²¹⁶ Om en folkrättslig tolkning leder till resultatet att en skatteanspråksnedsättning inte behöver garanteras, så strider det inte mot Sveriges folkrättsliga förpliktelser att neka en skatteavtalsfördel. Tolkningsprinciperna som gäller för tolkning av folkrättsliga avtal har beskrivits ingående i kapitel 5. Genom att närmare redogöra för ett par rättsfall ämnar jag belysa hur HFD²¹⁷ har tolkat svenska skatteavtal för att avgöra huruvida de begränsar Sveriges interna beskattningsanspråk. Redan nu kan sägas att jag, i likhet med Hilling²¹⁸, inte kunnat hitta något rättsfall där HFD uttryckligen nämnt principen om *good faith* och dess betydelse för skatteavtalstolkning. Fokus i kapitlet ligger därför på att analysera vilka argument HFD lagt vikt vid i skatteavtalstolkningen, samt vilka referenser som gjorts till partsviljan och hur denna uttolkats i de refererade målen.

6.2 Luxemburgfallet, RÅ 1996 ref. 84

Luxemburgfallet hanterade frågan om möjligheten att tillämpa CFC-lagstiftning för att delägarbeskatta ett obegränsat skattskyldigt svenskt aktiebolag för vinster som uppkommit i helägda luxemburgska fondbolag. Enligt svenska CFC-regler var det möjligt att löpande hos en i Sverige obegränsat skattskyldig delägare beskatta en utländsk juridisk person under

²¹⁴ Se avsnitt 3.2 samt RÅ 2010 ref.112.

²¹⁵ Se avsnitt 3.2.

²¹⁶ Se avsnitt 4.4.

²¹⁷ År 2011 bytte Sveriges högsta förvaltningsdomstol namn från Regeringsrätten till Högsta Förvaltningsdomstolen. Förkortningen HFD används dock i denna uppsats även som beteckning för Regeringsrätten.

²¹⁸ Hilling (2014), s. 336.

förutsättning att den utländska juridiska personen inte utgjorde ett utländskt bolag. En utländsk juridisk person utgjorde enligt lagstiftningen alltid ett utländskt bolag om den omfattades av ett skatteavtal som Sverige ingått med en annan stat och bolaget enligt detta avtal ansågs ha hemvist i den andra avtalsslutande staten.

Den centrala rättsfrågan kom därmed att bestå i om de luxemburgska bolagen enligt skatteavtalet mellan Luxemburg och Sverige skulle anses ha hemvist i Luxemburg. Enligt artikel 4 i det svensk-luxemburgska skatteavtalet ansågs ett bolag ha hemvist i en av de avtalsslutande staterna om det var obegränsat skattskyldigt där p.g.a. hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller liknande omständighet.

De luxemburgska fondbolagen tillhörde en bolagsform som principiellt medförde oinskränkt skattskyldighet i Luxemburg. Sedan en lag tillkommen 1988 var dock bolag vars verksamhet gick ut på förvaltning av endast en värdepappersfond i stort sett skattebefriade i Luxemburg. Tolkningsfrågan bestod därför i att utröna huruvida det räckte att bolagen i Luxemburg tillhörde en bolagskategori som *normalt* ansågs obegränsat skattskyldig i staten (tolkningsalternativ nummer 1) eller om *faktisk skattskyldighet* krävdes för hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet (tolkningsalternativ nummer 2).

HFD jämförde först de båda tolkningsalternativen mot hemvistartikeln och kom fram till att båda alternativen var förenliga med dess ordalydelse. Kommentarer till OECD:s modellavtal konsulterades därefter, men domstolen fann att tillräcklig ledning angående hemvistbegreppet inte fanns att tillgå varken i versionen som gällde vid avtalsupprättandet eller i senare upprättade versioner. Domstolen gick därefter vidare med att tolka bestämmelsen i ljuset av dess syfte och ändamål. Det konstaterades att redan avtalets rubrik vittnade om vad som utgjorde skatteavtalets huvudsyften; att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt. Domstolen resonerade:

”Det kan tyckas att syftet att undvika dubbelbeskattning inte motiverar att en person, som i den ena avtalsslutande staten är helt befriad från beskattning, omfattas av avtalets regler om begränsning av beskattningsrätten och att detta förhållande skulle utgöra ett argument till förmån för tolkningsalternativ 2.”

HFD nöjde sig dock inte med detta resonemang utan konstaterade att frågan måste ses i ett vidare perspektiv. Utifrån resonemanget att skatteavtalet syftade till att åstadkomma en skälig fördelning av beskattningsunderlag mellan de avtalsslutande staterna, ifrågasattes huruvida den ena avtalsslutande staten utan vidare bör kunna utvidga beskattningsutrymmet

som den tilldelats genom avtalet, enbart på grund av att den andra avtalsslutande staten för tillfället valt att inte nyttja sitt tilldelade beskattningsutrymme. Denna fråga besvarades nekande. Domstolen konstaterade även att konsekvenserna ur en tillämpningssynpunkt talade mot tolkningsalternativ 2, eftersom valet av detta tolkningsalternativ skulle aktualisera frågor som huruvida skattfrihet i Luxemburg från tid till annan förelåg, samt om skatteskyldighetskravet skulle anses innefatta ett krav på en viss beskattningsuttagsnivå och var denna gräns i sådana fall skulle uppställas.

Resultatet av skatteavtalstolkningen utmynnade i att frågan avgjordes till förmån för tolkningsalternativ nummer 1, d.v.s. att formell skattskyldighet för bolagsformen som fondbolagen tillhörde räckte för att de skulle anses ha hemvist i Luxemburg enligt avtalet. Sverige ägde där inte rätt att delägarbeskatta de luxemburgska bolagen enligt de interna CFC-reglerna.

6.3 Perufallet, HFD 2012 ref. 20

I Perufallet aktualiserades frågan om svensk beskattningsrätt förelåg rörande en utskiftningslikvid som skiftats från ett likviderat peruanskt bolag till en i Sverige obegränsat skatteskyldig person (K.P.). Det peruanska bolaget hade tidigare varit del i transaktioner där tillgångar hade förts ut ur Sverige. När målet kom upp i HFD började domstolen med att konstatera att K.P. enligt svensk rätt kunde kapitalvinstbeskattas för utskiftningslikviden. Svenskt beskattningsanspråk förelåg alltså, varav nästa steg för HFD bestod i att bedöma huruvida den svenska beskattningsrätten begränsades av skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Skatteavtalets artikel för vinst vid försäljning ansågs tillämplig för utskiftningslikviden. Artikeln stadgade att vinst endast kunde beskattas i staten där tillgången som genererat vinsten var belägen.

HFD hade därför att avgöra *var* andelarna i det peruanska bolaget, enligt skatteavtalet, skulle anses belägna. Domstolen tog hänsyn till faktumet att ingen verksamhet bedrevs i Peru, att värdestegringen på bolagets andelar i sin helhet var hänförlig till verksamhet som bedrivits i Sverige samt att bolagets enda koppling till Peru bestod i att det var registrerat där. Dessa faktorer sammanvägt med faktumet att det svensk-peruanska skatteavtalet i stort lade mycket vikt vid källstatsprincipen, utmynnade i att HFD bedömde bolagets andelar i skatteavtalsrättslig mening vara belägna i Sverige. Skatteavtalet ansågs sålunda inte begränsa Sveriges rätt att kapitalvinstbeskatta K.P. för utskiftningslikviden.

Dahlberg menar att HFD:s bedömning angående var andelarna i skatteavtalets mening skulle anses belägna inte följde den folkrättsliga traktatolkningsmetoden, och han ställer sig även frågande gentemot tolkningsresultatet.²¹⁹ HFD:s sätt att väga olika anknytningsfaktorer mot varandra menar Dahlberg tyder på att internrättslig tolkningsmetod enligt arrangemangets ”verkliga innebörd” tillämpades för tolkningsfrågan. Han menar vidare på att den folkrättsliga tolkningsmetodens betoning vid traktatens ordalydelse, innebär att andelarna troligen hade bedömts vara belägna i Peru om HFD hade tillämpat folkrättslig tolkningsmetod för att avgöra frågan.²²⁰

Frågan om svensk beskattningsrätt för utskiftningslikviden kom att avgöras redan genom en tolkning av skatteavtalet eftersom HFD bedömde att avtalet inte begränsade Sveriges rätt att kapitalvinstbeskatta K.P. för utskiftningslikviden. Som grund för svensk beskattningsrätt hade Skatteverket, som var av uppfattningen att skatteavtalet begränsade Sveriges rätt att beskatta utskiftningslikviden, åberopat den internrättsliga skatteflyktslagen. HFD saknade egentligen anledning att resonera kring huruvida skatteflyktslagen kunde användas som grund för svenskt beskattningsanspråk i fall där Sveriges rätt att beskatta en inkomst begränsats i skatteavtal, men valde ändå att principiellt uttala sig i frågan:

”En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (se 2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.”

Hilling är av uppfattningen att HFD:s ställningstagande rörande relationen mellan skatteavtal och skatteflyktslagen, trots att det utgör ett obiter dicta-resonemang, bör tillskrivas ett högt prejudikatsvärde. Hon baserar uppfattningen på faktumet att domstolen var mycket tydlig i denna principiellt viktiga fråga, samt att fem mål i vilka kammarrätten i Jönköping hade tillämpat skatteflyktslagen för att neka skatteanspråksnedsättning i

²¹⁹ Dahlberg (2014), s. 268.

²²⁰ Dahlberg (2014), s. 268.

enlighet med det svensk-peruanska skatteavtalet, nekades prövningstillstånd samma dag som HFD avgjorde Perufallet.²²¹

Tjernberg har uppmärksammat att HFD:s obiter dicta-resonemang innehåller en presumtion för att skatteflyktslagen kan tillämpas när skatteavtal föreligger, eftersom domen ger uttryck för att förfaranden kan prövas mot skatteflyktslagen i fall där ingenting talar för att den gemensamma partsavsikten skulle varit att sätta inhemska regler mot skatteflykt ur spel.²²² En fråga som kan ställas är huruvida en sådan presumtion kan motiveras på det folkrättsliga planet. En möjlighet för HFD hade varit att hänvisa till OECD:s modellavtalskommentar, som ger visst stöd för att skatteavtal principiellt inte uppställer folkrättsliga hinder mot att tillämpa nationella generella skatteflyktslagar för att neka skatteanspråksnedsättning.²²³ Att HFD inte berörde kommentarsutlåtandena kan ha flera förklaringar. Peru är, till skillnad från Sverige, inte medlem i OECD²²⁴, skatteavtalet ifråga avvek från modellavtalet på betydande punkter²²⁵, och det undertecknades redan 1966²²⁶, alltså långt innan modellavtalskommentaren behandlade frågan om relationen mellan interna skatteflyktsregler och skatteavtal. Hilling drar slutsatsen att HFD:s ställningstagande inte grundade sig på kommentaren. Istället menar hon att domslutet innebär att HFD som utgångspunkt anser att relationen mellan skatteavtalslag och skatteflyktslagen är att se som en uteslutande internrättslig angelägenhet. Hon påpekar dock att en sådan inställning riskerar att underkänna det skatteavtalsrättsliga skydd som avtalen är till för att säkra, och att det därför hade varit lämpligare att hantera frågan om skatteflyktslagens tillämplighet som en skatteavtalstolkningsfråga.²²⁷ Dahlberg, som generellt anser att domstolar bör vara återhållsamma med att tillämpa interna skatteflyktslagar i förhållande till situationer som täcks av skatteavtal, ställer sig också kritisk till HFD:s ställningstagande i det här avseendet.²²⁸ Han menar att eftersom intern skatteflyktslagstiftning endast uttrycker den egna statens uppfattning om vad som är skatteflykt, så bör domstolar som överväger att tillämpa sådan lagstiftning i en skatteavtalssituation, ha visshet i att den andra avtalsslutande staten också anser att förfarandet bör kunna angripas rättsligt. Dahlberg anser i den här frågan att det i förhållande till skatteavtal som Sverige ingått med andra OECD-stater möjligen finns ett större utrymme att tillämpa intern

²²¹ Hilling (2012), s. 589.

²²² Tjernberg (2013), s.370.

²²³ OECD:s modellavtal (2014), Kommentaren till artikel 1, para. 22-22.2

²²⁴ Dahlberg (2014), s. 269.

²²⁵ Hilling (2012), s. 584.

²²⁶ Hilling (2012), s. 588.

²²⁷ Hilling (2012), s. 588 f.

²²⁸ Dahlberg (2014), s. 269.

skatteflyktslagstiftning för att neka skatteavtalsfördelar, eftersom flertalet medlemsstater inte anmärkt gentemot OECD:s modellavtalskommentar som uttrycker stöd för möjligheten att tillämpa interna generella skatteflyktslagar i skatteavtalssammanhang.²²⁹

6.4 Sammanfattning

I Luxemburgfallet avgjordes tolkningsfrågan angående huruvida det svensk-luxemburgska skatteavtalet begränsade den svenska rätten att CFC-beskatta en svensk delägare till ett luxemburgskt bolag delvis av argumentet att den folkrättsliga förpliktelsen att begränsa beskattningsanspråk inte försvinner enbart för att den stat som tilldelats beskattningsrätten för en inkomst under ett skatteavtal valt att inte nyttja beskatta denna inkomst. Detta argument överensstämmer med åsikter i folkrättslig doktrin som refererats till i föregående kapitel.

Angående Perufallet har Dahlberg invänt att HFD:s tolkning rörande var andelarna i skatteavtalets menings skulle anses vara belägna, snarare följde internrättsliga tolkningsprinciper än folkrättsliga. Personligen håller jag med om att så verkar vara fallet, eftersom HFD i samband med denna bedömning inte gjorde någon som helst referens till folkrättsliga traktattolkningsregler. Jag är dock inte lika övertygad som Dahlberg om att en folkrättslig tolkningsmetod skulle lett till tolkningsresultatet att andelarna var att anse belägna i Peru. Principen om *good faith* står, enligt föregående kapitel, för målet med traktattolkning: att framkomma med en tolkning som överensstämmer med norminnehållet som parterna till traktateten gemensamt avsett ge den tolkade bestämmelsen. Förpliktelsen att tolka traktatbestämmelser *in good faith* innebär därför att traktatbestämmelser ska tolkas så att deras syften realiseraras. Eftersom stater i allmänhet går med på att avsäga sig interna beskattningsanspråk i skatteavtal i syfte att främja internationell handel, kan ifrågasättas huruvida skatteanspråksnedsättning enligt ett skatteavtals ordalydelse behöver garanteras i grunden artificiella transaktioner som genomförts enbart i syfte att undvika skatt. Det går att argumentera för att en skatteavtalsstillämpning som enbart tar hänsyn till en transaktions presenterade rättsliga form, inte skulle leda till ökad internationell handel utan enbart till ökade möjligheter för enskilda skattebetalare att undvika skatt. Jag anser sålunda att en folkrättslig tolkning möjligen hade kunnat utmyнна i bedömningen att andelarna i skatteavtalets mening var att anse belägna i Sverige.

²²⁹ Dahlberg (2014), s. 269.

HFD valde att i Perufallet även principiellt ta ställning angående relationen mellan skatteavtal och den svenska skatteflyktslagen. Som tidigare nämnts är den grundläggande svenska inställningen att skatteavtalslagar, i syfte att säkerställa att Sveriges i skatteavtalet upprättade folkrättsliga förpliktelser upprätthålls, ges företräde vid en regelkonflikt med annan intern skattelag. I Perufallet uttalade HFD en presumtion om att den generella skatteflyktslagen kan tillämpas även för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal, såvida inte någonting i avtalet tyder på att skatteavtalsparternas gemensamma partsavsikt varit en annan.

7 Skatteavtalstolkning i andra jurisdiktioner

7.1 Inledning

Nedan redogörs för rättsfall avkunnade av högsta instans för skattemål i Kanada, Schweiz respektive Nederländerna. Alla fallen rör frågan huruvida skatteanspråksnedsättning ska garanteras i fall där skattebetalaren skapat en situation där ingen risk existerar för inkomsten ifråga att utsättas för dubbelbeskattning. Det kanadensiska fallet, *Crown Forest v. The Queen*, avgjordes redan genom en analys av avtalets ordalydelse, men fallet innehåller ett obiter dicta-resonemang som blivit mycket omdiskuterat i doktrin och som lyfter frågan om skatteanspråksnedsättning kan nekans med hänvisning till skatteavtalets syften. Det schweiziska rättsfallet är det enda som verkligen nämner principen om *good faith* som avgörande för målets utfall, men även de andra fallen hanterar principiellt frågan om vilken vikt som ska läggas vid skatteavtalets syften vid skatteavtalstolkning.

7.2 *The Queen v. Crown Forest (Kanada, 1995)*

I *Crown Forest*-fallet hanterade Kanadas högsta instans för skattemål (Supreme Court) frågan huruvida Norsk, ett bahamasregistrerat bolag som bedrev affärsrörelse i USA och hade sin företagsledning placerad där, var att anse ha skatteavtalsrättslig hemvist i USA enligt skatteavtalet mellan USA och Kanada. Norsk hyrde ut båtar till det närliggande kanadensiska bolaget *Crown Forest*. Den kanadensiska källskatten för hyresintäkterna uppgick enligt intern kanadensisk skattelagstiftning till 25%. Om Norsk enligt det USA-Kanadensiska skatteavtalet var att anse ha hemvist i USA reducerades dock Kanadas beskattningsanspråk, enligt fördelningsartikel 12 i avtalet, till 10%.²³⁰

Artikel 4 i avtalet reglerade vad som krävdes för att hemvist i en utav staterna skulle föreligga. Artikelns lydelse:

"For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax

²³⁰ *The Queen v. Crown Forest*, para. 2.

therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of incorporation or any other criterion of a similar nature...”

För att fastställa om Norsk omfattades av skatteavtalets hemvistbegrepp hade den kanadensiska domstolen sålunda att bedöma huruvida Norsk var skattskyldigt i USA och i sådana fall på vilka grunder. Domstolen fann att Norsk möjligen var principiellt skattskyldigt i USA, men att skattskyldigheten inte grundades på något av de i artikel 4 stadgade kriterierna och inte heller på något kriterium som liknade dessa.²³¹ Nedsättning av kanadensiskt skattanspråk i enlighet med skatteavtalet nekades därför företaget. Denna del av avgörandet anses inte vara kontroversiell. Avgörandet innehåller dock ett obiter dicta-resonemang som möjligen kan anses ge stöd för att Supreme Court skulle nekat skatteanspråksnedsättning med hänvisning till skatteavtalets syfte och ändamål även om Norsk enligt skatteavtalets ordalydelse varit berättigat nedsättningen. Domstolen valde nämligen att göra en separat tolkning angående huruvida Norsk skulle anses skattskyldig i USA vid beaktande av traktatens syfte och ändamål.

*“In interpreting a treaty, the paramount goal is to find the meaning of the words in question. This process involves looking to the language used and the intentions of the parties. Both upon the plain language reading of Article IV and through an interpretation of the goals and purposes of the Canada-United States Income Tax Convention (1980), I reach the same destination: to allow the appeal.”*²³²

Även om Norsk hade haft hemvist i USA enligt ordalydelsen av skatteavtalet, så skulle hyresinkomsterna från Crown Forest inte kunnat beskattas av amerikanska skattemyndigheter. Enligt inhemsk lagstiftning i USA, med ursprung i ett folkrättsligt avtal mellan USA och Bahamas, undantogs nämligen *shipping companies* registrerade i Bahamas från skattskyldighet i USA.²³³

I obiter dicta-resonemanget upprepades den många gånger citerade kanadensiska inställningen till skatteavtalstolkning:

“Contrary to an ordinary taxing statute a tax treaty or convention must be given a liberal interpretation with a view to implementing the true intentions of the parties. A literal or legalistic interpretation must be avoided when the

²³¹ The Queen v. Crown Forest, para. 68.1-2.

²³² The Queen v. Crown Forest, para. 22.

²³³ The Queen v. Crown Forest, para. 6.

basic object of the treaty might be defeated or frustrated in so far as the particular item under consideration is concerned."²³⁴

När domstolen därefter gick vidare med att utreda vad som utgjorde den äkta partsintentionen, underströks det grundläggande syftet med skatteavtalet; att främja ekonomiskt utbyte mellan Kanada och USA genom att skona individer och företag med hemvist i dessa länder från risken att dubbelbeskattas.²³⁵ Domstolen underströk också att parternas syfte med skatteavtalet inte var att låta tredjelandsföretag dra fördelar av skatteavtalets reducerande verkan på inhemska beskattningsanspråk.²³⁶ Därefter gjordes ett principiellt viktigt uttalande:

*It seems to me that both Norsk and the respondent are seeking to minimize their tax liability by picking and choosing the international tax regimes most immediately beneficial to them. Although there is nothing improper with such behaviour, I certainly believe that it is not to be encouraged or promoted by judicial interpretation of existing agreements.*²³⁷

Kanadensiska kommentatorer betraktar uttalandet som en tolkningsprincip mot *treaty shopping* och andra skatteflyktsupplägg som syftar till att reducera skattebetalares taxeringsbas i Kanada.²³⁸ Däremot är det omdiskuterat i vilken mån principen kan användas för att neka skatteavtalsfördelar som måste garanteras enligt ett skatteavtals ordalydelse.

Linderfalk menar att obiter dicta-resonemanget innebar en glidning från tolkningsmedlen som stod till buds i artikel 31 VCLT, till en tolkning i enlighet med de supplementära tolkningsmedlen i artikel 32.²³⁹ Fristående tolkning i enlighet med artikel 32 får endast göras om tolkningar som går att förena med en bestämmelses ordalydelse är uppenbarligen orimliga eller oförnuftiga. Linderfalk hävdar att Crown Forest-fallet tyder på att kanadensiska domstolar är beredda att tillämpa skatteavtalets övergripande syfte som ett utslagsgivande kriterium för att avgöra huruvida tolkningar i enlighet med en skatteavtalsbestämmelses ordalydelse är uppenbart orimliga eller oförnuftiga. Han menar att domstolens resonemang i Crown Forest-fallet tyder på att kanadensiska domstolar anser att tolkningar som leder till att skatteavtalsfördelar garanteras skattebetalare som inte taxeras i den andra avtalsslutande staten, är uppenbart orimliga eller oförnuftiga, och att det därför, i enlighet med principen om *good faith*, går att grunda en tolkning på

²³⁴ The Queen v. Crown Forest, para. 43.

²³⁵ The Queen v. Crown Forest, para. 46.

²³⁶ The Queen v. Crown Forest, para. 49.

²³⁷ The Queen v. Crown Forest, para. 49.

²³⁸ Goyette & Halvorson (2010), s. 185.

²³⁹ Linderfalk. S. 33 ff.

tolkningsmedel som omfattas av artikel 32, däribland kommentaren till OECD:s modellavtal.²⁴⁰

De Broe lägger vikt vid att Crown Forest-fallet avgjordes redan genom en tolkning enligt VCLT artikel 31, och att ändamålsresonemangen där kommentarerna beaktades skedde inom ramen för samma artikel. Enligt honom ska domstolens uttalande att skatteavtalstolkning inte ska främja eller uppmuntra resultat som står i strid med syftet att motverka skatteflykt, inte uppfattas som att ett sådant resultat skulle bortsetts från om det varit det enda rimliga resultatet av en tolkning enligt artikel 31. De Broe understryker att artikel 31 i VCLT inte tillåter ändamålsresonemang som går utöver vad som uttrycks i traktattext, och att en person som förstår fallet på det här sättet därför även måste acceptera att kanadensiska domstolar är beredda att applicera tolkningsprinciper som strider mot folkrätten.²⁴¹

Kanadensiska Beaulne och Nikolakakis menar att obiter dicta-uttalandet där domstolen sökte redogöra för den äkta partsviljan enbart gjordes i syfte att *bekräfta* den tolkning som domstolen kom fram till redan genom tolkning i enlighet med skatteavtalets ordalydelse, nämligen att Norsk inte hade hemvist i USA enligt skatteavtalet mellan Kanada och USA.²⁴² De menar att om domstolen hade varit beredd att neka en skatteavtalsfördel enbart av orsaken att det inte existerade någon dubbelbeskattningsrisk, så hade det räckt att konstatera att skatteanspråksnedsättning inte behövde garanteras eftersom USA inte beskattade inkomsten.²⁴³ De påpekar vidare att det i domskälen t.o.m. gjordes ett uttalande som tyder på det betraktades som ovidkommande för Norsks skattskyldighet enligt skatteavtalet huruvida USA:s beskattningsrätt enligt avtalet nyttjades eller inte²⁴⁴:

*“I underscore that there is no need to prevent double taxation because the U.S. has declined to tax Norsk's revenue. Although this **does not affect Norsk's tax liability**, the effect is still that Norsk is not required to pay any tax in the United States...”²⁴⁵*

²⁴⁰ Linderfalk (2014), s. 33 ff.

²⁴¹ De Broe (2008), s.365 ff.

²⁴² Beaulne & Nikolakakis (2010), s. 240 i fotnot 27.

²⁴³ Beaulne & Nikolakakis (2010), s. 241.

²⁴⁴ Beaulne & Nikolakakis (2010), s. 240 f.

²⁴⁵ The Queen v. Crown Forest, para. 48.

7.3 A Holding ApS (Schweiz, 2005)

I ApS-fallet²⁴⁶ hanterade den schweiziska högsta instansen för skattemål (Bundesgericht) ett fall där ett företag hemmahörande i Guernsey hade upprättat ett holdingbolag (A Holding) i Danmark vars enda uppgift bestod i att äga andelarna i ett schweiziskt dotterbolag. A Holding utförde ingen ekonomisk aktivitet i Danmark utan hade enbart upprättats i syfte att få tillgång till skatteavtalsfördelarna i skatteavtalet mellan Danmark och Schweiz. När A Holding erhöll en utdelning från det schweiziska dotterbolaget åberopade företrädare för bolaget att den schweiziska källskatten enligt skatteavtalets artikel 10 skulle sättas ned till 0%. Sådan skatteanspråknedsättning nekades dock av den schweiziska skattemyndigheten på basis av att skatteavtalet hade missbrukats.

Den schweiziska högsta instansen för skattemål (Bundesgericht) ansåg, liksom den schweiziska skattemyndigheten, att skatteanspråknedsättning inte behövde garanteras i enlighet med skatteavtalets ordalydelse. Domstolen påpekade att gränserna för utövande av traktaträttigheter enligt artikel 26 VCLT inte enbart sätts av en traktats ordalydelse, utan också av principen om *good faith*. Ur principen om *good faith* härledde domstolen ett förbud mot att missbruka skatteavtal. Domstolen tog fasta på att A Holding var ett så kallat brevlådeföretag utan ekonomisk substans som placerats mellan två andra bolag enbart i syfte att få tillgång till skatteavtalsfördelarna i skatteavtalet mellan Schweiz och Danmark, och menade på att missbruk förelåg eftersom skattebetalaren nyttjat skatteavtalet för att förverkliga ett intresse som avtalet inte var till för att skydda. Domstolen påpekade även att eftersom principen att traktaträttigheter inte får missbrukas erkänns i hela Europa (inklusive Danmark), så krävs det inte explicita antimissbruksregler för att neka skatteavtalsfördelar i fall där skattebetalararen missbrukat skatteavtalet.

Förutom referensen till artikel 26 VCLT påpekade Bundesgericht att *good faith* även opererar som en tolkningsprincip enligt VCLT, och att denna princip inkluderar medel för att motverka missbruk av traktat. Domstolen menade även på att principen om *good faith* i traktattolkning uppställer krav på OECD-medlemmar att tolka skatteavtal dem emellan i enlighet med modellavtalet och dess kommentarer. Från 2003 års version av modellavtalskommentaren, vilken klassificerades som ett supplementärt tolkningsmedel enligt artikel 32 VCLT, utläste domstolen att traktat inte ska tolkas på ett sätt som underlättar att dess rättigheter missbrukas samt att inhemska skatteflyktsregler alltid kan tillämpas i förhållande till skatteavtal.

²⁴⁶ A Holding ApS v. Federal Tax Administration, 2A.239/2005.

7.4 Tre nederländska domar (1994, 1994, 1986)

Nedan redogörs kort för tre domar avkunnade i högsta instans för skattemål i Nederländerna (Hoge Raad). Samtliga mål hanterade tolkning och tillämpning av skatteavtalsliknande lagstiftning som existerade i Nederländerna respektive på Nederländska Antillerna, men domstolens resonemang torde enligt van Weeghel vara relevanta även för skatteavtalstolkning.²⁴⁷ Visserligen är målen inte pinfärska, men de visar tydligt på vilka villkor som nederländska domstolar anser måste vara uppfyllda för att neka skatteanspråksnedsättning som enligt ett skatteavtals ordalydelse ska garanteras.

Det första målet avkunnades av Hoge Raad år 1994.²⁴⁸ Ett bolag på Nederländska Antillerna (NV) ägde andelar i ett nederländskt bolag (BV). BV distribuerade en utdelning till NV, varav NV begärde nedsättning av den nederländska källskatten i enlighet med gällande skattelagstiftning. Den nederländska skattemyndigheten nekade skatteanspråksnedsättning med motiveringen att det skulle strida mot syftet med skattelagstiftningen att garantera dess fördelar i fall där nästan hela syftet bakom ett arrangemang varit att undvika skatt, ett kriterium som ansågs vara uppfyllt. Hoge Raad menade i motsats till den nederländska skattemyndigheten att det inte räcker att fastslå att ett arrangemang ingåtts enbart av skatteskal för att konstatera att arrangemanget strider mot syftet med skattelagstiftningen. Faktumet att NV upprättats i ett lågskatteländ och inte drev någon faktisk ekonomisk verksamhet där, ansågs därför vara otillräckliga grunder för att neka skatteanspråksnedsättning.

Samma dag som ovanstående mål avkunnades, så avkunnade Hoge Raad även ett annat mål som också hanterade frågan om skatteanspråksnedsättning enligt den skatteavtalsliknande skattelagstiftningen som existerade i Nederländerna och på Nederländska Antillerna.²⁴⁹ I målet hade ett bolag på Nederländska Antillerna upprättats för att under en kort tid äga andelar i ett nederländskt bolag i syfte att undvika källskatt för en utdelning som skulle distribueras från det nederländska bolaget. Andelarna såldes efter utdelningen åter till det bolag som tidigare ägt andelarna. Hoge Raad nekade återbetalning av källskatt som uttagits ut av den nederländska skattemyndigheten med motiveringen att bolaget på Nederländska Antillerna aldrig hade haft för avsikt att i

²⁴⁷ Arnold & van Weeghel (2008), s. 110.

²⁴⁸ Hoge Raad, BNB 1994/253

²⁴⁹ Hoge Raad, BNB 1994/252

egentlig mening äga andelarna i det nederländska bolaget samt att hela syftet bakom upprättandet av bolaget på Nederländska Antillerna bestått i att få tillgång till reducerad källskatt för utdelningen.

I ett tredje mål avkunnat av Hoge Raad²⁵⁰ nekades också skatteanspråksnedsättning för ett bolag registrerat på Nederländska Antillerna. Bolaget bedömdes ha upprättats enbart för att ta emot och föra vidare en utdelning som redan annonserats skulle ske direkt från det nederländska bolaget till ett bolag i Kanada. Hoge Raad valde att se utdelningen som att den skett direkt till det kanadensiska bolaget, och nekade därför skatteanspråksnedsättning enligt skatteavtalet mellan Nederländerna och Nederländska Antillerna.

7.5 Sammanfattning

Alla målen förutom ett som redogjorts för i det här kapitlet resulterade i att skatteanspråksnedsättning nekades skattebetalaren. Det kan vara på sin plats att tydliggöra att rättsfallen valts ut just för att peka på argument som domstolar i andra jurisdiktioner använt för att neka skatteanspråksnedsättning, och att det även existerar utländsk praxis som hanterat mål med liknande förutsättningar men där utgången blivit den motsatta.²⁵¹

Vad var då avgörande för domstolarnas beslut att neka skatteanspråksnedsättning i de enskilda fallen? Jag tycker mig se beröringspunkter mellan de två nederländska fallen där skatteanspråksnedsättning nekades och det schweiziska målet ApS. I dessa tre fall kunde domstolarna peka på omständigheter som tydde på att skattebetalarens intention bakom transaktionerna varit en annan än den som presenterades för skattemyndigheterna. I ApS-fallet ansågs det danska bolaget vara upprättat *mellan* det schweiziska bolaget och ett bolag på Guernsey i syfte få tillgång till skatteavtals fördelarna i det schweizisk-danska skatteavtalet. Att bolaget fungerade som en mellanhand i en transaktion mellan två bolag var också en omständighet som Hoge Raad pekade på för att neka skatteanspråksnedsättning i ett av de nederländska fallen. I det andra fallet där skatteanspråksnedsättning nekades av den nederländska domstolen fanns omständigheter som tydde på att bolaget på Nederländska Antillerna nyttjats av skattebetalaren i ett försäljnings- och återköpsarrangemang för att få tillgång till reducerad källskatt för en

²⁵⁰ Hoge Raad, BNB 1986/127

²⁵¹ I van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010) redogörs ytligt för hur flera olika jurisdiktioner och deras domstolar hanterat frågan om skatteavtal och skatteflykt.

utdelning. Jag anser att dessa transaktioner är typsituationer på transaktioner som hade kunnat nekas skatteanspråksnedsättning enligt den folkrättsliga tolkningsprincipen om *good faith*, eftersom en skatteanspråksnedsättning i dessa situationer skulle inte på något sätt skulle bidra till att främja handel mellan de fördragsslutande staterna, utan enbart hjälpa skattebetalaren i fråga att undvika beskattning.

I det nederländska fallet som resulterade i att skatteanspråksnedsättning garanterades ett bolag som inte drev någon reell ekonomisk verksamhet och som upprättats i ett lågskatteländ, kunde domstolen inte peka på några omständigheter som tydde på att skattebetalarens intention varit en annan än att faktiskt överföra utdelning från det nederländska bolaget till bolaget på Nederländska Antillerna. Jag anser att det troligen var därför som utgången i domen blev en annan än den i de andra två refererade nederländska fallen.

Rörande Crown forest-fallet anser jag att obiter dicta-resonemanget inte bör ses som att kanadensiska domstolar är beredda att neka skatteanspråksnedsättning enbart av anledningen att den andra fördragsslutande staten inte beskattar inkomsten. En sådan förståelse av domen skulle underkänna resonemanget att stater som ingår skatteavtal är medvetna om och accepterar faktumet att nationella skattesystem ständigt förändras, och att ett syfte med skatteavtal därför inte är att säkra enkelbeskattning av inkomster.

8 Sammanfattande analys

8.1 Good faith som tolkningsprincip inom skatteavtalsrätten

Den första frågan som uppställdes för uppsatsen var huruvida principen om *good faith* kan motivera att skatteavtalsfördelar nekas i situationer där det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syften att garantera dem. Min slutsats är att principen om *good faith* faktiskt möjliggör detta. Principen om *good faith* understryker att målet med traktattolkning är att framkomma med en tolkning som överensstämmer med norminnehållet som staterna gemensamt avsett ge den tolkade bestämmelsen. Den fungerar sålunda som ett teleologiskt säkerhetsnät som kan användas för att bortse från den tolkade traktatens ordalydelse i fall där skatteavtalsparterna misslyckats med att formera traktaten så att dess syften realiserar. Ordalydelsen kan dock enbart bortses från i fall där det vore uppenbarligen orimligt eller oförnuftigt att förstå traktatens norminnehåll i enlighet med denna, vilket manar till restriktivitet.

En annan fråga är vilka grundläggande och genom tiden bestående intentioner fördragsslutande stater har för att avsäga sig sina interna beskattningsanspråk i skatteavtal, och sålunda vilka skatteavtalssyftena är som den folkrättsliga tolkningen ska säkerställa realiseras. Stater måste antas vara medvetna om att nationella skattesystem är föränderliga genom tiden, och att en stat som tilldelats beskattningsrätt för en inkomst på ett senare stadium kan undanta inkomsten ifråga från beskattning. Därför dras slutsatsen att ett skatteavtalssyfte inte sägas vara att säkerställa enkelbeskattning, även om staterna vid avtalets ingående kan hysa en gemensam förväntan om att skatteavtalet ska leda till enkelbeskattning av inkomster. En gemensam, grundläggande och genom tiden bestående intention som stater dock har för att avsäga sig interna beskattningsanspråk i skatteavtal, är att detta ska främja internationell handel och kommers mellan de fördragsslutande staterna. Att garantera skatteanspråksnedsättning åt totalartificiella transaktioner och arrangemang som ingåtts enbart av skatteskal, leder inte på något sätt till realisation av detta syfte, utan innebär enbart ett ökat möjliggörande för enskilda skattebetalare att undvika beskattning. Nationella domstolar torde därför, i enlighet med principen om *good faith*, kunna neka skatteanspråksnedsättning för denna typ av transaktioner och arrangemang utan att för den sakens skull riskera att handla i strid med statens folkrättsligt upprättade förpliktelser.

8.2 Svensk skatteavtalstolkning

Den andra frågan som uppställdes för uppsatsen var huruvida svenska domstolar tillämpat den folkrättsliga tolkningsmetodiken och principen om *good faith* för att neka skatteavtalsfördelar. Det första som kan konstateras här, är att jag inte kunnat hitta något fall där principen om *good faith* uttryckligen refererats till för att neka skatteavtalsfördelar.

I Luxemburgfallet blev utfallet av skatteavtalstolkningen att avtalet verkade begränsande för den svenska rätten att CFC-beskatta en obegränsat skattskyldig delägare för inkomster i ett bolag som enligt skatteavtalet var att anse ha hemvist i Luxemburg. Eftersom tolkningen sålunda inte ledde till att skatteavtalsfördelar kunde nekass, hänvisas för ett mer ingående referat tillbaks till avsnitt 6.2.

I Perufallet tolkades andelar i ett bolag som var registrerat i Peru i det svensk-peruanska skatteavtalets mening vara belägna i Sverige, vilket resulterade i att Sveriges rätt att kapitalvinstbeskatta skattebetalaren K.P. inte ansågs begränsas av skatteavtalet. För att framkomma till bedömningen att andelarna i skatteavtalets mening var belägna i Sverige, så tillämpade HFD troligen snarare internrättslig än folkrättslig tolkningsmetod. Dahlberg är av uppfattningen att den folkrättsliga tolkningsmetoden skulle renderat i tolkningsresultatet att bolagets andelar var att anse belägna i Peru. Med tanke på att en slutsats i den här uppsatsen är att principen om *good faith* innebär att traktattolkning ska inriktas på att säkerställa att skatteavtalens syften realiserars, så är jag inte lika säker som Dahlberg på att detta verkligen hade blivit utfallet. HFD hade möjligen i en folkrättslig tolkning kunnat argumentera för att det skulle strida mot skatteavtalssyftet att främja internationell handel och kommers, att beskatta arrangemanget enligt dess presenterade rättsliga form. En sådan bedömning anser jag dock, enligt tidigare resonemang, endast vara rimlig för transaktioner och arrangemang där en skatteanspråksnedsättning inte på något sätt skulle främja internationell handel mellan de fördragsslutande, utan istället enbart hjälpa skattebetalaren ifråga att undvika skatt.

8.3 Skatteavtalsstolkning i andra jurisdiktioner

Den tredje frågan som uppställdes för uppsatsen var huruvida det finns några exempel från andra jurisdiktioner där domstolar applicerat den folkrättsliga tolkningsmetodiken och tillämpat principen om *good faith* för att neka skatteavtalsfördelar.

Den enda domen jag kunnat hitta som tillskrivit principen om *good faith* avgörande betydelse för utfallet i målet, är det schweiziska målet ApS som avkunnades i Schweiz högsta instans för skattemål. Avgörande för målet verkar ha varit att domstolen ansåg att det ur principen om *good faith* gick att härleda ett förbud för skattebetalare att missbruka rättigheterna de tillskrivits genom skatteavtalet. Domstolen refererade dock även till tolkningsprincipen om *good faith*, som den menade erbjöd effektiva medel för att motverka skattebetalares missbruk av skatteavtal.

I åtminstone två av de nederländska rättsfallen som redogjorts för i uppsatsen samt i det schweiziska rättsfallet ApS anser jag att domstolarna hade kunnat neka skatteanspråksnedsättning på basis av att det vore uppenbarligen orimligt eller oförnuftigt att garantera skatteavtalsfördelen. För att inte riskera onödig upprepning, hänvisas för ett mer djupgående resonemang kring detta till avsnitt 7.5.

Vad avser det kanadensiska Crown Forest-fallet så visar inte minst de skilda tolkningarna som framkommit i doktrin på att betydelsen av obiter dicta-resonemanget inte är helt lätt att förstå. Jag anser dock att principen om *good faith* som den uttolkats i uppsatsen, inte skulle kunnat tillämpas för att neka kanadensisk skatteanspråksnedsättning om Norsk enligt ordalydelsen av skatteavtalet mellan USA och Kanada hade varit att anse ha skatteavtalsrättslig hemvist i USA. *Good faith* erbjuder enbart möjligheten att neka skatteavtalsfördelar för totalartificiella transaktioner och arrangemang. Omständigheterna att Norsk bedrev äkta ekonomisk verksamhet i USA och var etablerat där sedan länge, skulle troligen göra det svårt för den kanadensiska skattemyndigheten att göra gällande att hyresbetalningarna från Crown Forest till Norsk var av sådan artificiell karaktär att kanadensiskt skatteanspråk, i enlighet med principen om *good faith*, inte behövde garanteras.

Käll- och litteraturförteckning

Lagar och konventioner

Regeringsformen (1974:152).

Lag (1995:575) mot skatteflykt.

Inkomstskattelag (1999:1229)

Vienna Convention on the Law of Treaties, 23 maj 1969.

[Citeras: VCLT]

Litteratur

Arnold, Brian & van Weeghel, Stef, *The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures*, I Maistro, Guglielmo, *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD Publications BV, Amsterdam, 2006.

[Citeras: Arnold & van Weeghel (2008)]

Avi-Yonah, Reuven, *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, 2007

[Citeras: Avi-Yonah (2007)]

Brownlie, Ian, *Principles of public international law*, 7:e uppl., Oxford university press, Oxford, 2008.

[Citeras Brownlie (2008)]

Cheng, Bin, *General principles of law as applied by international courts and tribunals*, Grotius, Cambridge, 1987.

[Citeras: Cheng (1987)]

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 4:1 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

[Citeras: Dahlberg (2014)]

Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, s. 137-155 i Festskrift till Gustaf Lindencrona (red.: Arvidsson, Richard; Melz, Peter & Silverberg, Christer), Norstedts juridik, 2003.

[Citeras: Dahlberg (2003)]

De Broe, Luc, *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, IBFD, Amsterdam, 2008.

[Citeras: De Broe (2008)]

Engelen, Frank, *Interpretation of tax treaties under international law*, IBFD, Amsterdam, 2004.

[Citeras: Engelen (2004)]

Gardiner, Richard, *Treaty Interpretation*, Oxford University Press, New York, 2008.

[Citeras: Gardiner (2008)]

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget JF AB, Stockholm, 1995.

[Citeras: Hultqvist (1995)]

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, Uppsala, 2012.

[Citeras: Kleist (2012)]

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, uppl. 1:3, Studentlitteratur AB, Lund, 2013.

[Citeras: Korling & Zamboni (2013)]

Lang, Michael, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Linde, Vienna, 2013.

[Citeras: Lang (2013)]

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

[Citeras: Lindencrona (1994)]

Linderfalk, Ulf, *Folkrätten i ett nötskal*, 2:a uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2012.

[Citeras: Linderfalk (2012)]

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

[Citeras: Linderfalk (2001)]

Linderfalk, Ulf, *On the interpretation of treaties: the modern international law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer, Dordrecht, 2007.

[Citeras: Linderfalk (2007)]

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, del 2*, 14:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

[Citeras: Lodin m.fl. (2013)]

O'Connor, J. F, *Good faith in international law*, Dartmouth Publishing Company LTD, Aldershot, 1991.

[Citeras: O'Connor (1991)]

Peczenik, Juridikens metodproblem, 2:a uppl., Almqvist & Wiksell Förlag AB, Stockholm, 1980.

[Citeras: Peczenik (1980)]

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, 5:e uppl., Studentlitteratur AB, Lund, 2011.

[Citeras: Pelin (2011)]

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, 2:a uppl., Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2007.

[Citeras: Sandgren (2007)]

Sinclair, Sir Ian, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, 2:a uppl., Manchester University Press, Manchester, 1984.

[Citeras: Sinclair (1984)]

van Weeghel, Stef, *The improper use of tax treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer Law International, London, 1998.

[Citeras: van Weeghel (1998)]

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

[Citeras: Vogel (1997)]

Artiklar

Arnold, Brian, *Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the commentary to the OECD model*, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. LVIII, 2004, s. 244-260.

[Citeras: Arnold (2004)]

De Broe, Luc & Luts, Joris, *BEPS Action 6 – Tax Treaty Abuse*, Intertax, Vol. 43, nr 2, 2015, s. 122-146.

[Citeras: De Broe & Luts (2015)]

Goyette, Nathalie, *Tax Treaty abuse: a second look*, Canadian Tax Journal, Vol. 51, nr 2, 2003, s. 764-805.

[Citeras: Goyette (2003)]

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

[Citeras: Hilling (2012)]

Hilling, Maria, *Skatteavtalsstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014:4, s. 322-340.

[Citeras: Hilling (2014)]

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

[Citeras: Hilling (2013)]

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*, Skattenytt, 2013, s. 11-22.

[Citeras: Hultqvist (2013)]

Monsenego, Jerome, *En överblick över BEPS-projektet*, Skattenytt, 2014, s. 2-11.

[Citeras: Monsenego (2014)]

Ellis, *The influence of the OECD commentaries on Treaty Interpretation – Response to prof. Dr Klaus Vogel*, Bulletin for international taxation, Vol. 54, nr. 12, 2000, s. 617-618.

[Citeras: Ellis (2000)]

Ersson, Stefan, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR Information, nr 2/3, 2007, s. 8-16.

[Citeras: Ersson (2007)]

Tjernberg, Mats, *A 14 Tolkning och tillämpning*, Skattenytt, 2013, s. 363-376.

[Citeras: Tjernberg (2013)]

Elektroniskt material

Beaulne, Dave & Nikolakakis, Angelo, *Canadian national report on Double non-taxation*, Cahiers de droit fiscal international, vol.89A, 2004.

[Citeras: Beaulne & Nikolakakis (2010)]

Hämtad den 23 maj från:

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2004_volume1_canada.pdf&q=double+non-taxation+doubles&hlm=altering&WT.z_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2004+-+Volume+89a.+Double+non-taxation+-+Canada

Benktsson, Anders & Johansson, Anna, *Swedish national report on tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a, 2010.

[Citeras: Benktsson & Johansson (2010)]

Hämtad den 23 maj 2015 från:

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2010_volume1_sweden.pdf&q=IFA+cahiers+2010&hlm=altering&WT.z_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+Sweden

Goyette, Nathalie & Halvorson, Phil, *Canadian national report on tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a, 2010.

[Citeras: Goyette & Halvorson (2010)]

Hämtad den 23 maj 2015 från:

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2010_volume1_canada.pdf&q=anti-avoidance&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+Canada

Lang, Michael, *Double non-taxation*, General report, Cashiers de droit fiscal international, vol.89A, 2004.

[Citeras: Lang, *Double non-taxation*, General report (2010)]

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2004_volume1_genreport.pdf&q=double+non-taxation+doubles&hlm=altering&WT.z_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2004+-+Volume+89a.+Double+non-taxation+-+General+Report

Linderfalk, Ulf, *The concept of treaty abuse – on the exercise of legal discretion*, 2014. Tillgänglig på ssrn.com.

[Citeras: Linderfalk (2014)]

Hämtad den 23 maj 2015 från:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526051

Linderfalk, Ulf & Hilling, Maria, *The use of OECD commentaries as interpretative aids – the static/ambulatory approaches debate considered from the perspective of international law*, 2014. Tillgänglig på ssrn.com.

[Citeras: Linderfalk & Hilling (2014)]

Hämtad den 23 juni 2015 från:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526664

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital: condensed version as it read on 15 July 2014*, 2014.

[Citeras: OECD:s modellavtal (2014)]

Hämtad den 23 maj från:

<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314111e.pdf?expires=1432381937&id=id&accname=ocid177253&checksum=F7D7DB6FE34225A5677F4ADAF5043989>

van Weeghel, Stef, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, General report, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95A, 2010.

[Citeras: van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010)]

Hämtad den 4 november 2014 från:

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2010_volume1_genrep.pdf&q=Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+Appllication+of+Anti-Avoidance+Provisions+avoidances+provision+taxes+treaty&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+General+Report

Yearbook of the International Law Commission, 1966, Vol. II

[Citeras: ILC Yearbook (1966)]

Hämtad den 22 oktober 2014 från:

[http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/Ybkvolumes\(e\)/ILC_1966_v2_e.pdf](http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/Ybkvolumes(e)/ILC_1966_v2_e.pdf)

Zimmer, Frederik, Form and substance in tax law, General Report, Cashiers de droit fiscal international, vol. 87A, 2002.

[Citeras: Zimmer, Form and substance in tax law, General report (2002)]

Hämtad den 23 maj från:

http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2002_volume1_zimmer.pdf&q=zimmer+zimmers&hlm=altering&WT.z_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2002+-+Volume+87a.+Form+and+substance+in+tax+law+-+General+Report

Rättsfallsförteckning

Svenska rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 18

Rättsfall från andra jurisdiktioner

Nederländerna:

Hoge Raad, 18 maj 1994, mål nr: BNB 1994/252

Hoge Raad, 18 maj 1994, mål nr: BNB 1994/253

Hoge Raad, 8 januari 1986, mål nr: BNB 1986/127

Kanada:

The Queen v. Crown Forest Industries Limited, 22 juni 1995, mål nr: 95 DTC 5389 (SC)

[Citeras: *The Queen v. Crown Forest*]

Schweiz:

A Holding ApS v. Federal Tax Administration, 28 november 2005, mål nr: 2A.239/2005.