



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Carl Norrgård

## Den europeiska skattjakten

Tolkning och tillämpning av europeiska dubbelbeskattningsavtal i ljuset av  
MLI:s PPT och ATAD

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 HT2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>5</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1 Introduktion	1
1.2 BEPS-projektet	2
1.2.1.1 BEPS Action Plan	3
1.2.1.2 BEPS Action 6	3
1.2.1.3 BEPS Action 15	4
1.3 OECD och det Multilaterala Instrumentet	4
1.4 EU och The Anti Tax Avoidance Directive	5
1.5 Rättsliga frågor som uppstår	5
1.6 Syfte	6
1.7 Metod och material	6
1.8 Avgränsning	7
1.9 Forskningsläge	8
1.10 Disposition	9
<b>2 EU-RÄTT, SKATTEVTAL ELLER INTERN LAGSTIFTNING – VAD HAR FÖRETRÄDE</b>	<b>11</b>
2.1 Inledning	11
2.2 RÅ 2004 ref 24 - OMX-målet	13
2.2.1 Bakgrund	13
2.2.2 Skatterättsnämnden	13
2.2.3 Högsta förvaltningsdomstolen	14
2.2.4 Konsekvenser	14
2.3 RÅ 2010 ref 112 – Greklandmålet	15
2.3.1 Bakgrund	15
2.3.2 Högsta förvaltningsdomstolen	16
2.3.3 Konsekvenser	17

<b>2.4</b>	<b>Att motivera lagtillämpning i strid med avtal</b>	<b>19</b>
2.4.1	Treaty Override	19
2.4.2	Derogationsprinciperna och skatteavtal	20
2.4.2.1	Lex Superior	21
2.4.2.2	Lex Specialis	21
2.4.2.3	Lex Posterior	22
2.4.3	OMX- och Greklandmålen i förhållande till MLI och ATAD	22
<b>3</b>	<b>SKATTEAVTALS RÄTTENS GYLLENE REGEL</b>	<b>23</b>
<b>3.1</b>	<b>Kenyafallen och den gyllene regelns rättsliga bakgrund</b>	<b>24</b>
3.1.1	RÅ 1995 ref. 69 – Kenya (I)	24
3.1.2	RÅ 1996 ref. 38 – Kenya (II)	25
3.1.3	Kenyafallens konsekvenser	26
<b>4</b>	<b>OECD MLI</b>	<b>27</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>27</b>
<b>4.2</b>	<b>Covered Tax Agreements</b>	<b>28</b>
<b>4.3</b>	<b>Art. 7 – PPT</b>	<b>29</b>
4.3.1	Förustebarhet i skatteavtalsrätten	30
<b>4.4</b>	<b>MLI:s omfattning</b>	<b>31</b>
4.4.1	Reservationer mot Art 7	32
4.4.2	Europeiska skatteavtal som kan påverkas	33
<b>4.5</b>	<b>Införlivande av MLI i svensk rätt</b>	<b>34</b>
<b>4.6</b>	<b>Tillämpning av MLI:s PPT och den gyllene regeln</b>	<b>34</b>
<b>5</b>	<b>ATAD</b>	<b>37</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>37</b>
<b>5.2</b>	<b>Bakgrunden till ATAD</b>	<b>38</b>
<b>5.3</b>	<b>Artikel 6 – GAAR</b>	<b>39</b>
5.3.1	Wholly Artificial Arrangements	40
5.3.1.1	Cadbury Schweppes	40
<b>5.4</b>	<b>PPT i the Anti-Tax Avoidance Package</b>	<b>42</b>
<b>5.5</b>	<b>Införlivandet av EU-rätt i svensk rätt</b>	<b>42</b>
<b>6</b>	<b>TOLKNINGSSKILLNADER MELLAN EU OCH OECD</b>	<b>44</b>
<b>7</b>	<b>HYPOTETISK TILLÄMPNING AV MLI:S PPT PÅ OMX- OCH GREKLAND-FALLEN</b>	<b>46</b>
<b>7.1</b>	<b>OMX-fallet</b>	<b>46</b>

7.2	Greklandfallet	47
<b>8</b>	<b>ANALYS</b>	<b>49</b>
8.1	Inledning	49
8.2	MLI, ATAD och EU-rätten	49
8.3	Det subjektiva elementet i PPT	50
8.4	Formulering av missbruksregel	52
8.5	Sammanfattning och slutsats	53
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>55</b>
	<b>Offentligt tryck</b>	<b>55</b>
	EU	55
	Internationella konventioner	55
	OECD	55
	Sverige	56
	<b>Litteratur</b>	<b>57</b>
	<b>Tidsskrifter</b>	<b>57</b>
	<b>Elektroniska källor</b>	<b>59</b>
	EU-kommissionen	59
	G20	59
	OECD	59
	Sverige	60
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>61</b>

# Summary

The international tax law system has for a long time been defined by its prevention of double taxation of the taxpayers. The main way in which this work has been undertaken has been the many bilateral tax agreements that exist between states today. These agreements regulate the taxation rights between two states in a case of a cross-border transaction or arrangement. In that way it is possible for the states to avoid double taxation, that is, that both states tax the same transaction.

Lately, the problem of double non-taxation, i.e. a cross-border transaction that for some reason isn't taxed at all, in any state, has been given a greater focus in the international cooperation regarding tax law. Double non-taxation is regarded as having a negative impact on a states economy, and, by extension, the global economy as a whole. Because of this, the focus of many tax agreements has shifted from having the singular purpose of preventing double taxation to preventing double non-taxation as well as double taxation.

In an attempt to prevent, among other things, double non-taxation the OECD initiated the BEPS-project with the goal of lowering tax base erosion and profit shifting. The result of this project is the Multilateral Instrument, the MLI, which aims to revise existing tax agreements in a way that will give individual states greater possibilities to tax cross-border transaction that would otherwise not be taxed at all. One of the biggest changes that the MLI will bring is the inclusion into all by the MLI covered agreements of a Principal Purpose Test (PPT) which will give an individual state the possibility to tax a transaction or arrangement that has been carried out or put in place with one of its principal purposes being getting a substantial tax benefit.

At the same time the EU is implementing the ATAD, a directive aimed at preventing tax avoidance within the EU. The ATAD includes a GAAR that works in a similar way to that of the PPT. Through this directive the member states have agreed to give up some of their tax sovereignty in favour of increasing their possibilities to prevent tax avoidance and double non-taxation.

This situation raises the question of how the European tax situation will change. The following essay aims to investigate this as well as how the two new regulations will relate to and impact each other. This is done by analysing law and case law as well as reviewing international tax agreement law in general in order to conclude what effects the new regulations will have on the international tax law system.

The case law that will be analysed is four Swedish cases, RÅ 2008 ref. 24 (the OMX Case) and RÅ 2010 ref. 112 (the Grekland Case) that deal with

the relationship between internal law and tax agreements, and RÅ 1995 ref. 69 (Kenya I) and RÅ 1996 ref. 38 (Kenya II) that deal with the so called “golden rule of tax agreement law”. In addition, a European case, the *Cadbury Schweppes* case (case C-196/04), is analysed due to its relevance to European tax law. The former two of these cases is later discussed in the light of the MLI with the purpose of determining whether the result of these case would have been different if the MLI had been in force at the time of these cases.

The essay reaches the conclusion that the MLI and the ATAD will bring changes to the international tax law system in general and the international tax agreement law in particular. To what extent is hard to say, as the regulations have just recently been entered into force by the time of this essays completion. What can be said however is that the subjectivity of the PPT may lead to a decrease in the predictability for tax payers regarding how their actions will be taxed. At the same time individual states will have greater possibilities to prevent base erosion, profit shifting and double non-taxation. The situation is a tightrope walk where it is up to the relevant authorities to enforce these new regulations in a way that fulfils their goals without taking it to far to the detriment of the taxpayer.

# Sammanfattning

Det internationella skattesamarbetet har under en längre tid definierats av en vilja att motarbeta dubbelbeskattning av enskilda skattebetalare. Det främsta sättet på vilket detta har tagit uttryck är de många bilaterala skatteavtalen som finns mellan olika stater idag. I ett sådant avtal regleras beskattningen av en gränsöverskridande transaktion eller affärsverksamhet mellan de två avtalslutande länderna. På så sätt undviks att transaktionen beskattas i båda staterna, vilket hade givit upphov till en s.k. dubbelbeskattning.

Under senare år har frågan om dubbel icke-beskattning, d.v.s. att en gränsöverskridande transaktion eller affärsverksamhet av någon anledning helt undslipper beskattning, fått större fokus i det internationella skattesamarbetet. Den dubbla icke-beskattningen ses som negativt för de enskilda staternas ekonomi, och i förlängningen även den globala ekonomin. På grund av detta har många skatteavtals fokus nu skiftat från att enbart motverka dubbelbeskattning till att även motverka dubbel icke-beskattning.

I ett försök att motarbeta dubbel icke-beskattning startade OECD BEPS-projektet med målet att minska skattebaserosion och vinstförflyttning. Resultatet av detta projekt är det Multilaterala instrumentet, MLI, vilket ämnar revidera existerande skatteavtal för att ge stater större möjligheter att tillgodogöra sig skattemedel i fall där en transaktion annars hade blivit obeskattad. En av de största förändringarna som MLI medför är att alla skatteavtal som omfattas av MLI ska inkludera ett Principal Purpose Test, eller PPT, vilket ger stater en möjlighet att beskatta i situationer där det är uppenbart att en transaktion har genomförts vilken har som ett av sina huvudsakliga syften att ta del av en skatteförmån.

Samtidigt införs i EU ATAD, ett direktiv med mål att minska skatteundandraganden inom EU. I detta direktiv finns en GAAR, en generell anti-missbruksregel, vars funktion är lik PPT:s funktion. Genom detta har medlemsstaterna givit upp en del av sin skattesuveränitet för att på så sätt öka möjligheterna för medlemsstaterna att motverka skatteundandraganden och dubbel icke-beskattning.

Dessa två händelser väcker frågan om hur den europeiska skattesituationen kommer att förändras. Denna uppsats ämnar utreda just detta, samt hur de två nya bestämmelserna kommer att förhålla sig till och påverka varandra. Detta görs genom en analys av gällande rätt och praxis samt en genomgång av skatteavtalsrätt i allmänhet för att ur detta kunna dra slutsatser kring de nya bestämmelsernas påverkan på det internationella skattesamarbetet.

Den huvudsakliga praxis som analyseras är fyra svenska fall, RÅ 2008 ref. 24 (OMX-målet) och RÅ 2010 ref. 112 (Grekland-målet), vilka rör skatteavtalens förhållande till intern rätt, samt RÅ 1995 ref. 69 (Kenya I) och RÅ 1996 ref. 38 (Kenya II) vilka handlar om den s.k.

skatteavtalsrättsliga gyllene regeln. Ett EU-rättsligt fall, *Cadbury Schweppes* (mål C-196-04), tas också upp på grund av dess relevans för den europeiska skatterätten. De två förstnämnda av dessa analyseras sedan i ljuset av MLI för att se om utfallen hade blivit annorlunda om MLI hade varit i kraft vid tiden för domarna.

Uppsatsen kommer slutligen fram till att de nya bestämmelserna tveklöst innebär förändringar på den internationella skatterättens område i allmänhet och den internationella skatteavtalsrättens område i synnerhet. I vilken utsträckning är idag svårt att säga då bestämmelserna vid tiden för inlämnandet precis har trätt i kraft. Vad som dock kan konstateras är att subjektiviteten i PPT:n kan komma att leda till en minskad förutsebarhet för skattebetalare samtidigt som stater får större möjligheter att motverka skatteflykt och skatteundandraganden. Det är en balansgång där det är upp till de relevanta myndigheterna att tillämpa dessa nya regler på ett sätt som gör att målen uppnås utan att för den sakens skull gå allt för långt.



# Förord

Jag vill rikta ett stort tack till alla som gjort min tid på juristprogrammet i Lund till vad den har varit. Tack ni som varit med genom tentor, uppsatser och festligheter.

Jag vill också rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg för all hjälp, inspiration och stöd från början till slut.

För nit och redlighet i studentlivet, livet och den internationella skatterätten.

*Carl Norrgård, januari 2019.*

# Förkortningar

ATAD	The Anti Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
CTA	Covered Tax Agreement
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
LOB	Limitation on Benefits
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
WAA	Wholly Artificial Arrangements

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

Det internationella skattelandskapet står inför en förändring. Under en lång tid har staters självbestämmanderätt stått i fokus när det har rört sig om internationella skattefrågor. Det internationella samarbetet har huvudsakligen fokuserat på att undvika dubbelbeskattning för enskilda skattebetalare. I takt med att globaliseringen, och med den de gränsöverskridande affärerna, har ökat så har frågan om skatteundandragen och skatteflykt fått större fokus. Detta har med tiden lett fram till en situation där stater idag i större utsträckning arbetar för att förhindra dubbel icke-beskattning och inte enbart dubbelbeskattning. Arbetet mot dubbel icke-beskattning har lett fram till två nya regelverk som på olika sätt kommer att påverka det internationella skattelandskapet: OECD:s *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (nedan ”MLI” eller ”konventionen”) och EU:s Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). MLI handlar, som namnet antyder, om skatteavtal medan ATAD består av minimibestämmelser vilka ska vara implementerade av EU:s medlemsstater senast den 1 januari 2019.

I november 2016 avslutades förhandlingarna kring BEPS Action 15,<sup>1</sup> OECDs MLI, en konvention ämnad att revidera existerande skatteavtal för att på så sätt implementera de skatteavtalsrelaterade förslag som lades fram i the BEPS Action Plan.<sup>2</sup> I MLI Art. 7 stadgas att vid bedömning av huruvida en handling utgör missbruk eller inte så ska handlingens huvudsakliga syfte undersökas och prövas. Denna prövning, kallad Principal Purpose Test eller PPT, innebär att om en handlingens huvudsakliga syfte, eller ett av handlingens huvudsakliga syften, är att ta del av en skattemässig förmån som annars inte hade aktualiserats så är handlingen att anse som missbruk.<sup>3</sup>

Samtidigt har EU:s medlemsstater tagit beslut om att implementera the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) vilket har som syfte att motverka skatteflykt och aggressiv skatteplanering.<sup>4</sup> I detta direktiv finner man under Art. 6 en generell anti-missbruksregel, eller GAAR, som i likhet med MLI:s

---

<sup>1</sup> OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (härefter MLI),  
<<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>, besökt 2018-09-17.

<sup>2</sup> OECD: BEPS Actions  
<<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>, besökt 2018-09-17.

<sup>3</sup> OECD MLI Art. 7.

<sup>4</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-09-27.

PPT innebär att en prövning av en handlingens syfte ska göras för att utröna om handlingen utgör missbruk eller inte.

Den förstnämnda av dessa bestämmelser påverkar innehållet i, och tillämpningen av, skatteavtal medan den senare istället måste vara implementerad i medlemsstaternas interna rätt senast den 1 januari 2019. Det rör sig således om två väldigt likartade bestämmelser med två skilda funktioner. Den här uppsatsen ämnar förklara de olika bestämmelserna och hur de förhåller sig till varandra och till medlemsstaternas interna rätt för att på så sätt försöka få klarhet i hur situationen kommer förändras i takt med att dessa regler träder i kraft.

## 1.2 BEPS-projektet

Base erosion and profit shifting, eller baseroision och vinstförflyttning (härefter kallat BEPS) kallas det fenomen som uppstår när ett företag utnyttjar olika länders skattelagstiftning och skatteavtalsbestämmelser för att minska sin effektiva skattesats. När ett företag flyttar sin vinst från en skattejurisdiktion till en annan genom att utnyttja kryphål och gråzoner i olika skatteavtal minskar företagets effektiva skattesats samtidigt som en eller båda av jurisdiktionernas skattebas minskar.<sup>5</sup>

Arbetet med BEPS-projektet påbörjades när OECD i februari 2013 publicerade undersökningen ”Adressing Base Erosion and Profit Shifting” i vilken OECD efterfrågade kraftigare åtgärder för att motverka BEPS.<sup>6</sup> Arbetet ledde fram till the BEPS Action Plan. Målet var att motarbeta dels situationer där dubbel icke-beskattningsbara inkomster uppkommer, men framförallt fall av låg eller ingen beskattningsbara inkomsten på ett onaturligt sätt separerats från verksamheten där inkomsten faktiskt uppstår.<sup>7</sup> Genom att multilateralt arbeta fram en arbetsplan, the BEPS Action Plan, ville OECD förbättra den internationella skattesituationen utan att stater på egen hand lagstiftar för att skydda sin skattebas, vilket skulle riskera att osäkerheten ökade och likaså fallen av dubbelbeskattningsbara inkomster.<sup>8</sup> Målet var att uppnå en ny, säkrare skattesituation utan att ändra det internationella skattesamarbetet i grunden. I juli 2013 påbörjades arbetet med BEPS Action Plan i vilken OECD lade fram 15 olika problemområden och potentiella arbetssätt för att lösa dessa.<sup>9</sup>

---

<sup>5</sup> OECD: Base Erosion and Profit Shifting,  
< <http://www.oecd.org/tax/beps/>>, besökt 2018-09-18.

<sup>6</sup> OECD: *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing 2013, s. 48 f.

<sup>7</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 95.

<sup>8</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 95.

<sup>9</sup> OECD: Base Erosion and Profit Shifting,  
< <http://www.oecd.org/tax/beps/>>, besökt 2018-09-18.

Bakom arbetet med BEPS-projektet ligger OECD och G20.<sup>10</sup> G20 är en samling av 19 länder samt EU som arbetar för att öka det internationella ekonomiska samarbetet för att uppnå en smidigare och mer hållbar globaliseringsprocess.<sup>11</sup> Gruppen startades 1999 efter ett möte mellan G7-ländernas finansministrar och centralbankschefer då dessa ansåg att det fanns ett behov av större representation och ett mer inkluderande samarbete för att ge samarbetet större effekt och genomslagskraft i förhållande till de globala ekonomiska frågorna och problemen.<sup>12</sup>

### 1.2.1.1 BEPS Action Plan

BEPS Action Plan består av 15 punkter, eller actions, som är menade att ge stater de verktyg de behöver för att motverka BEPS och beskatta med utgångspunkt i var den ekonomiska aktiviteten faktiskt sker.<sup>13</sup> I den här uppsatsen kommer endast Action 6 (motverkan av missbruk av skatteavtal) och Action 15 (det Multilaterala Instrumentet) att diskuteras djupare. The Action Plan fick G20-gruppens fulla stöd och rör en mängd skatterelaterade frågor, bl.a. den digitala ekonomin, transfer pricing och transparens.<sup>14</sup>

### 1.2.1.2 BEPS Action 6

Action 6 rör i grunden skatteavtalsmissbruk. I denna punkt lägger OECD fram ett antal förslag på hur avtalsmissbruk och aggressiv skatteplanering med grund i skatteavtal ska undvikas. Detta sker i tre steg. Först föreslås det att titeln och preambeln till ett skatteavtal tydligt ska förklara att avtalet inte enbart är till för att undanröja dubbelbeskattning utan också för att undvika att skapa möjligheter för icke-beskattning eller låg beskattning som följer av skatteflykt och planering. I nästa steg rekommenderar OECD stater att införa en s.k. limitation on benefits-klausul (LOB) baserad på den LOB som redan sedan tidigare gäller i USA. Som namnet antyder begränsar en LOB-klausul de förmåner som ett skatteavtal kan medföra i vissa fall, vilket främst har till syfte att undvika treaty shopping.<sup>15</sup> Det sista steget som föreslås är att införa ett Principal Purpose Test. För att täcka så många former av avtalsmissbruk som möjligt var det föredragna arbetssättet att kombinera dessa tre förslag, men viss valfrihet lämnades för att lättare kunna anpassas till EU och enskilda staters konstitutionella system.<sup>16</sup>

---

<sup>10</sup> OECD: G20 – Taxation, <<http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/>>, besökt 2018-10-22.

<sup>11</sup> OECD: G20 – About, <<http://www.oecd.org/g20/about.htm>>, besökt 2018-10-22.

<sup>12</sup> G20: What is G20?, <<https://g20.org/en/g20/what-is-the-g20>>, besökt 2018-10-22.

<sup>13</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 32.

<sup>14</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 95.

<sup>15</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 105.

<sup>16</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 104.

### 1.2.1.3 BEPS Action 15

BEPS Action 15 kallas det Multilaterala Instrumentet och är alltså det som i slutändan blev OECD:s MLI. Genom denna konvention kommer nu de förslag som lades fram i Action 6 att införlivas i skatteavtal och på så sätt få genomslagskraft. Det Multilaterala Instrumentet kommer att beskrivas i korthet nedan och sedan behandlas djupare i avsnitt 4.

## 1.3 OECD och det Multilaterala Instrumentet

OECD grundades 1961 och består av 36 medlemsländer, majoriteten av vilka är europeiska länder.<sup>17</sup> Organisationen ämnar ge stater ett forum för samarbete kring internationella ekonomiska frågor och problem och arbetar med allt från jordbruksfrågor till kemikaliesäkerhet.<sup>18</sup> Ett av OECD:s många arbetsområden är av förklarliga skäl det internationella skattesamarbetet. Genom organisationens mångåriga arbete kring skattefrågor växte BEPS-projektet fram. Resultatet av detta arbete blev the BEPS Action Plan. Action 15 i the Action Plan är the Multilateral Instrument, en konvention med syfte att genom införande av ett antal nya bestämmelser i bilaterala skatteavtal arbeta mot skatteundandraganden och avtalsmissbruk.

Konventionen fungerar så att den reviderar existerande skatteavtal som avtalsparterna har valt ska omfattas utan att dessa avtal behöver förhandlas om. På så sätt får bestämmelserna omedelbar effekt för de skatteavtal som omfattas, istället för att effekterna skulle dröja till efter omförhandling av avtalet vilket skulle ske om OECD enbart valt att genomföra ändringar i sitt modellavtal.<sup>19</sup>

Art. 7 i konventionen är en PPT, vars syfte det är att i särskilda situationer neka vissa sorters handlande och arrangemang sådana förmåner som följer av avtalet. På så sätt är tanken att avtalsmissbruk ska motverkas även i fall där ett handlande tekniskt sett följer såväl avtalets bestämmelser som andra relevanta regelverk, men som trots detta kan vara att anse som missbruk.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> OECD: About, <<http://www.oecd.org/about/>>, besökt 2018-11-26; OECD: Members and Partners, <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>, besökt 2019-11-26.

<sup>18</sup> OECD: About, <<http://www.oecd.org/about/>>, besökt 2018-11-26.

<sup>19</sup> Se vidare avsnitt 4 i denna uppsats.

<sup>20</sup> Se avsnitt 4.2.

## 1.4 EU och The Anti Tax Avoidance Directive

På EU-nivå har arbetet med det internationella skattesamarbetet, likt situationen globalt, tagit en vändning från ett fokus på självbestämmande i skattefrågor och motverkan av dubbelbeskattning till ett fokus på motverkan av dubbel icke-beskattning. I januari 2018 lade EU-kommissionen fram ett förslag på vad som skulle komma att bli The Anti Tax Avoidance Directive, med målet att minska skatteundandraganden och skatteflykt inom EU. En av bestämmelserna i direktivet är en s.k. General Anti-Avoidance Rule, eller GAAR, som ämnar att genom sin generella karaktär täcka de luckor i existerande lagstiftning som tidigare har kunnat utnyttjas för skatteflykt. GAAR:en är tvingande, och ska vara implementerad i alla medlemsländer senast den 1 januari 2019.<sup>21</sup>

## 1.5 Rättsliga frågor som uppstår

Införandet av MLI och ATAD kommer förändra sättet på vilket det internationella skattesamarbetet fungerar. En förändring som den nu förestående medför av förklarliga skäl vissa frågor och funderingar. Då två regler införs samtidigt men på olika nivåer, som båda reglerar likartade situationer är det värt att lyfta frågan om huruvida en normkollision och normkonflikt riskerar att uppstå. Detta hänger på bestämmelsernas utformning, tillämpnings sätt och fokus. Med detta som bakgrund är det värt att börja med en undersökning av hur skatteavtalsrätt och intern nationell rätt förhåller sig till varandra. Det ska nämnas att många stater införlivar sina skatteavtal i sin nationella rätt.<sup>22</sup> I denna uppsats kommer dock ”intern rätt” och ”nationell rätt” enbart syfta till den nationella skattelagstiftningen, d.v.s. inte de många införlivandelagarna som uppkommit i takt med att fler skatteavtal har ingåtts. Det som undersöks är dels vilket av regelverken, skatteavtal eller nationell rätt, som ska ha företräde framför det andra, och dels hur skatteavtalen i praktiken förhåller sig till intern rätt vid tillämpningen av dessa avtal.

Vidare uppstår också frågan om vilka effekter MLI och ATAD kan komma att få i praktiken. Med detta som utgångspunkt görs senare en analys av två tidigare svenska rättsfall i ljuset av det förstnämnda av dessa regelverk för att se om utgången hade blivit annorlunda om MLI. ATAD:s tillämpning i praktiken behandlas enbart på en översiktlig nivå, då den för svensk del inte medför några större skillnader i tillämpningen av den interna skatterätten.

---

<sup>21</sup> Avsnitt 5.

<sup>22</sup> Se till exempel Sveriges införlivandelagar av skatteavtal, ex. lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

## 1.6 Syfte

Uppsatsen ämnar undersöka det multilaterala instrumentets rättsliga påverkan och effekter på den EU-interna skattemarknaden med fokus på dess PPT och hur denna förhåller sig till EU-rätten och den GAAR som genom ATAD kommer att implementeras i medlemsländerna i januari 2019. Målet är att undersöka hur dessa regler kompletterar varandra och fastställa huruvida bestämmelsernas formuleringar och funktioner kommer att ge upphov till en normkollision och i så fall om en konflikt uppstår och hur denna avhjälpas.

På ett övergripande plan är syftet med denna framställning att ta reda på hur de här bestämmelserna kan komma att påverka den europeiska skatterätten och vilka skillnader detta potentiellt kan leda till i förhållande till situationen idag.

## 1.7 Metod och material

Uppsatsen kommer att utgå från en rättsdogmatisk metod, varigenom gällande rättsregler och praxis samt doktrin analyseras för att uppnå klarhet i en rättsfråga.<sup>23</sup> När det gäller den internationella skatterätten inbegriper detta en mängd olika källor av varierande relevans. I den här uppsatsen kommer fokus att ligga på situationen i EU varför enbart information om EU och dess medlemsstater kommer att användas. Av förklarliga skäl har majoriteten av dessa källor sitt ursprung i EU, men i vissa fall diskuteras EU även i källor i tredje länder, i huvudsak USA. De europeiska källorna består till stor del av litteratur och artiklar av forskare och yrkesverksamma jurister på den internationella skatterättsens område. Utöver detta kommer lag, avtal och praxis från Europa att undersökas. Förutom MLI och ATAD rör det sig om svensk lagtext och svensk praxis (bl.a. så har den svenska skatteflyktslagen och några av Sveriges skatteavtalsinförlivandelagar undersökts) samt praxis från EU-domstolen, då huvudsakligen fallet *Cadbury Schweppes*.<sup>24</sup> Dessa källor, såväl forskning som lag och praxis, undersöks för att fastställa förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, hur detta förhållande har sett ut tidigare och hur detta förhållande kan komma att förändras. Inga specifika avtal kommer att analyseras vidare än vad som krävs för att ge förståelse för de olika rättsfall som tas upp.

Grunden i uppsatsen kommer vara de två regelverk om vilken uppsatsen handlar, MLI och ATAD. I samband med diskussionen kring dessa hämtas även mycket information från såväl OECD som EU-kommissionen angående regelverken. Bland annat kan nämnas OECD:s MLI Matching Database genom vilken det är möjligt att ta del av vilka länder som skrivit

---

<sup>23</sup> Kleineman, s.21-46 i Nääv & Zamoni (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund, 2018.

<sup>24</sup> Se vidare avsnitt 5.3.1.1.



under eller ratificerat MLI, hur de ställer sig till de olika artiklarna samt vilka av landets skatteavtal som påverkas och hur. Utöver detta kommer svenska rättsregler samt svensk och EU-rättslig praxis analyseras då detta är av betydelse för hur de nya reglerna ska införlivas, tolkas och tillämpas, både var för sig och i förhållande till varandra. Som exempel på detta kan OMX- och Greklandmålen nämnas, vilka rör förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal.<sup>25</sup>

På grund av den internationella skatterättens påverkan på staters lagstiftning och skattskyldigas skyldigheter och rättigheter finns det en stor mängd forskning på området. Litteratur och artiklar som rör MLI, ATAD och den internationella skatterätten i allmänhet och den europeiska skatterätten i synnerhet bidrar med information kring den internationella skatterättens funktionssätt. Dessa är skrivna av professorer, doktorer och verksamma skattejurister som genom sitt arbete har en stor insikt i området.

Den information som kan utläsas ur ovan nämnda källor beskrivs och analyseras för att på så sätt få en klar bild över hur situationen ser ut idag och de relevanta händelser som har lett oss hit samt hur situationen beräknas förändras de kommande månaderna och åren. Genom att först undersöka skatteavtals förhållande till intern rätt så ges en tydlig bakgrund mot vilken analysen av MLI och ATAD kan göras.

## 1.8 Avgränsning

Uppsatsen kommer utgå från MLI Art. 7, alltså PPT:n. Vidare kommer enbart MLI:s förhållande till de europeiska GAAR-reglerna behandlas. Konventionens påverkan på Permanent Establishment-begreppet kommer därför att lämnas utanför. Fokus för uppsatsen kommer att ligga på unionsrätten, d.v.s. EU-rättsliga rättsfall och direktiv m.m., och då huvudsakligen ATAD. MLI:s påverkan på specifika bilaterala skatteavtal kommer att lämnas utanför uppsatsens omfattning i den mån det inte är direkt relevant för framställningen.

Utöver de GAAR:s och andra generella missbruksbestämmelser som medlemsstater har i intern rätt finns också andra, mer specifika, skatteregler, till exempel CFC-regler. Dessa har stor inverkan på de enskilda medlemsstaternas beskattningssystem, men kommer inte behandlas i denna uppsats utöver i sådana fall då de krävs för att exemplifiera MLI och ATAD:s påverkan. Viktiga begrepp kommer att förklaras i den mån det är relevant men läsaren förväntas i övrigt ha en grundläggande kunskap inom den internationella skatterättens område.

---

<sup>25</sup> RÅ 2008 ref. 24 resp. RÅ 2010 ref. 112. Se avsnitt 2.

Den stora valfrihet som MLI medför när det kommer till vilka artiklar som tillämpas och hur<sup>26</sup> kommer att lämnas utanför denna framställning då detta är omfattande nog för en egen uppsats.

Konventionens införlivande i svensk rätt kommer att inte behandlas i större utsträckning än vad som krävs för att kunna svara på uppsatsens centrala fråga. Detsamma gäller ATAD och hur direktivet implementeras i svensk rätt.

Jag kommer att utgå från Sveriges situation och förutom undantag som på grund av sin relevans för framställningen tas upp så kommer den huvudsakliga mängden av exempel läggas fram från ett svenskt perspektiv.

## 1.9 Forskningsläge

Den 1 juli 2018 trädde MLI i kraft för de fem första jurisdiktionerna att ratificera konventionen.<sup>27</sup> I takt med att fler jurisdiktioner ratificerar konventionen kommer den börja träda i kraft för dessa jurisdiktioner under hösten 2018 och sedan fortsatt in i 2019.<sup>28</sup> I nuläget finns det följaktligen inte mycket skrivet om de faktiska, bevisade konsekvenserna av MLI, utan majoriteten av den forskning som har förts, och till viss del fortfarande förs, rör de potentiella konsekvenserna av konventions ikraftträdande. I enlighet med konventionens bestämmelser kommer den börja få effekt på skatteavtal från och med 2019,<sup>29</sup> vilket medför att ikraftträdandets effekter och konsekvenser hittills inte går att fastställa.

Det finns i dagsläget en stor mängd skrivet angående BEPS i allmänhet och MLI och ATAD i synnerhet. Hur dessa förhåller sig till varandra har dock inte diskuterats i någon vidare utsträckning. MLI:s förhållande till EU-rätt har visserligen diskuterats, men då med utgångspunkt i de tidigare EU-rättsliga reglerna. Av det som är skrivet kan nämnas ”MLI:s styrkor och svagheter – En skatterättslig analys av OECD:s Multilaterala instruments potentiella genomslagskraft och funktionalitet”, en examensuppsats av Tara Curovic skriven våren 2018, och ”The OECD Multilateral Instrument for

---

<sup>26</sup> Se bl.a. *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, *Nordic Tax Journal* 2018:1, s. 40; *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, Engström, *SvSkT* 2017:6-7, s. 400.

<sup>27</sup> OECD: Milestone in BEPS implementation: Multilateral BEPS Convention will enter into force on 1 July following Slovenia's ratification, <<http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>>, besökt 2018-09-17.

<sup>28</sup> OECD: Landmark tax agreement to strengthen tax treaties enters into force with additional countries joining, <<http://www.oecd.org/tax/beps/landmark-tax-agreement-to-strengthen-tax-treaties-enters-into-force-with-additional-countries-joining.htm>>, besökt 2018-09-17.

<sup>29</sup> OECD: Milestone in BEPS implementation: Multilateral BEPS Convention will enter into force on 1 July following Slovenia's ratification.

Tax Treaties – Analysis and Effekt”, redigerad av Michael Lang m.fl. vilken rör MLI:s påverkan på skatteavtal. I övrigt har såväl MLI som ATAD och dess påverkan på den internationella skattesituationen diskuterats de senaste åren.

ATAD får anses utgöra en relativt stor förändring av den europeiska skattesituationen och framförallt av medlemsländernas individuella skattelagstiftningsrätt. Följaktligen har en mängd forskning skett på området. Den här forskningen rör dels ATAD i förhållande till medlemsstaternas skattesuveränitet och dels ATAD:s påverkan i allmänhet. Den del som rör skattesuveräniteten kommer inte tas upp i någon större omfattning här. Istället grundar sig uppsatsen i den forskning som behandlar ATAD:s påverkan på EU-rätten och vilka skatterättsliga konsekvenser direktivet kommer att leda till.

Det har förts en stor del forskning på hur den internationella skattesituationen ser ut idag och hur den har påverkats av arbetet med BEPS, både på en generell nivå och också en mer specifik nivå där utvalda fenomen, exempelvis OECD:s MLI, undersöks mer djupgående. Skatteavtals påverkan på intern rätt har också diskuterats i doktrin, då ofta med utgångspunkt i avgöranden vilka har haft betydelse för skatteavtalstolkningen. För svensk del gäller detta främst två domar från HFD som kom 2008 (OMX-målet) respektive 2010 (Greklandmålet).<sup>30</sup> Dessa domar blev mycket omskrivna och har fått en stor roll i hur Sverige anpassar sig till det internationella skatteavtalssystemet. Även den s.k. skatteavtalsrättsliga gyllene regeln<sup>31</sup> har fått stort utrymme i såväl svensk som internationell doktrin. Denna regel innebär att ett skatteavtal aldrig kan ändra eller utvidga intern rätt och har således en stor inverkan på hur skatteavtalstolkning går till, något som inte kommer att förändras av ikraftträdandet av MLI.

## 1.10 Disposition

En kort genomgång av BEPS-projektet har gjorts ovan med anledning av dess vikt i frågan, framförallt då det är genom detta projekt som MLI har arbetats fram. Även OECD, MLI och ATAD har beskrivits i korthet. Efter detta inledande kapitel följer en grundläggande genomgång av de allmänna principer som gäller för skatteavtal. I ett första steg behandlas i avsnitt 2 förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt för att belysa vilket av dessa regelverk som i huvudsak ska ha företräde framför det andra. Detta görs främst genom en diskussion av två rättsfall, RÅ 2008 ref 24 och RÅ 2010 ref 112, vilka båda rör tillämpning av skatteavtal i förhållande till intern rätt.

---

<sup>30</sup> RÅ 2008 ref. 24 och RÅ ref. 112. Se vidare avsnitt 2.

<sup>31</sup> Se avsnitt 3.

Denna diskussion kommer att föras utifrån ett svenskt perspektiv,<sup>32</sup> men de grundläggande principerna torde gälla även internationellt.

Efter detta första steg följer i avsnitt 3 en beskrivning av och diskussion kring den skatteavtalsrättsliga gyllene regeln och dess innebörd för skatteavtalstolkning. Här kommer även de s.k. Kenyafallen, RÅ 1995 ref. 69 och RÅ 1996 ref. 38 tas upp med syfte att påvisa den gyllene regelns rättsliga ställning. Denna regel är som namnet antyder en viktig grundregel när det kommer till skatteavtalsstillämpning varför den har stor relevans för den påverkan som MLI kan komma att få.

I efterföljande avsnitt, avsnitt 4 respektive 5, ges en beskrivning av de relevanta rättskällorna, MLI och ATAD, hur dessa har kommit till och vilka syften de har. Innebörden av de relevanta bestämmelserna beskrivs i samband med detta samtidigt som deras framtida tillämpningar och tolkningar diskuteras. I MLI:s fall beskriv också hur MLI är tänkt att fungera och på vilket sätt konventionen kommer förhålla sig till befintliga skatteavtal. Bland annat så förklaras vad som krävs för att ett skatteavtal ska omfattas av konventionen. I samband med dessa två avsnitt kommer en kort beskrivning av MLI och ATAD:s implementering i svensk rätt också göras. Dessa avsnitt följs sedan av ett kort avsnitt vari relevanta potentiella tolknings- och tillämpningsskillnader mellan bestämmelserna behandlas.

I ett sista avsnitt innan den sammanfattande diskussionen kommer, i ett försök att påvisa MLI:s effekter i praktiken, två av de fall som nämns ovan, RÅ 2008 ref 24 och RÅ 2010 ref 112, att ställas mot PPT:n för att se om utgången i dessa fall hade blivit annorlunda om PPT:n hade varit i kraft vid tiden för dessa fall. Detta avsnitt kommer av naturliga skäl vara i högsta grad hypotetiskt, då det i dagsläget inte finns några exempel på PPT:s tillämpning i praktiken.

Slutligen avslutas uppsatsen med en diskussion kring vad som framkommit i uppsatsen med syfte att svara på uppsatsens centrala fråga. Den information som läggs fram i tidigare avsnitt sammanställs här för att få klarhet i hur den internationella skattesituationen kommer att påverkas av att MLI och ATAD har trätt i kraft. Det är i dagsläget omöjligt att få total klarhet i frågan men min förhoppning är att i detta avsnitt ge en så tydlig bild som möjligt baserat på den information och forskning som finns.

---

<sup>32</sup> D.v.s. att fokus kommer att läggas på hur den svenska situationen ser ut och hur denna potentiellt kan komma att påverkas av MLI och ATAD.

# 2 EU-rätt, skattevtal eller intern lagstiftning – vad har företräde

## 2.1 Inledning

Innan BEPS-projektet och MLI:s framväxt var skatteavtalens huvudsakliga mål att undanröja dubbelbeskattning utan att genom detta skapa möjligheter för skatteundandragen, vilket framgår av tidigare modellavtal.<sup>33</sup> OECD:s modellavtal är visserligen inte bindande varför stater redan tidigare har haft möjligheter att utvidga omfattningen av sina skatteavtal. Motverkan av skatteundandraganden sköttes tidigare främst på lokal nivå, genom t.ex. EU-rätt och intern rätt. Genom MLI och 2017 års modellavtal läggs nu större fokus på just motverkan av BEPS även i de bilaterala skatteavtalen. I 2017 års modellavtals preambel samt den preambeln som enligt MLI ska inkluderas även i avtal som är baserade på tidigare modellavtal (förutsatt att avtalet omfattas av konventionen) görs det nu tydligt att skatteavtal inte bara ämnar motverka dubbelbeskattning utan även dubbel icke-beskattning.<sup>34</sup> Således förs numera motverkansarbetet såväl på skatteavtalsnivå som på lokal nivå.

MLI:s PPT och ATAD:s GAAR är två snarlikt utformade regler som båda reglerar staters möjlighet att beskatta inkomst från gränsöverskridande verksamhet i de fall verksamheten till stor del eller uteslutande genomförs med målet att uppnå en skatteförmån som annars inte hade aktualiserats. PPT:n uppnår detta genom att revidera existerande skatteavtal medan GAAR:en uppnår detta när den genom ATAD implementeras i EU-medlemsstaternas interna rätt. Frågan som uppstår nu är ifall de två reglerna ger upphov till en normkollision, alltså en situation där båda reglerna formellt sätt är tillämplbara. Om så är fallet blir nästa fråga ifall kollisionen medför en regelkonkurrens, där enbart en av de två reglerna kan tillämpas, eller om de båda kan tillämpas tillsammans eller var för sig men med i princip samma resultat. I så fall uppstår inte en konflikt. Det är värt att nämna att oavsett vad svaret blir i just det här fallet så är det så att EU:s medlemsstater representeras i G20 av EU och de flesta staterna är medlemmar i OECD, varför det är anmärkningsvärt att förenligheten mellan BEPS-projektet och EU-rätten knappt har diskuterats utanför den akademiska debatten.<sup>35</sup> Det ska också nämnas att ATAD kommer att vara

---

<sup>33</sup> OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing 2014.

<sup>34</sup> Preamble to the Convention, OECD: *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed Version 2017*, Art 29(9), OECD Publishing 2017 (härefter OECD:s modellavtal 2017), samt OECD MLI art. 6.

<sup>35</sup> *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, HJI Panayi, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 95.

gällande för medlemsstater vid alla situationer medan MLI bara kommer att vara relevant i fall där skatteavtal som omfattas av MLI är tillämpliga.

Huvudregeln när det kommer till skatteavtal kontra intern rätt är att skatteavtal går före intern rätt.<sup>36</sup> Vad detta grundar sig i har diskuterats både i doktrin och i rättstillämpningen.<sup>37</sup> En tanke är att eftersom avtalet (i det här fallet ett skatteavtal) rör en specifik situation (t.ex. beskattning av utdelning mellan två företag i samma koncern mellan två specifika stater) så anses avtalet utgöra en *lex specialis* i förhållande till den interna rättens *lex generalis*.<sup>38</sup> Således har alltså skatteavtal företräde framför intern rätt. Detta har också ansetts vara gällande för det fall att senare tillkommen intern rätt skulle vara inkompatibel med ett avtalsinnehåll, enligt principen *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, en senare tillkommen generell lagstiftning har inte företräde framför en äldre speciallagstiftning.<sup>39</sup>

Å andra sidan får införlivandelagen för avtalet inte status som *lex specialis* enligt HFD i det s.k. OMX-målet, RÅ 2008 ref 24.<sup>40</sup> HFD menade att ett skatteavtal enbart kan inskränka de avtalslutande staternas skatteanspråk, inte utvidga.<sup>41</sup> När då senare lagstiftning utvidgar den ena statens (i fallet Sveriges) skatteanspråk ska detta inte anses stoppas av avtalet. Frågan är då vilken lag som ska ha företräde. HFD ansåg att de svenska CFC-reglerna skulle ha företräde, vilket beskrivs vidare nedan.

Nedan kommer förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt för svensk del diskuteras med utgångspunkt i två fall som på olika sätt hanterar frågan. De två ovan nämnda argumenten kommer tillsammans med några av de vanligast förekommande argumenten att förklaras närmare med målet att få ett så tydligt svar på frågan som möjligt. Det kommer senare, i respektive avsnitt (avsnitt 4 resp. 5), kort redogöras för hur MLI respektive ATAD implementeras i svensk rätt, och vad detta har för betydelse för ovan nämnda bedömning.

Wienkonventionen om traktaträtten bör också nämnas här. Enligt art. 26 ska avtal vara bindande för parterna och enligt art. 27 får en stat inte luta sig mot intern rätt för att rättfärdiga ett avtalsbrott.<sup>42</sup> Detta belyser synvinkeln att avtal är högre ställda än intern rätt. Detta ansågs dock inte vara fallet av HFD i OMX-målet.

---

<sup>36</sup> Se bl.a. RÅ 2010 ref 112.

<sup>37</sup> Se bl.a. RÅ 2008 ref 24; RÅ 2010 ref 112; *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, red. Maisto s.3; *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt - ordningen återställd?*, Kleist, Skattenytt 2011 nr. 4, s. 210.

<sup>38</sup> *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, red. Maisto, s. 3.

<sup>39</sup> *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, red. Maisto, s. 3, 20.

<sup>40</sup> RÅ 2008 ref 24, se avsnitt 2.2.

<sup>41</sup> Se vidare avsnitt 3 i denna uppsats, vilket handlar om den skatteavtalsrättsliga gyllene reglen.

<sup>42</sup> Wienkonventionen om Traktaträtten (VCLT) 1969, Art. 26-27.

## 2.2 RÅ 2004 ref 24 - OMX-målet

### 2.2.1 Bakgrund

RÅ 2004 ref 24, även kallat OMX-målet, rörde gränsöverskridande affärsverksamhet mellan Sverige och Schweiz. Frågan var huruvida det svensk-schweiziska skatteavtalet förhindrade tillämpningen av de svenska CFC-reglerna i 39a kap IL. Det svenska moderbolaget X AB ägde samtliga andelar i det schweiziska dotterbolaget Y AB som bedrev koncernintern försäkringsverksamhet. X AB ville ha förhandsbesked från Skatterättsnämnden angående huruvida beskattning kunde ske enligt de svenska CFC-reglerna trots existensen av ett skatteavtal med Schweiz. Skatterättsnämnden ansåg att skatteavtalet inte utgjorde ett hinder för beskattning enligt 39a kap IL. Beslutet grundade sig i en tolkning av skatteavtalet och överklagades till HFD som fastställde Skatterättsnämndens beslut, dock med en annan motivering.

### 2.2.2 Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens första steg var att konstatera att vid en bedömning av vad som utgör inkomst och vem som ska ta upp denna inkomst ska en stats interna rätt tillämpas utan att ta hänsyn till vad som framkommer i ett skatteavtal. Således tillämpade nämnden svensk rätt vid bedömningen av vad som var att anse som en inkomst i fallet. Enligt 39a kap. 13§ IL skulle X AB beskattas för överskottet hos dotterbolaget Y AB. Nämnden ansåg att denna inkomst för vilken X AB var skatteskyldigt i Sverige inte var samma inkomst som Y AB redan hade beskattats för enligt schweizisk rätt, med hänvisning till tidigare praxis och doktrin.<sup>43</sup> Det konstaterades också att vid en tillämpning av skatteavtalet på den inkomst som X AB var skatteskyldig för så var Sverige hemviststat.

Härnäst hade nämnden att bedöma om ifall någon av fördelningsartiklarna i skatteavtalet aktualiserades. De relevanta artiklarna var art. 7 (inkomst), art. 10 (utdelning) och art. 23 (annan inkomst). Nämnden ansåg till en början att den delägarbeskattning som följer av 39a kap IL inte var den sortens beskattning som avsågs under art. 10 § 3 i skatteavtalet, varför inte art. 10 utgjorde något hinder. Vidare diskuterade nämnden art. 7 och art. 23 och menade att eftersom inkomsten hade hemvist i Sverige enligt resonemanget ovan så var inte art. 7 tillämplig. På samma sätt menade nämnden att inte heller art. 23 var tillämplig. Ytterligare diskussion kring förhållandet mellan CFC-reglerna och skatteavtalet fördes inte och nämnden konstaterade att då inkomsten ansågs ha hemvist i Sverige aktualiserades ingen av

---

<sup>43</sup> RÅ 2001 ref 46; *CFC-Regulations and Double Taxation Treaties*, Lang, IBFD Bulletin, February 2003, s. 53 ff.

fördelningsartiklarna och skatteavtalet utgjorde således inte ett hinder för tillämpningen av de svenska CFC-reglerna.

### 2.2.3 Högsta förvaltningsdomstolen

Skatterättsnämndens beslut överklagades till HFD som förklarade att den var av samma åsikt som nämnden och alltså inte ansåg att skatteavtalet utgjorde ett hinder för beskattning enligt 39a kap IL. Däremot grundade inte HFD sin bedömning på en analys av avtalets innehåll, vilket nämnden gjorde. HFD började med att konstatera att skatteavtal får internrättslig verkan genom avtalets införlivandelag, i det här fallet lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. Det förklarades sedan att en lag om skatteavtal inte får särställning i förhållande till annan svensk lag. Det följer av införlivandelagen att ett skatteavtal enbart kan inskränka den svenska beskattningsrätten, inte utvidga den. HFD menade att detta betydde att avtalet i sig inte kunde hindra en senare tillkommen lag som utvidgar den svenska beskattningsrätten.

Enligt HFD fanns det alltså två likvärdiga men oförenliga lagar som båda kunde tillämpas på situationen. För att lösa detta lutade HFD sig mot principen *lex posterior derogat legi priori*, vilken innebär att senare tillkommen lagstiftning har företräde framför tidigare lagstiftning. I detta fall innebar det att de svenska CFC-reglerna, vilka tillkom efter det att det svensk-schweiziska skatteavtalet hade införlivats i svensk rätt, hade företräde framför skatteavtalet. Med detta som grund ansåg HFD att en analys av avtalet var överflödig.

### 2.2.4 Konsekvenser

HFD:s uttalande i OMX-målet visade på en annorlunda syn på den svenska skattelagstiftningens tillämpningsmetodik än den som tidigare hade utgjort standarden, vilket ledde till stor förvirring hos enskilda skattebetalare. Skattebetalare begärde förhandsbesked från Skatterättsnämnden på frågor som tidigare hade varit relativt enkla att besvara och som inte givit upphov till någon större problematik eller förvirring.<sup>44</sup> Den väldigt vaga och korta motivering som HFD gav i sitt avgörande ger inte mycket att gå på när det kommer till att utröna vilka situationer som HFD ämnade träffa. Istället uppstod en risk för att alla situationer där en senare tillkommen lag på något sätt går emot ett skatteavtal skulle innebära att den senare lagen får företräde. Problemet är att den bedömning som HFD gjorde var att konflikten inte stod mellan en internrättslig regel och ett bilateralt avtal med folkrättslig verkan utan mellan två svenska lagar som var att anse som likvärdiga.<sup>45</sup> På grund av sättet på vilket HFD formulerade sig i domskälen framstod det som att en bestämmelse i ett skatteavtal som begränsar svensk

<sup>44</sup> *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Grundström, SN 2011, s. 69.

<sup>45</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 208.



beskattningsrätt och en internrättslig bestämmelse som medför skattskyldighet alltid var att se som en lagkonflikt mellan två likvärdiga regler.<sup>46</sup>

Den sammantagna konsekvensen blev att skattebetalare inte längre kunde vara säkra på i vilken utsträckning ett skatteavtal som enligt sitt innehåll ska begränsa Sveriges rätt att beskatta faktiskt kommer att tillämpas och begränsa Sverige.<sup>47</sup>

## 2.3 RÅ 2010 ref 112 – Greklandmålet

Den 14 december 2010 prövade HFD tre överklaganden av förhandsbesked från Skatterättsnämnden<sup>48</sup> vilka skulle leda till att huvudregeln återigen skulle bli att skatteavtal har företräde framför intern rätt.<sup>49</sup> Målen gällde den s.k. utvidgade tioårsregeln i 3 kap 19§ IL, vilken innebär att Sverige bibehåller sin rätt till beskattning av kapitalvinster tio år efter utflyttning. Innan 2008 gällde detta enbart för kapitalvinster på aktier i svenska företag. År 2008 utvidgades detta till att gälla även kapitalvinster på aktier i utländska företag och frågan var nu om sådan beskattning förhindrades av skatteavtal. Sverige hade i skatteavtal ingångna innan 2008 ofta förbehållit sig rätten att tillämpa tioårsregeln som den såg ut då, dock under kortare tid. Dessa förbehåll ansågs inte omfatta den nya sortens kapitalvinster som infördes i och med den utvidgade regeln, varför frågan om ifall skatteavtalen förhindrade sådan beskattning nu uppkom.<sup>50</sup> Två av domarna<sup>51</sup> hänvisade till den tredje domen, det s.k. Greklandsmålet. Av denna anledning kommer endast det sistnämnda tas upp här.

### 2.3.1 Bakgrund

Skatterättsnämnden fick en ansökan om förhandsbesked i ett fall, det i efterhand kallade Greklandmålet, vari omständigheterna var som följer. Den fysiska personen A ägde det svenska fåmansbolaget X AB genom det av honom helägda cypriotiska bolaget Y Co. Y Co:s enda uppgift var att äga aktierna i X AB. Koncernen skulle avvecklas och A skulle flytta från Sverige till Grekland. I samband med flytten var tanken att Y Co skulle

---

<sup>46</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 208.

<sup>47</sup> *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OX-domen*, Wiman, SvSkT 2011:2, s. 175.

<sup>48</sup> Högsta förvaltningsdomstolens domar den 14 december 2010 i RÅ 2010 ref. 112 Greklandmålet (mål nr. 283-10), mål nr. 216-10 och mål nr. 2662-09.

<sup>49</sup> *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Grundström, SN 2011, s. 68; *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 213

<sup>50</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 209.

<sup>51</sup> Mål nr 2662-09 och 216-10.

avyttra alternativt likvidera X AB. Y Co skulle efter flytten avyttras till en utomstående köpare av A. Denna vinst skulle sedan beskattas i Grekland med en skattesats på 20 procent. A skulle efter flytten inte vara bosatt i, stadigvarande vistas i eller ha någon väsentlig anknytning till Sverige. A skulle också enligt både grekisk intern rätt och det svensk-grekiska skatteavtalet ha skatterättslig hemvist i Grekland. Frågan A ville ha svar på var ifall han skulle komma att beskattas i Sverige vid den planerade avyttringen av Y Co.

Tioårsregeln i 3 kap 19§ IL var tillämplig och frågan var därför i grunden huruvida det svensk-grekiska skatteavtalet förhindrade svensk beskattning enligt tioårsregeln. Skatterättsnämnden menade att A skulle beskattas enligt den svenska tioårsregeln i enlighet med HFD:s avgörande i RÅ 2008 ref 24 då IL är en senare tillkommen lag än införlivandelagen för det svensk-grekiska skatteavtalet.

### 2.3.2 Högsta förvaltningsdomstolen

Beslutet överklagades till HFD som ändrade Skatterättsnämndens beslut och förklarade att den kapitalvinst som skulle uppkomma vid en avyttring av Y Co inte skulle beskattas i Sverige.

HFD började med att konstatera att tioårsregeln var tillämplig enligt 3 kap 19 § IL samt att art. XI i det svensk-grekiska avtalet stadgade 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”.<sup>52</sup> Det konstaterades även att A var begränsat skattskyldig i Sverige och hade hemvist i Grekland enligt skatteavtalets definition.

I den efterföljande bedömningen började HFD med att förklara den ”sedan lång tid tillbaka väletablerade principen” att skatteavtal som införlivats i svensk rätt vilka begränsar svenska skatteanspråk ska få verkan vid rättstillämpningen. HFD förklarade vidare att detta tidigare hade inneburit att skatteavtal hade företräde framför intern rätt, även i de fall den internrättsliga bestämmelsen hade tillkommit efter skatteavtalets införlivande i intern rätt. HFD började alltså med att lyfta den princip som får anses ha åsidosatts i och med RÅ 2008 ref 24. Utfallet i RÅ 2008 ref 24 förklarades med att den ovan nämnda huvudregeln inte kunde lösa den tolkningsfråga som HFD hade ställts inför i 2008 års fall. Omständigheterna var enligt HFD särpräglade då det i en särskild bilaga till den ifrågasatta lagen hade föreskrivits att just specifikt försäkringsverksamhet bedriven i Schweiz skulle omfattas av de omtvistade reglerna. Det uttalande som HFD gjorde i målet tål att återges i sin helhet.

”Det finns [...] skäl att framhålla att enligt Regeringsrättens mening ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning

---

<sup>52</sup> RÅ 2010 ref 24: *Skälen för Regeringsrättens avgörande*, 2 st.

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.”<sup>53</sup>

Precis som att omständigheterna i RÅ 2008 ref 24 förklarades vara särpräglade så menade HFD också att det fallet endast utgjorde ett undantag från huvudregeln vilken fortfarande skulle anses vara att skatteavtal ska ha företräde framför intern rätt, oavsett om den interna bestämmelsen var senare tillkommen än skatteavtalet. Undantaget till huvudregeln skulle enligt HFD gälla endast i de fall då lagstiftaren tydliggjort att avsikten med en bestämmelse är att den ska tillämpas utan hänsyn till skatteavtal eller rör en inkomst vilken ska beskattas i Sverige, vilket HFD menade var fallet i RÅ 2008 ref 24. För de fall att lagstiftarens avsikter inte är tydliga ska det utgå från att avsikten inte har varit att frångå huvudregeln som då alltså ska tillämpas. Inga sådana avsikter kunde i det här fallet hittas gällande 3 kap 19§ IL vilket ledde till att HFD fastslog att de begränsningar som följde av skatteavtalets art. XI skulle tillämpas och att svensk beskattning av vinsterna från avyttringen av Y Co därför inte skulle ske.

Justitieråd Ståhl var av skiljaktig mening och ansåg att HFD borde ha tagit ett tydligare avstånd från OMX-fallet. Ståhl ansåg att det visserligen skulle kunna finnas undantag till huvudregeln men att det då enbart skulle vara i fall då lagstiftaren tydligt förklarat att avsikten med en bestämmelse är att tillämpas oavsett innehållet i ett skatteavtal. Med detta som bakgrund ansåg Ståhl att det hade varit att föredra att hänskjuta målet till plenum.

### 2.3.3 Konsekvenser

Greklandmålet gör det tydligt att huvudregeln när det kommer till skatteavtal återigen är att skatteavtal har företräde framför intern rätt. Problematiken med domen är att den inte avgjordes i plenum, vilket krävs för att ändra tidigare av rätten stadgad praxis. På grund av detta är fortfarande HFD:s uttalanden i OMX-målet gällande, vilket kan anses problematiskt då domarna i viss mån inte är sinsemellan förenliga.<sup>54</sup> Å ena sidan kan OMX-målet tolkas som att intern lagstiftning alltid ska gå före skatteavtal för de fall att den interna rätten är senare tillkommen, å andra sidan framgår det i Greklandmålet att sådan intern rätt endast får tillämpas i strid med skatteavtal om det uttryckligen specificerats av lagstiftaren att så ska vara fallet eller om det i övrigt har tydliggjorts av lagstiftaren att en viss inkomst ska beskattas i Sverige.

---

<sup>53</sup> RÅ 2010 ref 24: *Skälen för Regeringsrättens avgörande*, 9 st.

<sup>54</sup> *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Grundström, SN 2011, s. 68.

I och med att HFD inte avgjorde Greklandmålet i plenum så får OMX-målet i viss mån anses relevant även idag.<sup>55</sup> Vad HFD försökte göra i Greklandmålet var dock att i så stor utsträckning som möjligt minska förvirringen som uppstod efter OMX-målet. Genom att använda OMX-målet som ett exempel på när huvudregeln om skatteavtals företräde framför intern rätt kan frångås så ställde HFD upp kravet på att för att intern rätt ska kunna tillämpas i strid med bestämmelser i ett skatteavtal så måste det ha varit lagstiftarens avsikt att inkomsten i fråga ska beskattas i Sverige.<sup>56</sup>

Efter både OMX-målet och Greklandmålet fördes diskussioner i doktrinen om vad domarnas utfall faktiskt innebar.<sup>57</sup> Grundström påpekar att någon huvudregel eller ett undantag från en sådan aldrig nämns i OMX-målet men att detta mål, utifrån HFD:s uttalanden i Greklandmålet, får anses ha fallit in under undantagsregeln.<sup>58</sup> Detta synsätt skulle i princip innebära att huvudregeln var underförstådd i OMX-målet. En tolkning av OMX-målet med Greklandmålet som utgångspunkt ger denna tolkning viss legitimitet, men det förhindrar inte det faktum att de uttalanden HFD gjorde i Greklandmålet inte synes vara annat än en efterhandskonstruktion i ett försök att motivera ett avgörande utan att genom ett plenumavgörande erkänna att avgörandet var felaktigt.<sup>59</sup>

Kleist menar att HFD:s uttalande i Greklandmålet är allt för vagt och riskerar att leda till situationer där huvudregeln frångås så fort lagstiftaren tydliggjort att en viss inkomst ska beskattas i Sverige även om det inte har stadgats att den ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal.<sup>60</sup> Trots den här sortens invändningar kan det konstateras att HFD åtminstone i viss mån lyckades återgå till den huvudregel som åsidosattes i och med OMX-målet, även om total klarhet på området fortfarande saknas.

Sammanfattningsvis så innebär Greklandmålet alltså att effekten av OMX-målet inskränks och att det nu finns en relativt tydlig huvudregel när det kommer till frågan om skatteavtal kontra intern rätt. Det måste dock påpekas att det hade varit att föredra ett avgörande i plenum i enlighet med justitieråd Ståhls skiljaktiga mening.

---

<sup>55</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 213.

<sup>56</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 213.

<sup>57</sup> Se bl.a. *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011; *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall so huvudregel*, Grundström, SN 2011; *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, Wiman, SvSkT 2011:2; *I kölvattnet av RÅ 2008 ref 24*, Sallander, SvSkT 2010:2.

<sup>58</sup> *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Grundström, SN 2011, s. 71.

<sup>59</sup> *Skatteavtal går före intern rätt – i vart fall som huvudregel*, Grundström, SN 2011, s. 70.

<sup>60</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 213.

## 2.4 Att motivera lagtillämpning i strid med avtal

### 2.4.1 Treaty Override

HFD:s avgörande i OMX-målet och Skatterättsnämndens senare hänvisningar i Greklandmålet till de uttalanden HFD gjorde i OMX-målet har i doktrin anklagats för att utgöra s.k. treaty override.<sup>61</sup> Treaty override innebär att en domstol frångår de åtaganden som följer av ett internationellt avtal för att istället tillämpa intern rätt, något som t.ex. USA:s högsta domstol har godtagit i vissa fall.<sup>62</sup> I de fallen är situationen dock nämnvärt annorlunda på grund av hur skatteavtal införlivas och tillämpas i USA. Situationen i USA ska inte diskuteras vidare här, men värt att nämna är att kongressen enligt Mutén har påvisat en insikt om att treaty override inte är att föredra och att den därför vid stiftande av lag som går mot befintliga avtal gärna påpekar att man är medveten om detta förhållande.<sup>63</sup> Trots att den amerikanska situationen är markant annorlunda har den fått stor kritik internationellt. Å andra sidan ska det även nämnas att det finns de som försvarat det amerikanska förhållningssättet.<sup>64</sup> Avi-Yonah försvarar USA:s tillämpning av treaty override, åtminstone i teorin, med att så länge detta görs för att undanröja avtalsmissbruk så får det anses vara i enlighet med avtalets syfte, nämligen att undanröja såväl dubbelbeskattning som dubbel icke-beskattning.<sup>65</sup> Detta får dock ses som ett försvar för den specifikt amerikanska situationen som, om det ens skulle accepteras, inte kan anses tillämpligt på svensk internationell skatterätt.

När den svenska CFC-lagstiftningen, vilken är vad OMX-målet rör, antogs så påtalade aldrig lagstiftaren att lagstiftningen skulle kunna utgöra en treaty override som trots detta skulle behöva accepteras. Istället menade lagstiftaren att treaty override inte skulle föreligga.<sup>66</sup> Lagstiftning som innebär treaty override riskerar att få stora negativa konsekvenser, av vilka den främsta torde vara att förtroendet för den stat som ägnar sig åt treaty override minskar, framförallt i fall där rättens uttalande är så pass ospecifika som i ovan nämnda fall. Det skulle vara otroligt att andra stater vill ingå avtal med en stat som till synes tillämpar *lex posterior*-principen så fort en konflikt mellan intern rätt och ett avtal uppstår.<sup>67</sup>

---

<sup>61</sup> *Treaty Override i Regeringsrätten*, Mutén, SvSkT 2008:5, s. 353; *Rättsfall*, Dahlberg, SN 2008, s. 482; *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Grundström, SN 2010, s. 159.

<sup>62</sup> *Treaty Override i Regeringsrätten*, Mutén, SvSkT 2008:5, s. 355.

<sup>63</sup> *Treaty Override i Regeringsrätten*, Mutén, SvSkT 2008:5, s. 355.

<sup>64</sup> R.S. Avi-Yonah, *Tax Treaty Override: A Qualified Defence of U.S. Practice*, i Maisto (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Series, vol. 2, Amsterdam 2006, s. 65-80.

<sup>65</sup> R.S. Avi-Yonah, *Tax Treaty Override: A Qualified Defence of U.S. Practice*, i Maisto (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Series, vol. 2, Amsterdam 2006, s. 78.

<sup>66</sup> *Treaty Override i Regeringsrätten*, Mutén, SvSkT 2008:5, s. 356.

<sup>67</sup> *Rättsfall*, Dahlberg, SN 2008, s. 482.

När Skatterättsnämnden lämnade förhandsbesked i Greklandmålet var det tydligt att det tankesätt som HFD gav uttryck för i OMX-målet hade smittat av sig även på Skatterättsnämnden. Med hänvisning till HFD:s uttalanden i det sistnämnda målet ansåg en majoritet att beskattning enligt de svenska reglerna kunde ske även i Greklandmålet.<sup>68</sup> Enligt Grundström var detta ett tecken på att treaty override nu även tillämpades i de lägre instanserna.<sup>69</sup> Detta i sig är inte orimligt att förstå, då Skatterättsnämnden har att förhålla sig till gällande praxis, men det visar på den ohållbara situation som uppstod efter OMX-målet. Nämnden lutade sig mot HFD:s generella uttalanden gällande en relativt specifik situation och ansåg att beskattning kunde ske.<sup>70</sup> Genom förhandsbeskedet, vilket gällde en situation som får anses vara mindre specifik än den i OMX-målet, förstärkte dock Skatterättsnämnden den attityd till lagtillämpning i strid med avtal som syntes i OMX-målet och visade på att en vid tolkning av målets avgörande hade fått fäste hos nämnden.<sup>71</sup> Det måste ses som mycket positivt att förhandsavgörandet överklagades till HFD som ändrade Skatterättsnämndens beslut. HFD påpekade i Greklandmålet att den grundläggande synen på skatteavtal, alltså att avtal som huvudregel ska ha företräde framför intern rätt, var oförändrad sedan innan avgöranden i OMX-målet, och att OMX-målet enbart utgjorde ett undantag. På så sätt inskränktes OMX-målets räckvidd.<sup>72</sup> Trots detta finns det som nämns i avsnitt 2.3.3 fortfarande visst utrymme för svensk beskattning i strid med avtal i vissa situationer då målet inte togs i plenum och avgörandet dessutom formulerades på ett potentiellt för generellt sätt.<sup>73</sup> Det finns alltså fortfarande en öppning för att tillämpa intern rätt trots att den strider mot innehåller i ett skatteavtal i vissa fall på ett sätt som riskerar att anses som treaty override.

## 2.4.2 Derogationsprinciperna och skatteavtal

I OMX-målet ansåg HFD att den svenska CFC-lagstiftningen fick tillämpas trots att situationen täcktes av det svensk-schweiziska skatteavtalet med hänvisning till att CFC-lagstiftningen var senare tillkommen. Detta tankesätt grundar sig i principen om *lex posterior*, en av de s.k. derogationsprinciperna. Dessa principer är *lex superior*-, *lex specialis*- och *lex posterior*-principerna.<sup>74</sup> *Lex superior* innebär att en rättsregel som står i högre rang än en annan rättsregel har företräde framför den lägre. Principen om *Lex specialis* innebär att speciallagstiftning ska ha företräde framför en regel av mer generell karaktär. Den sista principen, *lex posterior*, som alltså tillämpades i OMX-målet, stipulerar att en senare tillkommen lagregel går

<sup>68</sup> *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Grundström, SN 2010, s. 161.

<sup>69</sup> *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Grundström, SN 2010, s. 159.

<sup>70</sup> *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, Wiman, SvSkT 2011:2, s. 176.

<sup>71</sup> *Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden*, Grundström, SN 2010, s. 161.

<sup>72</sup> *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen*, Wiman, SvSkT 2011:2, s. 179.

<sup>73</sup> *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Kleist, SN 2011, s. 212.

<sup>74</sup> Peczenik, *Juridikens metodproblem*, 2 uppl., Stockholm 1980, s. 103 ff.

före en äldre lagregel.<sup>75</sup> När dessa principer är tillämpliga så utgör de ett enkelt och smidigt sätt att få klarhet i rättskonkurrensfrågor. Principerna är generellt formulerade och för det fall att de kan tillämpas konsekvent så underlättar de rättstillämpningen. Tydligheten och förutsebarheten ökar om det med säkerhet kan sägas att en viss princip ska tillämpas på en viss situation. I skatterättsfallet skulle detta till exempel innebära att den skattskyldige på förhand vet vilka regler som ska tillämpas eller inte samtidigt som arbetsbördan minskar för de relevanta myndigheterna, då det inte behövs göras en enskild bedömning i varje fall eftersom principerna redan tillämpas på samma sätt varje gång.<sup>76</sup>

Det har argumenterats för att principerna har fått en sådan stor relevans i fall där olika rättsregler konkurrerar på grund av att de framstår som ett rationellt och skäligt sätt att lösa den sortens frågor på.<sup>77</sup> Det ska dock kommas ihåg att principerna är generella och inte ska betraktas som allmängiltiga på så sätt att deras formella tillämplighet i sig kräver att de tillämpas. Aldén menar att principerna ska ses som riktlinjer som både kan och bör såväl kompletteras som konfronteras med andra argument och tankesätt.<sup>78</sup>

#### 2.4.2.1 *Lex Superior*

Den främsta av derogationsprinciperna är *lex superior*. Principen utgår från tanken att ett rättssystem har en inneboende hierarki där vissa typer av regler av sin natur väger tyngre än andra och således ska tillämpas framför en oförenlig lägre ställd lag.<sup>79</sup> Det tydligaste exemplet på detta torde vara grundlag kontra vanlig lag, där grundlagen alltid har företräde framför vanlig lag. I OMX-målet avfärdades skatteavtalens potentiella ställning som *lex superior*, vilket inte har ifrågasatts senare. Det får med bakgrund av detta konstateras att skatteavtal som det ser ut idag är en rättskälla på samma nivå som intern rätt.

Även i övrigt har *lex superior* en väldigt begränsad relevans när det kommer till inkomstskatterätten. Med undantag för några principbestämmelser i RF, såsom retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. så regleras inkomstskatterätten i vanlig lag.<sup>80</sup> Istället är det de nästkommande två principerna som är relevanta för inkomstskatterättens tillämpning.

#### 2.4.2.2 *Lex Specialis*

*Lex specialis*-principen säger att speciallagstiftning ska utgöra ett undantag från allmänt gällande generella regler i de fall då speciallagstiftningen och

---

<sup>75</sup> *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Aldén, SN 1998, s. 561 f.

<sup>76</sup> *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Aldén, SN 1998, s. 562.

<sup>77</sup> *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Aldén, SN 1998, s. 562.

<sup>78</sup> *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Aldén, SN 1998, s. 562.

<sup>79</sup> Peczenik, *Juridikens metodproblem*, 2 uppl., Stockholm, 1980, s. 104.

<sup>80</sup> *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Aldén, SN 1998, s. 562.

den generella lagstiftningen sinsemellan är oförenliga.<sup>81</sup> Det har argumenterats för att skatteavtal ska utgöra *lex specialis* i förhållande till intern rätt då det som regleras är den specifika situationen när verksamhet är gränsöverskridande mellan de avtalsslutande staterna.<sup>82</sup> Detta ansågs dock, som ovan nämnts, inte vara fallet enligt HFD i OMX-målet.

### 2.4.2.3 *Lex Posterior*

Den princip som HFD lutade sig mot i OMX-målet, *lex posterior*-principen, innebär att en äldre rättsregel ska lämna företräde åt en senare tillkommen regel. Att som HFD gjorde i OMX-målet anse att denna princip ska tillämpas när det kommer till intern rätt som konkurrerar med skatteavtal är minst sagt kontroversiellt och har bland annat anklagats för att utgöra treaty override.<sup>83</sup>

## 2.4.3 OMX- och Greklandmålen i förhållande till MLI och ATAD

De två ovan diskuterade rättsfallen rör förhållandet mellan svenskt intern rätt och bestämmelser i skatteavtal vilka Sverige har ingått med andra länder. På så sätt har de stor relevans för hur OECD:s MLI kommer samspela med den europeiska skatterätten, framförallt ATAD och dess snarlika bestämmelser. På grund av avsaknaden av ett pleniavgörande i Greklandmålet finns det fortfarande en viss möjlighet att tillämpa treaty override i fall där lagstiftaren i förarbeten till en intern rättsregel konstateras att denna ska tillämpas i Sverige. Som nämnts i avsnitt 2.3.3. så har denna formulering kritiserats då den riskerar öppna upp för den vidare tolkning än vad HFD rimligen avsåg. Trots detta får det anses klarlagt att huvudregeln idag är att skatteavtal ska gå före intern rätt, vilket inte kommer förändras genom att MLI träder i kraft. Detta torde också vara fallet då den senare implementerade interna rätten är ett resultat av ett EU-direktiv, såvida skatteavtalen enbart inskränker denna interna rätt. Således kommer de bestämmelser som införs genom MLI få full effekt på de av konventionen omfattade skatteavtalen som enbart i undantagsfall kan komma att frångås, förutsatt att de inte utvidgar den interna rätten.<sup>84</sup> Förhoppningsvis är lagstiftaren medveten om den potentiella problematik som kan uppstå och de negativa folkrättsliga konsekvenser treaty override kan få för att på så sätt kunna formulera sig klart och tydligt i framtida lagstiftning.

---

<sup>81</sup> Peczenik, *Juridikens metodproblem*, 2 uppl., Stockholm, 1980, s. 106.

<sup>82</sup> *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, red. Maisto, s. 3.

<sup>83</sup> Se avsnitt 2.4.1.

<sup>84</sup> Se avsnitt 3.



### 3 Skatteavtalsrättens gyllene regel

Huvudregeln när det kommer till skatteavtal är att ett avtal aldrig kan utvidga intern rätt, enbart inskränka den. En stat kan följaktligen inte luta sig mot ett skatteavtal för att utvidga sina skatteanspråk om detta inte har stöd i lag. Denna princip har av Lindencrona fått namnet dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel och kan sammanfattas som att ”ett dubbelbeskattningsavtal endast kan begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt”.<sup>85</sup> Tanken att ett skatteavtal endast kan inskränka intern rätt har också fått ett konkret fäste i den svenska skattelagstiftningen genom de införlivandelagar som finns för Sveriges skatteavtal. I svensk lagstiftning har denna princip formulerats som följer:

”Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.”<sup>86</sup>

Det första svenska skatteavtalet genom vilket principen lagfästes var skatteavtalet med Korea år 1982.<sup>87</sup> I införlivandelagen till detta avtal infördes ovan nämnda formulering vilken senare skulle komma att återfinnas i alla efterkommande skatteavtalsinförlivandelagar.<sup>88</sup> Införandet av den gyllene regeln nämndes endast kort i lagförslaget och Lagrådet hördes inte i frågan. Detta motiverades med att formuleringen innebär att endast inskränkning av svensk beskattningsrätt med anledning avtalet kan ske, vilket inte negativt påverkar de svenska skattebetalarnas förutsebarhet och rättsäkerhet.<sup>89</sup>

Den gyllene regeln innebär i praktiken att vid frågor gällande beskattningsrättsfördelning så måste det först undersökas huruvida beskattning ska ske i Sverige enligt svensk intern rätt. Om svaret blir nej, att Sverige inte enligt intern rätt har möjlighet att beskatta inkomsten i fråga, så kan skatteavtalet inte förändra detta. Oavsett avtalets innehåll så kan Sverige inte beskatta inkomsten. Skulle svaret däremot vara ja, att Sverige enligt intern rätt har beskattningsrätt, så är det upp till avtalet vad som sker härnäst. Avtalet kan neka Sveriges beskattningsrätt varpå den svenska beskattningsrätten inskränks. Alternativt säger avtalet att det är Sverige som ska beskatta inkomsten vilket innebär att ingen inskränkning sker.<sup>90</sup>

---

<sup>85</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm, 1994, s. 24. Se även Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2006, s 329.

<sup>86</sup> Se t.ex. 2§ Lagen (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

<sup>87</sup> Lag (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea

<sup>88</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm, 1994, s. 25.

<sup>89</sup> Prop. 1981/82:107 s. 35.

<sup>90</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm, 1994, s. 24.

Ett problem som den gyllene regeln kan ge upphov till är att det i vissa fall kan uppstå en situation där dubbel skattefrihet föreligger. Om den stat som enligt avtalet har beskattningsrätt inte kan beskatta enligt sin interna rätt så uppstår en situation där den ena staten har beskattningsrätt enligt avtalet vilken den inte kan utnyttja på grund av avsaknad av beskattningsrätt enligt intern rätt samtidigt som den andra staten inte har rätt att beskatta enligt avtalet. I en sådan situation kan ingen beskattning ske.<sup>91</sup> Detta kan dock lösas, antingen genom förändring av intern rätt eller av att avtalet vid sådana fall som beskrivits ovan tillåter en övergång av beskattningsrätten i de fall då staten som tillerkänns beskattningsrätten inte vill eller kan utnyttja den. Så är till exempel fallet i det nordiska skatteavtalet.<sup>92</sup> Denna problematik torde vara huvudsakligen teoretisk.

### **3.1 Kenyafallen och den gyllene regelns rättsliga bakgrund**

Den skatteavtalsrättsliga gyllene regeln har som framgår ovan varit en del av det svenska skatteavtalsnätverket sedan det svensk-koreanska skatteavtalet 1982. Följaktligen får denna regel anses vara gällande i alla fall av skatteavtalsstolkning för Sverige. Principen om att ett skatteavtal enbart kan inskränka intern rätt har vidare prövats av HFD och således fått ställning som praxis för den svenska skattetillämpningen. I två fall från 1995 respektive 1996 behandlade HFD frågan om förhållandet mellan skatteavtalsrättslig hemvist och internrättslig hemvist för personer med skattskyldighet i Sverige och Kenya.

Båda fallen grundade sig i hur en fysisk persons hemvist skulle avgöras. Ett skatteavtal kan bara tillämpas i fall där den skattskyldige har hemvist i en eller båda av de avtalslutande staterna.<sup>93</sup> Henvisten ska i första hand bedömas enligt intern rätt. Om ingen av avtalsparternas interna rätt medger hemvist blir avtalet inte tillämpligt i det enskilda fallet.<sup>94</sup> I fall av dubbel hemvist framgår det av OECD:s modellavtal att staterna tillsammans ska besluta vilken av dem som ska anses som hemviststat. Frågan i fallen var hur den avtalsrättsliga bedömningen påverkar tillämpningen av intern rätt.

#### **3.1.1 RÅ 1995 ref. 69 – Kenya (I)**

En person vilken enligt svensk intern rätt var obegränsat skattskyldig i Sverige hade fått utdelning i form av ränta på inkomst av kapital i Sverige. Frågan HFD hade att svara på var om ifall personen kunde beskattas för denna utdelning trots att han enligt en tillämpning av det svensk-kenyanska

---

<sup>91</sup> Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Stockholm 1994, s. 24.

<sup>92</sup> Nordiska Skatteavtalet (SFS 1996:1512) art. 26 p2-3.

<sup>93</sup> Art. 1 OECD:s Modellavtal 2017.

<sup>94</sup> Art. 4 OECD:s Modellavtal 2017.

skatteavtalet var att anse som bosatt i Kenya. Av skatteavtalet följde att Kenya var hemviststat och att ränta därför skulle beskattas där. Enligt avtalet hade dock Sverige rätt att som källstat beskatta 15 % av bruttoinkomsten. Då personen enligt avtalet hade hemvist i den andra avtalsslutande staten ansåg HFD att han inte kunde anses bosatt och därför obegränsat skattskyldig i Sverige. Av detta följde att han inte heller fick beskattas i Sverige trots att Sverige enligt avtalet hade rätt att beskatta 15 % av bruttoinkomsten. Då den skattskyldige enligt avtalet var att anse som bosatt i Kenya skulle han anses som begränsat skattskyldig i Sverige och således som icke-bosatt enligt intern svensk rätt.<sup>95</sup> På så sätt sattes den svenska interna rätten ur spel av skatteavtalet.

Domen gav upphov till stor förvirring när det kom till Sveriges folkrättsliga förpliktelser som grundade sig i skatteavtal, då den kunde ge upphov till såväl omotiverad dubbelbeskattning som omotiverad icke-beskattning.<sup>96</sup> Till följd av domen kunde skatteavtal påverka tillämpningen av intern svensk rätt och alltså ändra den svenska interna rätten, vilket inte är avsikten med ett skatteavtal. Redan ett år senare var ett snarlikt mål, Kenya (II), vilket diskuteras nedan, uppe till prövning. Detta mål avgjordes i plenum och förändrade den praxis som blev till genom Kenya (I).

### 3.1.2 RÅ 1996 ref. 38 – Kenya (II)

Situationen i Kenya (II) var som följer. En person var enligt svensk rätt bosatt i Sverige och enligt kenyansk rätt bosatt i Kenya. Enligt det svensk-kenyanska var personen att anse som bosatt i Kenya. Målet rörde dels huruvida personen skulle beskattas för ränta och utdelning från Sverige, dels om ifall personen kunde utnyttja sin makes kapitalunderskott och förlustavdrag, vilket inte kunde ske ifall den skattskyldige var begränsat skattskyldig i Sverige. HFD, som avgjorde målet i plenum, ansåg att det fanns anledning att frångå den tillämpning av skatteavtalet och intern rätt som avgörandet i Kenya (I) baserades på.

HFD förklarade att den omständighet att en person som vid tillämpningen av ett skatteavtal anses ha hemvist i den andra avtalsslutande staten inte bör förhindra denne att beskattas i Sverige i den utsträckning det medges av avtalet såvida denne enligt intern svensk rätt är att anse som bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige. Avgörandet fick som konsekvens att skatteavtal kan begränsa den beskattningsrätt som finns enligt svensk intern rätt, men inte ändra den. Målet rör enbart det svensk-kenyanska skatteavtalet, men torde trots detta kunna tillämpas mer generellt.<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2011, s 98f.

<sup>96</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2011, s 99.

<sup>97</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2011, s 100.

### **3.1.3 Kenyafallens konsekvenser**

Genom Kenyafallen fick principen om den interna rättens integritet i förhållande till skatteavtal ytterligare fäste. I Kenya (II) konstaterades visserligen att ett skatteavtal aldrig kan ändra på intern rätt och på så sätt få konsekvenser för den interna rättens tillämpning. Detta förklarades som att ett skatteavtal enbart kan inskränka, aldrig ändra, intern rätt, och av en vidare tolkning följer att ett skatteavtal inte heller kan utvidga ett nationellt skatteanspråk.

# 4 OECD MLI

## 4.1 Inledning

Den 7 juni 2017 hölls en signeringsceremoni där ministrar och andra högt uppsatta tjänstemän från 76 olika jurisdiktioner och stater skrev under eller officiellt åtog sig att skriva under OECD:s MLI.<sup>98</sup> Konventionens syfte är att genom en serie övergripande förändringar i av konventionen omfattade bilaterala skatteavtal<sup>99</sup> minska missbruk av kryphål och gråzoner för att på så sätt motverka BEPS.<sup>100</sup> Konventionen fungerar så att den kommer att tillämpas jämsides de befintliga avtalen snarare än att varje enskilt avtal måste skrivas om. På så sätt blir implementeringen snabbare och effektivare än om de nya bestämmelserna var tvungna att införas i varje separat avtal.<sup>101</sup>

The BEPS Action Plan medför i sig inga bindande krav på stater att införa de olika lösningar som planen lägger fram, även om det politiska ställningstagandet väger tungt. På grund av detta är det relevant för OECD att genom MLI binda parterna till konventionens, och mer generellt BEPS, arbete för att motverka missbruk.<sup>102</sup>

MLI (action 15 i the BEPS Action Plan) ämnar effektivisera implementeringen av de olika avtalsåtgärder som föreslås under de andra punkterna i the BEPS Action Plan.<sup>103</sup> Behovet av en snabb och effektiv implementering av de i the BEPS Action Plan föreslagna förändringarna beror till stor del på att avtal generellt sett har företräde framför intern rätt vilket skapar en risk för att de lagförändringar som föreslås i the BEPS Action Plan blir meningslösa i praktiken om inte de bilaterala skatteavtal som ingåtts revideras i enlighet med BEPS-förslagen.<sup>104</sup> Om endast den interna rätten i en stat skulle förändras men inte skatteavtalen så skulle det i praktiken inte medföra någon förändring.<sup>105</sup> Alternativet till en snabb implementering genom MLI hade varit att revidera OECD:s modellavtal vilket senare hade påverkat de individuella avtalen när de omförhandlades,

---

<sup>98</sup> OECD: Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide, < <http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>>, besökt 2018-09-17.

<sup>99</sup> Covered Tax Agreements, se avsnitt 4.2.

<sup>100</sup> OECD: *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Information Brochure*, s 3. (härefter: OECD Information Brochure).

<sup>101</sup> *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, Engstråten, SvSkT 2017:6-7 s. 399.

<sup>102</sup> *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties – Analysis and Effect*, red. Lang.

<sup>103</sup> OECD: BEPS Action Plan.

<sup>104</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 32.

<sup>105</sup> Se avsnitt 3 ang. den skatteavtalsrättsliga gyllene regeln.

något som skulle leda till en utdragen process över flera år innan förändringarna slutligen hade implementeras världen över.<sup>106</sup> Vad som också är värt att nämna är att modellavtalet inte är bindande vilket innebär att förändringarna inte skulle vara garanterade bara för att avtal omförhandlades.

Idag, den 6 december 2018, har konventionen enbart trätt i kraft för fem stater, även om fler kommer att följa under de kommande månaderna.<sup>107</sup> Reglerna för ikraftträdande följer av konventionens 34 artikel.<sup>108</sup>

## 4.2 Covered Tax Agreements

För att ett avtal ska revideras enligt MLI krävs att det är ett s.k. Covered Tax Agreement eller CTA (ett av konventionen omfattat skatteavtal).<sup>109</sup> Ett CTA definieras i MLI Art. 2 som ett avtal för att undvika dubbelbeskattning på inkomst mellan två parter (Parties) till konventionen som parterna har valt ska omfattas genom att notifiera konventionens depositarie.<sup>110</sup> Konventionens depositarie ska vara OECD:s generalsekreterare.<sup>111</sup>

Parter enligt konventionen är stater för vilka konventionen har trätt i kraft. Fram till dess räknas staterna endast som tecknare av konventionen (Signatories).<sup>112</sup> I dagsläget är det alltså endast ett fåtal stater som faller in under partsdefinitionen, men fler beräknas följa efter och i slutändan kommer potentiellt över 2000 skatteavtal påverkas av konventionen.<sup>113</sup> Då denna uppsats ämnar ge en bild av potentiella framtida scenarion kommer dock befintliga skatteavtal mellan tecknarstater räknas som CTA i den mån det är behövligt för framställningen.

Ett avtal vilket enligt båda parter ska omfattas av konventionen är ett s.k. matchande avtal. I skrivande stund finns 2 625 omfattade avtal varav 1 438 är matchande avtal.<sup>114</sup> Sveriges regering har valt att 64 av Sveriges ca 80 skatteavtal ska omfattas av konventionen.<sup>115</sup> Av dessa var vid Sveriges

---

<sup>106</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 32.

<sup>107</sup> Se avsnitt 1.5.

<sup>108</sup> OECD MLI Art. 34.

<sup>109</sup> OECD MLI Art. 1.

<sup>110</sup> OECD MLI Art. 2.

<sup>111</sup> OECD MLI Art. 39.

<sup>112</sup> OECD MLI Art. 2(1d).

<sup>113</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 31.

<sup>114</sup> OECD: *MLI Database – Matrix of Options and Reservations*, <<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>>, besökt 2018-11-09.

<sup>115</sup> *The Kingdom of Sweden: List of Reservations and Notifications upon the Deposit of the Instrument of Ratification*, Deposited on 22 June 2018, s. 2ff, besökt 2018-11-09.

ratifikation, den 22 juni 2018, 39 avtal matchande avtal på vilka förändringarna som följer av MLI kommer att börja gälla.<sup>116</sup> I samband med att fler stater ratificerar konventionen kommer fler av Sveriges skatteavtal bli matchande av konventionen omfattade avtal.<sup>117</sup>

### 4.3 Art. 7 – PPT

Art. 7 i konventionen är ett s.k. Principal Purpose Test, vilket innebär att en handling huvudsakliga syfte ska undersökas för att ta reda på om handlingen utgör missbruk eller inte.<sup>118</sup> Sedan 2017 finns samma formulering även i OECD:s modellavtal.<sup>119</sup>

En stat har möjlighet att reservera sig mot PPT:n men endast om staten på ett eller annat sätt genom sina avtal uppfyller konventionens minimistandard.<sup>120</sup> I praktiken är det ytterst få skatteavtal som redan uppfyller dessa minimikrav, varför nästan alla befintliga skatteavtal kommer revideras för att inkludera en PPT enligt konventionen.<sup>121</sup>

Art. 7 är formulerad som så att en förmån enligt avtalet inte ska ges i det fall som det

”[...] rimligen kan antas att ett av de huvudsakliga syftena med det arrangemang eller den transaktion som direkt eller indirekt resulterade i förmånen var att få förmånen, såvida det inte fastställs att det under omständigheterna är förenligt med de relevanta bestämmelsernas ändamål och syfte att förmånen ges.”<sup>122</sup>

Detta innebär alltså att för det fall att en handling genomförs vars huvudsakliga syfte är att få tillgång till en förmån så ska förmånen nekas.<sup>123</sup> Exakt vad ”förmån enligt avtalet” innebär specificeras aldrig. Det kan då diskuteras huruvida en sådan förmån innebär alla former av minskad beskattning som följer av avtalstillämpningen, eller om en sådan förmån enbart innebär förmåner som ges enligt avtalet,<sup>124</sup> till exempel begränsningen på utdelningsbeskattning i modellavtalets art. 10.<sup>125</sup> Enligt kommentarerna till det ursprungliga förslaget till en PPT ska ”förmån enligt avtalet” innebära alla begränsningar av en stats beskattningsrätt (t.ex.

---

<sup>116</sup> Prop. 2017/18:61, s. 11.

<sup>117</sup> Prop. 2017/18:61, s. 11.

<sup>118</sup> Jmf med §2 Skatteflyktslagen.

<sup>119</sup> OECD:s modellavtal 2017.

<sup>120</sup> OECD MLI Art. 7(15).

<sup>121</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 37.

<sup>122</sup> OECD MLI Art. 7.

<sup>123</sup> Jmf ATAD Art.6, se vidare avsnitt 5.2 i denna uppsats.

<sup>124</sup> Se exempelvis OMX-målet. Det kan argumenteras för att företaget hade uppnått en förmån, i det fall att Sverige inte hade ansetts ha beskattningsrätt, enbart genom att den schweiziska skattesatsen var lägre.

<sup>125</sup> OECD:s modellavtal 2017.

skatteavdrag, exemption m.fl.) som följer av avtalet, undslippandet av dubbelbeskattning samt skyddet för personer med hemvist i en av avtalsstaterna enligt art. 24 i OECD:s modellavtal eller andra liknande begränsningar.<sup>126</sup> Detta pekar mot att alla former av skattelättnader som följer av tillämpningen av ett skatteavtal torde innefattas i begreppet ”förmån enligt avtalet”.

Formuleringen ”ett av de huvudsakliga syftena” har kritiserats för att det är för vitt formulerat. Formuleringen medför att i situationer där en handling har företagits med såväl affärsmässiga som skattemässiga syften så kan denna handling anses utgöra missbruk. Kritikerna menar att formuleringen ”det huvudsakliga syftet” hade varit att föredra då det lämnar mindre utrymme för att i övrigt godtagbara handlingar ska falla in under missbruksbegreppet.<sup>127</sup>

Art. 7 utgör en minimistandard och i dagsläget har inga tecknande stater till konventionen utgett sig för att redan ha bestämmelser i sina skatteavtal som uppfyller detta kravet, och ingen av de tecknande staterna har reserverat sig mot art. 7,<sup>128</sup> även om ett fåtal har valt att implementera bestämmelsen till dess att en bestämmelse som uppfyller kravet kan förhandlas fram bilateralt mellan de olika avtalsstaterna.<sup>129</sup>

### 4.3.1 Förutsebarhet i skatteavtalsrätten

Ett av de starkaste argumenten för skatteavtalen som de ser ut idag (pre-MLI) är att de olika bestämmelserna bygger på tydlighet och objektivitet vilket en eventuell bedömning av en enskild situation baseras på. På så sätt uppnås en förutsebarhet som kan hjälpa skattebetalare att i förväg få klarhet i hur ett handlade kommer bedömas.<sup>130</sup> Som exempel kan nämnas art. 10 i OECD:s modellavtal vilken fastställer i vilka fall en avtalsslutande stat kan beskatta utdelning till ett företag i den andra avtalsslutande staten.<sup>131</sup> Även om just art. 10 inte rör missbruk av skatteavtal så utgör den ett bra exempel på vilken typ av objektiva kriterier som ställt upp för att bestämmelser i de nuvarande skatteavtalen ska aktualiseras.

---

<sup>126</sup> OECD: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2015, Paris.

<sup>127</sup> *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, Reinout Kok, EY, Intertax Volume 44 Issue 5, 2016, s. 408.

<sup>128</sup> *MLI:s styrkor och svagheter – En skatterättslig analys av OECD:s Multilaterala instruments potentiella genomslagskraft och funktionalitet*, Tara Curovic, Juridiska Fakulteten i Lund, HT18, s. 53.

<sup>129</sup> *MLI:s styrkor och svagheter – En skatterättslig analys av OECD:s Multilaterala instruments potentiella genomslagskraft och funktionalitet*, Tara Curovic, Juridiska Fakulteten i Lund, HT18, s. 53.

<sup>130</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 45.

<sup>131</sup> OECD: *Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed Version 2017*, Art 10(2), OECD Publishing 2017.



Införandet av en PPT i vad som hittills får anses ha varit ett objektivt styrt system med goda möjligheter för förutsebarhet kan potentiellt få stora effekter på hur det internationella skatteavtalsnätverket kommer att fungera.<sup>132</sup> Detta beror i grunden på att PPT:n inte ställer upp några objektiva kriterier för vad som är att anse som missbruk. Istället krävs en subjektiv bedömning av situationen för att bedöma om handlingens bakomliggande, huvudsakliga syften medför att den utgör missbruk. Vad som menas med "huvudsakliga syften" är inte klart, utan upp till tolkning.<sup>133</sup> När denna tolkningsfråga lämnas över till olika jurisdiktioner med olika rättskulturer riskerar en situation som bedöms som icke-missbruk i en jurisdiktion att bedömas som missbruk i en annan.

Subjektiviteten i PPT:n medför alltså vissa oklarheter när det kommer till hur artikeln ska tillämpas. Formuleringen ger ett vitt användningsområde samtidigt som att den riskerar att medföra en viss nivå av godtycklighet i bedömningen. Denna vidd i formuleringen och potentiella godtycklighet i bedömningen leder också till att förutsebarheten minskar drastiskt för de företag som bedriver gränsöverskridande aktiviteter.<sup>134</sup>

Det kan alltså konstateras att införandet av en PPT likt den i MLI i skatteavtalsrätten medför en ökad osäkerhet och subjektivitet i skatteavtalsrätten som tidigare inte funnits.<sup>135</sup> En sådan förändring kan självklart kritiseras, vilket den också har. Trots detta ger den stater större möjligheter att undanröja avtalsmissbruk och dubbel icke-beskattnings. Frågan blir helt enkelt en om individens rätt till förutsebarhet kontra staternas rätt till beskattning. Den frågan ska inte diskuteras vidare här men det kan konstateras att situationen har gått från tydligare men möjligen inte lika effektiva regler till något vagare men troligen mer slagkraftiga regler.

## 4.4 MLI:s omfattning

Den 27 september 2018 hade 84 stater och jurisdiktioner skrivit under OECD:s MLI och ytterligare sex hade uttryckt sin avsikt att skriva under. Av de 84 undertecknande staterna och jurisdiktionerna har 15 lämnat in ett

---

<sup>132</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 46.

<sup>133</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 46.

<sup>134</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 46.

<sup>135</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 45.

ratifikationsinstrument till depositarien.<sup>136</sup> För dessa stater träder konventionen i kraft under hösten och våren. Alla dessa staters skatteavtal är inte heller omfattade av MLI, då detta kräver att staten tar ett aktivt beslut om att inkludera varje separat avtal. När detta är gjort krävs för att MLI:s revisioner ska gälla även att den andra avtalsstaten har ratificerat MLI samt valt att inkludera avtalet i fråga i MLI:s omfattning. Än så länge är det därför endast ett fåtal skatteavtal som faktiskt omfattas, men denna siffra beräknas stiga i takt med att allt fler stater skriver under och ratificerar MLI. Potentiellt kommer mer än tvåtusen skatteavtal att påverkas.<sup>137</sup>

Det kan alltså konstateras att trots att det idag inte går att dra några slutsatser om konventionens omfattning så är den potentiella omfattningen stor. Om så skulle vara fallet så skulle den internationella skatteavtalsrätten genomgå en stor förändring. Då stater har en möjlighet att reservera sig mot en stor del av artiklarna är det främst de tvingande artiklarna, i huvudsak art. 7, som kommer kunna få en global effekt. Resterande artiklar kommer kunna få effekt i den mån stater inte reserverar sig mot dem. Som ett exempel Sverige lyftas. Sverige har reserverat sig mot nästan alla artiklar med undantag för art. 7 och ett antal artiklar som rör konventionens ikraftträdande och liknande.<sup>138</sup> För svensk del kommer därför enbart dessa artiklar gälla för svenska av konventionen omfattade skatteavtal, oavsett motpartens inställning till övriga artiklar.

#### 4.4.1 Reservationer mot Art 7

Alla tecknande stater har i nuläget valt att implementera en PPT eller en LOB.<sup>139</sup> Artikel 7 är tvingande och en stat kan inte reservera sig om den inte redan har en bestämmelse i sina skatteavtal som motsvarar den PPT eller LOB som finns i MLI. Vissa stater har dock valt att införa en detaljerad LOB istället för en PPT alternativt att införa en PPT under tiden som en detaljerad LOB utarbetas. Det finns idag ingen stat som redan i sina skatteavtal har en bestämmelse som motsvarar PPT:n varför den kommer börja gälla för alla av konventionen omfattade skatteavtal i takt med att konventionen träder i kraft för stater som har ratificerat konventionen.

---

<sup>136</sup> OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 27 September 2018, <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2018-10-22.

<sup>137</sup> *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, David Kleist, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 31.

<sup>138</sup> The Kingdom of Sweden: *List of Reservations and Notifications upon the Deposit of the Instrument of Ratification*, Deposited on 22 June 2018, besökt 2018-11-09.

<sup>139</sup> OECD: Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI), <<https://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-askedquestions.pdf>>, besökt 2018-09-26.

## 4.4.2 Europeiska skatteavtal som kan påverkas

I dagsläget har majoriteten av EU:s medlemsstater undertecknat konventionen och en handfull har ratificerat den.<sup>140</sup> Följaktligen kommer nästan alla medlemsstaters skatteavtal att kunna påverkas. För att en stats skatteavtal ska omfattas krävs dock att båda parterna har notifierat konventionens depositarie.<sup>141</sup> På grund av detta är det idag svårt att säga exakt hur många och vilka av skatteavtalen mellan de europeiska länderna som kommer att omfattas, men det kan antas att en stor del av avtalen kommer att göra det.

Sverige har valt att 64 av drygt 80 skatteavtal ska omfattas. Av dessa 64 avtal är 39 matchande avtal, d.v.s. att även avtalsparten har valt att avtalet ska omfattas av konventionen.<sup>142</sup> 16 av de matchande avtalen är avtal med andra EU-medlemsstater.<sup>143</sup> För svensk del är det alltså dessa som till en början kommer omfattas. Fler skatteavtal beräknas dock bli omfattade av konventionen i takt med att fler stater och jurisdiktioner undertecknar konventionen. De skatteavtal som regeringen har valt att inte omfatta är begränsade avtal, avtal under omförhandling eller avtal som regeringen önskar omförhandla vidare utöver de förändringar som följer av konventionen.<sup>144</sup> Även avtal som av andra anledningar, till exempel på grund av mycket avvikande struktur eller terminologi, inte lämpar sig att omfattas har lämnats utanför konventionens omfattning.<sup>145</sup> Resterande fullständiga skatteavtal vilka inte omförhandlas eller enligt regeringen bör omförhandlas har regeringen valt att omfatta av konventionen.<sup>146</sup>

Om andra länder som har undertecknat konventionen väljer att inkludera majoriteten av sina avtal kommer antalet matchande avtal stiga och fler och fler avtal, både inom och utanför EU, kommer att omfattas.

---

<sup>140</sup> OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 27 September 2018, < <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2018-10-22.

<sup>141</sup> Avsnitt 4.2.

<sup>142</sup> Prop. 2017/18:61, s. 11.

<sup>143</sup> Belgien, Bulgarien, Cypern, Grekland, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Nederländerna, Polen, Rumänien, Slovakien, Tjeckien och Ungern. Även skatteavtalen med Storbritannien är ett matchat avtal, men har lämnats utanför uppräknningen på grund av Storbritanniens förestående lämnande av EU.

<sup>144</sup> Exempelvis kan skatteavtalen med Frankrike nämnas, vilket har valt att omfattas av den franska regeringen medan Sveriges regering har valt att avvakta på grund av pågående diskussioner, se prop. 2017/18:61, s. 11.

<sup>145</sup> Prop. 2017/18:61, s. 10.

<sup>146</sup> Prop. 2017/18:61, s. 10.

## 4.5 Införlivande av MLI i svensk rätt

För att OECD:s MLI ska kunna tillämpas av Sverige krävs att Sverige ratificerar konventionen. För att göra detta måste regeringen först lämna en proposition till riksdagen som sen tar beslut på om Sveriges ställning till MLI ska godkännas.<sup>147</sup> Detta gjordes genom *prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder* vilken lämnades till riksdagen den 20 mars 2018.<sup>148</sup> Propositionen godkändes och ett ratifikationsinstrument lämnades till depositarien den 22 juni 2018.<sup>149</sup> Konventionen trädde för svensk del i kraft den 1 oktober 2018.<sup>150</sup> Genom detta förfarande kommer MLI få effekt på svenska av konventionen omfattade avtal vid den tidpunkt som stadgas i konventionen. Således får MLI vara ansedd som införlivad i svensk skatteavtalsrätt. Då konventionen enbart gäller skatteavtal kommer inte intern svensk rätt påverkas eller förändras i andra fall än när den inskränks av ett skatteavtal.<sup>151</sup>

I propositionen lade regeringen fram vilka skatteavtal som skulle omfattas av konventionen och förklarade tankarna bakom valen. De som regeringen valde att inte omfatta är främst avtal under omförhandling eller avtal som regeringen ämnar omförhandla utöver de förändringar som följer av konventionen.<sup>152</sup>

## 4.6 Tillämpning av MLI:s PPT och den gyllene regeln

Med den skatteavtalsrättsliga gyllene regeln som bakgrund är det värt att titta på hur PPT:n förhåller sig till denna regel, då PPT:n kommer att införas i majoriteten av de av MLI omfattade skatteavtalen.<sup>153</sup> Frågan som uppstår är i vilken mån den gyllene regeln kan komma att påverka tillämpningen av PPT:n.

---

<sup>147</sup> *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, Engsbråten, SvSkT 2017:6-7, s. 412.

<sup>148</sup> Sveriges Riksdag: Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder,

< [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/multilateral-konvention-for-att-genomfora\\_H50361](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/multilateral-konvention-for-att-genomfora_H50361)>, besökt 2018-10-01.

<sup>149</sup> OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2018-10-01.

<sup>150</sup> OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2018-10-01.

<sup>151</sup> Se avsnitt 3.

<sup>152</sup> Prop. 2017/18:61, s. 10f. Se vidare avsnitt 4.2 och 4.4.2 i denna uppsats.

<sup>153</sup> Avsnitt 4.4.1.

Enligt den gyllene regeln kan inte ett avtal utvidga de avtalslutande staternas beskattningsrätt utan enbart inskränka den. En stat kan således inte hänvisa till PPT:n i ett försök att beskatta en inkomst som annars inte hade kunnat beskattas enligt statens interna rätt.

Tillämpningen av skatteavtal och PPT:n sker, kortfattat och förenklat, på följande vis. En gränsöverskridande handling företas av X AB, varpå skatteavtalet mellan stat A (hemviststaten) och stat B aktualiseras. Skatteavtal får enligt den gyllene regeln enbart inskränka en stats beskattningsrätt. När detta sker uppstår en förmån i form av minskad beskattning för X AB och ett undvikande av dubbelbeskattning. Om det är tydligt att ett av handlingens huvudsakliga syften är att ta del av denna förmån tillämpas PPT:n vilket innebär att förmånen inte ska ges. Detta innebär att den nationella rätt som inskränkts av skatteavtalet inte längre inskränks och staten får återigen rätt att beskatta inkomsten. På så sätt försvinner förmånen. För att denna beskattning ska kunna ske krävs att detta medges av statens interna rätt, vilket per definition är fallet om en inskränkning har skett. PPT:n medger här enbart tillämpning av redan existerande intern rätt. Hittills har den gyllene regeln därmed inte fått någon större relevans. I fall där det av någon anledning inte föreligger dubbelbeskattning uppstår ingen förmån, likaså när ingen inskränkning sker.

När den gyllene regeln blir intressant är i den hypotetiska situation när stat A har en beskattningsrätt enligt nationell rätt som dock inte sträcker sig till gränsöverskridande handlingar samtidigt som stat B inte har någon beskattningsrätt alls alternativt en lägre skattesats än A. I detta fall uppstår en förmån i form av minskad beskattning. Om det kan konstateras att denna förmån var ett av de huvudsakliga syftena med handlingen aktualiseras PPT:n. Problemet blir då att ingen av staterna egentligen har någon beskattningsrätt, och även om PPT:n medger beskattning till en eller båda av staterna så kan detta inte utnyttjas. Om stat A då i sin nationella rätt har en GAAR eller PPT kan denna användas för att beskatta handlingen även om den interna rätten i övrigt inte medger detta.

Det kan sammanfattas som så att för att PPT:n ska kunna tillämpas krävs att en stat redan kan motivera sitt skatteanspråk med sin interna rätt. Som exempel kan den svenska skatteflyktslagen nämnas.<sup>154</sup> Den är likt MLI:s PPT utformad som att syftet bakom en handling ligger till grund för huruvida handlingen ska anses utgöra skatteflykt och således bortses från. Förutsatt att en situation skulle fallit in under skatteflyktslagen så utgör PPT:n ingen utvidgning av svensk beskattningsrätt eftersom Sverige redan från början hade rätt att beskatta enligt svensk intern rätt. Denna rätt kan sedan inskränkas av ett avtal med resultatet att Sverige inte längre får beskatta inkomsten i fråga.<sup>155</sup> Det kan alltså konstateras att det med största sannolikhet inte torde uppstå några problem på grund av den gyllene regeln

---

<sup>154</sup> §2 Skatteflyktslagen.

<sup>155</sup> Se t.ex. Greklandmålet, avsnitt 2.3.

i de fall då en stat sedan tidigare har en generell missbruksregel i sin interna rätt.

Genom införandet av ATAD:s GAAR finns det en möjlighet att det potentiellt problematiska förhållandet mellan MLI:s PPT och den gyllene regeln kan undslippas inom EU. Den GAAR som genom ATAD kommer få effekt i EU är likt PPT:n och den svenska skatteflyktslagen till för att undvika situationer där ett företag bedriver verksamhet var huvudsakliga syfte är att uppnå en skatteförmån. Genom att denna införlivas i samtliga medlemsländer på en och samma gång så får nu alla dessa länder en intern rätt som medger beskattning i den sortens situationer som täcks av GAAR:en och med stor sannolikhet även PPT:n. I teorin bör det således bli så att inga medlemsstater är förhindrade att tillämpa PPT:n med hänvisning till den gyllene regeln från det att ATAD har trätt i kraft.

# 5 ATAD

## 5.1 Inledning

Den 28 januari 2016 lade EU-kommissionen fram ett förslag ett anti-skatteflyktsdirektiv, the Anti-Tax Avoidance Directive eller ATAD, som en del av arbetet med det s.k. Anti-Tax Avoidance Package. Direktivet antogs den 20 juni 2016 som *the Directive (EU) 2016/1164 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*.<sup>156</sup> Efter detta följde i oktober samma år ett förslag till ATAD II gällande s.k. hybrid mismatches,<sup>157</sup> vilket dock kommer att lämnas utanför denna uppsats.

ATAD innehåller fem bindande anti-missbruksåtgärder som alla medlemsstater ska implementera för att motverka aggressiv skatteplanering. Dessa åtgärder ska börja gälla från den första januari 2019.<sup>158</sup> Endast ATAD:s General Anti-Avoidance Rule (GAAR) kommer att tas upp i den här uppsatsen.<sup>159</sup>

Tanken med the Anti-Tax Avoidance Package är att skapa en mer rättvis och jämlik miljö för företag och ekonomiska aktiviteter inom den interna marknaden samt att ge ett minimiskydd mot missbruk och aggressiv skatteplanering inom EU.<sup>160</sup> I förslaget till ATAD förklarar EU-kommissionen att man med direktivet inte ämnar uppnå någon form av full harmonisering utan att målet är att skapa ett minimiskydd för medlemsstaternas skattebaser. Kommissionen menar att direktivets bestämmelser utgör den lägsta möjliga nivå av samarbete och koordination för att uppnå detta mål.<sup>161</sup>

---

<sup>156</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-09-27.

<sup>157</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-09-27.

<sup>158</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-09-28.

<sup>159</sup> De övriga åtgärderna är en switchoverregel, räntebegränsningsregler och regler kring utflyttningsbeskattning.

<sup>160</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-09-28.

<sup>161</sup> EU Commission: *Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*, Brussels, 28.1.2016 COM(2016) 26 final, p. 5.

## 5.2 Bakgrunden till ATAD

Den europeiska skatterättens historia är lång och till sin natur starkt påverkad av de senaste 100 årens politiska svängningar. Det är i den här långa och komplexa historien som ATAD har sin bakgrund. En djuplodande genomgång av denna kommer inte göras här. En kortare sammanfattning av de mest relevanta skatterättsliga fenomenen kommer dock göras för att belysa vad som ligger bakom ATAD och vad dess mål är.

Ett lands skattelagstiftning har länge varit en självklar del av dess självbestämmande och den nationella suveräniteten på beskattningsrättens område har länge ansetts vara en grundläggande del av ett lands lagstiftningsmakt.<sup>162</sup> I samband med att den internationella handeln ökade började skatteavtal för undanröjande av dubbelbeskattning upprättas i början av 1920-talet. Samtidigt riktades blickarna mot andra länder för inspiration vid stiftning av nya skattelagar och viss harmonisering kunde börja urskönjas. Å andra sidan uppkom också en tydligare konkurrens mellan högskattejurisdiktioner och lågskattejurisdiktioner i takt med att allt fler stora företag började bedriva gränsöverskridande verksamhet.<sup>163</sup> På grund av den grundläggande skattesuveräniteten var detta dock inget som gick att göra något åt.

Problem uppstod när fler och fler av dessa verksamheter visade sig vara mer eller mindre artificiella. Företag bedrev administrativ verksamhet, men inte mycket mer, inom en stats gränser, något som lågskattejurisdiktioner tjänade på samtidigt som högskattejurisdiktioner skadades. På grund av detta började stater samarbeta för att uppnå en mer rättvis och framförallt verklighetsenlig beskattningsfördelning.<sup>164</sup> Det främsta exemplet på detta är OECD:s BEPS-projekt genom vilket ett stort antal länder arbetade för att undvika att deras skattebaser förminskades på sätt som inte ansågs utgöra resultatet av en rimlig skattekonkurrens.<sup>165</sup> Det är den här sortens samarbete som ligger till grund för ATAD. EU-kommissionen lade fram förslaget till ATAD för att genom detta upprätta en tydligare fördelning av beskattningsrätten inom EU.<sup>166</sup> Genom ATAD åtog sig dock EU-kommissionen att från centralt håll påverka medlemsländernas nationella skattelagstiftning, vilket har kritiserats som en inskränkning av den nationella skattesuveräniteten.<sup>167</sup> Denna diskussion faller utanför vidden av denna framställning, men är värd att lyfta.

---

<sup>162</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 853.

<sup>163</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 854.

<sup>164</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 854.

<sup>165</sup> Se avsnitt 1.1.1.

<sup>166</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive, <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-10-19.

<sup>167</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 856.



ATAD är således EU-kommissionens försök att uppfylla de målen som ställdes upp i BEPS-projektet med syfte att minska företags möjligheter att genom skattetekniska upplägg minska sin effektiva skattesats och på så sätt ge medlemsländerna större möjligheter att skydda sina skattebaser.

## 5.3 Artikel 6 – GAAR

Art. 6 i ATAD har som mål att undanröja möjligheter för missbruk av det EU-rättsliga skattesystemet. Detta görs genom en s.k. GAAR, en regel uppställd för att på ett generellt sätt motverka skatteflykt. Bestämmelsen är formulerad så att när det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt beräknas så

”[...] ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefordel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del”.<sup>168</sup>

Av formuleringen följer att en handlings bakomliggande syften ska tas in i bedömningen av huruvida handlandet är acceptabelt eller inte.<sup>169</sup> Vad som är värt att nämna är dock att det även krävs att handlingen motverkar den tillämpliga lagstiftningens syfte.<sup>170</sup> Skatteplanering som uppenbart har genomförts för att kringgå tillämplig skattelagstiftning torde rimligen alltid falla in under detta, men bedömningen blir svårare när det kommer till skatteplanering där så inte är fallet. Att ställa upp genuina, affärsmässiga arrangemang på ett sätt som medger en skatteförmån är inte i sig att anse som felaktigt.

Den grundläggande tanken är att EU-länderna ska ha ett sorts skyddsnät mot aggressiv skatteplanering vid situationer där de befintliga lagarna inte är tillräckliga.<sup>171</sup> Skattelagstiftningen förändras inte i den takt som behövs för att kontinuerligt motarbeta de nya sätt att skatteplanera som dyker upp i och med det att stater lagstiftar mot de specifika förfaranden man känner till. När lagstiftaren stänger ett kryphål hittar skatteplaneraren ett annat. GAAR:ens uppgift är därför att fylla ut de hål och luckor i lagen som finns och som kan utnyttjas.<sup>172</sup> Syftet med GAAR:en är att vara en generalklausul som gäller för samtliga medlemsstater och som också ska vara i linje med

---

<sup>168</sup> ATAD Art. 6(1).

<sup>169</sup> Jmf med §2 Skatteflyktslagen.

<sup>170</sup> Jmf med formuleringen i MLI Art. 7 där ett enskilt förfarande kan godtas om det bedöms vara i enlighet med de relevanta bestämmelsernas syfte och ändamål.

<sup>171</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
< [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-10-01.

<sup>172</sup> EU Commission: *Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market*, Brussels, 28.1.2016 COM(2016) 26 final, p. 9.

EU-domstolens praxis och tidigare ställningstaganden angående missbruk,<sup>173</sup> vilken rör s.k. ”wholly artificial arrangements” eller ”rent konstlade upplägg”.<sup>174</sup> Principen om ”wholly artificial arrangements” innebär att en nationell skatteflyktsregel enbart får rikta in sig på rent konstlade upplägg, affärsupplägg vilka helt saknar en verklig affärsnärlig bakgrund.<sup>175</sup> I Art. 6 använd dock begreppet ”icke-genuina arrangemang” istället för ”rent konstlade upplägg”. Således kommer den genom ATAD snart införda GAAR:en få en något bredare räckvidd än vad den tidigare EU-rättsliga praxisen specificerade. GAAR:en utgör en minimibestämmelse och lämnar därför utrymme för medlemsländerna att tillämpa mer långtgående regler. Som exempel kan nämnas den generella anti-missbruksregeln i den svenska skatteflyktslagen vilken saknar kravet att ett arrangemang ska vara icke-genuint för att kunna utgöra missbruk.<sup>176</sup>

### 5.3.1 Wholly Artificial Arrangements

”Wholly artificial arrangements” (WAA), eller ”rent konstlade upplägg”, är ett affärsupplägg som i sin helhet finns till för att ett företag ska få ta del av en skatteförmån som annars inte hade aktualiserats. Det rör sig med andra ord om situationer där ett upplägg eller arrangemang ställts upp utan att några egentliga affärsnärliga motiv. Upplägget bygger inte på var företagets verksamhet företas eller var dess kontor ligger utan är som namnet antyder helt artificiellt eller konstlat. WAA-principen handlar egentligen inte om hur företag får bete sig utan stadgar istället att en stat enbart får utforma sina skatteflyktsregler så att de träffar den här sortens upplägg. Det har sitt ursprung i rättsfallet *Cadbury Schweppes*, genom vilket principen fick fäste i den europeiska skattemiljön.

#### 5.3.1.1 *Cadbury Schweppes*

*Cadbury Shweppes*-fallet handlade om Storbritanniens CFC-regler och huruvida dessa var acceptabla och proportionerliga eller inte. Beskattning på ett CFC-bolag skulle enligt de brittiska reglerna ske när detta bolags skattesats i den andra staten uppgick till mindre än tre fjärdedelar av den skatt som bolaget hade varit skyldig att betala ifall det hade hemvist i Storbritannien.<sup>177</sup> I vissa fall kunde dock vissa undantag bli tillämpliga, varav det främsta var ett s.k. ”motivtest”. Motivtestet innebar att moderbolaget till ett CFC-bolag kunde undslippa CFC-beskattning om det kunde bevisas att skatteförmåner och skattelättnader inte var anledningen till att CFC-bolaget upprättades i den form och i den stat vari det hade hemvist.

---

<sup>173</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 857.

<sup>174</sup> Se vidare avsnitt 5.3.1.

<sup>175</sup> EUD dom 12/9 2006 i *Cadbury Schweppes plc. m.fl.*, mål 196/04, p. 51.

<sup>176</sup> Jmf med §2 Skatteflyktslagen.

<sup>177</sup> EUD dom 12/9 2006 i *Cadbury Schweppes plc. m.fl.*, mål 196/04, p. 7.

Sakomständigheterna i fallet var i korthet som följer. Det brittiska bolaget CS var moderbolag till Cadbury Schweppes-gruppen som bestod av bolag i Storbritannien, andra medlemsstater samt tredje länder. Två av underbolagen i gruppen, CSTS och CSTI, var förlagda på Irland och ägdes indirekt av CS. Skattesatsen på Irland för CSTS och CSTI var 10 %.<sup>178</sup> Enligt de brittiska skattemyndigheterna var inga av undantagen tillämpliga och skattesatsen var att räkna som en lägre skattesats enligt CFC-reglerna vilket föranledde att skattemyndigheterna avkrävde CS restskatt för vad de ansåg var utebliven beskattning.<sup>179</sup> CS överklagade beslutet och hävdade att de brittiska CFC-reglerna stod i strid med de fria rörligheterna i art. 43, 49 och 56 EUF. Den nationella domstolen hade att undersöka dels om CS missbrukade rörelsefriheterna i EUF genom att medvetet ta del av en lägre skattesats i en annan stat genom ett visst företagsarrangemang, och dels om CFC-reglerna annars utgjorde ett hinder mot de fria rörligheterna. På grund av dessa oklarheter begärde domstolen förhandsbesked från EU-domstolen och frågade om art. 43, 49 och 56 EUF förhindrar lagstiftning av det slag som det här var frågan om, där ett bolag med hemvist i en medlemsstat ska beskattas för vinster i ett dotterbolag vilket har hemvist i en medlemsstat med en lägre beskattningsnivå.<sup>180</sup>

EU-domstolen förklarade att det faktum att ett bolag etablerar ett dotterbolag i en annan medlemsstat inte kan utgöra en presumption för att bolaget bedriver skatteflykt och därför motivera en bestämmelse som inskränker de friheter som följer av EUF.<sup>181</sup> Däremot kan en sådan inskränkande bestämmelse accepteras för det fall den enbart riktar sig mot rent konstlade upplägg vars enda motiv är att kringgå nationell lagstiftning.<sup>182</sup> Med detta som bakgrund konstaterar EU-domstolen att art. 43 och 48 EUF förhindrar medlemsländer från att tillämpa lagstiftning vilken påkallar beskattning av CFC-bolag enbart på grund av att CFC-bolaget har hemvist i en medlemsstat med lägre skattesats än moderbolagets hemvistsstat. För det fall att bolaget kan bevisa att CFC-bolaget bedriver reell verksamhet så ska detta godtas.<sup>183</sup>

Av målet följer det att det inte nödvändigtvis är att anse som missbruk att ta del av en annan medlemsstats mer fördelaktiga skattesituation. Så länge genuin verksamhet bedrivs så ska detta accepteras. Det innebär att så länge ett handlande kan motiveras av affärsmässiga skäl så ska det inte anses som missbruk, vilket således har varit den grundläggande tanken inom en europeiska beskattningsrätten fram tills nu.

---

<sup>178</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 13-14.

<sup>179</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 20.

<sup>180</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 28.

<sup>181</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 50.

<sup>182</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 51.

<sup>183</sup> EUD dom 12/9 2006 i Cadbury Schweppes plc. m.fl, mål 196/04, p. 75.

## 5.4 PPT i the Anti-Tax Avoidance Package

En diskussion kring EU-ländernas skattesuveränitet faller som ovan nämnts inte inom ramen för denna uppsats, men väl värt att nämna är att det har påpekats att s.k. dubbel icke-beskattnings inom EU är tillåtet så länge det är ett resultat av de olika ländernas skattesuveränitet. Att införa en PPT lik den i MLI skulle då onekligen förändra denna situation.<sup>184</sup> Detta påstående är i sig inte helt oförståeligt, men det bygger på en grund som idag har förändrats. I och med the Anti-Tax Avoidance Package införs EU nu en GAAR som på många sätt liknar den PPT som återfinns i MLI samtidigt som EU-kommissionen rekommenderar alla länder att införa en PPT i sina bilaterala skatteavtal.<sup>185</sup>

På så sätt har medlemsstaternas skattesuveränitet fått ta ett steg tillbaka till förmån för arbetet mot BEPS. Vad som föranlett detta faller utanför den här uppsatsens omfattning, men tål onekligen att undersökas.

Genom införandet av en GAAR kommer alla medlemsstater att få utökade möjligheter att undanröja missbruk. Då bestämmelsen endast är ett minimikrav finns det också möjligheter för medlemsstaterna att inta en hårdare ställning än den som krävs av ATAD. Hur detta förhåller sig till de EU-rättsliga friheterna är inte helt klart men viss problematik skulle potentiellt kunna uppstå. Huruvida så är fallet eller inte faller dock utanför denna uppsats.

## 5.5 Införlivandet av EU-rätt i svensk rätt

ATAD:s införlivas i svensk rätt på samma sätt som andra EU-direktiv. Som direktiv är ATAD bindande för alla medlemsstater som från att det att ATAD träder i kraft har att utforma sin nationella lagstiftning i enlighet med direktivet.<sup>186</sup> ATAD består av fem tvingande anti-missbruksregler som alla medlemsländer ska tillämpa för att motverka vanliga former av aggressiv skatteplanering och medlemsstaterna ska ha införlivat dessa bestämmelser senast den 1 januari 2019.<sup>187</sup> Då ATAD är ett EU-direktiv krävs inget beslut från riksdagen om införlivande i svensk intern rätt. Däremot kan det krävas att riksdagen stiftar nya lagar i enlighet med de bestämmelser som följer av ATAD. I annat fall kan en fördragsbrottstalan väckas mot Sverige.<sup>188</sup>

---

<sup>184</sup> HJI Panayi, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, 2015, s. 220.

<sup>185</sup> EU Commission: *Commission Recommendation of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse*, Brussels, 28.1.2016 C(2016) 271 final, p. 2.

<sup>186</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2006, s 313.

<sup>187</sup> EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive, <[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>, besökt 2018-10-30.

<sup>188</sup> Pelin, *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, Lund, 2006, s 313.

ATAD har tagits fram inom ramen för EU-samarbetet och medlemsstaterna har således fått möjlighet att yttra sig. I slutändan tas också beslut kring nya direktiv av medlemsstaterna. Vissa invändningar lyftes, främst att förslaget skulle strida mot subsidiaritetsprincipen, men dessa fick inget stöd och förslaget godkändes, varför det nu snart kommer vara gällande i alla medlemsstater.<sup>189</sup>

I samband med att ATAD:s CFC-regler undersöktes för att se om de svenska CFC-reglerna behövde förändras för att uppfylla de nya kraven fördes också en diskussion gällande GAAR:ens införlivande i svensk rätt.<sup>190</sup> Regeringen ansåg att den svenska skatteflyktslagen i dagsläget redan uppfyller de minimikrav som ställs upp i ATAD, varför ingen förändring behöver företas för att de svenska reglerna ska vara i enlighet med bestämmelserna i ATAD.<sup>191</sup> Regeringens argument för detta var att GAAR:en och den svenska skatteflyktslagen i stort sett överensstämmer med varandra. Båda bestämmelser innebär att syftet bakom ett arrangemang eller en handling ska ligga till grund för om arrangemanget eller handlingen ska ignoreras vid beskattningen. Om så är fallet ska den relevanta nationella rätten tillämpas på förfarandet. Den stora skillnaden mellan reglerna är att GAAR:en innehåller ett krav på att arrangemanget ska vara av icke-genuin natur, något som saknas i den svenska skatteflyktslagen. Detta innebär att skatteflyktslagen har ett vidare tillämpningsområde än GAAR:en. Då GAAR:en innebär ett minimikrav för medlemsstaterna ansågs detta inte medföra att skatteflyktslagen behöver revideras för att uppfylla de krav som ställs upp i ATAD.<sup>192</sup> Tidigare har dock den svenska skatteflyktslagens förhållande till EU-rätten, framförallt *Cadbury Schweppes*-fallet, diskuterats. Då bestämmelsen inte innefattar ett krav på att ett förfarande ska vara icke-genuint har frågan lyfts om detta skulle kunna innebära ett hinder mot EU-rättens friheter.<sup>193</sup> Det har då argumenterats för att denna problematik kan avhjälpas genom en EU-rättskonform tolkning och tillämpning av bestämmelsen.<sup>194</sup>

---

<sup>189</sup> *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Hultqvist, SN 2016, s. 860f.

<sup>190</sup> Prop. 2017/18:296 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden*, s. 91f.

<sup>191</sup> Prop. 2017/18:296 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden*, s. 92.

<sup>192</sup> Prop. 2017/18:296 *Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden*, s. 89ff.

<sup>193</sup> *EG-rätt och skatteflykt*, Ståhl, Skattenytt 2007 nr. 10, s 593.

<sup>194</sup> *EG-rätt och skatteflykt*, Ståhl, Skattenytt 2007 nr. 10, s 593.

## 6 Tolkningsskillnader mellan EU och OECD

Ett problem som riskerar uppstå när det kommer till frågan om hur en PPT eller GAAR behandlas rättsligt är de olika tolkningsskillnader som kan existera mellan olika länder och jurisdiktioner. Hur dessa skulle yttra sig är svårt att säga, framförallt då ATAD innebär en relativt stor förändring av den Europagemensamma skatterätten. Tidigare har såväl avsedd som oavsedd dubbel icke-beskattnings som uppstått på grund av nationell rätt endast tekniskt sett varit i strid med EU-rätten så länge uppkomsten av icke-beskattningen beror på skattekonkurrens som till sin natur motarbetar den interna marknaden och övriga medlemsstaters möjligheter att tillgodogöra sig skattemedel, vilket oftast har yttrat sig i diverse nationella regler vilka strider mot de fria rörligheterna.<sup>195</sup> EU-rätten har inte tvingat medlemsstater att beskatta enligt en viss skattesats eller överhuvudtaget. Så länge ett handlande inte har ansetts utgöra missbruk så har det i grunden varit tillåtet enligt EU-rätten.<sup>196</sup> Detta synes nu ha förändrats genom godkännandet och det kommande ikraftträdandet av ATAD som genom sin GAAR vidgar medlemsstaternas möjligheter att undanröja dubbel icke-beskattnings. Hur detta nya förhållningssätt kommer förhålla sig till den tidigare standarden är svårt att säga. Potentiellt så försvinner den tidigare standarden helt. Till dess att EU-domstolen konstaterar något annat så får *Cadbury Schweppes* anses ha fortsatt relevans, enligt vilket ett handlande som leder till en förmån i en annan medlemsstat inte automatiskt utgör missbruk.<sup>197</sup> I en diskussion kring MLI:s PPT:s kompatibilitet med EU-rätten menar Panayi att oavsett om en GAAR eller PPT är formulerad som att det huvudsakliga målet, ett av de huvudsakliga målen eller det enda målet med ett handlande, är att uppnå en skatteförmån så är vanlig skatteplanering och val av land och avtal utifrån skattesituationen inte att anse som missbruk enligt *Cadbury Scwheppes*.<sup>198</sup> Enligt detta resonemang ska varje GAAR:s eller PPT:s fokus, när det kommer till förhållanden inom EU, ligga på i vilken mån ett arrangemang är konstlat eller inte och inte enbart på arrangemangets bakomliggande motiv.

Denna diskussion fördes förvisso strax innan det att ATAD godkändes, varför ATAD inte heller figurerar i diskussionen. Det ger såklart upphov till viss problematik då omständigheterna förändrats. Istället utgår diskussionen från EU-kommissionens *Recommendation on Aggressive Tax Planning* från 2012, vilken rekommenderar alla medlemsstater att införa en GAAR som är mindre vag än den i ATAD och som tydligt tar sikte på artificiella

---

<sup>195</sup> HJI Panayi, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, 2015, s. 220f.

<sup>196</sup> Se bl.a. EUD dom 26/8 1999 i *Eurowings Luftverkehr*, mål C-295/97, p. 44; EUD dom 3/8 2002 i *Danner*, mål C-136/00, p. 56. För vidare diskussion se HJI Panayi, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, 2015, s. 221.

<sup>197</sup> Avsnitt 5.3.1.1.

<sup>198</sup> HJI Panayi, *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Oxford, 2015, s. 229.

arrangemang.<sup>199</sup> I grunden kan det dock konstateras att det sedan länge funnits en grundprincip inom EU om att enbart tillgodogörandet av en förmån inte automatiskt innebär missbruk. ATAD:s GAAR är visserligen något vidare än den GAAR som figurerade i kommissionens rekommendation, men innehåller trots detta ett krav på att ett arrangemang ska vara genuint för att godtas. Detta tyder på att *Cadbury Schweppes* åtminstone i någon mån kommer ha fortsatt relevans.

Vidare bör de formuleringsskillnader som finns i MLI:s PPT och ATAD:s GAAR kort nämnas. De båda bestämmelserna har i grunden samma utgångspunkt, nämligen att det rör sig om ett affärsarrangemang som ställts upp med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att ta del av en väsentlig skatteförmån. Så långt är skillnaderna minimala och inte av relevans. Det som potentiellt skulle kunna få konsekvenser för tillämpningen av dessa två regler är hur de ställer upp förhållandet mellan missbrukshandlingen och skatteavtalet eller skattelagstiftningen. Enligt ATAD så krävs för att ett arrangemang ska anses som missbruk att den skatteförmån som arrangemanget ger upphov till står i strid med tillämplig lagstiftning och att det inte är ett genuint arrangemang. MLI:s PPT stadgar istället att ett förfarande ska anses som missbruk ifall syftet var att ta del av en skatteförmån så länge det inte under omständigheterna kan anses att förfarande har skett i enlighet med relevanta reglers syften och ändamål.

Hur den ovan beskrivna skillnaden i formuleringen gällande de relevanta bestämmelsernas syfte i förhållande till ett arrangemang kommer påverka en bedömning får tiden utvisa. Det kan dock konstateras att ATAD:s GAAR synes vara något mer generös än MLI:s PPT just på grund av kravet på artificialitet.

Det ska sammanfattningsvis påpekas att då MLI:s PPT påverkar skatteavtalsstillämpningen medan ATAD:s GAAR kommer att bli en del av nationell lagstiftning så kommer dessa två bestämmelser inte tillämpas samtidigt. Vad en skillnad i tolkningen dock gör är att ge upphov till ett potentiellt mer svåröverskådligt system där ett gränsöverskridande handlandes konsekvenser till stor del beror på om skatteavtalet mellan de två staterna omfattas av MLI eller inte. Tolkningsskillnader kan också få följder för de avsedda målen med respektive bestämmelse på grund av den skatteavtalsrättsliga gyllene regeln, vilken diskuteras i avsnitt 3.

---

<sup>199</sup> EU Commission: 2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning, para 4.2.

# 7 Hypotetisk tillämpning av MLI:s PPT på OMX- och Grekland-fallen

Då MLI i dagsläget inte har trätt i kraft för fler än några få stater så finns det än inga situationer då PPT:n har tillämpats. För att kunna få klarhet kring vilken effekt PPT:n kan komma att få i reella situationer kommer OMX-fallet och Grekland-fallet undersökas med utgångspunkt i PPT:n. Frågan är om ifall de två fallen hade fått andra utgångar om MLI och PPT:n hade varit i kraft vid tiden för dessa fall och Sverige haft matchande avtal med respektive stat. Fallen kommer mot bakgrund av detta ställas mot PPT:n i ett försök att påvisa hur PPT:n kan komma att tillämpas i praktiken. Då PPT:n än inte har tillämpats i praktiken kommer följande diskussion vara hypotetisk. Målet är dock inte att fastställa vad som faktiskt skulle hända i dessa situationer om de uppstod idag utan enbart vad som potentiellt skulle kunna komma att hända.

## 7.1 OMX-fallet

OMX-fallet rörde gränsöverskridande affärsverksamhet mellan ett svenskt moderbolag, X AB, och ett schweiziskt dotterbolag, Y AB. Frågan var om de svenska CFC-reglerna kunde tillämpas trots möjligheten inte uttryckligen gavs i ett skatteavtal mellan de två länderna. HFD ansåg att så var fallet efter att ha konstaterat att CFC-reglerna utgjorde *lex posterior* i förhållande till skatteavtalet. På grund av detta valde HFD att inte vidare analysera avtalet.<sup>200</sup> Således hade inte en potentiell PPT gjort någon skillnad, förutsatt att HFD hade resonerat på samma sätt. Frågan kvarstår dock om ifall situationen hade blivit annorlunda om HFD hade valt att analysera avtalet och detta innehöll en PPT.

Om ”förmån enligt avtalet” antas innebära förmåner som direkt följer av avtalets utformning, d.v.s. förmåner som enligt avtalet ska ges i specifika fall, hade PPT:n med stor sannolikhet inte gjort någon större skillnad. Ingen sådan förmån var på tal utan det rörde sig i grunden om fördelningen av beskattningsrätten. Hur HFD efter en analys av avtalet hade valt att göra går dock inte att svara på. Om ”förmån enligt avtalet” istället innebär alla för företaget positiva följder av avtalsstillämpningen blir det desto mer intressant. Det är även detta alternativ som synes vara det troliga efter en läsning av kommentarerna till PPT:n.<sup>201</sup> Ett exempel skulle vara att den ena

---

<sup>200</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>201</sup> OECD: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2015, Paris. Se även avsnitt 4.3. i denna uppsats.



staten på grund av beskattningsrättens fördelning inte har rätt att beskatta, varpå en förmån uppstår då företaget i fråga undslipper beskattning, i det här fallet svensk sådan. Om det är detta som menas med ”förmån enligt avtalet” så skulle HFD kunna luta sig mot PPT:n för att hävda att Sverige har beskattningsrätt för det fall att arrangemanget uppenbarligen har till syfte att uppnå just den här förmånen.

## 7.2 Greklandfallet

Omständigheterna i Greklandfallet var de att den fysiska personen A ägde det svenska fåmansbolaget X AB genom det cypriotiska Y Co vars enda uppgift var att äga aktierna i X AB. A avsåg att avveckla koncernen i samband med en flytt till Grekland. Y Co skulle avyttra alternativt likvidera X AB varefter Y Co skulle avyttras till en utomstående köpare efter A:s flytt. Vinsten från denna avyttring skulle sedan beskattas i Grekland och A skulle efter flytten enligt såväl skatteavtal som de respektive ländernas interna rätt anses ha skatterättslig hemvist i Grekland. Frågan var om skatteavtalet förhindrade beskattning enligt den i övrigt tillämpliga tioårsregeln i 3 kap 19§ IL.<sup>202</sup>

HFD konstaterade att skatteavtal alltid ska ha företräde framför intern skattelagstiftning förutsatt att det inte av lagstiftaren gjorts tydligt att en viss inkomst ska beskattas i Sverige. Denna formulering ledde till viss förvirring, då det kan tolkas som att svensk lag går före så fort det fastställs att en inkomst ska beskattas i Sverige, och inte bara i fall då det är tydliggjort att en inkomst ska beskattas i Sverige oberoende av skatteavtal.

Det kan inledningsvis konstateras att det huvudsakliga skälet bakom A:s flytt med stor sannolikhet inte var att uppnå en mer fördelaktig skattesituation genom de förmåner som följde av avtalet. Det synes vara så att A:s flytt och sedermera även A:s avyttring av aktierna var motiverad av icke-skatterättsliga skäl. Således är det troligt att PPT:n inte hade blivit tillämplig i detta fall. Hade A haft för avsikt att flytta till Grekland för att ta del av den mer fördelaktiga beskattningen vid avyttring för att sedan flytta tillbaka till Sverige hade situationen varit annorlunda. Då hade det uppenbarligen skett för att ta del av en skatteförmån, varpå PPT:n potentiellt hade tillåtit svensk beskattning enligt tioårsregeln, förutsatt att ”förmån enligt avtalet” tolkas enligt det andra alternativet ovan.

Vad PPT:n skulle kunna få för effekter kopplat till Greklandfallet är de att i fall då ett skatteavtal är omfattat av MLI så är det PPT:n som styr om beskattning enligt svensk rätt kan ske i strid med skatteavtalet, oaktat om den svenska lagstiftaren medgett detta eller inte. I fall då ett skatteavtal inte är omfattat är det däremot HFD:s uttalanden i Greklandmålet som styr. Således kan viss förvirring avhjälpas då PPT:n styr i fall då skatteavtalet omfattas, vilket med stor sannolikhet kommer bli majoriteten av fall av

---

<sup>202</sup> Se avsnitt 2.3.

gränsöverskridande affärsverksamhet, medan mindre fokus läggs på HFD:s otydliga uttalande.

# 8 Analys

## 8.1 Inledning

Vid tiden för den här uppsatsens inlämnande (den 9 januari 2019) har MLI och ATAD precis trätt i kraft för Sverige. ATAD började gälla för alla EU:s medlemsländer den 1 januari 2019 och MLI börjar gälla löpande i takt med det att stater ratificerar konventionen, och är i nuläget inte gällande för mer än ett fåtal stater. Inga slutsatser kan därför dras på empiriska grunder av situationen idag utan får göras på den information som hittills har framkommit. Vad som dock kan sägas är att båda bestämmelserna innebär relativt stora förändringar på sina respektive områden. MLI innebär att tillämpningen av skatteavtal blir vidare och mer subjektiv i och med att PPT:n med dess subjektiva element implementeras i skatteavtal världen över medan ATAD är ett steg från den skattesuveränitet som tidigare har varit standarden inom EU.

Genom implementeringen av de två ovan nämnda bestämmelserna sker nu en förändring av den internationella skatterätten och skatteavtalsrättens tillämpningssätt. Den stora valfriheten i MLI medför att en skattskyldig i en stat vilken har valt att inte reservera sig mot några artiklar i konventionen måste hålla noga koll på vilka artiklar andra stater i vilka den skattskyldige bedriver verksamhet har eller inte har reserverat sig mot. Därtill uppstår också en viss risk för förvirring på grund av de många alternativ som finns (förenklad LOB, detaljerad LOB, PPT i väntan på att en LOB ska förhandlas fram m.m.) samt potentiella tillämpningsskillnader av PPT:n mellan stater. För svensk del torde inte dessa problem uppstå i lika stor utsträckning då Sverige enbart har valt att implementera PPT:n varför ingen LOB kommer aktualiseras oavsett om motparten har valt att implementera en sådan eller inte.

## 8.2 MLI, ATAD och EU-rätten

MLI har framarbetats av OECD, vari många av EU:s medlemsstater är medlemmar. Trots detta innehåller MLI en bestämmelse som går längre än den tidigare gällande praxisen inom EU, nämligen en PPT som saknar ett krav på artificialitet. EU:s medlemsstater har alltså på internationell nivå godtagit en formulering som går mot det som tidigare får anses ha varit standarden inom europeisk skatterätt.

Den svenska skatteflyktslagen är spännande i det här sammanhanget. I grunden påminner den mer om MLI:s PPT än ATAD:s GAAR då den saknar det krav på att ett arrangemang ska vara icke-genuint som finns uppställt i ATAD. Å andra sidan har det diskuterats hur denna regel

förhåller sig till unionsrättens praxis om att generella anti-missbruksregler enbart får rikta sig mot rent konstlade upplägg. Ett lösningsförslag på denna problematik har varit att tillämpa en EU-konform tolkning av lagen för att på så sätt undvika att regeln förhindrar den fria rörligheten. Den GAAR som ingår i ATAD rör visserligen enbart icke-genuina arrangemang, vilket har ansetts vara ett vidare begrepp än rent konstlade upplägg. Genom denna formulering har den hårdagna praxis som varit i spel sedan *Cadbury Schweppes* blivit något mindre hård i förhållande till lagstiftaren.<sup>203</sup> GAAR:en är också en minimibestämmelse vilket föranleder att medlemsstater har möjlighet att gå längre än vad som krävs av ATAD. Det är detta regeringen anser vara fallet med den svenska skatteflyktslagen. Det kan alltså konstateras att skatteflyktslagen kan anses vara i enlighet med den tidigare EU-rätten samtidigt som den kan anses gå ett steg längre än den nu något vidare standarden för lagstiftning inom EU. Dessa två påståenden är av förklarliga själv oförenliga. I det här fallet får det konstateras att regeringens inställning troligen ligger närmast sanningen medan förslaget om en EU-konform tolkning snarare var något av en nödlösning.

I de fall en stat har valt att implementera och tillämpa GAAR:en i dess minimiform, d.v.s. att staten har valt att behålla kravet på artificialitet, så kommer den vidare räckvidden som följer av PPT:n inte få någon effekt i de fall beskattningsrätten enbart bygger på GAAR:en. Staten kan inte med hänvisning till ett skatteavtal beskatta en inkomst som har sitt ursprung i ett arrangemang som anses vara genuint då detta skulle utvidga det skatteanspråk som följer av intern rätt och således strida mot den gyllene regeln. Skatteavtalets huvudsakliga roll i ett sådant fall blir istället att fördela beskattningsrätten mellan de två avtalsslutande staterna varefter beskattning kan ske. I fall där beskattningsrätt finns men sedermera inskränks av avtalet bör den gyllene regeln dock inte utgöra ett hinder för att tillämpa PPT:n i dess nuvarande utformning.

### 8.3 Det subjektiva elementet i PPT

Införandet av en PPT i skatteavtalsrätten innebär att skatteavtalsrätten, vilken tidigare har byggt på objektiva kriterier för att fastställa skatteanspråk, nu får ett subjektivt element. PPT:n bygger på att avgöra vad ett handlandes huvudsakliga syfte är. Om detta syfte anses vara att uppnå en skatteförmån som inte annars hade aktualiserats så ses handlingen som missbruk av skatteavtalet varpå förmånen inte ska ges. Hur denna bedömning ska göras följer dock inte av bestämmelsen. Det finns inte några objektiva kriterier för exakt vad som utgör ett ”huvudsakligt syfte”. Bedömningen blir alltså subjektiv.

Den tidigare objektiviteten i skatteavtalsrätten är något som ansetts vara en av skatteavtalsrättens största styrkor. Denna objektivitet har inneburit en

---

<sup>203</sup> Se avsnitt 5.3.

stor förutsebarhet för de skattskyldiga som enkelt på förväg har kunnat avgöra hur och var en inkomst kommer att beskattas. I de fall ett skatteavtal inte omfattas av konventionen kommer denna objektivitet finnas kvar och likaså förutsebarheten. I de fall ett skatteavtal omfattas av konventionen kommer däremot förutsebarheten minska då det inte längre är lika lätt att på förhand avgöra hur en handling kommer att bedömas. Skatteavtalens fokus synes skifta från ett objektiva anti-dubbelbeskattningsarbete till ett subjektivt men också vidare anti-missbruksarbete. Det är också just denna ökade vidd som är målet med bestämmelser som PPT:n.

Genom att implementera en PPT och dess subjektiva element får stater större möjligheter att motverka diverse former av aggressiv skatteplanering, avtalsmissbruk och skatteundandraganden. Detta kan ses som resultatet av en ökad global vilja att skydda enskilda staters skattebaser genom att med nya medel angripa skatteundandragen. Med hjälp av PPT:n, och även GAAR:en, får stater verktyg att arbeta mot sådan aggressiv skatteplanering som tidigare inte ansetts acceptabel men som inte heller har varit direkt lagstridig. Det kan följaktligen ses som en avvägning mellan två motstående intressen, förutsebarhet för skattebetalaren å ena sidan och viljan hos en stat att skydda sin skattebas å andra sidan. Inget av de här intressena är i sig skadliga eller negativa, men att gå för långt åt något håll kan få negativa konsekvenser. I grunden är det en högst politisk fråga och inställningen till detta problem varierar enormt från stat till stat och person till person. Vad som kan konstateras är dock att genom PPT:n så har förutsebarheten fått ta ett steg tillbaka till förmån för arbetet med att motverka aggressiv skatteplanering och skatteundandraganden.

En problematik som riskerar att uppstå på grund av PPT:n, och i viss mån även GAAR:en, är att sådan skatteplanering som inte anses aggressiv, alltså sådan skatteplanering som i allmänhet accepteras och inte ses som skadlig, kan falla in under dessa två bestämmelser och därför anses som regelmissbruk. Detta får ses som svårare att motivera än den minskade förutsebarheten. I EU har det till exempel sedan länge inte ansetts utgöra missbruk eller skatteflykt att ta del av skatteförmåner som uppstår på grund av de enskilda staternas skattesuveränitet, så länge handlandet kan motiveras av faktisk affärsmässig verksamhet.<sup>204</sup> GAAR:en undviker detta genom att inkludera ett krav på artificialitet, d.v.s. att för att ett arrangemang ska anses utgöra missbruk så krävs det att arrangemanget är icke-genuint, eller artificiellt. Samtidigt är GAAR:en endast en minimibestämmelse varför stater själva kan välja att inte ha med detta kriterium, vilket Sverige har gjort genom att besluta om att den svenska skatteflyktslagen som den ser ut idag redan fyller GAAR:ens krav. I dagsläget ser det alltså ut som att även regler baserade på ATAD och GAAR kan komma att vara vidare än GAAR:en. Å andra sidan har EU sedan *Cadbury Schweppes* krävt att skatteregler enbart riktar in sig på artificiella arrangemang. Hur detta kommer utvecklas med bakgrund av ATAD får tiden utvisa. Till dess att

---

<sup>204</sup> Se avsnitt 5.3.1.1.

frågan lyfts igen synes det dock vara så att EU:s medlemsstater har möjligheten att i viss mån bortse från kravet på artificialitet.

Problematiken med PPT:s räckvidd kan avhjälpas av GAAR:en i de fall då en stat enbart väljer att införa minimibestämmelsen i sin interna rätt. Av den gyllene regeln följer att PPT:n enbart kan tillämpas i den mån den inte utvidgar den interna rätten. Om den interna rätten då stadgar att ett arrangemang måste vara av icke-genuin karaktär för att klassas som missbruk så kan inte PPT:n tillämpas på arrangemang som i grunden är genuina. Vilken räckvidd PPT:n får inom EU beror således på hur de enskilda medlemsstaterna väljer att implementera ATAD:s GAAR. För en svensk skattskyldig ser det dock ut som att även arrangemang som är genuina riskerar att träffas av bestämmelsen.

Sammanfattningsvis får det konstateras att PPT:n inför ett subjektivt element i den tidigare objektiva skatteavtalsrätten med syfte att ge stater större möjligheter att motverka skatteundraganden. På grund av detta riskerar förutsebarheten att minska för skattebetalarna. Den minskade förutsebarheten kan kritiseras samtidigt som den också är en nödvändighet för uppfyllandet av PPT:s och MLI:s syften och vilket av detta som väger tyngst är slutligen en politisk fråga som inte diskuteras vidare här. Vad som dock riskerar följa av PPT:s införande är att arrangemang och handlanden som i grunden är genuina och tidigare har ansetts som acceptabla nu inte med nödvändighet kommer att godtas, beroende på hur tolkningen går till i det enskilda fallet.

## 8.4 Formulering av missbruksregel

Förutom avsaknaden av ett krav på artificialitet i PPT:n skiljer sig de två bestämmelserna i det att PPT:n föreskriver att ett arrangemang inte ska anses utgöra missbruk om det kan fastställas att givande av en förmån i det enskilda fallet är förenligt med de relevanta bestämmelsernas ändamål och syfte. ATAD:s GAAR kräver istället att ett arrangemang har ställts upp med målet att få en skattefördel som motverkar den tillämpliga skattelagstiftningens syfte eller mål. Skillnaden må vara minimal och om och i så fall hur den får någon relevans i praktiken är svårt att säga. Det är trots detta intressant att nämna då det visar på en skillnad i de tankar som ligger bakom de två bestämmelserna. Det synes föreligga en presumtion för missbruk i PPT:n där det måste bevisas att ett arrangemang inte står i strid med relevanta reglers syften för att det ska anses att missbruk inte föreligger. Å andra sidan kan GAAR:en läsas som att det krävs ett fastställande av att arrangemanget motverkar de relevanta reglernas syfte för att missbruk ska vara på tal, och att utgångspunkten således är att så inte är fallet. Enligt en sådan läsning av de två reglerna föreligger alltså en presumtion för missbruk enligt PPT medan en presumtion för icke-missbruk gäller för GAAR.

Det är oklart vad denna diskrepans kan komma att få för effekter i praktiken, men diskussionen torde dock vara av intresse för frågor kring bevisbörda, där bevisbördan för att missbruk föreligger eller inte torde ligga på den sidan i frågan som har presumtionen mot sig. Frågan är vad som händer när en skatteavtalsbestämmelse lägger bevisbördan på en part som enligt nationell rätt är fri från denna börda. Potentiellt så står detta i strid med den gyllene regeln, varför bevisbördan bör ligga på den part som har bevisbördan enligt nationell rätt. I medlemsstaternas fall torde ATAD:s GAAR bli styrande i frågan, förutsatt att medlemsstaten i fråga inte har valt att implementera en vidare anti-missbruksregel som ligger närmare PPT:n i sin utformning.

## 8.5 Sammanfattning och slutsats

Implementeringen av MLI och ATAD kommer onekligen att medföra vissa förändringar för hur den internationella skatteavtalsrätten kommer att se ut och tillämpas. Exakt i vilken utsträckning är dock svårt att säga idag. MLI:s potentiella påverkan hänger på att majoriteten av stater i slutändan väljer att ratificera konventionen samt att dessa stater även väljer att låta majoriteten av sina skatteavtal omfattas av konventionen. Ett stort antal länder har idag skrivit under konventionen och lär under de kommande månaderna ratificera den varför det är troligt att konventionen till slut kommer få det genomslag som den behöver för att på ett effektivt och reellt sätt påverka den internationella skatteavtalsrätten. Om detta mot förmodan inte skulle ske och bara ett fåtal stater väljer att ratificera konventionen skulle endast dessa få länder påverkas, och då enbart i situationer där skatteavtal mellan två ratificerande stater aktualiseras.

Den största synbara bristen med MLI idag är alltså den osäkerhet som finns kring konventionens omfattning. Bland Sveriges omfattade skatteavtal saknas till exempel avtalen med Frankrike, Spanien och Tyskland av olika anledningar. Då avtal kan läggas till i senare skede är förhoppningen att så kommer ske, både från svenskt och internationellt håll.

På det europeiska planet kommer även ATAD att påverka hur internationella skattefrågor hanteras. I vissa fall, till exempel vad gäller Sverige, sker ingen stor förändring då staten i fråga redan kan anses uppfylla de krav som ställs upp i ATAD. För stater där så inte är fallet kan förändringen bli större. Vad som kan konstateras är att då ATAD är ett direktiv som från och med 1 januari 2019 ska vara implementerat i alla medlemsstater så är ATAD:s påverkan garanterad och inte en fråga om att stater ska godkänna och välja att implementera dess bestämmelser, till skillnad från MLI. ATAD kommer dock inte enbart påverka medlemsstaternas interna rätt utan kommer även indirekt påverka tillämpningen av MLI och dess PPT för medlemsstaterna. Genom ATAD:s införande kommer alla medlemsstater få den grundläggande interna rätt som krävs för att kunna tillämpa MLI:s PPT i fall där beskattningsrätt inte annars

finns utan hänger på existensen av missbruk. Om ATAD inte hade tagits fram, eller om den hade gjort det utan GAAR:en, är det inte säkert att PPT:n hade fått samma påverkan. Det får alltså ses som lyckosamt för OECD och BEPS-projektet att EU under samma period har valt att införa en regel som säkerställer PPT:s påverkan inom EU i de fall då situationen rör ett av konventionen omfattat skatteavtal.

Det bör dock återigen nämnas att skatteavtalsrättens tillämpning genom PPT:n tar ett steg från en rent objektiv bedömning till en i vissa fall subjektiv sådan. Att detta kan motiveras med viljan att motverka avtalsmissbruk och skatteundandraganden är klart, samtidigt som subjektiviteten kan leda till en ökad oförutsebarhet för skattebetalare. Den avvägning som har gjorts här är inte i sig orimlig, men den tål att nämnas. Det hade också varit önskvärt att på något säkerställa att PPT:n inte blir allt för vid i sin tillämpning såtillvida att den hämmar gränsöverskridande arrangemang genom att träffa även arrangemang som annars inte hade ansetts strida mot nationella eller internationella bestämmelser.

Sammanfattningsvis så kan det fastställas att en förändring på den internationella skatterättens och skatteavtalsrättens område kommer att ske. Med stor sannolikhet kommer fler och fler stater ratificera MLI och ATAD är som redan nämnts tvingande för EU:s medlemsstater. En ökad förvirring riskerar uppstå på grund av de olika valmöjligheter som finns i MLI samtidigt som förutsebarheten för skattebetalare lär minska på grund av PPT:n. Å andra sidan får länder nu större möjligheter att motverka skatteflykt, aggressiv skatteplanering och skatteundandraganden. Det ligger nu på de relevanta myndigheterna att på ett ansvarsfullt sätt tillämpa dessa bestämmelser för att uppfylla detta mål utan att för den saken gå allt för långt.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### *EU*

#### *ATAD*

Council Directive (EU) 2017/1164 of July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

#### *EU-kommissionen*

Commission Recommendation of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse, Brussels, 28.1.2016 C(2016) 271 final.

Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, Brussels, 28.1.2016 COM(2016) 26 final.

2012/772/EU: Commission Recommendation of 6 December 2012 on aggressive tax planning.

### *Internationella konventioner*

Wienkonventionen om Traktaträtten (VCLT) 1969.

### *OECD*

#### *MLI*

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Erosion and Profit Shifting.

#### *Modellavtal*

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing 2014.

OECD: Model Tax Convention on Income and Capital – Condensed Version 2017, OECD Publishing 2017.

### *OECD-publikationer*

OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing 2013.

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Information Brochure 22 March 2018.

OECD: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2015, Paris.

### **Sverige**

#### *Regeringskansliet*

The Kingdom of Sweden: *List of Reservations and Notifications upon the Deposit of the Instrument of Ratification*, Deposited on 22 June 2018.

#### *Propositioner*

Prop. 1981/82:107 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea.

Prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Prop. 2017/18:296 Genomförande av CFC-regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden.

#### *Lagtext*

Lag (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea.

Lag (1995:575) mot skatteflykt.

Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

## Litteratur

Avi-Yonah, Rueven S.: *Tax Treaty Override: A Qualified Defence of U.S. Practice* i Maisto (red): *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, International Bureau of Fiscal Information, Amsterdam, 2006.

Curovic, Tara: *MLI:s styrkor och svagheter – En skatterättslig analys av OECD:s Multilaterala instruments potentiella genomslagskraft och funktionalitet*, Examensarbete, Juridiska Fakulteten i Lund, 2018.

Kleineman, Jan, s. 21-46 i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018.

Lang, Michael (red.); Pistone, Pasquale (red.); Rust, Alexander (red.); Schuch, Josef (red.); Staringer, Claus (red.): *The OECD Multilateral Instrument for Tax Treaties – Analysis and Effect*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2018.

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

Maisto, Guglielmo (red.): *Tax Treaties and Domestic Law – EC and International Tax Law Series Vol. 2*, International Bureau of Fiscal Information, Amsterdam, 2006.

Panayi, Christina H.J.I.: *Advanced Issues in International and European Tax Law*, Hart Publishing, Oxford, 2015.

Peczenik, Aleksander: *Juridikens metodproblem: rättskällelära och lagtolkning*, 2 uppl., AWE/Geber, Stockholm, 1980.

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 4 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2006.

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv*, 5 uppl., Prose Design & Grafik, Lund, 2011.

## Tidsskrifter

Aldén, Stefan: *Regelkonkurrens vid rättstillämpningen*, Skattenytt 1998, s. 560.

Dahlberg, Mattias: *Rättsfall*, Skattenytt 2008, s. 482.

Edvinsson, Dunja: *Multilateralt avtal för implementering av bestämmelser i syfte att motverka "BEPS"*, SvSkT 2017:2, s. 76-86.

Engsbråten, Alf: *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, SvSkT 2017:6-7, s. 397-412.

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

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

Hultqvist, Anders: *Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) och subsidiaritetsprincipen – Svenska folkets urgamla rätt att beskatta sig eller EU:s rätt?*, Skattenytt 2016, s. 853.

Kleist, David: *Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?*, Skattenytt 2011, s. 208.

Kleist, David: *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS - Some Thoughts on Complexity and Uncertainty*, Nordic Tax Journal 2018:1, s. 31-48.

Kok, Reinout: *The Principal Purpose Test in Tax Treaties under BEPS 6*, EY, Intertax Volume 44 Issue 5, 2016, s. 406-412.

Lang, Michael: *CFC-Regulations and Double Taxation Treaties*, IBFD Bulletin, February 2003, s. 51-58.

Mutén, Leif: *Treaty Override i Regeringsrätten*, SvSkT 2008:5, s. 354-357

Panayi, Christina H.J.I.: *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Bulletin for International Taxation, Jan/Feb 2016, s. 95-112.

Sallander, Ann-Sophie: *I kölvattnet av RÅ 2008 ref 24*, SvSkT 2010:2, s. 177-204.

Ståhl, Kristina: *EG-rätt och skatteflykt*, Skattenytt 2007 nr. 10, s. 575-594.

Wiman, Bertil: *Regeringsrätten inskränker räckvidden av OX-domen*, SvSkT 2011:2, s. 174-186.

# Elektroniska källor

## *EU-kommissionen*

EU Commission: The Anti-Tax Avoidance Directive,  
<[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en)>.

## *G20*

G20: What is G20?  
<<https://g20.org/en/g20/what-is-the-g20>>.

## *OECD*

OECD: About,  
<<http://www.oecd.org/about/>>.

OECD: Base Erosion and Profit Shifting,  
<<http://www.oecd.org/tax/beps/>>.

OECD: BEPS Actions  
<<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>>.

OECD: Frequently Asked Questions on the Multilateral Instrument (MLI),  
<<https://www.oecd.org/tax/treaties/MLI-frequently-askedquestions.pdf>>.

OECD: G20 – About,  
<<http://www.oecd.org/g20/about.htm>>.

OECD: G20 – Taxation,  
<<http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/>>.

OECD: Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide,  
<<http://www.oecd.org/tax/ground-breaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm>>.

OECD: Landmark tax agreement to strengthen tax treaties enters into force with additional countries joining,  
<<http://www.oecd.org/tax/beps/landmark-tax-agreement-to-strengthen-tax-treaties-enters-into-force-with-additional-countries-joining.htm>>.

OECD: Members and Partners,  
<<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/#d.en.194378>>.

OECD: Milestone in BEPS implementation: Multilateral BEPS Convention will enter into force on 1 July following Slovenia's ratification,

<<http://www.oecd.org/tax/milestone-in-beps-implementation-multilateral-beps-convention-will-enter-into-force-on-1-july-following-slovenia-s-ratification.htm>>.

OECD: MLI Database – Matrix of Options and Reservations,  
<<http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>>.

OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 27 September 2018,  
< <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>.

### *Sverige*

Sveriges Riksdag: Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder,  
< [https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/multilateral-konvention-for-att-genomfora\\_H50361](https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/proposition/multilateral-konvention-for-att-genomfora_H50361)>.

# Rättsfallsförteckning

## EU-domstolen

Domstolens dom den 26 oktober 1999 i mål C-294/97 - Eurowings Luftverkehrs AG.

Domstolens dom den 3 oktober 2002 i mål C-136/00 - Rolf Dieter Danner.

Domstolens dom den 12 september 2006 i mål C-196/04 - Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas.

## Högsta förvaltningsdomstolen

2009 års mål nr. 2662-09.

2010 års mål nr. 216-10.

RÅ 1995 ref. 69 Kenya (I).

RÅ 1996 ref. 38 Kenya (II).

RÅ 2001 ref 46.

RÅ 2008 ref. 24 OMX-målet.

RÅ 2010 ref. 112 Grekland-målet.