



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Niclas Rosén

Tax Treaty Override

I ljuset av OECD:s utveckling av syftet med skatteavtal

JURM02 Examensarbete

EXAMENSARBETE

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 2 VT 2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	4
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material	8
1.5 Terminologi	9
1.6 Disposition	9
2 SKATTEAVTAL	11
2.1 Inledning	11
2.2 Historisk tillbakablick	12
2.2.1 OECD:s modellavtal	13
2.3 Monism och dualism	14
2.3.1 Sverige och dualismen	15
2.3.2 Den gyllene regeln	16
2.3.3 Folkrättslig bundenhet	17
2.4 Tolkning av skatteavtal	18
2.4.1 Wienkonventionen om traktaträtten	19
2.4.2 En folkrättslig tolkningsmetod	20
2.4.3 OECD:s kommentarer	21
2.4.4 Tolkning enligt artikel 3(2) i OECD:s modellavtal	22
3 TAX TREATY OVERRIDE	25
3.1 Inledning	25
3.1.1 Legislativ och judiciell tax treaty override	25
3.1.2 Två exempel	27
3.1.3 Politiska och ekonomiska konsekvenser	28
3.1.4 Tillåten tax treaty override?	29

3.2	Tax treaty override – svenskt perspektiv	31
3.3	RÅ 2008 ref. 24	31
3.3.1	Skatterättsnämnden	32
3.3.2	Högsta förvaltningsdomstolen	33
3.3.3	Kritik av RÅ 2008 ref. 24	34
3.4	Derogationsprinciper	35
3.4.1	Skenbar konkurrens?	36
3.5	RÅ 2010 ref. 112	37
3.5.1	Tillämplig lagstiftning	38
3.5.2	Högsta förvaltningsdomstolen bedömning	38
3.5.3	Skiljaktig mening	40
3.5.4	Förhållandet mellan rättsfallen	41
3.5.4.1	CFC-lagstiftningen	41
3.5.5	Hur ser rättsläget ut idag?	43
4	ÅTGÄRDER MOT TREATY OVERRIDE	46
4.1	OECD:s rekommendationer	46
4.2	Reglerna om statsansvar	47
4.2.1	Gottgörelse	49
4.2.1.1	Restitution	50
4.2.1.2	Kompensation	51
4.2.1.3	Satisfaktion	51
4.3	Internationella domstolen i Haag	51
4.4	Mutual agreement	53
5	KONSTITUTIONELL UTVECKLING	55
6	UTVECKLINGSTENDENS INOM OECD	58
6.1	OECD:s syn på nationella skatteflyktsregler	61
6.1.1	The factual approach - svenskt perspektiv	65
6.2	En utblick – Kanadas syn på nationella skatteflyktsregler	67
6.3	Tillåten tax treaty override med hänsyn till skatteavtalets syfte?	68
6.4	OECD:s modellavtal 2017 – en ny väg framåt?	70
7	ANALYS	72
7.1	Hur förhåller sig svensk rätt till tax treaty override?	72
7.2	Finns det några effektiva rättsmedel?	73
7.3	Skatteavtalsytets påverkan av synen på tax treaty override?	74

8	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	77
9	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	81

Summary

Today, the global tax treaty network consists of more than 3,000 tax treaties. One of the primary purposes of tax treaties is to avoid double taxation. By achieving the objective of avoiding double taxation, globalization and international growth are promoted. There is no universal system on how countries look at the relationship between tax treaties entered into and domestic law. It is usually said that there are two different approaches to the relationship between international law and the domestic law, a monistic approach and a dualistic approach.

A state with a monistic view considers international treaties and domestic law as two parts operating within the same legal system. A state with a dualist approach, instead, considers international law and domestic law as two separate legal systems applying simultaneously. During the 1980s the Organization for Economic Co-operation and Development highlighted a phenomenon which meant that states introduced unilateral domestic legislation in violation of entered tax treaties. In 1989, the OECD released a report, "Tax treaty Override", which described the phenomenon as a problem that threatened the development of the international tax network.

If a state is subject to domestic legislation in breach of an entered tax treaty, the state commits an international violation in accordance with the Vienna Convention. In Sweden, there have been a number of legal cases dealing with the subject in the 2000s and two of them will be presented in this work. Sweden's position regarding the view of the tax treaty override is not entirely clear. Since the OECD released the report in 1989, the purpose of tax treaties to counter tax evasion has grown stronger, and today there are those who believe it is legitimate to commit tax treaty override in order to counteract abuse of tax treaties.

Sammanfattning

Det globala skatteavtalsnätverket består idag av mer än 3000 skatteavtal. Ett av skatteavtalens primära syfte är att undvika att skattesubjekt blir beskattade för en och samma inkomst två gånger. Genom uppnåendet av syftet att undvika dubbelbeskattning främjas globalisering och internationell tillväxt. Skatteavtal är folkrättsliga traktat och ingåendet av ett bi – eller multilateralt skatteavtal får således folkrättsliga följder. Det finns inget universellt system för hur länder ser på förhållandet mellan ingångna skatteavtal och nationell skattelagstiftning.

Man brukar säga att det principiellt finns två olika synsätt på förhållandet mellan folkrätten och den nationella rättsordningen, ett monistiskt och ett dualistiskt synsätt. En stat med ett monistiskt synsätt anser att folkrättsliga traktater och den nationella rättsordningen är två delar som verkar inom ett och samma rättssystem. En stat med ett dualistiskt synsätt ser istället folkrätten och den nationella rättsordningen som två separata rättssystem som tillämpas simultant.

Under 1980-talet uppmärksammade OECD, Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling, ett fenomen som innebar att stater införde unilateral nationell lagstiftning i strid mot ingångna skatteavtal. År 1989 släppte OECD en rapport, ”Tax treaty Override”, som beskrev fenomenet som ett problem som hotade utvecklandet av skatteavtalsnätverket. Om en stat inför nationell lagstiftning i strid mot ett ingånget skatteavtal begår staten ett folkrättsbrott i enlighet med Wienkonventionen.

I Sverige har det under 2000-talet kommit några rättsfall som behandlat ämnet och två av dem presenteras i det här arbetet. Rättsläget torde inte vara helt klart beträffande Sveriges inställning till tax treaty override.

Sedan OECD släppte rapporten år 1989 har skatteavtalens syfte att motverka skatteflykt växt sig starkare och det finns de som menar att det idag är legitimt att begå tax treaty override i syfte att motverka ett missbruk av skatteavtalen.

Förord

Efter drygt fyra och ett halvt års studier på juristprogrammet vid Lunds universitet avslutar jag nu min utbildning genom detta examensarbete. Det har varit en hektisk tid med mycket studier men det har samtidigt varit en mycket givande period av mitt liv. Jag kommer att sakna alla fina vänner man träffat i Lund men hoppas givetvis att återse er ute i arbetslivet.

Ett varmt tack till alla som stöttat mig under arbetets gång och ett extra stort tack till min kära fru Caroline Frick Rosén för korrekturläsningen.

Helsingborg i juli 2018

Niclas Rosén

Förkortningar

CFC	Controlled Foreign Corporation
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ICJ	Internationella domstolen i Haag
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
ref.	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Wienkonventionen	1969 års Wienkonvention om traktaträtten

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I år är det exakt 90 år sedan Sverige ingick sitt första skatteavtal med det Tyska Riket. Idag har Sverige ingått över 80 skatteavtal och det globala skatteavtalsnätverket består av över 3000 skatteavtal.¹

Ett skatteavtals primära syfte har historiskt varit att undvika dubbelbeskattning för att underlätta och främja internationella investeringar.² Skatteavtal är folkrättsliga traktat och de stater som ingår skatteavtalen blir således folkrättsligt bundna av dem.

Synen på förhållandet mellan folkrätten och den nationella rättsordningen skiljer sig åt mellan olika stater. Vissa stater har ett monistiskt synsätt på förhållandet, vilket innebär att de hanterar folkrätten och den nationella rätten inom ett och samma rättssystem. Andra stater har ett dualistiskt synsätt och hanterar folkrätten visavi den nationella rätten som två separata rättssystem.³

I slutet av 1980-talet uppmärksammade OECD ett fenomen inom den internationella skattesfären som innebar att stater inte uppfyllde sina folkrättsliga åtaganden i enlighet med de ingångna skatteavtalen. År 1989 utkom OECD med en rapport kallad ”Tax treaty Override” som adresserade utmaningarna och problemen beträffande staters införande av unilateral nationell lagstiftning i strid med ett eller flera ingångna skatteavtal.⁴

¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 250.

² Ibid, s. 250.

³ Ibid, s. 250.

⁴ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989.

Om en stat begår ”tax treaty override” så begår staten en folkrättsstridig handling genom att bryta mot Wienkonventionens stadgande ”pacta sunt servanda”.⁵ Ett land kan inte åberopa nationell lagstiftning för att rättfärdiga underlåtenheten att uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser som följer av ett ingånget skatteavtal.

I rapporten uppmanade OECD sina medlemsländer att inte införa sådan unilateral nationell lagstiftning och framhävde att den enda vägen framåt istället var en omförhandling av de ingångna skatteavtalen.⁶

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med den här uppsatsen är först och främst att fastställa innebörden av tax treaty override och dess legitimitet utifrån svensk rätt och utifrån OECD:s utveckling av skatteavtalssyftet. Ett delsyfte är också att undersöka vilka möjliga åtgärder en drabbad stat eller enskild skattebetalare kan vidta vid en stats begående av tax treaty override. Utifrån ovanstående syfte har här nedan utarbetats tre frågeställningar:

- Hur förhåller sig svensk rätt till tax treaty override i ljuset av RÅ 2008 ref. 24 och HFD 2010 ref. 112?
- Finns det några effektiva rättsmedel för en stat eller ett enskilt skattesubjekt som utsatts för tax treaty override?
- Hur har utvecklingen av skatteavtalens syfte påverkat synen på tax treaty override?

1.3 Avgränsning

Den här uppsatsen behandlar främst skatteavtalsstillämpningen och tolkningen av skatteavtal i ett svenskt perspektiv. Eftersom att skatteavtalsrätten verkar inom den internationella beskattningsrätten

⁵ OECD, Tax Treaty Override, 1989, p. 7.

⁶ Ibid, p. 39.

och skatteavtal är internationella traktat så kommer även en genomgång av de folkrättsliga aspekterna på skatteavtalsrätten att behandlas. Beträffande rättspraxis kommer endast svensk sådan att genomgå och således kommer i princip ingen hänvisning till utländsk praxis att göras. Skatteavtalsrätten har även en EU-rättsliga dimension men detta kommer inte att beaktas inom ramen för den här uppsatsen.

1.4 Metod och material

Vid utarbetandet av det här examensarbetet har en rättsdogmatisk metod använts. En dogmatisk studie kan beskrivas som en studie inom en bestämd ram. Ramen i sin tur avgränsas och fastställs i enlighet med rättskällorna. I enlighet med rättskälleläran används rättskällorna för att systematisera och fastställa gällande rätt. De allmänt accepterade rättskällorna som används vid utformandet av detta arbete är lagstiftning, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin.

Tax treaty override är inget specifikt fenomen för Sverige. Utgångspunkten för arbetet har varit OECD-rapporten ”Tax treaty Override” som utkom år 1989. Beträffande svensk rättspraxis finns det främst rättsfall från år 2008 och 2010 som är av mycket stort intresse, dessa har analyserats och använts i arbetet.

Skatteavtal är folkrättsliga traktater vilket innebär att folkrättsliga rättskällor är av intresse. Wienkonventionen om traktaträtten och reglerna om statsansvar används i den utsträckning som varit relevant för att uppnå syftet med uppsatsen.

Sveriges skatteavtal är i stor utsträckning utformade i enlighet med OECD:s modellavtal. Till OECD:s modellavtal finns också kommentarer som är behjälpliga vid tolkningen av modellavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att artiklarna i svenska skatteavtal bör tolkas i enlighet med kommentarerna till OECD:s

modellavtal. Kommentarererna beaktas och används i arbetet, men med vetskapen om att de inte är bindande.

Relevant doktrin för arbetet har bearbetats och tillämpats under utvecklingen av uppsatsen. Tax treaty override är ett globalt fenomen och åsikterna är många och ibland skilda i doktrinen. Ett kritiskt perspektiv vid analyserandet av doktrinmaterialet och en presentation av differentierade åsikter och perspektiv har tillämpats för att ge läsaren en så objektiv bild av rättsläget som möjligt.

1.5 Terminologi

Regeringsrätten bytte den 1 januari 2011 namn till Högsta förvaltningsdomstolen. För att upprätthålla en stringens genom uppsatsen benämns Regeringsrätten för Högsta förvaltningsdomstolen genom hela uppsatsen.

1.6 Disposition

Det första avsnittet i uppsatsen innehåller en generell introduktion till skatteavtalsrätten med avseende på monismens och dualismens betydelse för synen på förhållandet på korrelationen mellan folkrätten och den nationella rättsordningen.

I det andra avsnittet introduceras tax treaty override och belyses utifrån OECD:s rapport ”Tax treaty Override”.

I avsnitt 3.2 behandlas tax treaty override ur ett svenskt perspektiv. Under de efterföljande avsnittet redogörs för två på området mycket viktiga rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen.

I avsnitt fyra redogörs för de möjliga åtgärder som finns för den stat eller skattebetalare som blivit utsatt för legislativ eller judiciell tax treaty override.

I avsnitt fem görs en internationell utblick med avseende på konstitutionella utvecklingen i europeiska stater beträffande synen på korrelationen mellan ingångna internationella traktater och den nationella rättsordningen.

I avsnitt sex presenteras utvecklingstendensen inom OECD med avseende på skatteavtalens syfte att motverka skatteflykt. Frågan om tax treaty override kan rättfärdigas med hänsyn till skatteavtalens syfte att motverka skatteflykt tas också upp.

I avsnitt sju analyseras det presenterade materialet utifrån uppsatsens syfte och frågeställningar.

2 Skatteavtal

2.1 Inledning

Ett skatteavtal är ett bi – eller multilateralt avtal som ingås mellan stater.⁷ I den svenska inkomstskattelagen definieras skatteavtal som ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall på förmögenhet, som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.⁸

Ett skatteavtals primära funktion är att fördela beskattningsrätten mellan de stater som slutit skatteavtalet genom en fördelning och begränsning av staternas interna beskattningsanspråk enligt internationell skattelagstiftning.⁹ Skatteavtalen innehåller inga lagvalsregler utan ska ses som formella regler som i ett konkret fall begränsar en stats beskattningsrätt enligt nationell intern rätt.¹⁰ Staternas domstolar och myndigheter tillämpar således alltid den nationella rätten med den begränsning som stipuleras i skatteavtalen.¹¹ Det primära syftet med skatteavtal är att undanröja dubbelbeskattning för att främja internationella investeringar och den fria rörligheten för varor, tjänster kapital och arbetskraft.¹²

Det ska poängteras att skatteavtalen även kan ha andra syften än undanröjandet av dubbelbeskattning. Ett syfte med skatteavtalen som blivit allt viktigare de senaste åren är syftet att motverka att tillämpandet

⁷ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s.11.

⁸ 2 kap. 35§ IL.

⁹ Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 468f.

¹⁰ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s. 183 och 191.

¹¹ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 27.

¹² Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010, s. 468f.

av skatteavtalen leder till skatteflykt och i längden dubbel ickebeskattning.¹³

Utöver ovanstående syften med ingåendet av bi – och multilaterala skatteavtal syftar skatteavtalen även till att stävja diskriminering.¹⁴ I artikel 24 i OECD:s modellavtal finns särskilda regler mot diskriminering av utländska företag och privatpersoner. Vid en tillämpning av artikel 24 undviks uppståendet av en negativ särbehandling av utländska företag och privatpersoner genom att förhindrandet av att en stat tillämpar intern nationell rätt om en sådan tillämpning innebär att den utländska personen behandlas sämre än en stats egna medborgare.¹⁵ Lindencrona har även framhållit att ett av syftena med skatteavtalen är staternas beskattningsrättsliga fördelning där staterna måste ta hänsyn till skattepolitiska bedömningar och målsättningar.¹⁶

2.2 Historisk tillbakablick

År 2018 är det 90 år sedan Sverige ingick sitt första skatteavtal med det Tyska riket, vars syfte var att undvika dubbelbeskattning av inkomster och förmögenhet.¹⁷ Idag har Sverige ett mycket brett skatteavtalsnätverk med över 80 ingångna skatteavtal med länder runtom i världen.¹⁸ I takt med globaliseringens utbredning och den ökande internationella handeln har också alltfler stater valt att ingå bi – eller multilaterala avtal med varandra för att försöka eliminera de handelshindrande effekter som en dubbelbeskattning av inkomster leder till.

¹³ Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 2006, s.192.

¹⁴ Ibid, s. 192.

¹⁵ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 96.

¹⁶ Ibid, s. 29.

¹⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 259.

¹⁸ Svenskt näringsliv, *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*, 2014, s. 3.

I ett globalt perspektiv så finns det idag över 3000 skatteavtal som är i kraft runtom i världen.¹⁹ Allteftersom skatteavtalsrätten utvecklades och allt fler skatteavtal ingicks mellan stater uppstod ett behov av ett mer sammanhängande system. Detta behov ledde till att så kallade modellavtal började arbetas fram inom ramen för Nationernas förbund och OECD.²⁰

2.2.1 OECD:s modellavtal

År 1963 kom OECD:s kommitté för skattefrågor för första gången ut med ett modellavtalsförslag för undvikandet av dubbelbeskattning på inkomst och förmögenhet. OECD:s modellavtalsförslag har därefter reviderats och utvecklats och idag baseras många nya skatteavtal på OECD:s modellavtal.

Det ska poängteras att det inte finns något krav för länder att använda sig av OECD:s modellavtal när man ingår nya skatteavtal men OECD rekommenderar sina medlemsländer att utgå från modellavtalet.²¹ OECD består idag av 34 medlemsländer varav Sverige är ett, dock utgår även många icke-medlemsländer från modellavtalet när de ingår nya skatteavtal vilket lett till att det globala skatteavtalsnätverket idag kan sägas vara väldigt enhetligt.

En stor del av de svenska skatteavtalen är baserade och har framförhandlats med OECD:s modellavtal som grund.²² Modellavtalet består av tre delar, ett introduktionsavsnitt, en avtalsdel och en del med kommentarer, som utvecklar och förtydligar innebörden av artiklarna och hjälper till vid tolkningen av skatteavtalen. Vid ingåendet av ett nytt bi – eller multilateralt skatteavtal baserat på OECD:s modellavtal finns möjligheten för de avtalsingående staterna att reservera sig gentemot en

¹⁹ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, 2013, s. 15.

²⁰ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 41.

²¹ *Ibid*, s. 47.

²² Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 90.

eller flera artiklar i modellavtalet.²³ Det finns även möjlighet att göra anmärkningar mot modellavtalets kommentarer. Ett viktigt poängterande är att dylika reservationer och anmärkningar som stater gör saknar juridisk betydelse men kan däremot få genomslag vid en framtida tolkning av det ingångna skatteavtalet.

2.3 Monism och dualism

Det finns inget universellt system för hur länder ser på förhållandet mellan ingångna skatteavtal och nationell skattelagstiftning. Det brukar dock framföras att stater kan ha två huvudsakliga sätt att se på den internationella rätten visavi den nationella rätten. Två centrala begrepp i det här sammanhanget är monism och dualism som syftar till beskrivandet av hur en stats rättsliga system hanterar internationell rätt i förhållandet till den nationella lagstiftningen.²⁴

En stat med ett monistiskt synsätt hanterar den nationella rätten och den internationella rätten inom ett och samma rättssystem.²⁵ I ett land med ett monistiskt synsätt blir ett ingånget skatteavtal således en del av landets interna rättssystem så snart det trätt i kraft. Det finns inget klart svar på hur länder med ett monistiskt synsätt ut ett statsrättsligt perspektiv hanterar normhierarkin mellan ingångna skatteavtal och den nationella rätten och prioritetsordningen avgörs av respektive land.

I andra länder ser man istället den internationella rätten och den nationella rätten som två separata rättssystem varpå ingångna skatteavtal måste införlivas i det nationella rättssystemet för att få effekt gentemot enskilda.

²³ Ibid, s. 42.

²⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 249.

²⁵ Ibid, s. 249.

2.3.1 Sverige och dualismen

Sverige har ett dualistiskt förhållningssätt till folkrätten och måste således införliva de ingångna skatteavtalen med svensk rätt. Hur två – eller flera stater ingår internationella överenskommelser med varandra kan se olika ut i olika delar av världen. I Sverige är det regeringen som ingår överenskommelser med andra stater eller mellanfolkliga organisationer.²⁶ När regeringen ingår en överenskommelse på beskattningsområdet måste riksdagen godkänna överenskommelsen.²⁷ När regeringen således undertecknat skatteavtalet lägger den fram en proposition till riksdagen som därefter kan välja att anta avtalsförslaget i sin helhet eller att avslå det.²⁸

Vad gäller införandet av ny skattelagstiftning så är det alltså en del av det obligatoriska lagområdet och ny lagstiftning måste således godkännas av riksdagen. Genom historien har Sverige tillämpat olika metoder för att införliva folkrättsliga avtal i den svenska interna rätten och idag görs detta genom att riksdagen antar en särskild lag, en så kallad inkorporationslag, där skatteavtalet bifogas till lagstiftningen och således ges ställning av lag.²⁹

För att förstå förhållandet mellan skatteavtal och den nationella rätten är det viktigt att utröna vilken ställning inkorporationslagen får i den svenska interna rätten. Till att börja med så måste man skilja på den folkrättsliga traktaten och inkorporationslagen och såsom bl.a. Ersson framhållit så finns det en statsrättslig skillnad mellan dem.³⁰

I dualistiska länder som Sverige är det viktigt att skilja på det ”ursprungliga” skatteavtalet, som är ingånget mellan stater och som är

²⁶ 10 kap. 1§ RF.

²⁷ 10 kap. 3§ RF.

²⁸ Hilling, *Skatteavtalsstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014, s. 330.

²⁹ Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 62.

³⁰ Ersson, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-Information nr. 2-3, 2007, s. 14f.

en folkrättslig traktat och för svensk del inkorporationslagen, som är en del av svensk lagstiftning. En generell uppfattning i dualistiska länder beträffande tillämpandet av skatteavtal är att det inte är det folkrättsliga avtalet som direkt tillämpas utan avtalstexten i kontexten av nationell rätt. I Sverige innebär detta att våra domstolar tillämpar den svenska inkorporationslagen som i sin tur hänvisar till det folkrättsliga avtalet.³¹

Ur ett konstitutionellt perspektiv så har varken inkorporationslagen eller skatteavtalet någon särställning i svensk rätt och ska således inte under alla omständigheter ges företräde framför annan lag.³² I Sverige finns det idag inget konstitutionellt hinder mot att införa ny lagstiftning som strider mot ett eller flera ingångna skatteavtal, en annan sak är att man ur ett folkrättsligt perspektiv i så fall begår ett traktatsbrott.

Till inkorporationslagen återfinns det ingångna skatteavtalet som en bilaga. Genom inkorporationslagen får således skatteavtalet ställning som svensk lag. Ur ett konstitutionellt perspektiv så behandlas överhuvudtaget inte hierarkin mellan ingångna skatteavtal och annan intern svensk lagstiftning i regeringsformen. Således får inkorporationslagen och skatteavtalet samma ställning som övrig svensk lag varpå en regelkonkurrens kan uppstå i en situation där en intern svensk lagregel stipulerar att beskattning av en viss inkomst kan ske medan skatteavtalet begränsar denna beskattningsrätt.³³

2.3.2 Den gyllene regeln

I de svenska inkorporationslagarna kan man finna vad Lindencrona benämner ”dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel”, vilken innebär att Sverige inte kan beskatta en inkomst om det inte finns en intern regel som ger Sverige rätt att beskatta inkomsten.³⁴ Detta innebär

³¹ Brownlie, *Principles of Public International Law*, 2008, s. 31.

³² Aldén, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, 1998, s. 230f.

³³ Ibid, s. 221.

³⁴ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1994, s. 24.

att även om skatteavtalet skulle ge Sverige beskattningsrätt så kan Sverige inte beskatta inkomsten om det saknas ett internt beskattningsanspråk. I doktrin har sedan länge den gyllene regeln sagts vara en lagvalsregel där skatteavtalet ges företräde framför annan nationell skattelagstiftning då skatteavtalet inskränkt det nationella beskattningsanspråket.³⁵ Dahlberg har framfört att den ”gyllene regeln” samtidigt också innebär att om skatteavtalet inte ger Sverige beskattningsrätt så kan Sverige inte utöva någon beskattningsrätt även om den interna rätten skulle stipulera en sådan beskattningsrätt³⁶ I doktrin har det också framkommit en tes om att man ur den ”gyllene regeln” kan dra slutsatsen att skatteavtal har företräde framför nationell lagstiftning.³⁷ Det finns dock andra som hävdar att det inte är möjligt att dra en sådan slutsats eftersom att ordalydelsen av regeln inte ger någon hänvisning till digniteten av rättskällorna.³⁸

2.3.3 Folkrättslig bundenhet

1969 års Wienkonvention om traktaträtten utgör en viktig del av traktaträtten och har genom sin kodifiering skapat ett koherent regelverk.

I grunden finns det två principer som styr traktaträtten. En av de grundläggande principerna är att traktat endast kan ingås frivilligt och utmynnar från folkrättens princip om staters suveränitet.³⁹ I Wienkonventionens preambel fastställs den grundläggande principen om frivillighet och den finns även fastslagen i artikel 2 och 13 i Wienkonventionen.

³⁵ Sundgren, *Skatteavtal och grundlag*, Svensk Skattetidning, 1993, s. 520.

³⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 259.

³⁷ Fensby, *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, Svensk Skattetidning, 1995, s. 411.

³⁸ Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie av internationell personbeskattning med fokus på skatteavtal och EU-rättsliga problem*, 2010, s. 75 och 77.

³⁹ Bring, Mahmoudi och Wrangle, *Sverige och folkrätten*, 2011, s. 87.

Den andra, och för den här uppsatsen viktigare princip, är principen om att avtal ska hållas och som framkommer i artikel 26 i Wienkonventionen. Michel har framhållit att artikel 26 i Wienkonventionen är en fundamental princip i den internationella rätten.⁴⁰

I artikel 27 stadgas vidare att en stat aldrig får bryta mot en traktat genom att hänvisa till nationell lagstiftning oavsett hur staten i den nationella rättsordningen valt att hantera förhållandet mellan folkrätten och nationell lagstiftning.

Oavsett om en stat har ett monistiskt eller dualistiskt förhållningssätt mellan folkrätten och den nationella rätten så kvarstår faktumet att när en stat på frivillig basis ingått ett skatteavtal med en annan stat så uppkommer folkrättsliga förpliktelser. Det går således inte ur ett folkrättsligt perspektiv att genom en nationell konstitutionell ordning rättfärdiga ett införande eller tillämpande av en nationell bestämmelse som står i strid med ett ingånget skatteavtal. Om en stat skulle välja att införa sådan lagstiftning som står i strid med ett ingånget skatteavtal och om denna lagstiftning skulle triumfera över skatteavtalet så begår denna stat ett traktatsbrott, närmare bestämt vad som kallas för tax treaty override.

2.4 Tolkning av skatteavtal

Att ett bilateralt skatteavtal slutits mellan två stater innebär inte per automatik att alla tänkbara beskattningssituationer kan lösas utan svårigheter. En av de frågor som kan uppkomma vid tillämpandet av ett skatteavtal är vilken tolkningsmetod som ska användas. Som tidigare

⁴⁰ Michel, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?*, European taxation, 2013, s. 417.

nämnts finns det i svensk rättsordning en folkrättslig dimension och en statsrättslig dimension av skatteavtalen vilket i vissa situationer kan medföra en del utmaningar. En sådan utmaning kan uppkomma beträffande frågan om vilken tolkningsmetod som ska användas vid tolkningen av ett skatteavtal. Ska den svenska inkorporationslagen tolkas som annan nationell skattelagstiftning eller ska man ta hänsyn till den folkrättsliga dimensionen? Ur ett konstitutionellt perspektiv har vi inga speciella regler beträffande hur tolkningen av de svenska inkorporationslagarna ska gå till.⁴¹

2.4.1 Wienkonventionen om traktaträtten

Vid tillämpandet av en folkrättslig tolkningsmetod av internationella traktater är 1969 års Wienkonvention om traktaträtten central på området. Wienkonventionen reglerar bl.a. hur internationella traktater, exempelvis skatteavtal, ska tolkas. Många av Wienkonventionens artiklar anses idag utgöra allmän folkrätt och således bindande oavsett om en stat ratificerat Wienkonventionen eller inte.

Artiklarna 31-33 i Wienkonventionen behandlar frågan om hur en traktat ska tolkas. I artikel 31(1) finner man vad som brukar kallas för den objektiva tolkningsmetoden. Enligt artikel 31(1) ska en traktat tolkas ärligt och i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Beträffande fastställandet av avtalets gängse mening innebär detta att man tar sin utgångspunkt i avtalstexten som antas ge uttryck för den gemensamma partsviljan.

I artikel 31(2) förtydligas vad som utgör sammanhanget och dit hör traktatens preambel, text och bilagor. Sådana överenskommelser och

⁴¹ Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, Svensk Skattetidning, 2010, s. 526.

dokument som upprättats vid ingåendet av traktaten och som alla parterna godtagit ska anses utgöra en del av sammanhanget.

En tolkning av sammanhanget kan endast tillämpas kumulativt med avtalets gängse mening och kan vara till hjälp om den gängse meningen är oklar. När det gäller tolkningen av skatteavtalets syfte och ändamål ska även detta ske kumulativt med den gängse meningen av avtalet. Linderfalk har påpekat att skatteavtalet inte ska tolkas mot bakgrund av dess ändamål och syfte utan avtalet ska tolkas i enlighet med dess gängse mening i ljuset av dess ändamål och syfte.⁴² Som Hilling påtalat innebär detta att avtalets gängse mening innebär en begränsning av möjligheten att beakta avtalets ändamål och syfte.

I artikel 31.3(a) stadgas vidare att hänsyn även ska tas till efterföljande överenskommelser som tillkommit mellan parterna och som behandlar frågor beträffande tolkningen och – eller tillämpningen av traktaten.

2.4.2 En folkrättslig tolkningsmetod

För svensk del finns det stöd i rättspraxis för att tolkning av svenska skatteavtal i så stor utsträckning som möjligt ska tolkas i enlighet med våra folkrättsliga åtaganden.⁴³ Bl.a. menar Dahlberg att det finns stöd för en folkrättslig tolkningsmetod i de uttalanden som Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de metoder för tolkning av avtal som stadgas i artiklarna 31-33 i Wienkonventionen normalt bör kunna ligga till grund för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och skattemyndigheten.⁴⁴

Innebörden av en folkrättslig tolkningsmetod är att tolkningsreglerna i Wienkonventionen ska tjäna som vägledning vid svensk

⁴² Linderfalk, *On the Interpretation of Treaties*, s. 203.

⁴³ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 251.

⁴⁴ *Ibid*, s. 251 och RÅ 1996 ref. 84.

skatteavtalstolkning. I det ovan angivna målet uttalade sig dock inte Högsta förvaltningsdomstolen om varför en folkrättslig tolkningsmetod tillämpades och det återstår således fortfarande en viss oklarhet beträffande vilken grund en folkrättslig metod baseras på.

2.4.3 OECD:s kommentarer

Förändringar och revideringar av OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer sker kontinuerligt. Samtidigt finns det många skatteavtal som ingåtts innan många av de förändringar som gjorts och som fortfarande är i kraft och frågan uppstår då hur de äldre skatteavtalen ska tolkas. Om det ingångna skatteavtalet är baserat på OECD:s modellavtal uppkommer således frågan om skatteavtalet ska tolkas i enlighet med det modellavtal som gällde vid ingåendet av skatteavtalet eller med det modellavtal som är gällande vid den tid då tolkningen sker.

I introduktionsdelen av OECD:s modellavtal stipuleras att om en artikel i modellavtalet ändras i materiellt hänseende och som en följd av detta även kommentaren till artikeln så saknar denna typ av ändring betydelse för tolkningen av ett tidigare ingånget skatteavtal. I de här fallen ska således inte äldre skatteavtal tolkas enligt nyare kommentarer eftersom de materiella förändringarna av modellavtalet inte kan anses vara en del av den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av skatteavtalet. Om det däremot inte skett någon materiell förändring utan endast kommentaren ändrats så förespråkar OECD en ambulatorisk tolkningsmetod, med följande motivering:

”However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption. Because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations”.

I RÅ 1996 ref. 84, uttalade sig Högsta förvaltningsdomstolen också att inom området för internationell beskattning så bör OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen tillmätas särskild betydelse. I doktrin har förhållningssättet medan tidigare ingångna skatteavtal och kommentarer i senare versioner av OECD:s modellavtal diskuterats under en lång tid. Enligt Sallander talar RÅ 1996 ref. 84 för att Högsta förvaltningsdomstolen anlagt ”ett försiktigt ambulatoriskt synsätt” på tolkningen av OECD:s kommentarer.

2.4.4 Tolkning enligt artikel 3(2) i OECD:s modellavtal

Om det är så att det inte finns någon hänvisning till en stats nationella lagstiftning och skatteavtalet inte stipulerar hur ett uttryck ska tolkas så finns en mer generell tolkningsregel i artikel 3.2 i OECD:s modellavtal. Det är redan här viktigt att poängtera den distinktion mellan artikel 3(2) i OECD:s modellavtal och Wienkonventionens tolkningsregler beträffande vad tolkningen avser. Artikel 3(2) behandlar tolkningen av specifika uttryck medan Wienkonventionens tolkningsregler behandlar själva tolkningen av avtalet.

Artikel 3(2) i det nordiska skatteavtalet lyder enligt följande:

”Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, om den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde

framför den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat”.

I avtalstexten ovan kan konstateras att artikel 3(2) hänvisar till att ett uttryck som inte finns definierat i skatteavtalet ska, om inte sammanhanget föranleder annat, ges samma tolknings innebörd som uttrycket har enligt den tillämpande statens nationella lagstiftning. Vidare stipuleras att tidpunkten för när uttryckets innebörd ska fastställas är vid statens tillämpande av skatteavtalet, vilket innebär att det är uttryckets innebörd vid varje given tidpunkt som avtalet tillämpas som ska ges genomslag i tillämpningen.

Tolkningssättet är således ambulatoriskt men har dock viss explicit begränsning genom att den ambulatoriska tolkningen begränsas om sammanhanget föranleder annat. Ett exempel på när det ambulatoriska tolkningssättet inte ska tillämpas är om en avtalsslutande stat förändrar innebörden av ett uttryck så att det utvidgar tillämpningsområdet, det vill säga att uttrycket omfattar fler situationer än tidigare.

Enligt kommentarerna till OECD:s modellavtal innebär ”sammanhanget” parternas avsikt vid undertecknandet av avtalet och den innebörd av uttrycket som den andra staten ger uttrycket i sin nationella lagstiftning. Utformningen av avtalstexten har således syftet att säkerställa att avtalsparterna i ett senare skede inte ska kunna förändra avtalets omfattning.

En fråga som inte besvaras i modellavtalet eller dess kommentarer är vilken stats nationella lagstiftning som artikel 3(2) hänvisar till. Den etablerade uppfattningen beträffande när artikel 3(2) ska aktualiseras och tillämpas verkar vara att nationell rätt ska komma till användning först när alla andra möjligheter är uttömda. Det innebär att artikeln inte bör tillämpas förrän den folkrättsliga metoden prövats och man inte finner någon gemensam partsavsikt beträffande uttryckets innebörd.

Man kan således konstatera att de behöriga myndigheterna i avtalsstaterna har en viss möjlighet att tolka uttrycket enligt nationell lagstiftning men med den begränsning som stipuleras av sammanhanget.

3 Tax treaty override

3.1 Inledning

Under 1980-talet inträffade flera fall av tax treaty override i USA och som en reaktion på dessa överträdelser kom OECD med en rapport år 1989 som behandlade ämnet.⁴⁵ Rapporten inriktade sig på en viss typ av tax treaty override som i rapporten definieras som:

“[...] the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations”

Den typ av treaty overrides som adresserades i rapporten är då stater inför nationell lagstiftning som står i klar strid med ingångna skatteavtal.⁴⁶ Dahlberg har dock framfört att det knappast kan vara så att OECD:s ståndpunkt var att endast den typ av tax treaty override som rapporten inriktade sig på skulle anses vara den enda typ som fanns.⁴⁷

3.1.1 Legislativ och judiciell tax treaty override

De Pietro har gjort en distinktion mellan två olika slags treaty override med koppling till när själva överträdelserna anses äga rum. Den första typen av treaty override kallar De Pietro för legislativ treaty override och tar sikte på sådana överträdelser som sker i samband med införandet av nationell lagstiftning i strid med ett eller flera ingångna skatteavtal. Det innebär att ett fall av legislativ treaty override anses vara förhanden redan vid ikraftträdandet av den nya lagstiftningen. Detta kom även till uttryck i OECD:s rapport:

⁴⁵ De Pietro, *Tax Treaty Override*, 2014, s. 78.

⁴⁶ OECD, *Tax Treaty Override*, p. 22.

⁴⁷ Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, 2000, s. 304.

“[...] refers to a situation where the domestic legislation of a state overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that State”.⁴⁸

Den andra typen av treaty override är så kallad judiciell treaty override, vilket innebär att överträdelsen sker då ett domstolsavgörande strider mot en bestämmelse i ett ingånget skatteavtal. Skillnaden mellan legislativ och judiciell treaty override är således när effektens uppkomst anses ske. I en rapport från OECD benämnd ”Tax Treaty Override” togs denna typ av treaty override också upp:

“[...] Legislation can also have the effect of overriding treaties, even where no reference is made in the legislation to treaty provisions as such, because the domestic interpretation of the effect of that legislation in relation to treaty provisions has the same effect in practice.”⁴⁹

I doktrin har det framförts åsikter om att den korrekta definitionen av treaty override ska baseras på judiciell treaty override eftersom att det är tillämpningen av en lagstiftning och inte blott dess existens som i normala fall innebär en överträdelse av internationell rätt.⁵⁰

Baserat på OECD:s definition av treaty override kan det konstateras att kommittén anser att båda typerna av treaty override kan föreligga och att det således inte finns ett krav på ett domstolsavgörande i strid med en eller flera bestämmelser i ett skatteavtal för att en treaty override ska anses vara förhanden.

⁴⁸ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p.2.

⁴⁹ Ibid, p.2.

⁵⁰ Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, 1997, s.71.

3.1.2 Två exempel

I OECD:s rapport från 1989 finner man två exempel på vad som kan konstituera "tax treaty override".

Det första exemplet är ett klart exempel på en överträdelse av ett skatteavtal där en stat inför en ny skatt på ränta eller royalties som ska uttas trots att skatteavtalet stadgar att sådana inkomster ska undantas från beskattning i denna stat. OECD-rapporten fastslår att eftersom det handlar om ett väsentligt brott mot skatteavtalet så har den drabbade staten rätt till en termination av skatteavtalet. Vidare konstateras dock att en eventuell termination kan göra ännu mer ekonomisk skada och minska möjligheten att i framtiden finns en acceptabel lösning. Avi-Yonah menar att det är svårt att hitta ett sådant scenario i verkligheten som detta exempel skulle vara baserat på.⁵¹

Det andra exemplet i rapporten menar Avi-Yonah är ett mer realistiskt scenario. I exemplet beskrivs ett scenario där en stat under ett gällande skatteavtal undantar beskattning av kapitalinkomster på aktieförsäljningar. Däremot beskattas kapitalvinster från fastighetsförsäljningar fortfarande i staten. För att undvika en beskattning i staten så startar de inblandade parterna ett företag i staten och istället för att sälja fastigheten direkt så såldes istället aktier. För att denna typ av upplägg inte ska undgå beskattning så lagstiftar staten så att försäljningen av aktier i dylika fall ska ses som en försäljning av fastighet.⁵²

Det här exemplet är baserat på "the Foreign Investors in Real Property Tax Act of 1980 (FIRPTA)" som trädde i kraft i USA i början av 1980-talet för att stävja den typ av upplägg som beskrivits ovan. FIRPTA stadgade att beskattning skulle ske vid försäljning av aktier i "US Real

⁵¹ Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A qualified Defence of U.S. Practice*, Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series, 2006, s. 4.

⁵² OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 31.

Property Holding Corporations” trots att skatteavtalet förbjöd sådan beskattning vid aktieförsäljningar.⁵³

OECD-rapporten fördömer båda ovanstående exempel på tax treaty override och konstaterade att effekten av införandet av sådan lagstiftning är en överträdelse av staternas skatteavtalsrättsliga förpliktelser även om det klart framgår att överträdelsen är konstruerad för att få ett slut på ett olämpligt tillämpande av i fråga varande skatteavtal.⁵⁴ I rapporten går att finna kommitténs inställning:

“[...] the Committee remains strongly opposed to overriding legislation...The Committee on Fiscal Affairs strongly urges Member countries to avoid any legislation which would constitute a treaty override.”⁵⁵

Elliffe har framfört att kommittén fick försöka hitta en balanserad väg mellan missbruket av skatteavtalen och det oönskade praktiserandet av införandet av unilateral nationell lagstiftning som renderade i treaty override.⁵⁶ Elliffe menar att rädslan för ett sammanbrott av skatteavtalsnätverket gjorde att kommittén ansåg att treaty override var det värsta av de två.⁵⁷

3.1.3 Politiska och ekonomiska konsekvenser

Att en stat begår treaty override är ingen vanlig orsak till att en drabbad stat upphäver ett bilateralt skatteavtal.⁵⁸ En vanligare orsak till en termination av avtalet är istället då avtalet missbrukas av en

⁵³ Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A qualified Defence of U.S. Practice i Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series*, 2006, s. 4.

⁵⁴ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 33.

⁵⁵ *Ibid*, p. 39.

⁵⁶ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 79.

⁵⁷ *Ibid*, s. 79.

⁵⁸ *Ibid*, s. 72.

skattebetalare i en av staterna varpå den drabbade staten väljer att upphäva avtalet.

Elliffe har framhållit att en termination av ett avtal kan få flera ovälkomna effekter såsom återinförandet av dubbelbeskattning vilket kan hämma internationella investeringar och handel.⁵⁹

År 1987 upphävde USA delvis skatteavtalet med nederländska Antillerna med bl.a. hänvisning till att Antillerna var ett skatteparadis. Candall gjorde därefter en undersökning för att se vilka eventuella indirekta skadeeffekter upphävandet förde med sig. Bland annat försämrades USA:s anseende som konventionspart och även investerarens förtroende minskade.⁶⁰

Treaty override kan således leda till ett upphävande av avtalet från den drabbade staten. Detta kan i sin tur leda till en underminering av den internationella handeln, minska förtroendet för den överträdande staten som en pålitlig avtalspart och också skapa osäkerhet beträffande återinförandet av dubbelbeskattning.⁶¹

3.1.4 Tillåten tax treaty override?

I OECD:s rapport tar kommittén upp att den typ av treaty overrides som rapporten primärt adresserade skulle särskiljas från vissa andra situationer, som antingen involverar eller liknar situationer med treaty override och som kan ha samma effekter.⁶² I rapporten upptas tre sådana situationer enligt nedan:

⁵⁹ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 72.

⁶⁰ Crandall, "The Termination of the United States-Netherlands Antilles Tax Treaty: What Were the Costs of Ending Treaty shopping", *Northwestern Journal of International Law & Business*, 1988, s. 355.

⁶¹ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 72.

⁶² OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 4.

Den första situationen beskriver då en stat inför nationell lagstiftning som syftar till att upphäva ett domstolsbeslut som avviker från de avtalsingående staternas gemensamma tolkning av en bestämmelse i skatteavtalet, så anser OECD att sådan lagstiftning inte skadar den internationella relationen mellan staterna om de behöriga lagstiftande och administrativa myndigheterna är överens om att domstolsavgörandet strider mot deras gemensamma avsikt. Kommittén konstaterar också att det i första hand är domstolsavgörandet som ska ses som treaty override i ett sådant här fall.⁶³

Det andra exemplet beskriver när en stat i sin nationella lagstiftning förändrar definitionen av ett uttryck som finns i både den interna rätten och i ett ingånget skatteavtal men som inte är specifikt definierat i skatteavtalet. Om skatteavtalet innehåller en artikel likt artikel 3(2) i OECD:s modellavtal så föreligger det i ett sådant fall ingen treaty override.⁶⁴

Det tredje exemplet beskriver när en stat inför ny lagstiftning som står i strid med en bestämmelse i ett skatteavtal utan att den lagstiftande kompetensen i staten haft intentionen, eller ens varit medveten om, en sådan överträdelse.⁶⁵

Elliffe har framhävt att i vissa stater hade en sådan senare införd lagstiftning inte fått någon effekt, eftersom skatteavtalet skulle triumfera över den nationella lagstiftningen såvida inte lagstiftaren uttryckligen och medvetet uttryckt att den nationella lagstiftningen skulle gå före skatteavtalets bestämmelser.⁶⁶

⁶³ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 4.

⁶⁴ Ibid, p. 4.

⁶⁵ Ibid, p. 4.

⁶⁶ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 74.

3.2 Tax treaty override – svenskt perspektiv

Som tidigare nämnts har Sverige ett dualistiskt synsätt på korrelationen mellan folkrätten och den nationella rättsordningen. Ur ett konstitutionellt perspektiv så saknas en laghierarkisk reglering i den svenska rätten och skatteavtalen har således ingen undantagslös förtur vid en eventuell konflikt. Frågan om företrädesrätten mellan ett ingånget bilateralt skatteavtal och nationell intern lagstiftning hade inte explicit diskuterats i svensk rättspraxis innan RÅ 2008 ref. 24.⁶⁷ De mål som Högsta förvaltningsdomstolen tidigare hade haft att ta ställning i hade alltid utmynnat i att skatteavtalen getts företräde framför nationella lagregler.⁶⁸

Hilling har påpekat att det i svensk rättspraxis innan de mycket uppmärksammade målen inte gått att utläsa den rättsliga grunden för skatteavtalens företräde såsom Högsta förvaltningsdomstolen gett dem, men menar samtidigt att en sådan utgång har varit att föredra ur ett ändamålsperspektiv.⁶⁹ Med ett ändamålsperspektiv menar Hilling att skatteavtalen då får den funktion som de är avsedda att ha, vilket innebär att de begränsar den nationella beskattningsrätten vilket leder till att skatteavtalets huvudsyfte att förhindra dubbelbeskattning uppnås. Samtidigt ger företrädet också upphov till att Sverige uppfyller sina folkrättsliga åtaganden.⁷⁰

3.3 RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2008 ref. 24 behandlade frågan om förhållandet mellan ett ingånget skatteavtal och den svenska interna CFC-lagstiftningen. Bakgrunden till rättsfallet var följande: X AB var ett moderbolag till ett schweiziskt

⁶⁷ Hilling, *Skatteavtalsstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014, s. 332.

⁶⁸ *Ibid*, s. 332.

⁶⁹ *Ibid*, s. 332.

⁷⁰ *Ibid*, s. 332.

bolag Y AG som återförsäkrade koncerninterna risker. X AB ägde också Z AB. Y AG återförsäkrade sådana koncerninterna risker som direktförsäkrades i Z AB. De risker som återförsäkrades hos Y AG avsåg fast och lös egendom, ansvar, motor och CIVIC BOND Program. Y AG återförsäkrade i sin tur vissa av riskerna hos ett försäkringsföretag utanför koncernen. Enligt förutsättningarna i fallet så var Y AG:s nettoinkomst lågbeskattad. Frågan i målet var om skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz innebar att X AB inte kunde beskattas enligt de svenska CFC-reglerna i 39 a kap. IL.

3.3.1 Skatterättsnämnden

Till att börja med fastställde Skatterättsnämnden att det är den svenska interna rätten som ska fastställa vem som ska beskattas och definitionen av vad som utgör inkomst. Enligt de svenska CFC-reglerna var moderbolaget skattskyldigt för dess lågbeskattade dotterbolags överskott. Vid en tillämpning av skatteavtalet på den inkomst som det svenska moderbolaget skulle beskattas för kom Skatterättsnämnden fram till att Sverige enligt skatteavtalet var hemviststat.

Skatterättsnämnden anförde vidare att enligt tidigare rättspraxis så var den inkomst som moderbolaget var skattskyldigt för i Sverige enligt de svenska CFC-reglerna inte att hänföra till samma inkomst som dotterbolaget var skattskyldigt för i Schweiz enligt den interna rätten där. Efter ovanstående konstaterande gick Skatterättsnämnden vidare och prövade tillämpligheten av skatteavtalets fördelningsartiklar och om tillämpandet av dessa kunde utgöra ett hinder mot tillämpandet av de svenska CFC-reglerna. Skatterättsnämnden ansåg att inkomsten antingen var att hänföra till artikel 7 om rörelser alternativt artikel 23 som behandlade annan inkomst.

Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att eftersom Sverige var hemviststat så utgjorde artikel 7 i skatteavtalet inte något hinder mot att

moderbolaget beskattades. Om det skulle vara så att inkomsten istället hänfördes till artikel 23 så skulle utgången bli likadan eftersom beskattningsrätten även i den artikeln tillerkändes hemviststaten. Eftersom att beskattningen i dessa fall tillerkändes hemviststaten så förelåg ingen konflikt och en beskattning genom CFC-reglerna av moderbolaget kunde således ske utan att det stred mot skatteavtalet.

3.3.2 Högsta förvaltningsdomstolen

Skatterättsnämndens avgörande överklagades och Högsta förvaltningsdomstolen tog upp målet. Högsta förvaltningsdomstolen kom till samma slutsats som Skatterättsnämnden, dvs. att CFC-reglerna var tillämpliga. Det fanns dock en viktig skillnad mellan Skatterättsnämndens avgörande och Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Medan Skatterättsnämnden grundade sitt avgörande på en tolkning av skatteavtalet så tolkade Högsta förvaltningsdomstolen aldrig skatteavtalet utan kom fram till sitt avgörande genom principer som används vid regelkonkurrens. HFD uttalade sig enligt följande:

”En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar. När det i 2 § i den aktuella lagen i lydelsen enligt SFS 1992:856 sägs att ”[Avtalets] beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga” innebär detta bara att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag. Bestämmelsen hindrar alltså inte i sig att Sverige i en senare tillkommen lag utvidgar sina skatteanspråk med de folkrättsliga verkningar detta kan få.”

Efter att Högsta förvaltningsdomstolen klargjort att de svenska inkorporationslagarna inte har någon särställning i förhållande till övrig svensk lagstiftning anförde Högsta förvaltningsdomstolen att

företrädesrätten skulle lösas genom en tillämning av de principer som tillämpas vid regelkonkurrens:

”Om två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver.”

”Vid sådant förhållande står det klart att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat. Någon analys av avtalet behöver därför inte göras.”

3.3.3 Kritik av RÅ 2008 ref. 24

Rättsfallet har fått kritik av bl.a. Dahlberg som anfört att det ur ett statsrättsligt perspektiv är korrekt att inkorporationslagen och den inhemska CFC-lagstiftningen har samma dignitet. Däremot menar Dahlberg att domstolen bortsett från den folkrättsliga dimensionen och att det är det folkrättsliga åtagandet som införlivats i den nationella svenska rätten och att Högsta förvaltningsdomstolen således blir bundet av dessa.⁷¹ Det ska påpekas att det finns andra uppfattningar i doktrin som menar att det är Sverige som stat och således regeringen som är ansvarig för att de folkrättsliga förpliktelserna åtföljs och inte våra domstolar.⁷²

⁷¹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 262.

⁷² Hilling, *Skatteavtalsstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014, nr 4, s. 329.

Beträffande Högsta förvaltningsdomstolens uttalande om att lagtolkningsprincipen om senare lags företräde har Dahlberg framfört skarp kritik och menar att uttalandet är rättsligt felaktigt och menar att det kan få allvarliga konsekvenser för Sverige.⁷³ Även Mutén, professor emeritus vid Handelshögskolan i Stockholm, är kritisk till domslutet och kallade det minst sagt överraskande.⁷⁴

3.4 Derogationsprinciper

I RÅ 2008 ref 24 tillämpade Högsta förvaltningsdomstolen derogationsprinciperna ”lex posterior” och ”lex specialis” för att lösa den uppkomna situationen vilket resulterade i att CFC-lagstiftningen ansågs triumfera över skatteavtalet. Den grundläggande utmaningen vid regelkonkurrens baseras på det faktum att två eller fler lagregler är tillämpliga på en och samma situation men där endast en av lagreglerna kan eller bör tillämpas.⁷⁵

I grund och botten är det således på det vis att en rättslig överreglering är förhanden och en av de tillämpliga lagreglerna måste triumfera. För att en regelkonkurrens ska uppstå måste de aktuella lagreglerna åtminstone delvis reglera samma situation och dessutom måste det finnas en skillnad i rättsföljd beroende på vilken av lagreglerna som man tillämpar.⁷⁶

Aldén menar att det ibland kan vara besvärligt att avgöra om det verkligen föreligger en regelkonkurrens mellan två lagregler eller om det bara är skenbart.⁷⁷ I vissa fall kan två olika lagregler vid en första analys upplevas oförenliga men där den ena lagregeln vid en närmare

⁷³ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 263.

⁷⁴ Mutén, *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008, nr. 5, s. 353-358.

⁷⁵ Aldén, *Regelkonkurrensproblemet vid rättstillämpningen*, Skattenytt, 1998, s. 561.

⁷⁶ *Ibid*, s. 561.

⁷⁷ *Ibid*, s. 561.

analys visar sig vara ett medvetet undantag från den andra lagregeln. I en sådan situation föreligger ingen verklig regelkonkurrens.⁷⁸

Aldén förespråkar en arbetshypotes där utgångspunkten vid en eventuell regelkonkurrens är att rättssystemet är uppbyggt på logiska grunder och i stora drag motsägelsefritt, det vill säga att utgångspunkten vid två till synes oförenliga lagregler är att oförenligheten endast är skenbar.⁷⁹

3.4.1 Skenbar konkurrens?

Grundström menar att vid tillämpandet av skatteavtal visavi den nationella rätten torde regelkonkurrensen i de flesta fallen vara skenbar.⁸⁰ Som grund för påståendet menar Grundström att förhindrandet av dubbelbeskattning är ett av skatteavtalens syfte och att fördelningsartiklarna i de fall de är tillämpliga begränsar staternas beskattningsanspråk. Det ligger således i skatteavtalens natur att de generellt ska ha företräde framför nationellt interna regler i de fall där en situation rymms inom skatteavtalets tillämpningsområde och det inte finns något tolkningstvivel beträffande dess tillämpning. I dessa fall torde lagstiftarens vilja enligt Grundström vara tämligen klar.⁸¹

Det kan alltså med hänsyn till skatteavtalens syfte förutsättas att regeringen och lagstiftaren avsett att Sveriges folkrättsliga förpliktelser ska fullgöras genom att skatteavtalen ges genomslag i rättstillämpningen.⁸²

Efterverkningarna av Högsta förvaltningsdomstolens domslut i 2008 års fall ledde till att Skatterättsnämnden fick motta nya ansökningar

⁷⁸ Ibid, s. 561.

⁷⁹ Ibid, s. 561.

⁸⁰ Grundström, *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Skattenytt, 2010, s. 164.

⁸¹ Ibid, s. 164.

⁸² Ibid, s. 165.

som handlade frågor om regelkonkurrensen mellan skatteavtal och nationell lagstiftning som tidigare varit tämligen klara.⁸³

I två förhandsavgöranden som gällde tioårsregeln i 3 kap. 19§ IL kom Skatterättsnämnden fram till att nationell lagstiftning gick före skatteavtalen genom hänvisning till RÅ 2008 ref. 24.⁸⁴ Förhandsavgörandena överklagades och i slutet av år 2010 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen dom i flera mål beträffande just tioårsregeln. Ett av målen var RÅ 2010 ref. 112, även känt som Greklandsålet.

3.5 RÅ 2010 ref. 112

I förevarande fall ägde person A ett svenskt fåmansföretag X AB genom ett av person A helägt cypriotiskt bolag, Y Co, som bildades år 2007. Samma år som Y Co bildades förvärvade Y Co andelarna i X AB genom en underprisöverlåtelse. Bolaget Y Co hade som enda verksamhet att äga aktierna i X AB. Person A hade som avsikt att flytta till Grekland och bosätta sig där och hade i samband med utflyttningen avsikt att avveckla koncernen genom att Y Co skulle avyttra alternativt likvidera X AB.

Efter att utflyttningen ägt rum avsåg person A att sälja Y Co till en utomstående köpare. Vinsten från försäljningen av Y Co skulle komma att beskattas i Grekland med en skattesats på 20 %. Övriga förutsättningar som framgick var att A inte skulle vara bosatt, stadigvarande vistas eller ha någon annan väsentlig anknytning till Sverige. Enligt skatteavtalet mellan Grekland och Sverige skulle A dessutom anses ha skatterättslig hemvist i Grekland. Frågan var om A, mot bakgrund av ovan angivna förutsättningar, skulle komma att beskattas i Sverige vid en eventuell avyttring.

⁸³ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 261.

⁸⁴ Grundström, *Treaty override – nu även i Skatterättsnämnden*, Skattenytt, 2010, s. 159.

3.5.1 Tillämplig lagstiftning

Enligt 3 kap. 19§ IL är den som är begränsat skattskyldig i Sverige skattskyldig för kapitalvinst på bl.a. delägarätter om denne vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här. Bestämmelsen gäller även kapitalvinster på delägarätter som getts ut av utländska företag under förutsättning att de förvärvats under den tid som den skattskyldige har varit obegränsat skattskyldig i Sverige. Artikel 11 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland stadgar att en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna ska vara befriad från skatt i den andra avtalsslutande staten på vinst på grund av försäljning av bl.a. delägarätter.

3.5.2 Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

I detta fall uttalade sig HFD enligt följande:

”En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt.”

Genom Högsta förvaltningsdomstolens uttalande fastslogs således en allmän princip om att den inskränkande beskattningsrätt som ett skatteavtal kan ge upphov till ska få effekt i den svenska rättstillämpningen.

Vidare anförde Högsta förvaltningsdomstolen följande:

”Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat. Detta gäller även om den nya skattebestämmelsen avser inkomster av visst slag eller vissa särskilda företeelser. Det finns emellertid inget formellt eller konstitutionellt hinder mot att lagstiftaren inför skattebestämmelser som strider mot ett redan införlivat skatteavtal.”

I följande anförande konstaterar således Högsta förvaltningsdomstolen att ett skatteavtal ska få genomslag även om rent intern svensk lagstiftning införts senare eller om den behandlar vissa särskilda företeelser. Här konstateras således att intern svensk lagstiftning normalt inte ska triumfera över skatteavtal genom ett tilläpande av principerna ”lex posterior” och ”lex specialis”.

Vidare konstateras dock att det inte finns något konstitutionellt hinder mot ett införande av skattebestämmelser som strider mot ett ikraftträtt och gällande skatteavtal. Dahlberg har framhållit att det här är ett helt riktigt uttalande ur ett konstitutionellt perspektiv, däremot skulle ett sådant införande strida mot Sveriges folkrättsliga förpliktelser.⁸⁵

Efter att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att skatteavtal i allmänhet ska triumfera över rent interna skattebestämmelser kommenterade man också 2008 års rättsfall enligt nedan:

”Det finns därför skäl att framhålla att enligt Regeringsrättens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om

⁸⁵ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 262.

skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”

3.5.3 Skiljaktig mening

Regeringsrådet Kristina Ståhl var av skiljaktig mening beträffande majoritetens motivering. Ståhl instämde i majoritetens uppfattning att RÅ 2008 ref. 24 inte ska förstås så att en förändring skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan skatteavtalslagar och rent intern svensk rätt. Ståhl påpekade vidare att hon instämde i att det finns en sedan lång tid tillbaka väletablerad princip om att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett införlivat skatteavtal ska få genomslag i rättstillämpningen.

Vidare anförde Ståhl att enligt hennes mening så finns det endast skäl att frågå denna princip när det kommit till klart uttryck att en viss intern regel ska tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i ett skatteavtal.

Ståhl menade också att det saknades anledning, även i så speciella situationer som det var fråga om i 2008 års rättsfall, att låta rättstillämpningen avgöra frågan om förhållandet mellan införlivade skatteavtal och annan intern rätt genom tillämpandet av derogationsprinciper. Ståhl menade att sådana principer utvecklats för

att lösa helt andra typer av rättstillämpningsproblem än de som är aktuella vid tillämpningen av skatteavtal.

Till sist anförde Ståhl att det varit önskvärt att målet hänskjutits till plenum för att möjliggöra en avvikelse från det synsätt på korrelationen mellan skatteavtalslagar och annan intern rätt som kom till uttryck i 2008 års rättsfall.

3.5.4 Förhållandet mellan rättsfallen

Grundström är en av de som uttalat sig om förhållandet mellan RÅ 2010 ref 112 och RÅ 2008 ref 24 och han menar att det sistnämnda rättsfallet fortfarande torde ha någon form av betydelse eftersom RÅ 2010 ref. 112 inte avgjordes i plenum.⁸⁶ Han ställer sig dock frågande till om målen går att förena och menar att om så är fallet så måste RÅ 2008 ref. 24 kunna inrymmas i den undantagsregel som stipulerades av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2010 ref. 112.⁸⁷

I RÅ 2010 ref. 112 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att lagstiftaren måste ha gett klart uttryck för att en intern lagregel ska tillämpas oavsett dess oförenlighet med ingångna skatteavtal för att få genomslag i tillämpningen.

3.5.4.1 CFC-lagstiftningen

I propositionen till de CFC-regler som var gällande då Högsta förvaltningsdomstolen prövade frågan år 2008 behandlade regeringen reglernas förhållande till Sveriges ingångna skatteavtal. I ett särskilt avsnitt i propositionen kallat "Förenligheten med skatteavtal" gjorde regeringen följande uttalande:

⁸⁶ Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Skattenytt, 2011, s. 71f.

⁸⁷ *Ibid*, s. 72.

”Enligt regeringens bedömning följer av modellavtalets allmänna uppbyggnad och OECD:s kommentarer till avtalet att modellavtalet aldrig har varit avsett att innebära någon begränsning av möjligheterna till CFC-beskattning i den stat där delägaren är hemmahörande.”

Regeringen kom således fram till slutsatsen att de tilltänkta CFC-reglerna som skulle införas var förenliga med de skatteavtal som Sverige ingått med andra stater.

En fråga som inte behandlas i propositionen är vad som gäller vid en eventuell regelkonflikt mellan CFC-reglerna och ett ingånget skatteavtal. Det framgår inte explicit ur propositionen att regeringen i ett sådant fall avsåg att CFC-reglerna skulle tillämpas oavsett en eventuell oförenlighet med ett ingånget skatteavtal, utan det framgår endast att regeringen kommit fram till att CFC-reglerna enligt deras bedömning inte står i strid med Sveriges ingångna skatteavtal.

Holmdahl och Barenfeld är av uppfattningen att det ur propositionen tydligt framgår att CFC-reglerna skulle tillämpas oberoende av ett skatteavtal trots att det inte kom till explicit uttryck i lagtexten.⁸⁸

Grundström poängterade vidare att Schweiz är ett av de länder inom OECD som anser att CFC-lagstiftning generellt inte är förenliga med ingångna skatteavtal. Beträffande den svenska CFC-lagstiftningens förhållande till länder med Schweiz synsätt gjorde regeringen följande uttalande i propositionen:

”Att i de fall där Sverige ingått ett skatteavtal med en stat, som tillhör den lilla minoritet inom OECD som anser att CFC-beskattning generellt står i strid med skatteavtal som är baserade på modellavtalet, komma till slutsatsen att

⁸⁸ Holmdahl och Barenfeld, *Treaty Override på svenska*, Skattenytt, 2009, s. 631.

parternas gemensamma avsikt skulle ha varit att tolka art. 7 i avtalet på så sätt att CFC-beskattning inte kan ske framstår enligt regeringens mening som uteslutet.”

Det kan således konstateras att regeringen inte ansåg att tillämpandet av CFC-reglerna stod i strid med skatteavtal ingångna med Schweiz och andra länder med samma skeptiska syn på CFC-regleringens förenlighet med skatteavtal.

Dahlberg menar att innebörden av regeringens uttalande förmodligen är att utgångspunkten för skatteavtalstolkning är den gemensamma partsavsikten, vilken stipuleras i RÅ 1996 ref. 84. Den gemensamma partsavsikten kan inte vara att CFC-reglerna inte ska kunna tillämpas eftersom att Sverige inte har denna inställning till CFC-regler.⁸⁹ Vidare menar Dahlberg att inställningen att regeringen genom en referens till den egna uppfattningen unilateralt avgör den gemensamma partsavsikten är högst problematisk. Dahlberg menar att det är möjligt att Schweiz har en annan uppfattning, vilket torde vara fallet eftersom Schweiz anser att CFC-regler i allmänhet strider mot skatteavtal.⁹⁰

3.5.5 Hur ser rättsläget ut idag?

I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112 är den viktigaste frågan hur rättsläget egentligen ser ut idag. Grundström menar att det är mycket positivt att Högsta förvaltningsdomstolen konstaterat att de svenska skatteavtalen ska tillämpas oberoende av senare tillkommen nationell lagstiftning eller sådan nationell lagstiftning som kan anses vara av mer speciell karaktär.⁹¹

⁸⁹ Dahlberg, *Internationell beskattning*, s. 263.

⁹⁰ Ibid, s. 263.

⁹¹ Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, *Skattenytt*, 2011, s. 74.

Hilling menar att Högsta förvaltningsdomstolens ställningstagande i RÅ 2010 ref. 112 innebär att skatteavtal i normalt fall ska tillämpas före interna skatteregler. Däremot konstaterar hon att Högsta förvaltningsdomstolen inte presenterar någon rättslig argumentation till varför skatteavtalen ska ges företräde utöver att företrädesrätten varit en etablerad princip i svensk rätt under en lång tid. Hilling argumenterar för att ett rimligt antagande är att företrädet utmynnar ur en tillämpning av att skatteavtalet utgjorde "lex specialis" visavi den svenska lagregeln.⁹²

Vidare anför Hilling att introduktionen av ett krav på ett klart uttryck från lagstiftaren för att sätta denna princip ur spel innebär ett förhållningssätt som råder i andra dualistiska stater.⁹³

Det kan dock konstateras att den av Högsta förvaltningsdomstolens fastställda princip inte är absolut eftersom att RÅ 2010 ref. 112 också stipulerar en undantagsregel, vilken innebär att en nationell lagregel ska tillämpas även om den står i strid med ett ingånget skatteavtal om lagstiftaren gett klart uttryck för denna intention. Om lagstiftaren skulle ha gett ett sådant klart uttryck torde derogationsprinciperna vara tillämpliga i enlighet med RÅ 2008 ref. 24.

Grundström är av uppfattningen att för att lagstiftaren ska anses ha klart uttryckt att en ny lagregel ska tillämpas oavsett dess förenlighet med ingångna skatteavtal, så ska detta framgå av lagtexten alternativt uttryckas explicit i förarbetena till lagen.⁹⁴ Som stöd för sin uppfattning menar Grundström att om lagstiftarens avsikt varit att en ny tilltänkt lagregel skulle tillämpas oavsett förenligheten med ingångna

⁹² Hilling, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014, nr 4, s. 328.

⁹³ Ibid, s. 328.

⁹⁴ Grundström, *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Skattenytt, 2011, s. 74.

skatteavtal, så finns det inga skäl att analysera om lagregeln är förenlig med de ingångna skatteavtalen.⁹⁵

⁹⁵ Ibid, s. 74.

4 Åtgärder mot treaty override

När en stat gör sig skyldig till tax treaty override så gör sig denna stat också skyldig till ett traktatsbrott. En viktig fråga i det här sammanhanget är vilka åtgärder en drabbad stat eller en utsatt skattebetalare kan vidta för att skydda sina intressen. En naturlig utgångspunkt vid analyserandet av eventuella motåtgärder är OECD:s rapport från 1989.

4.1 OECD:s rekommendationer

I rapporten ”Tax treaty Override” uppmanar OECD att en stat som drabbats av tax treaty override som första motverkansåtgärd ska utfärda en protest så snart det kommit till statens kännedom att det förekommit ett förmodat traktatsbrott. En sådan protest ska vara i skriftlig form och torde innehålla detaljerad information över traktatsbrottet och en uppmaning till den avtalsbrytande staten att uppfylla de åtaganden som skatteavtalet stadgar.⁹⁶

Om en stat inte skulle få gehör för sin protest gentemot den avtalsbrytande staten så får den drabbade staten utnyttja de möjligheter som finns inom det folkrättsliga regelverket och i det sammanhanget är Wienkonventionen central.⁹⁷

I artikel 60 i Wienkonventionen stadgas att ett väsentligt brott mot en bilateral traktat av en av parterna berättigar den andra parten att åberopa brottet som skäl till att upphäva eller suspendera den helt eller delvis.

⁹⁶ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 21.

⁹⁷ *Ibid*, p. 23.

Det finns således möjlighet för den drabbade staten att upphäva skatteavtalet alternativt suspendera hela – eller delar av skatteavtalet. För att denna artikel ska vara tillämplig krävs dock att den överträdande statens agerande ska ha inneburit ett väsentligt avtalsbrott.

Ett väsentligt traktatbrott i artikels mening består i antingen:

- a) ett förnekande av traktaten, som saknar stöd i denna konvention; eller
- b) ett brott mot en bestämmelse som är väsentlig för förverkligandet av traktatens ändamål och syfte

Om en unilateralt antagen nationell lagstiftning som står i strid med ett skatteavtal och som ger upphov till tax treaty override är ett väsentligt avtalsbrott beror på de individuella omständigheterna i det enskilda fallet.⁹⁸

4.2 Reglerna om statsansvar

Van der Bruggen har framhållit att det är anmärkningsvärt att OECD:s rapport om tax treaty override inte nämner sedvanerätten beträffande statsansvar som en möjlig åtgärd för en kränkt stat.⁹⁹ Baker har också påtalat att reglerna om statsansvar är tillämpliga då en stat begår tax treaty override.¹⁰⁰

Redan år 1947 skapades FN:s folkrättskommission, ILC, med syfte att arbeta för att kodifiera den folkrätt som utvecklats mellan stater runtom i världen. Ett av de prioriterade kodifieringsområdena var reglerna om statsansvar och man enades om att arbeta fram en kodifiering av statsansvaret för kränkningar mot folkrättens fundamentala

⁹⁸ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 23.

⁹⁹ Van der Bruggen, *State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition*, Intertax, 2001, s. 117.

¹⁰⁰ Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, 1994, D-08.

principer.¹⁰¹ År 2001 antogs ILC:s ”Draft Articles on Responsibility of States for internationally wrongful acts” och idag anses texten ha en mycket stark position inom den internationella sedvanerätten.¹⁰²

För att en stat ska göra sig skyldigt till statsansvar behöver följande rekvisit vara uppfyllda:¹⁰³

1. Det måste finnas en internationellt bindande förpliktelse mellan två stater, och
2. en av staterna måste genom en handling eller en underlåtenhet ha kränkt den bindande förpliktelsen, och
3. handlingen eller underlåtenheten har resulterat i att en förlust eller skada uppkommit

Man kan således konstatera att det föreligger en internationellt felaktig handling då en stat genom handling eller underlåtenhet bryter mot en internationell förpliktelse. Den internationella förpliktelsen behöver inte ha utmynnat ur ett folkrättsligt traktat utan kan också ha sitt ursprung i exempelvis sedvanerätten. Om en stat skulle begå en sådan handling eller underlåtenhet så är det en kränkning som ger upphov till statsansvar.¹⁰⁴

I kommentaren till artikel 2 stadgas också följande:

“It is sometimes said that international responsibility is not engaged by conduct of a State in disregard of its obligations unless some further element exists, in particular, “damage” to another State. But whether such elements are required

¹⁰¹ Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, 1997, s. 255.

¹⁰² Dixon, *International law*, 2005, s. 227.

¹⁰³ Artikel 2 i Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts.

¹⁰⁴ Artikel 12 i Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts.

depends on the content of the primary obligation, and there is no general rule in this respect.”¹⁰⁵

Utifrån kommentarerna så kan man konstatera att frågan om den drabbade staten måste ha drabbats av någon form av skada för att en internationellt felaktig handling ska vara förhanden beror på innehållet i den primära skyldigheten, dvs. i exempelvis traktaten.¹⁰⁶ Detta innebär i korthet att om det i traktaten stadgas att den utsatta staten måste ha drabbats av en skada för att motparten ska anses ha brutit mot sitt internationella åtagande så måste således en skada ha uppstått för att en internationellt felaktig handling ska vara förhanden.¹⁰⁷

Även handlingar av statens underordnade organ ska anses vara hänförliga till staten. Funktionen hos organet är egalt och det kan således vara exempelvis lagstiftande.¹⁰⁸

Som utgångspunkt ska den stat som drabbats av den folkrättsstridiga handlingen först och främst framföra krav på att den skyldiga staten upphör med att kränka sina folkrättsliga åtaganden.

4.2.1 Gottgörelse

I enlighet med artikel 31 i statsansvarsreglerna har den stat som begått den folkrättsstridiga handlingen en skyldighet att gottgöra den stat som drabbats. Redan 1928 uttalade sig PCIJ i det kända rättsfallet Chorzow beträffande en stats ansvar vid ett brott mot en folkrättslig förpliktelse:

“The essential principle contained in the actual notion of an illegal act is that reparation must, as far as possible, wipe out all the consequences of the illegal act and re-establish

¹⁰⁵ *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts, med kommentarer*, Kommentaren på art. 2, par. 9, p. 36.

¹⁰⁶ De Pietro, C., *Tax Treaty Override*, 2014, s. 64.

¹⁰⁷ *Ibid.*, s. 64.

¹⁰⁸ Artikel 4 I *Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts*.

the situation which would, in all probability, have existed if that act had not been committed.”¹⁰⁹

Ovanstående princip har sedan dess återkommit i praxis vid flera tillfällen och innebär att den kränkande staten måste gottgöra den drabbade staten i sin helhet, vilket betyder att såväl ekonomisk som ideell skada måste utgå.¹¹⁰

Det tre olika former av gottgörelse som en stat kan vidta och dessa kan tillämpas kumulativt alternativt individuellt. De gottgörelseformer som finns stipulerade i artiklarna om statsansvar är restitution, kompensation och satisfaktion.¹¹¹

4.2.1.1 Restitution

Restitution är den form av gottgörelse som ska tillämpas i första hand om så är möjligt. Genom restitution så ska den stat som begått den folkrättsstridiga handlingen återställa situationen så som den var innan den folkrättsstridiga handlingen. För att remediet restitution ska anses tillämpligt så måste det vara materiellt möjligt för staten att återställa situation och det får inte heller vara oproportionerligt att göra så. I ett fall då det skulle kunna anses vara oproportionerligt så finns möjligheten till kompensation istället.

Kortfattat finns det två typer av restitution, materiell restitution och juridisk restitution. I de fall där en stat begår treaty override så är det främst den juridiska restitutionen som är av intresse och denna innebär exempelvis upphävandet av sådan nationell lagstiftning som står i strid med statens folkrättsliga åtaganden.¹¹²

¹⁰⁹ PCIJ, *Series A*, No. 17, 1928, s. 47-48.

¹¹⁰ Brownlie, *Principles of Public International Law*, 2008, s. 72.

¹¹¹ Artikel 34, Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts.

¹¹² Crawford, *The International Law Commission's Articles on State Responsibility: Introduction, Text and Commentaries*, 2002, s. 202.

Om en stat begått en internationellt felaktig handling så är den kränkande staten skyldig att gottgöra den drabbade staten för den skada som uppstått¹¹³. Både ekonomisk skada och ideell skada omfattas av ersättningsskyldigheten.¹¹⁴

4.2.1.2 Kompensation

Om det skulle vara så att restitution inte anses möjlig alternativt inte tillräcklig så finns möjligheten för en drabbad stat att begära kompensation. Kompensationen ska inte endast täcka materiella skador utan även moraliska skador och den drabbade staten ska ersättas fullt ut.¹¹⁵

4.2.1.3 Satisfaktion

Om den folkrättsliga handlingen inte utmynnat i någon form av ekonomisk skada så är satisfaktion en möjlig gottgörelse för en drabbad stat. Inom ramen för satisfaktionen så kan den stat som begått den folkrättsstridiga handlingen ge den drabbade staten upprättelse genom att exempelvis offentligt be den drabbade staten om ursäkt och erkänna den folkrättsstridiga handlingen. Om den drabbade staten redan fått gottgörelse genom remedierna restitution eller kompensation så behöver den kränkande staten inte tillämpa denna typ av gottgörelse också.¹¹⁶

4.3 Internationella domstolen i Haag

Enligt Shay så har den stat som blivit utsatt för tax treaty override möjlighet att lösa det genom diplomatiska kanaler, åberopa förfarandet för ömsesidig överenskommelse eller att försöka överföra målet till den

¹¹³ Artikel 31 i Draft articles on Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts.

¹¹⁴ Shaw, *International Law*, 2003, s. 718.

¹¹⁵ Ibid, s. 718.

¹¹⁶ Ibid, s. 719.

Internationella domstolen i Haag, ICJ.¹¹⁷ En av de rättskällor som Internationella domstolen tillämpar vid sin tvistelösning är den internationella sedvanerätten.¹¹⁸ Shay menar dock vidare att var och en av dessa åtgärder kräver den avtalsbrytande statens samverkan och att det därför är osannolikt att den kränkta staten ska lyckas.¹¹⁹

I doktrin verkar uppfattningen vara att en skatterättslig tvist där en stat genom nationell lagstiftning bryter mot ett ingånget skatteavtal endast kan hänskjutas till den Internationella domstolen i Haag om båda staterna är överens om en sådan hänskjutning.¹²⁰ Van der Bruggen är dock av en annan uppfattning och menar att det finns en möjlighet för en drabbad stat att genom att ”sparka och skrika” kan tvinga den andra staten.¹²¹ Utifrån Internationella domstolens stadga borde dock domstolen ha rätt att ta upp tvisten till prövning om någon av nedan tre situationer är för handen:

1. Om båda staterna har godkänt Internationella domstolens jurisdiktion och att den aktuella tvisten faller inom detta godkännande, det kan nämligen vara så staterna har limiterat ICJ:s behörighet till vissa typer av tvister¹²², eller
2. Om det finns ett generellt ramverk för tvistelösning mellan staterna som är i kraft, eller
3. Om skatteavtalet självt innehåller en artikel som hänvisar till att ICJ ska ha jurisdiktion över sådana tvister som kan uppstå med hänsyn till skatteavtalet

¹¹⁷ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 70.

¹¹⁸ Artikel 38(1), Statute of the International Court of Justice, San Fransisco, 26 June 1945, i kraft sedan 24 oktober 1945.

¹¹⁹ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 70.

¹²⁰ Ibid, s. 71.

¹²¹ Van der Bruggen, *Compulsory Jurisdiction of the International Court of Justice in Tax Cases: Do We Already Have an 'International Tax Court'?*, 2001, s. 23.

¹²² Artikel 38(2), Statute of the International Court of Justice, San Fransisco, 26 June 1945, i kraft sedan 24 oktober 1945.

Wouters och Vidal har framhållit att även om det är teoretiskt möjligt att internationella skatterättsliga tvister skulle kunna tas upp av den Internationella domstolen, så är det i praktiken svårt att se det hända på grund av dess begränsade domsrätt.¹²³

Elliffe menar att denna ståndpunkt har historiskt stöd då det till och med 2015 inte upptagits något fall av Internationella domstolen beträffande sådana tvister.¹²⁴ Vidare menar Elliffe att ett försök att hänskjuta tvisten till Internationella domstolen inte är en optimal lösning om den drabbade staten vill lyckas.¹²⁵

4.4 Mutual agreement

I artikel 25 i OECD:s modellavtal behandlas en företeelse som kallas för ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna. Om en skattskyldig person anser sig ha blivit felaktigt beskattad i strid med bestämmelserna i ett skatteavtal så har denne möjlighet att påtala detta för den behöriga myndigheten i den avtalsstat där den skattskyldige har hemvist. Den behöriga myndigheten ska då först försöka att på egen hand lösa den uppkomna beskattningssituation, men om det inte är möjligt så ska myndigheten kontakta den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande staten.¹²⁶

Förutom att reglera ovanstående situation så reglerar artikeln även hur de behöriga myndigheterna kan företa förhandlingar mellan varandra för att underlätta tolkningen och tillämpningen av det ingångna skatteavtalet som finns mellan staterna.

I artikel 3 definieras uttrycket ”behörig myndighet” och i Sverige brukar det anges att det är finansministern eller ett av finansministern

¹²³ Wouters och Vidal, *The international law perspective*, IBFD, 2006, s. 31.

¹²⁴ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 71.

¹²⁵ *Ibid*, s. 71.

¹²⁶ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 313.

befullmäktigat ombud som är behörigt ombud.¹²⁷ I alla rutinärenden har sedan några år tillbaka ansvaret delegerats från finansministern till Skatteverket som nu är behörig myndighet.¹²⁸ Sådana ärende som är av mer komplicerad art ska dock fortfarande handläggas av finansministern eller av denne befullmäktigat ombud.

Dahlberg har påpekat att systemet med ömsesidig överenskommelse mellan staterna är ett relativt snabbt och enkelt förfarande eftersom de behöriga myndigheterna kan träda i direkt förbindelse med varandra.¹²⁹ Den vanliga ordningen är annars att den behöriga myndigheten går genom sitt lands utrikesdepartement.¹³⁰

Om det är så att de behöriga myndigheterna inte lyckas träffa en gemensam överenskommelse så kommer dubbelbeskattningen att kvarstå.¹³¹ Sallander har framhållit att en möjlig lösning är att en av de behöriga myndigheterna i en stat ensidigt nedsätter skatten. Ett annat alternativ för den skattskyldige är att få saken prövad i nationell domstol.¹³²

¹²⁷ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 314.

¹²⁸ Ibid, s. 314.

¹²⁹ Ibid, s. 314.

¹³⁰ Ibid, s. 314.

¹³¹ Sallander, *Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal*, JIBS Dissertation Series No. 089, 2013, s. 191.

¹³² Ibid, s. 191.

5 Konstitutionell utveckling

Trots att OECD i sin rapport från 1989 konstaterade det växande problemet med tax treaty override så slog OECD samtidigt fast att det beror på varje stats nationella rättssystem hur en internationell traktat står sig i den nationella laghierarkin.¹³³ I rapporten konstaterades att OECD:s medlemsländer behandlade förhållandet mellan folkrätten och den nationella rättsordningen på olika sätt.¹³⁴

Då rapporten utkom fastslogs att det endast var två av OECD:s medlemsstater som konstitutionellt gav internationella traktater företräde framför nationell intern lagstiftning även om den nationella lagstiftningen trätt i kraft efter antagandet av traktaten.¹³⁵ Dessa två stater var Frankrike och Nederländerna. Vogel har i en artikel därefter påpekat att OECD missat att nämna Japan, vars konstitution redan år 1947 gav företräde åt internationella traktater.¹³⁶ Samtidigt fanns det vid tiden för rapporten också tre medlemsländer där utvecklandet av rättspraxis lett till samma effekt som i Frankrike och Nederländerna.¹³⁷

År 2004 konstaterade Vogel att mycket hade ändrats sedan rapporten kom år 1989 och att det nu fanns 17 europeiska medlemsstater som i sina konstitutioner gav företräde åt traktater. Samtidigt fanns det år 2004 också fem stater som utan att ha inskrivet företrädet i sin konstitution ändå gav företräde åt traktater och två stater som hade supplementär lagstiftning till sina konstitutioner som gav företräde åt internationella traktater. De 15 stater som gav företräde, förutom Frankrike och Nederländerna, var:

- Cypern – 1960, Art. 169(3)
- Grekland – 9 juni 1975, Art. 28(1)

¹³³ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, p. 15.

¹³⁴ *Ibid*, p. 16.

¹³⁵ *Ibid*, p. 17.

¹³⁶ Vogel, *New Europe Bids Farewell to Treaty Override*, 2004, s. 6.

¹³⁷ *Ibid*, s. 7.

- Spanien – 29 december 1978, Art. 96(1)
- Kroatien – 21 december 1990, Art 134
- Bulgarien – 12 juli 1991, Art. 5(4)
- Makedonien – 17 november 1991 Art. 118
- Slovenien – 23 december 1991, Art. 153(2)
- Estland – 28 juni 1992, Art. 153(2)
- Ryssland – 12 december 1993, Art. 15(4)
- Armenien – 5 juli, Art 6(4)
- Georgien – 24 augusti 1995, Art 6(2)
- Azerbajdzjan – 12 november 1995, Art 151
- Polen – 2 april 1997, Art 91(2)
- Albanien – 28 november 1998, Art 122(2) och
- Tjeckien – 18 oktober 2001, Art. 10

Frankrike är ett av de länder runtom i världen som har ett monistiskt förhållningssätt beträffande korrelationen mellan folkrätten och den nationella rättsordningen.¹³⁸

Artikel 55 i den franska konstitutionen behandlar frågan om traktaters förhållande visavi nationell lagstiftning och har följande lydelse:

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

Enligt artikel 55 ska således en traktat som ratificerats av Frankrike ha företräde framför nationell lagstiftning. Vid en eventuell konflikt mellan ett ingånget skatteavtal och en fransk nationell lagregel ska således skatteavtalets bestämmelser tillämpas oavsett om den interna nationella regeln tillkommit senare.¹³⁹

¹³⁸ Sachdeva, *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, Intertax, 2013, s. 185.

¹³⁹ Ibid, s. 185.

I fem europeiska stater ges traktater företräde genom vad Vogel kallar en oskriven konstitutionell lag som utmynnar från de grundläggande principerna i statens konstitution.¹⁴⁰ Dessa länder är Luxemburg, Belgien, Schweiz, Bosnien och Portugal.

För att belysa detta så har sedan över 30 år tillbaka i tiden har Schweiz federala domstol vid flera tillfällen uttalat att internationella traktater ska ges företräde framför intern nationell lagstiftning:

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

I 13 europeiska stater hanteras inte hierarkin mellan traktater och intern nationell lagstiftning överhuvudtaget.¹⁴¹ Detta innebär att det ur ett konstitutionellt perspektiv inte finns någon motstridighet i att tillämpa och ge företräde åt senare tillkommen intern nationell lagstiftning framför en ingången traktat. Det ska dock poängteras att det ur ett folkrättsligt perspektiv fortfarande är ett folkrättsbrott om staterna väljer att be så kallad ”treaty override”. De stater som tillhör denna grupp är bland annat Österrike, Danmark, Finland, Tyskland, Island, Liechtenstein, Litauen och Sverige.¹⁴²

¹⁴⁰ Vogel, *New Europe Bids Farewell to Treaty Override*, 2004, s. 6.

¹⁴¹ *Ibid*, s 6.

¹⁴² *Ibid*, s.7.

6 Utvecklingstendens inom OECD

Som tidigare har nämnts kom OECD för första gången med ett modellavtalsförslag år 1963. I de två första modellavtalen, som kom 1963 och 1977, stadgades följande i den inledande titeln till avtalen:

“Convention between (State A) and (State B) for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital.”¹⁴³

I de tidiga modellavtalen stadgades således kortfattat att konventionens syfte var att undvika dubbelbeskattning och det saknades helt någon hänvisning till ett eventuellt syfte att undvika missbruk av skatteavtalen i syfte att exempelvis helt undvika beskattning, så kallad dubbel icke-beskattning.¹⁴⁴ Redan 1977 kunde dock skönjas att frågor beträffande skatteflykt diskuterades och en förändring gjordes samma år av OECD:s kommentarer till artikel 1 i modellavtalet och löd enligt följande:

“The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion.”

I kommentaren konstaterades således att det principiella syftet med skatteavtalen var att undvika dubbelbeskattning men att skatteavtalen samtidigt inte skulle vara behjälpliga med skatteundandragande eller

¹⁴³ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 80.

¹⁴⁴ Ibid, s. 80.

skatteflykt. OECD:s kommitté år 1977 ansåg dock att sådan lagstiftning vars syfte var att förhindra skatteflykt var tvungen att vara inkorporerad i skatteavtalen för att få effekt.¹⁴⁵ År 1987 kom OECD:s kommitté med rapporten ”International Tax Avoidance and Evasion” där det stadgades följande:

“Existing conventions may have clauses with safeguards against the improper use of their provisions. Where no such provisions exist, treaty benefits will have to be granted under the principle of ‘pacta sunt servanda’ even if considered to be improper.”

I rapporten från 1987 stipulerades således att skatteavtalsförmåner var tvungna att godkännas trots ett eventuellt utnyttjande av en stats interna lagstiftning med hänsyn till den allmänna principen om att ingångna avtal ska hållas, om det inte fanns explicita klausuler med ”safeguards” i skatteavtalen.¹⁴⁶

År 1989 kom OECD med sin rapport “Tax treaty override”. I rapporten framgick att kommittén hade övervägt möjliga argument som en stat kunde framföra för att försvara införandet av unilateral nationell lagstiftning som stod i strid med ett ingånget skatteavtal. Kommittén kom fram till slutsatsen att i ett flertal fall så var argumenten för ett tillåtande väl underbyggda, speciellt i sådana fall där syftet med lagstiftningen var att motverka ett missbruk av det ingångna skatteavtalet. Samtidigt konstaterades dock att kommittén trots detta även i fortsättningen var starkt emot införandet av sådan lagstiftning.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 80.

¹⁴⁶ Matteotti, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, 2003, s. 340.

¹⁴⁷ OECD, *Tax treaty Override*, p. 39.

År 1992 ändrades kommentaren till artikel 1 baserat på rapporterna "Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies" och "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies".¹⁴⁸ I kommentaren till artikel 1 i 1992 års modellavtal togs frågan upp om en nationell skatteflyktsregel var tvungen att komma till uttryck i skatteavtalen för vara tillämplig. Kommentaren stipulerade att den stora majoriteten av medlemsstaterna ansåg att sådana regler inte adresserades i skatteavtalen och att de därför inte var påverkade av dem. Samtidigt påpekades också att en majoritet av medlemsstaterna accepterade motåtgärder mot missbruk av skatteavtalen. Kommentaren till artikel 1 från 1977 kvarstod dock i kommentarerna till 1992 års modellavtal.¹⁴⁹

År 1998 och 2003 kom nya versioner av modellavtal från OECD och år 2003 intogs följande text i kommentarerna:

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

I kommentarerna till 2003 års modellavtal stipulerades således uttryckligen att ett av syftena med skatteavtal var att motverka skatteflykt. Samtidigt öppnade OECD även upp möjligheten för stater att tillämpa sin nationella skatteflyktslagstiftning i situationer som omfattades av skatteavtal även om de inte var intagna i skatteavtalen.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Matteotti, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, 2003, s. 335.

¹⁴⁹ Ibid, s. 335.

¹⁵⁰ Ibid, s. 335.

År 2015 kom OECD:s slutgiltiga rapport inom ramen för BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting) där OECD rekommenderar att det måste klargöras att skatteavtal inte är avsedda att användas i syfte att generera dubbel icke-beskattnig. Inom ramen för BEPS Action Plan 6 har också konstaterats att det krävs ytterligare förtydliganden om syftena med skatteavtalen för att förhindra skatteavtalsförmåner i olämpliga situationer.

Michel har framhållit att OECD:s förändrade syn på motverkandet av skatteflykt har utvecklats från ett:

“legitimate objective to be pursued but requiring amendment of the treaties”, to “an autonomous object and purpose of tax treaties of the same rank as ‘avoiding double taxation”¹⁵¹

6.1 OECD:s syn på nationella skatteflyktsregler

I förra avsnittet presenterades utvecklingen av OECD:s syn på skatteavtalens syfte och det kan konstateras en utvecklingstendens inom OECD där motverkandet av skatteflykt blivit ett allt viktigare skatteavtalssyfte. I konsekvensens namn uppstår då frågan om hur OECD ser på möjligheten för staterna att tillämpa unilateralt införda skatteflyktsregler i den nationella rättsordningen i skatteavtalstillämpningen. Hur ser OECD på förhållandet mellan nationell intern lagstiftning som syftar till att motverka skatteflykt och en stats åtaganden i skatteavtalen?

Under de senaste årtiondena har många stater utvecklat omfattande skatteflyktsbestämmelser genom både lagregler och i rättspraxis.¹⁵²

¹⁵¹ Michel, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?*, European taxation, 2013, s. 414.

¹⁵² Ibid, s. 415.

Generellt sett har utvecklingen i staternas nationella rättssystem inte efterföljts av en lika extensiv utveckling i skatteavtalsrätten beträffande adresserandet av problematiken.¹⁵³ För att skydda sina skattebaser har många stater tillämpat sina nationella bestämmelser gällande skatteflykt och har gjort så utan att först förändra sina skatteavtal.¹⁵⁴ I kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal från år 2003 framkommer två fundamentala frågor beträffande korrelationen mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtalen:

“[...] whether the benefits of tax conventions must be granted when transactions that constitute an abuse of the provisions of these conventions are entered into”;

“[...] and — whether specific provisions and jurisprudential rules of the domestic law of a Contracting State that are intended to prevent tax abuse conflict with tax conventions”¹⁵⁵

OECD framhåller att det primärt finns två olika synsätt på hur stater ser på ett missbruk av skatteavtalen. I vissa stater så är utgångspunkten att det är den nationella lagstiftningen som utgör grunden för uttag av beskattning och att skatteavtalen begränsar denna beskattningsrätt.¹⁵⁶ I och med detta så innebär det i förlängningen att ett missbruk av skatteavtalet också kan ses som ett missbruk av den nationella lagstiftningen som fastställer kriterierna för skattskyldighet.

OECD konstaterade att en skatteflyktslag är en nationell lagstiftning som genom tillämpning fastställer kriterierna för det nationella beskattningsanspråket. Eftersom att den här typen av regler inte finns i skatteavtal så påverkas skatteavtalen således inte av dem:

¹⁵³ Ibid, s. 414.

¹⁵⁴ Ibid, s. 414.

¹⁵⁵ Kommentaren till artikel 1, p. 9.1 i OECD:s modellavtal från 2003.

¹⁵⁶ Kommentaren till artikel 1, p. 9.2. i OECD:s modellavtal från 2003.

“Such rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to a tax liability; these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them. Thus, as a general rule and having regard to paragraph 9.5, there will be no conflict.”¹⁵⁷

Om en nationell skatteflyktsregel således karaktäriserar om en transaktion så ska skatteavtalet tillämpas med hänsyn till denna förändring av karaktären.¹⁵⁸ Detta synsätt har i doktrin kallats för ”The Factual Approach”. Elliffe har framhållit att stater med ett dualistiskt synsätt på förhållandet mellan folkrätten och den nationella rättsordningen innefattas i ”The Factual Approach”.¹⁵⁹

OECD framhöll att andra stater anlägger ett synsätt där missbruket ses som ett missbruk av själva skatteavtalet och inte ett missbruk av den nationella lagstiftningen.¹⁶⁰ Elliffe har framhållit att staterna då utifrån syftet med skatteavtalet kan tolka skatteavtalet på ett sådant sätt att de kan bortse från de transaktioner som ger upphov till ett missbruk av skatteavtalet.¹⁶¹ Detta synsätt kallar Michel för ”The interpretation approach” och ett eventuellt rättfärdigande beror på tillämpningen av artikel 31-33 i Wienkonventionen.¹⁶²

Oavsett om staterna anlägger ett synsätt där ett missbruk av skatteavtalen anses vara ett missbruk av den nationella rätten eller ett

¹⁵⁷ Kommentaren till artikel 1, p. 22.1 i OECD:s modellavtal från 2003.

¹⁵⁸ Kommentaren till artikel 1, p. 9.2 i OECD:s modellavtal från 2003.

¹⁵⁹ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 82.

¹⁶⁰ Kommentaren till artikel 1, p. 9.3 i OECD:s modellavtal från 2003.

¹⁶¹ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 82.

¹⁶² Michel, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servata?*, European taxation, 2013, s. 414.

synsätt där missbruket anses vara ett missbruk av skatteavtalet i sig självt så är OECD:s ståndpunkt densamma:

”States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.”¹⁶³

Sammanfattningsvis kan konstateras att OECD år 2003 ändrade förhållningssättet från att ha ansett att nationella skatteflyktsreglers tillämplighet var villkorade av att de var intagna i skatteavtalen, till att ge dem en autonom betydelse i aspekten av att ge staterna möjligheten att i vissa fall tillämpa dem även om de inte intagits i skatteavtalen. En fråga som då kan uppkomma är om OECD:s nya förhållningssätt ska tillämpas på alla skatteavtal?

Dahlberg är av uppfattningen att Sverige i förhållande till sådana skatteavtal som ingåtts med medlemsstater i OECD kan tillämpa skatteflyktslagen, så länge en sådan tillämpning är i konformitet med de villkor som kommer till uttryck i OECD:s kommentarer till modellavtalet.¹⁶⁴ Dahlberg anser det dock inte möjligt att tillämpa skatteflyktslagen i förhållande till sådana stater som inte är medlemmar i OECD. Detta synsätt baserar Dahlberg på att skatteavtalet är ett folkrättsligt avtal och att det är den gemensamma partsviljan som uttrycks i skatteavtalet. Samtidigt är en nationell skatteflyktslag ett uttryck för just den statens värdering av vad som utgör skatteflykt. Dahlberg menar således att om det saknas kännedom om den andra statens uppfattning om vad som utgör skatteflykt, så kan inte en intern skatteflyktslagstiftning tillämpas i strid mot åtaganden som följer av ett skatteavtal.¹⁶⁵

¹⁶³ Kommentaren till artikel 1, p. 9.4 i OECD:s modellavtal från 2003.

¹⁶⁴ Dahlberg, *Internationell beskattning*, 2014, s. 270.

¹⁶⁵ *Ibid*, s. 271.

6.1.1 The factual approach - svenskt perspektiv

Under tidigare avsnitt har det framgått att motverkande av missbruk av skatteavtalen i form av skatteflykt blivit ett allt viktigare syfte i skatteavtal och för OECD. Finns det möjlighet att tillämpa den svenska skatteflyktslagen på en transaktion som omfattas av ett skatteavtal? I HFD 2012 ref. 20 uttalade sig HFD enligt följande:

”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.”

Det ska poängteras att Högsta förvaltningsdomstolen aldrig prövade frågan om skatteflyktslagens tillämplighet eftersom skatteavtalet mellan Sverige och Peru inte ansågs begränsa Sveriges möjlighet att beskatta utskiftningslikviden.¹⁶⁶ Hilling har påpekat att Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i skatteflyktsfrågan således får karaktären av *obiter dicta*, vilket innebär att uttalandena inte var av direkt relevans för målets utgång.¹⁶⁷ Vidare påpekar Hilling att sådana uttalande i regel har lägre prejudikatvärde eftersom att det endast är domslutet som är bindande. I förevarande fall antyder dock Hilling att

¹⁶⁶ HFD 2012 ref. 20.

¹⁶⁷ Hilling, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 590.

hon inte anser att så är i just detta specifika fall, dels på grund av att Högsta förvaltningsdomstolen uttalande var tydligt och dels eftersom att flera Kammarrätter tillämpat skatteflyktslagen i liknande situationer.

168

Tjernberg har påpekat att Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden fastslår en presumtion om skatteflyktslagens tillämplighet vid skatteavtalstillämpning.¹⁶⁹ Hilling har också påtalat att Högsta förvaltningsdomstolens uttalande ger stöd för att skatteflyktslagen är tillämplig på rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal om det inte framgår av skatteavtalet att nationella skatteflyktsregler inte ska kunna tillämpas.¹⁷⁰

Tjernberg är vidare av uppfattningen att ovanstående rättsfall i kombination med RÅ 2010 ref. 112 innebär att skatteflyktslagen kan tillämpas före skatteavtal om två förutsättningar är uppfyllda, nämligen att den gemensamma partsavsikten inte är att nationella skatteflyktsregler inte ska kunna tillämpas och att det under lagstiftningsarbetet framkommit att lagstiftarens avsikt är att skatteflyktslagen ska tillämpas i sådana fall.¹⁷¹

Om vi utgår från att skatteflyktslagen är tillämplig vid tillämpandet av skatteavtal så menar Hilling att tillämpningen av lagen ska ske i det tredje steget av skatteavtalstillämpningen.¹⁷² I det tredje steget ska den svenska interna rätten således tillämpas med de begränsningar som stipulerats i skatteavtalet. Detta synsätt baserar Hilling på att en förutsättning för skatteflyktslagens tillämplighet är att taxeringen enligt de ordinarie reglerna på grundval av förfarandet skulle strida mot

¹⁶⁸ Hilling, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 590.

¹⁶⁹ Tjernberg, *A 14 Tolkning och Tillämpning*, Skattenytt, 2013, s. 369.

¹⁷⁰ Hilling, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 590

¹⁷¹ Tjernberg, *A 14 Tolkning och Tillämpning*, Skattenytt, 2013, s. 369.

¹⁷² Hilling, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 590.

lagstiftningens syfte.¹⁷³ En tillämpning enligt detta synsätt torde bli följande:

Steg 1: Beskattningsanspråk enligt nationell skattelag baserat på de civilrättsliga konstruktioner som den skattskyldige presenterat.

Steg 2: I detta steg sker en tolkning av det införlivade skatteavtalet.

Steg 3: I detta steg tillämpas den nationella lagstiftningen med de begränsningar som skatteavtalet stipulerar. Om resultatet vid denna tillämpning skulle rendera i icke-dubbelbeskattning och om alla rekvisit i skatteflyktslagen är uppfyllda så torde en om-karaktärisering ske.

6.2 En utblick – Kanadas syn på nationella skatteflyktsregler

Det råder ingen internationell konsensus om och i vilken utsträckning en nationell skatteflyktsregel kan tillämpas på internationella transaktioner som omfattas av skatteavtal. En del länder har valt att tillämpa sina nationella skatteflyktslagar medan andra länder är av uppfattningen att skatteavtalen begränsar staternas möjligheter att tillämpa de nationella reglerna. Kanada är ett av de länder vars lagstiftning explicit uttrycker den nationella skatteflyktslagens tillämplighet oavsett om det skulle strida mot ett ingånget ett skatteavtal:

”Notwithstanding the provisions of a Convention or the Act giving the Convention the force of law in Canada, it is hereby declared that the law of Canada is that section 245 of the Income tax Act applies to any benefit provided under the Convention (4(1) ITCIA).”

¹⁷³ Ibid, s. 590.

De Pietro har kallat detta för en generell tillåtelse av tax treaty override.¹⁷⁴ Även Elliffe har framhållit att det är en uttrycklig tax treaty override men har påpekat att de flesta länder idag anser det allmänt accepterat att tillämpa nationella skatteflyktsregler vid ett missbrukande av skatteavtalen.¹⁷⁵ De Pietro är en av de som är kritiska till OECD:s förhållningssätt och menar att det inte är möjligt att göra en klar distinktion mellan nationella skatteflyktsregler och skatteavtalen.

För att kunna fastställa om ett missbruk av ett skatteavtal föreligger menar De Pietro att man måste ta hänsyn till de aktuella artiklarna i skatteavtalet och att fastställandet av om ett missbruk av ett skatteavtal föreligger inte bara handlar om ett fastställande av det nationella beskattningsanspråket. De Pietro är således av uppfattningen att varje gång en nationell lagstiftning tillämpas i strid med ett skatteavtal så kan det föreligga tax treaty override.¹⁷⁶

6.3 Tillåten tax treaty override med hänsyn till skatteavtalets syfte?

I doktrin finns det de som menar att det är legitimt för stater att unilateralt införa nationell lagstiftning i syfte att motverka skatteflykt oavsett om sådan lagstiftning skulle stå i konflikt med ett skatteavtal.

Avi-Yonah har under en längre tid hävdat att införandet och tillämpandet av sådan lagstiftning får anses tillåtet trots att det realiserar en tax treaty override eftersom att sådan lagstiftning är i konformitet med ett av syftena med skatteavtal, dvs. att motverka skatteflykt.¹⁷⁷ Avi-Yonah menar också att problematiken med tax treaty override är

¹⁷⁴ De Pietro, *Tax treaty override*, 2014, s. 146.

¹⁷⁵ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 83.

¹⁷⁶ De Pietro, *Tax treaty override*, s. 145.

¹⁷⁷ Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A qualified Defence of U.S. Practice i Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series*, 2006, s. 19.

överdriven och har påtalat att möjligheten till tax treaty override istället kan vara till gagn för stater.¹⁷⁸

Beträffande det andra exemplet i OECD:s rapport från 1989 under avsnitt 3.2 så menar Avi-Yonah att USA:s åtgärder var en acceptabel tax treaty override och uttalade sig enligt nedan:

“Given that the treaty bargain was to permit source taxation of real property, it seems perverse to ban a treaty override aimed at a blatant abuse of the treaty.”¹⁷⁹

Elliffe är också av uppfattningen att det vid ett missbruk av ett skatteavtal är en legitim motåtgärd att införa nationell lagstiftning som renderar i tax treaty override.¹⁸⁰ Sin ståndpunkt baserar Elliffe främst på tre faktorer. För det första menar Elliffe att syftet med skatteavtal har förändrats sedan OECD:s rapport 1989 och att ett av huvudsyftena nu också är att undvika missbruk av skatteavtalen.¹⁸¹ Vidare menar han att tillämpandet av skatteavtal ska ske ärligt i enlighet med Wienkonventionen, vilket innebär att avtalsparterna förväntas utföra sina avtalsåtaganden på ett sätt som inte innebär ett missbruk av skatteavtalet. Eftersom att staterna således inte får lov att missbruka skatteavtalen så torde inte skattebetalarna som vill ta del av ett skatteavtals förmåner heller få göra det.¹⁸²

De Pietro menar å sin sida att OECD:s rapport ”Tax treaty Override” från 1989 gav klart uttryck för att införandet av unilateral lagstiftning som renderade i treaty override inte var försvarbart ens då syftet var att förhindra skatteflykt.¹⁸³ De Pietro är av uppfattningen att rapporten

¹⁷⁸ Ibid, s. 20.

¹⁷⁹ Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A qualified Defence of U.S. Practice i Tax Treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series*, 2006, s. 19.

¹⁸⁰ Elliffe, *The lesser of Two Evils: Double tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, 2016, s. 78.

¹⁸¹ Ibid, s. 72.

¹⁸² Ibid, s. 73.

¹⁸³ De Pietro, *Tax treaty override*, 2014, s. 141.

fortfarande är gällande och menar att syftet att motverka skatteflykt i sig självt inte kan utgöra en godtagbar ursäkt för att en stat begär treaty override.¹⁸⁴ De Pietro har framhållit att det därför är av stor vikt för staterna att införa generella och – eller specifika skatteflyktsregler i skatteavtalen för att skydda sina nationella skattebaser.¹⁸⁵

6.4 OECD:s modellavtal 2017 – en ny väg framåt?

Den 18 december år 2017 kom OECD med ett nytt modellavtal som innebar signifikanta förändringar baserade på det arbete som utvecklats under OECD/G20-projektet. I titeln till 2017 års modellavtal stipuleras följande:

“Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.”

Det senaste modellavtalet är således det enda modellavtal som hittills i titeln explicit uttryckt att traktaten ska motverka skatteundandragande. Vidare kommer i preambeln i modellavtalet att finnas följande text:

“Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for the indirect benefit of residents of third States).”

¹⁸⁴ De Pietro, *Tax treaty override*, 2014, s. 141.

¹⁸⁵ *Ibid*, s. 141.

Det har också införts en ny artikel i modellavtalet, närmare bestämt artikel 29. Artikel 29(9) är av stort intresse beträffande möjligheten att neka skatteavtalsförmåner med hänsyn till skatteflyktssyftet:

”Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant fact and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”

OECD har således valt att ta in en generell skatteflyktsregel i det nya OECD-avtalet. Den generella skatteflyktsregeln är formulerad som ett så kallat Principal Purpose Test vilket innebär att en avtalsförmån kan nekas om ett av de huvudsakliga syftena med en transaktion var att erhålla förmånen.¹⁸⁶

¹⁸⁶ Kommentaren till artikel 29, p. 170 i OECD:s modellavtal från 2017.

7 Analys

7.1 Hur förhåller sig svensk rätt till tax treaty override?

Innan RÅ 2008 ref. 24 hade Högsta förvaltningsdomstolen alltid gett skatteavtal företräde framför den nationella interna rätten. Detta ändrades sedan i ovanstående rättsfall där Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att ett skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar i svensk rätt. Det här är alldeles korrekt utifrån ett konstitutionellt perspektiv. Vidare konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det uppstod en regelkonkurrens mellan skatteavtalet och de svenska CFC-reglerna som skulle lösas genom derogationsprinciperna ”lex posterior” och ”lex specialis”. Genom principerna fann så Högsta förvaltningsdomstolen att de svenska CFC-reglerna skulle ges företräde. Rättsfallet fick mycket kritik i doktrinen, med all rätt anser jag. Cirka två år senare togs återigen frågan om tillämpbarheten av svenska intern lagstiftning i förhållande till ett ingånget skatteavtal upp. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att skatteavtal som huvudregel ska ges företräde fram interna svenska regler om inte lagstiftaren gett klart uttryck för att de svenska reglerna ska ges företräde. RÅ 2010 ref. 112 avgjordes inte i plenum och RÅ 2008 ref. 24 kan således inte anses vara helt obsolet. Vad som fortfarande skapar en viss rättsosäkerhet är vad Högsta förvaltningsdomstolen intolkar i konjunktionen ”klart uttryck”. Måste det explicit framgå ur lagtexten eller förarbeten att lagen är tänkt att tillämpas oavsett ett eventuellt skatteavtals begränsning?

I doktrin har det framförts en uppfattning om att det explicit måste framgå ur lagtexten eller förarbetena att lagstiftaren avsett att lagregeln ska tillämpas framför ett skatteavtal för att lagregeln ska kunna tillämpas oavsett oförenligheten med ett ingånget skatteavtal. Om RÅ

2008 ref. 24 inte ska anses vara obsolet så torde det rättsfallet gå att förena med RÅ 2010 ref. 112. I RÅ 2008 ref. 24 framgick det inte explicit att CFC-lagstiftningen skulle tillämpas om de stod i strid med ett skatteavtal. Min uppfattning är att det inte går att helt säkert fastställa innebörden av att lagstiftaren ska ha gett ”klart uttryck” för en nationell lagstiftnings företrädesrätt. Man kan dock tänka sig att det skulle vara mycket politiskt känsligt att i ny lagstiftning ge klart uttryck för något som är ett folkrättsligt traktatsbrott. Förhoppningsvis kommer Sverige inte att införa ny lagstiftning som strider mot våra ingångna skatteavtal.

7.2 Finns det några effektiva rättsmedel?

Utifrån studerandet av de tillgängliga remedier som finns att tillgå då en stat gör sig skyldig till tax treaty override kan fastställas att de tillgängliga åtgärderna är begränsade. OECD rekommenderar en drabbad stat att i första hand sända en skriftlig protest till den stat som gjort sig skyldig till tax treaty override med uppmanandet att den avtalsbrytande staten ska uppfylla sina skatteavtalsåtaganden. Om den kränkta staten inte får gehör för sin protest är staten hänvisad till de bestämmelser som finns i Wienkonventionen om upphävande och suspendering av skatteavtalet. En stat kan också ha rätt till gottgörelse enligt reglerna om statsansvar. En eventuell tvist mellan staterna skulle teoretiskt kunna upptas i Internationella domstolen i Haag. Utifrån Internationella domstolens stadgar torde dock detta endast vara möjligt om båda staterna är överens.

En enskild skattebetalare som anser sig ha blivit beskattad i strid med ett skatteavtal har möjlighet att kontakta den behöriga myndigheten i dennes hemviststat. Om inte den behöriga myndigheten självt eller efter överenskommelse med den andra statens behöriga myndighet kan komma fram till en lösning är den enskilde skattebetalaren hänvisad till nationell domstol. Sammanfattningsvis kan konstateras att de juridiska

möjligheterna för en stat som drabbats av tax treaty override är väldigt begränsade om inte den kränkande staten är samarbetsvillig.

7.3 Skatteavtalsytets påverkan av synen på tax treaty override?

OECD släppte sin rapport ”Tax treaty Override” år 1989. Ur rapporten framgick det tydligt att OECD ansåg en stats införande av unilateral nationell lagstiftning i strid mot ett ingånget skatteavtal som någonting icke-önskvärt. Inte ens när en stat införde sådan lagstiftning med syfte att motverka ett missbruk av avtalet kunde det anses försvarbart, i ett sådant läge rekommenderade OECD medlemsstaterna att den enda vägen framåt var att omförhandla skatteavtalet. Vid en analys av OECD:s modellavtalsutveckling från 1977 och framåt går det att skönja en utvecklingstendens vid utvecklandet av nya modellavtal och kommentarer där motverkandet av skatteflykt blivit ett allt viktigare syfte med skatteavtalen.

Fram till år 2003 ansåg OECD att tillämpligheten av en skatteflyktsbestämmelse i skatteavtalssammanhang villkorades av att bestämmelsen infördes i skatteavtalet. Från och med 2003 öppnade OECD upp möjligheten för stater att tillämpa sina nationella skatteflyktsbestämmelser även om de inte var införda i skatteavtalen. I doktrin har det framförts kritik mot OECD:s ståndpunkt med hänvisning till att tillämpandet av en unilateralt införd skatteflyktslag i skatteavtalssammanhang kan resultera i en stats begående av tax treaty override. Utifrån definitionen av tax treaty override i OECD:s rapport torde en domstols tillämpande av en nationell skatteflyktslagstiftning kunna rendera i judiciell treaty override. I ett fall som Kanada som explicit lagstiftat om den nationella skatteflyktslagstiftningens företräde i skatteavtalssammanhang torde var ett fall av legislativ treaty override.

I OECD:s rapport finns två exempel på när tax treaty override är förhanden. Det ena fallet är ett tydligt exempel på en stats unilaterala

lagstiftning i syfte att förändra balansen i skatteavtalet. I det andra fallet var syftet istället att bemöta ett missbrukande av skatteavtalet. Avi-Yonah har framhållit att han anser att det andra fallet var ett legitimt fall av tax treaty override. Samtidigt menar De Pietro att syftet att motverka missbrukandet av ett skatteavtal aldrig kan legitimera stater att begå tax treaty override.

I takt med att skatteavtalets motverkande av skatteflykt blivit ett allt starkare syfte verkar också synen på "tax treaty override" ha förflyttats från en sfär där beteendet ansågs illegitimt till en fråga om att hitta balansen mellan legitimiteten i att motverka skatteflykt å ena sidan och ett underminerande av syftet att undvika dubbelbeskattning å andra sidan. Jag skulle vilja påstå att den internationella skatteflykten har rationaliserat tax treaty override.

OECD har inte lyckats tackla problemet med den internationella skatteflykten. Därför har det utvecklats en konstruktion i modellavtalets kommentarer vars utgångspunkt är att nationella skatteflyktsbestämmelser inte står i strid bestämmelserna i ett skatteavtal. Vad är egentligen skillnaden på en om-karaktärisering av en transaktion enligt en nationell skatteflyktslag och den om-karaktäriseringssituation i OECD:s rapport från 1989 som inte ansågs kunna legitimera tax treaty override?

I rapporten från 1989 tar OECD upp en situation där en stat unilateralt inför lagstiftning för att upphäva ett domstolsbeslut. I det fallet menade OECD att det var acceptabelt att begå tax treaty override om staterna var överens om att domstolsbeslutet gick emot deras gemensamma partsavsikt. Det ansågs då inte skada de internationella relationerna. Jag är av uppfattningen att det är möjligt att anlägga ett liknande perspektiv beträffande möjligheten för staterna att tillämpa sin nationella skatteflyktslagstiftning i skatteavtalssammanhang. Om det är så att den gemensamma partsavsikten att tillämpandet av en nationell

skatteflyktslag är acceptabelt, då anser jag att det är möjligt att tillämpa nationell skatteflyktslagstiftning.

I OECD:s nya modellavtal från 2017 har det intagits en ny artikel med en generell skatteflyktsregel. Det kommer att ta tid innan alla ingångna skatteavtal runtom i världen har implementerat det nya modellavtalet, men möjligen är det här början på slutet för tax treaty override.

8 Käll- och litteraturförteckning

Folkrättsliga traktat

Statute of the International Court of Justice, San Fransisco, 26 juni 1945, i kraft sedan 24 oktober 1945.

Wienkonventionen om traktaträtt, Wien den 23 maj 1969.

Författningar

Inkomstskattelag (1999:1229).

Regeringsformen (1974:152).

Litteratur

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

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

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

Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar – en skattevetenskaplig studie av internationell personbeskattning med fokus på skatteavtal och EU-rättsliga problem*, Jure, Stockholm, 2010.

Crawford, James, *The International Law Commission's Articles on State Responsibility: Introduction, Text and Commentaries*, Cambridge University Press, Cambridge, 2002.

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

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

De Pietro, Carla, *Tax Treaty Override*, uppl. 1, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law, 2014.

Dixon, Martin, *International Law*, uppl. 5, Oxford University Press, Oxford, 2005.

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

Linderfalk, Ulf, *On the Interpretation of Treaties*, uppl. 1, Springer, 2010.

Malanczuk, Peter, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, uppl. 7, Routledge, London, 1997.

Sallander, Ann-Sophie, *Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal*, Jönköping International Business School, Diss. Jönköping Höskolan i Jönköping, 2013.

Shaw, Malcolm N., *International Law*, uppl. 5, Cambridge University Press, Cambridge, 2003.

Tidskriftsartiklar

Aldén, Stefan, *Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen*, Skattenytt, 1998, s. 560-566.

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

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, 1994, D-08.

Crandall, Frith, "The Termination of the United States-Netherlands Antilles Tax Treaty: What Were the Costs of Ending Treaty shopping", *Northwestern Journal of International Law & Business*, 1988, s. 355-381.

Elliffe, Craig, *The Lesser of Two Evils: Double Tax Treaty Override or Treaty Abuse?*, *British Tax Review*, 2016, Issue 1, s. 62 – 8.

Ersson, Stefan, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR-information, 2007, nr. 2-3, s. 8-15.

Fensby, Torsten, *Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal*, *Svensk Skattetidning*, 1995, s. 411- 421.

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

Grundström, Karl-Johan, *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Skattenytt, 2010, s. 159-166.

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

Hilling, Maria, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014, nr 4, s. 322 – 340.

Holmdahl, Sven Erik och Barenfeld, Maria, *Treaty Override på svenska*, Skattenytt, 2009, s. 627-634.

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

Matteotti, René, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules - A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, Vol. 33, Issue 8/9, s. 336-350.

Michel, Bob, *Anti-Avoidance and Tax Treaty Override: Pacta Sunt Servanda?*, European taxation, 2013, Special issue, s. 414-419.

Mutén, Leif, *Treaty override i Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning, 2008, nr. 5, s. 353-358.

Sachdeva, Sachin, *Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, Intertax, 2013, s. 185.

Sundgren, Peter, *Skatteavtal och grundlag*, Svensk Skattetidning, 1993, s. 518-522.

Tjernberg, Mats, *Tolkning och Tillämpning*, Skattenytt, 2013, s. 363-379.

Van der Bruggen, Edwin, *State Responsibility under Customary International Law in Matters of Taxation and Tax Competition*, Intertax, 2001, s. 115-139.

Vogel, Klaus, *New Europe Bids Farewell to Treaty Override*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, 2004, s. 5-8.

Övriga källor

OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, 2013.

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, daterad 28 januari 2003.

OECD:s Model tax convention on income and on capital, condensed version, daterad 18 december 2017.

OECD, *Tax treaty override*, 1989.

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2010.

Svenskt Näringsliv, *Konkurrenskraften i Sveriges skatteavtal*, 2014.

9 Rättsfallsförteckning

Rättsfall från Högsta

Förvaltningsdomstolen/Regeringsrätten

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

HFD 2012 ref. 20

Rättsfall från Internationella domstolen

Case concerning the factory at Chorzow (the Merits), PCIJ, Series A,
No. 17, Sept. 13th, 1928.