



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Erik Bernander

## Ingen relation är perfekt

*En studie av relationen mellan intern skattelagstiftning och  
skatteavtal i svensk rätt i ljuset av OECD:s modellavtal och tre  
avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin för examen: Period 1 HT 2021

# Innehållsförteckning

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>3</b>
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och frågeställningar	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Disposition	11
<b>2 SKATTEAVTALS GRUNDER</b>	<b>12</b>
2.1 Introduktion	12
2.2 Skatteavtals allmänna syften	13
2.2.1 Motverka internationell juridisk dubbelbeskattning	13
2.2.2 Förebygga internationell skatteflykt	14
2.2.3 Undanröja diskriminering	15
2.3 Bakgrunden till skatteavtals framväxt	15
2.4 Skatteavtals konstitutionella status	18
2.4.1 Monism och dualism	18
2.4.2 Dualism i svensk rättstradition	19
2.4.3 Den gyllene regeln	20
2.5 Tolkning av skatteavtal	20
2.5.1 Tolkning i enlighet med Wienkonventionen	20
2.5.2 OECD:s modellavtal och kommentar	22
2.5.2.1 OECD:s modellavtal och kommentar i allmänhet	22
2.5.2.2 Kommentarens relation till Wienkonventionen	24
2.5.2.3 Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal	24
2.5.2.4 Ambulatorisk eller statisk tolkning	25
<b>3 SKATTEAVTAL I NORMKONFLIKT MED INTERN RÄTT</b>	<b>27</b>
3.1 Introduktion	27
3.2 RÅ 2008 ref. 24 – ”OMX-målet”	27
3.2.1 Sakomständigheter	27
3.2.2 Kort om CFC-lagstiftning	27
3.2.2.1 Svensk rätt	27

3.2.2.2	Förhållande till OECD:s modellavtal	28
3.2.3	Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz	29
3.2.4	Instansernas resonemang	31
3.2.4.1	Skatterättsnämnden	31
3.2.4.1.1	Majoritetens mening	31
3.2.4.1.2	Skiljaktig mening	31
3.2.4.2	Högsta förvaltningsdomstolen	32
3.2.5	Reaktioner i doktrin	33
<b>3.3</b>	<b>RÅ 2010 ref. 112 – ”Greklandmålet”</b>	<b>35</b>
3.3.1	Sakomständigheter	35
3.3.2	Kort om tioårsregeln	35
3.3.2.1	Svensk rätt	35
3.3.2.2	Förhållande till OECD:s modellavtal	36
3.3.3	Skatteavtalet mellan Sverige och Grekland	37
3.3.4	Instansernas resonemang	38
3.3.4.1	Skatterättsnämnden	38
3.3.4.1.1	Majoritetens mening	38
3.3.4.1.2	Skiljaktiga meningar	39
3.3.4.2	Högsta förvaltningsdomstolen	41
3.3.4.2.1	Majoritetens mening	41
3.3.4.2.2	Skiljaktig mening	42
3.3.5	Reaktioner i doktrin	42
<b>3.4</b>	<b>HFD 2012 ref. 20 – ”Perumålet”</b>	<b>45</b>
3.4.1	Sakomständigheter	45
3.4.2	Kort om skatteflyktslagen	45
3.4.2.1	Svensk rätt	45
3.4.2.2	Förhållande till OECD:s modellavtal	47
3.4.3	Skatteavtalet mellan Sverige och Peru	47
3.4.4	Domstolarnas resonemang	49
3.4.4.1	Förvaltningsrätten	49
3.4.4.2	Kammarrätten	49
3.4.4.3	Högsta förvaltningsdomstolen	49
3.4.5	Reaktioner i doktrin	50
<b>3.5</b>	<b>Sammanfattning av gällande rätt</b>	<b>52</b>
<b>4</b>	<b>DOMARNAS RELATION TILL SKATTEAVTALS SYFTEN</b>	<b>54</b>
4.1	Introduktion	54
4.2	Skatteavtals generella företräde	54
4.3	Undantaget om klart uttryck från lagstiftaren	57
4.4	OMX-målet och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz	58
4.5	Greklandmålet och skatteavtalet mellan Sverige och Grekland	60
4.6	Perumålet och skatteavtalet mellan Sverige och Peru	61
4.7	Avslutande reflektioner	63
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>65</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>71</b>

# Summary

With the growing global trade, the demand for tax treaties has risen. The existence of such treaties has however lately been threatened due to courts applying domestic law in favor of tax treaties, more commonly known as “tax treaty override”. The Swedish Supreme Administrative Court has been guilty of treaty override in its case law. The aim of this thesis is therefore to determine applicable law regarding the relationship between tax treaties and internal law in Sweden. Furthermore, this thesis aims to assess the relationship at hand vis-à-vis general purposes of tax treaties and three particular Swedish tax treaties and their purposes. Legal dogmatic method is applied in combination with delimitations.

Fundamental aspects of tax treaties are examined, and three different judgments from the Supreme Administrative Court are studied and scrutinized. The Court overruled a tax treaty in the “OMX-case”. The Court further elaborated on the override in question in the “Greece-case”, where the Court held that tax treaties generally take precedence over internal law. A rule of exception is however applicable, in cases where the legislator has clearly indicated that an income is to be taxed in Sweden or that a regulation should be applied independently of provisions in tax treaties. In the “Peru-case”, conflict arose between the Swedish Tax Avoidance Act and the tax treaty between Sweden and Peru, where the Court interpreted the treaty in question to remove any contradictions between the provisions.

The thesis concludes that the general precedence for tax treaties in Swedish law, including its associated rule of exception, is as a starting point consistent with general purposes of tax treaties, namely the counteraction of double taxation and tax avoidance. Nevertheless, the thesis determines that re-negotiation of tax treaties is preferred when compared to the aforementioned rule of exception. Furthermore, it is observed that the Supreme Administrative Court's reasoning in the three studied judgments varies in relation to each of the applicable tax treaties and their purposes.

# Sammanfattning

Trenden av ökad internationell handel har resulterat i att skattskyldiga blivit allt mer beroende av dubbelbeskattningsavtal. Existensen av dessa har på senare år blivit hotad, eftersom domstolar underlåtit tillämpningen av avtal till fördel för intern rätt, internationellt benämnt *tax treaty override*. I Sverige har sådan *override* skett genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis. Uppsatsens syfte är därför dels att utröna gällande rätt vad avser förhållandet mellan skatteavtal och annan intern rätt, dels att analysera detta förhållande utifrån skatteavtals syften i allmänhet samt tre särskilda skatteavtal och deras syften. Rättsdogmatisk metod används och vissa avgränsningar vidtas.

Först redovisas mer grundläggande aspekter av skatteavtalet som rättsinstitut och därefter redogörs för och analyseras tre domar från Högsta förvaltningsdomstolen. Domstolen underlät tillämpningen av ett skatteavtal i OMX-målet. I Greklandmålet valde domstolen att förtydliga domen i OMX-målet. Enligt domstolen ska begränsningar i beskattningen som framgår av skatteavtal respekteras, men undantag är påkallat om lagstiftaren givit klart uttryck för att en inkomst ska beskattas i Sverige eller att en regel ska tillämpas oberoende av skatteavtal. I Perumålet uppstod normkollision mellan skatteflyktslagen och skatteavtalet mellan Sverige och Peru, som domstolen undanröjde med hjälp av tolkning av det aktuella skatteavtalet.

En slutsats är att det allmänna företrädet för skatteavtal med tillhörande undantag i regel är konforma med skatteavtals allmänna syften, med andra ord att motverka dubbelbeskattning och skatteflykt. Däremot förordas omförhandling av skatteavtal i stället för tillämpning av undantaget om klart uttryck från lagstiftaren. Vidare konstateras att Högsta förvaltningsdomstolens domar i de tre ovannämnda målen förhåller sig olika väl gentemot de i målen aktuella skatteavtalen och deras syften.

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Allt mer handel sker gränsöverskridande. Enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån uppgick Sveriges totala exportvolym till 2 235 miljarder kronor och totala importvolym till 2 003 miljarder kronor under år 2020. Volymen på export och import har sedan år 1982 cirka tiofaldigats.<sup>1</sup> I och med ökad gränsöverskridande handel ställs högre krav på reglering av handelsrelationer och beskattningsregimer stater emellan.

Problem kan uppstå avseende beskattning när handel sker gränsöverskridande, vilket är en följd av att flera stater avser beskatta samma inkomst. Konkurrerande skatteanspråk undviks ofta genom att två eller flera stater på folkrättslig väg ingår dubbelbeskattningsavtal (härefter även skatteavtal). Skatteavtal innehåller skyldigheter för stater att under vissa omständigheter avstå beskattning de anser sig ha rätt till enligt sin interna lagstiftning till fördel för den andra staten. Sverige har numera ett väl utbyggt skatteavtalsnätverk, med ungefär ett åttiotal stater.<sup>2</sup>

En förutsättning för att skatteavtal ska kunna reglera staters konkurrerande skatteanspråk är att skyldigheterna som däri anges efterföljs av staterna i rättstillämpningen. Med andra ord är det en fråga om att upprätthålla den grundläggande principen om att avtal ska hållas – *pacta sunt servanda*.<sup>3</sup>

Redan år 1989 publicerade Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (härefter OECD) en rapport på ämnet *tax treaty override*. *Tax treaty override* är enligt OECD nationella lagstiftningsåtgärder som enskilda stater vidtar för att underlåta tillämpningen av skatteavtal i vissa situationer.<sup>4</sup> Åtgärderna kan vara av olika karaktär, exempelvis en bestämmelse som

---

<sup>1</sup> Statistiska centralbyrån (2021a); Statistiska centralbyrån (2021b).

<sup>2</sup> Dahlberg (2020) s. 27 och 281–282; Johansson (2021) s. 21.

<sup>3</sup> OECD (2019) s. R(8)-3–R(8)-4; Mutén (2008) s. 355; Simmons (2012) s. 634–635.

<sup>4</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. R(8)-2; Sachdeva (2013) s. 182.

bortser från tillämpningen av skatteavtal i vissa fall. OECD avråder från *tax treaty override* och framhåller vikten av att skatteavtal endast ändras och tolkas genom bilaterala tillvägagångssätt.<sup>5</sup>

*Tax treaty override* blev omdiskuterat i Sverige när Högsta förvaltningsdomstolen meddelade två domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och annan intern skatterätt.<sup>6</sup> Högsta förvaltningsdomstolen framhöll däri att skatteavtal inte har någon konstitutionell särställning gentemot andra lagar samt att vedertagna normkollisionsregler är tillämpbara vid normkonflikt. I målen tillämpades *lex specialis* och *lex posterior* för att avgöra vilken norm som skulle vinna företräde.<sup>7</sup>

I doktrin kritiserades domstolen för att den ägnade sig åt *tax treaty override* eftersom domstolen underlät att tillämpa svenska ingångna skatteavtal. Kritiker menade att Högsta förvaltningsdomstolen hade dömt fel.<sup>8</sup> Lodin har i ljuset av RÅ 2008 ref. 24 (härefter OMX-målet) uttalat att *tax treaty override* är en ”dödssynd” i den internationella skatterätten.<sup>9</sup> Det har även poängterats att frekvent *tax treaty override* kan leda till betydande internationell juridisk dubbelbeskattning (härefter även dubbelbeskattning).<sup>10</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade de påföljande åren ytterligare tre domar rörande förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal, varav RÅ 2010 ref. 112 (härefter Greklandmålet) är särskilt viktigt.<sup>11</sup> I Greklandmålet förklarades att omständigheterna i OMX-målet var särpräglade. Som utgångspunkt framhölls att skatteavtal ska få genomslag i rättstillämpningen, men undantag kan vara påkallat ”om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att

---

<sup>5</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. R(8)-7 och R(8)-11–R(8)-13.

<sup>6</sup> RÅ 2008 ref. 24; RÅ 2008 not. 61.

<sup>7</sup> RÅ 2008 ref. 24. *Lex specialis* är en normkollisionsprincip som innebär att speciallagstiftning ska äga företräde framför allmän lagstiftning, medan *lex posterior* är en annan normkollisionsprincip som innebär att nyare tillkommen lagstiftning äger företräde framför äldre lag.

<sup>8</sup> Mutén (2008) s. 355–357; Dahlberg (2008) s. 488–489; Hilling (2008) s. 460; Kleist (2008) s. 714.

<sup>9</sup> Lodin (2008) s. 416–417.

<sup>10</sup> Hilling (2008) s. 460; Kleist (2008) s. 714.

<sup>11</sup> RÅ 2010 ref. 112; Högsta Förvaltningsdomstolens domar meddelade den 14 december 2010 med mål nr. 2662-09 & 216-10.

en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal [...]”.<sup>12</sup> Domen mottogs väl i doktrin även om vissa oklarheter fortfarande förelåg.<sup>13</sup>

Några år därpå avdömdes målet HFD 2012 ref. 20 (härefter Perumålet) som i viss mån också behandlar förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt, framför allt med avseende på relationen mellan skatteavtal och lag (1995:575) mot skatteflykt (härefter skatteflyktslagen).

OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet har haft stor betydelse för diskursen som rör förhållandet mellan skatteavtal och intern skattelagstiftning, men vissa oklarheter kvarstår i rättsläget. En relevant fråga är hur ovannämnda mål förhåller sig till skatteavtals allmänna syften samt de i målen aktuella skatteavtalen, med andra ord skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz<sup>14</sup> vad rör OMX-målet, skatteavtalet mellan Sverige och Grekland<sup>15</sup> vad rör Greklandmålet samt skatteavtalet mellan Sverige och Peru<sup>16</sup> vad avser Perumålet.<sup>17</sup> Uppsatsen ämnar att bidra till diskursen avseende förhållandet mellan skatteavtal och intern skattelagstiftning i ljuset av skatteavtals syften.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utröna gällande rätt med avseende på normkollision mellan svenska skatteavtal och annan internrättslig skattelagstiftning. Vidare syftar arbetet till att analysera detta förhållande utifrån skatteavtals allmänna syften och de i målen aktuella skatteavtalen med dess syften. För att uppsatsen ska uppfylla ovannämnt syfte används nedan

---

<sup>12</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>13</sup> Dahlberg (2011) s. 130; Grundström (2011) s. 74–75; Kleist (2011) s. 210–213; Wiman (2011) s. 185–186.

<sup>14</sup> Avtal med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å förmögenhet, Stockholm den 7 maj 1966 (SÖ 1966:8). Det ska noteras att skatteavtalet i fråga har förändrats genom senare ändringsprotokoll, se redogörelserna under avsnitt 3.2.3.

<sup>15</sup> Avtal med Grekland för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet, Athen den 6 oktober 1961 (SÖ 1963:10).

<sup>16</sup> Avtal med Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å förmögenhet, Lima den 17 september 1966 (SÖ 1968:2).

<sup>17</sup> Härefter benämns skatteavtalen tillsammans som ”de i målen aktuella skatteavtalen”.



följande frågeställningar. De två första frågeställningarna fokuserar på att fastställa gällande rätt. Den tredje frågeställningen är av utvärderande karaktär.

1. Vad är ett skatteavtal och bakgrunden till dess framväxt samt vad är skatteavtals allmänna syften såsom de uttrycks av OECD?
2. Hur hanterades normkollisionerna mellan skatteavtal och annan intern rätt i OMX-målet, Greklandmålet respektive Perumålet?
3. I vilken grad är Högsta förvaltningsdomstolens domar i OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet förenliga med
  - a. skatteavtals allmänna syften att motverka internationell juridisk dubbelbeskattning och att stävja internationell skatteflykt samt
  - b. de i målen aktuella skatteavtalen och deras syften?

### 1.3 Metod och material

För att besvara den första och andra frågeställningen används rättsdogmatisk metod som enligt Kleineman definieras utifrån att metoden studerar källorna i rättskällehierarkin. Normalt sett studeras lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.<sup>18</sup> Emellertid kan den inbördes ordningen mellan rättskällorna variera utifrån vilket rättsområde som studeras.<sup>19</sup> Det innebär för uppsatsens del att den rättsdogmatiska metoden måste anpassas efter rättskällehierarkiska överväganden som råder inom internationell skatterätt, men även för skatterätt i allmänhet. Uppsatsen uppehåller sig även i folkrätten eftersom förhållandet mellan folkrätt och intern rätt är viktig för skatteavtalstolkning. Uppsatsen tangerar även vissa konstitutionella frågor.

Avseende den sista frågeställningen används en analyserande rättsdogmatik. Metoden innebär en möjlighet för författaren att diskutera gällande rätt utifrån olika utgångspunkter och perspektiv, exempelvis hur en viss norm förhåller

---

<sup>18</sup> Kleineman (2018) s. 21.

<sup>19</sup> Kleineman (2018) s. 30–31.

sig till sina ändamål.<sup>20</sup> I uppsatsen används ett ändamålsperspektiv, till exempel genom att skatteavtals syften utgör analysverktyg i vad avser normkollisioner mellan skatteavtal och annan intern skatterättslig lagstiftning för att finna diskrepanser. Den rättsdogmatiska analysen kombineras även med *de lega ferenda*-argumentation, det vill säga hur de diskrepanser i gällande rätt som identifieras i uppsatsen kan klargöras eller undanröjas.<sup>21</sup> Det ska noteras att rättsanalysen i uppsatsen inte gör anspråk på att vara en fullständig behandling. Reflektioner görs i den mån de anses intressanta för besvarandet av frågeställningen.

I förhållande till uppsatsens materialval används en kombination av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin med mera. Lagtext används som primärt tolkningsmedel för att utröna gällande rätt. Det beror på att inom skatterätt utgör lagtextens ordalydelse utgångspunkt för tolkning av bestämmelser. En entydig skatterättslig bestämmelse kan som huvudregel inte tolkas i strid med sin ordalydelse.<sup>22</sup> Det är först när en skatterättslig bestämmelse är vag eller tvetydig som förarbeten kan användas för att tolka lagtext. Enligt Tjernberg får förarbeten stor betydelse för att utröna ändamål med reglering.<sup>23</sup> Förarbeten bidrar i hög utsträckning till uppsatsen i den delen, primärt vad avser de i målen aktuella skatteavtalen.

Vad avser praxis som material används framför allt Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden för att utröna gällande rätt. Fokus befinner sig på de tre ovannämnda rättsfallen. Anledningen till att uppsatsen fokuserar på dessa rättsfall är att de är bland de mest inflytelserika målen på området samt att rättsfallen berör tre olika skatteavtal. Det har bedömts som mest intressant för uppsatsens syfte och i längden för besvarandet av den tredje frågeställningen. Högsta förvaltningsdomstolens domar används primärt eftersom de anses i vart fall informellt prejudicerande samt att

---

<sup>20</sup> Kleineman (2018) s. 35–36 och s. 40.

<sup>21</sup> Kleineman (2018) s. 35–36.

<sup>22</sup> Tjernberg (2018) s. 25. Det finns situationer då Högsta förvaltningsdomstolen frångått ordalydelsen av lagtext, vilket exempelvis varit fallet om lagtexten varit uppenbart felformulerad, se Tjernberg (2018) s. 48–49 och RÅ 1987 ref. 6.

<sup>23</sup> Tjernberg (2018) s. 83–84 och 97.

underrätter tillämpar domstolens prejudikat i hög utsträckning.<sup>24</sup> Underrättspraxis används mer restriktivt till följd av att dessa i regel saknar rättskällevärde.<sup>25</sup> Det ska framhållas att underrätternas domskäl i OMX-målet, Greklandmålet samt Perumålet behandlas. Anledningen är att resonemangen däri bidrar till att öka förståelsen av Högsta förvaltningsdomstolens egna resonemang samt för att kunna kontrastera domskälen och på så sätt öppna för analysmöjligheter i det fjärde avsnittet.

Skatterättslig doktrin används i stor utsträckning i uppsatsen. Förhållandet mellan skatteavtal och annan intern rätt har behandlats flitigt i doktrin och för att skapa en heltäckande redogörelse krävs därför en utförlig behandling av denna. Doktrin är elementär för att återge tolkningar, systematiseringar och att anlägga perspektiv på gällande rätt. Vad avser skatterättslig doktrin finns det anledning att nämna att det är ovanligt att Högsta förvaltningsdomstolen hänvisar till denna i domskälen. Det är dock enligt Tjernberg möjligt att anta att justitieråden både känner till och tar hänsyn till denna.<sup>26</sup> Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen aldrig explicit bekräftat doktrin skulle det vara möjligt att i viss mån ifrågasätta dess betydelse. Det underminerar dock inte dess relevans men påkallar en viss grad av försiktighet. Försiktigheten yttrar sig i uppsatsen genom att den doktrin som hänvisas till presenteras tillsammans med andra rättskällor i verifikationssyfte. Därutöver används, till den del det är möjligt, förstahandskällor.

Även folkrättsliga instrument används i uppsatsen, framför allt för att tolka innebörden av införlivade skatteavtal. De i målen aktuella skatteavtalen behandlas i hög utsträckning i detta syfte. Vidare berörs även Wienkonventionen om traktaträtten<sup>27</sup> (härefter Wienkonventionen).<sup>28</sup>

---

<sup>24</sup> Tjernberg (2018) s. 55–57; Johansson (2021) s. 37.

<sup>25</sup> Tjernberg (2018) s. 60.

<sup>26</sup> Tjernberg (2018) s. 63.

<sup>27</sup> Wienkonventionen om traktaträtten, Wien den 23 maj 1969 (SÖ 1975:1).

<sup>28</sup> Betydelsen av folkrättsliga avtal för tolkning på skatteavtalsområdet är stor och utvecklas i uppsatsen under avsnitt 2.5.1.

Slutligen behandlas material från OECD, där framför allt OECD:s modellavtal och kommentar berörs. Materialet används för att utreda gällande rätt med avseende på skatteavtal.<sup>29</sup> Särskild försiktighet iakttas när skatteavtal studeras som tillkommit i helhet eller i vissa delar oberoende av OECD-produkter, i dessa sammanhang används annat material eftersom tolkningsvärdet av dessa inte torde vara särskilt hög.<sup>30</sup> Källmaterialet används även för att utröna skatteavtals allmänna syften eftersom modellavtalet till stor del bidragit till framkomsten av skatteavtal.<sup>31</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Uppsatsen utgör ett examensarbete på juristprogrammet och med beaktande av arbetets utformning samt med hänsyn till en tämligen vid syftesformulering finns häri skäl att göra avgränsningar. Vad avser allmänna avgränsningar ska först konstateras att skatteavtal framför allt reglerar förehavanden på det direkta beskattningsområdet. Framställningar om mervärdesskatter och annan dylik lagstiftning lämnas därhän. Vidare förekommer mycket diskussion i doktrin på området hänförligt till de grundläggande rörelsefriheterna i unionsrätten. Uppsatsen avser inte heller behandla detta förhållande.

Vad avser avgränsningar i förhållande till frågeställningarna ska först framhållas att den första frågeställningen syftar till att skapa en grundläggande förståelse av skatteavtalet som rättsinstitut. Det innebär att dessa avsnitt, med undantag för avsnitt 2.2 och 2.5, är av mer övergripande karaktär.<sup>32</sup> Underavsnitten i fråga är mer ingående till följd av att den tredje frågeställningen är beroende av dessa som analysverktyg.

---

<sup>29</sup> OECD:s produkter har stor betydelse för tolkning av skatteavtal i svensk rätt och fördjupas under avsnitt 2.5.2.

<sup>30</sup> Johansson (2021) s. 51–52; Bjuvberg (2015) s. 431.

<sup>31</sup> Framväxten av modellavtalet och kommentar behandlas i avsnitt 2.3.

<sup>32</sup> Mer detaljerade överväganden om skatteavtal och modellavtalets tillämpning hänvisas till Dahlberg (2020).

När det gäller den andra frågeställningen så tar den sikte på de uttalanden som gjorts kring normkollisionen mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal i tre särskilt utvalda rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen. Det innebär också att det nära anknutna målet till OMX-målet RÅ 2008 not. 61 inte berörs vidare för att omständigheterna var snarlika och utgången densamma. Detsamma gäller de domar som meddelades i samband med Greklandmålet.<sup>33</sup>

## 1.5 Forskningsläge

Förhållandet mellan interna skatterättsliga normer och skatteavtal har varit ett framträdande ämne inom den internationella skatterätten under senare delen av 2000-talet och 2010-talet. Många författare behandlar *de lega lata*-perspektivet och särskilt med avseende på vilka konsekvenser detta får för de särskilda bestämmelser som förekommer i OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet. Som exempel kan först nämnas Dahlberg som har vikt fokus åt folkrättslig skatteavtalsstolkning i målen. Kleist har ett likartat fokus, men betonar ett konstitutionellt perspektiv i samklang med det folkrättsliga.<sup>34</sup> Kleist har även utrett ämnet ingående i sin avhandling.<sup>35</sup> Därutöver har Hilling skrivit ett antal artiklar rörande OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet, men även genomfört en komparativ studie vad avser generella skatteflyktsklausulers förhållande till intern rätt.<sup>36</sup>

Ett utvärderande perspektiv återfinns mer sällan i doktrin, med undantag för till exempel Johanssons avhandling *Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal*. Avhandlingen presenterar dels en systematisering av gällande rätt, dels en utvärdering av gällande rätt mot bakgrund av de intresseavvägningar som förekommer inom förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal. Den utvärderande delen berör bland annat om rättsläget skulle kunna innebära risk för dubbelbeskattning eller skapa möjligheter till skatteflykt, vilket till viss del anknyter till uppsatsens tredje

---

<sup>33</sup> Högsta förvaltningsdomstolens domar meddelade den 14 december 2010 med mål nr. 2662-09 och 216-10.

<sup>34</sup> Det ska noteras att det förekommer en förhållandevis stor mängd bidrag i litteraturen på området. Relevant litteratur utöver redan nämnd litteratur hänvisas löpande till i uppsatsen.

<sup>35</sup> Kleist (2012).

<sup>36</sup> Hilling (2008); Hilling (2011); Hilling (2012); Hilling (2016).

frågeställning.<sup>37</sup> Avsikten är emellertid, att i kontrast till tidigare bidrag, på ett mer principiellt plan utvärdera rättsläget samt i ljuset av de i målen aktuella skatteavtalens syften. En annan avvikelse är uppsatsens fokus på de i målen aktuella skatteavtalen.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen disponeras efter det inledande kapitlet utifrån tre separata avsnitt som tar utgångspunkt i uppsatsens frågeställningar. Underavsnitt används när det behövs för framställningen. I avsnitt två redogörs för de mer grundläggande utgångspunkterna för tillämpningen och tolkningen av skatteavtal i svensk rätt samt bakgrunden till framväxten av skatteavtal. I det tredje avsnittet behandlas OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet med anknytande doktrin och lagstiftning samt de i målen aktuella skatteavtalen. I det fjärde avsnittet besvaras den tredje frågeställningen med utgångspunkt i övriga kapitel.

---

<sup>37</sup> Johansson (2021) s. 29.

## 2 Skatteavtals grunder

### 2.1 Introduktion

Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal ingånget mellan två eller fler stater. Nedan följer ett exempel på hur skatteavtal vanligen används. Ett skattesubjekt som har hemvist i Land X erhåller en utdelning från ett bolag i Land Y. Hemviststaten för skattesubjektet, Land X, anser sig ha rätt att beskatta inkomsten på grund av att skattesubjektet är obegränsat skattskyldig där. Normalt följer obegränsad skattskyldighet av ett skattesubjekts hemvist, ett uttryck för *domicilprincipen*. Land Y utgör källstat och anser sig ha beskattningsrätt på grund av att utdelningen härrör från ett bolag i Land Y, vilket är ett uttryck för källstatsprincipen. I situationen uppkommer dubbelbeskattning. Ett skatteavtal används för att undanröja denna.<sup>38</sup> Det ska dock noteras att staterna alltid har kvar beskattningsrätt enligt sin interna lagstiftning efter en tillämpning av ett skatteavtal, men att skatteavtal undanröjer eller reducerar effekten av dubbelbeskattning.<sup>39</sup>

För att undanröja dubbelbeskattning med hjälp av skatteavtal används följande tillvägagångssätt. Först utreds om dubbelbeskattning föreligger samt vilka stater som har beskattningsanspråk för att finna tillämpligt skatteavtal. Skatteavtalet måste omfatta de uttagna skatterna i staterna för att vara tillämpligt. Därefter ska en hemviststat utses eftersom det endast är en stat som kan utgöra hemviststat under avtalet. Det är normalt sett denna stat som har skyldighet att undanröja dubbelbeskattning.<sup>40</sup>

Därefter ska fördelningsartiklarna konsulteras. Fördelningsartiklarna uppställer villkoren för vilka stater som har rätt att beskatta vilka inkomster. Det förekommer olika fördelningsartiklar för olika inkomster. Tillämpningen

---

<sup>38</sup> Dahlberg (2020) s. 27, 33, 275–277 och 281; Johansson (2021) s. 21; Hilling (2016) s. 15; Lodin m.fl. (2021) s. 519; Kleist (2012) s. 15.

<sup>39</sup> Dahlberg (2020) s. 278.

<sup>40</sup> Dahlberg (2020) s. 276–278; Kleist (2012) s. 16–17; Hilling (2016) s. 39–40; Lodin m.fl. (2021) s. 573–574.

av fördelningsartiklarna kan leda till att en av staterna har rätt att beskatta inkomsten eller att båda staterna har kvar sin rätt att beskatta inkomsten. I det förstnämnda fallet har dubbelbeskattningssituationen undanröjts.<sup>41</sup> I det andra fallet kvarstår dubbelbeskattningen och en metodartikel måste användas. Det finns två olika huvudtyper av metoder: friställningsmetod och avräkningsmetod. Friställningsmetod innebär normalt sett att hemviststaten avstår från sitt beskattningsanspråk medan avräkningsmetod innebär att hemviststaten avräknar skatt erlagd i källstaten mot skatt som ska erläggas i hemviststaten.<sup>42</sup> Vilken metod som används beror på dels vilket skatteavtal som är tillämpligt, dels på tillämplig fördelningsartikel.<sup>43</sup> Slutligen finns det även andra artiklar i skatteavtal, exempelvis artiklar om utbyte av upplysningar, assistans med indrivning av skatt eller generalklausuler som syftar till att motverka skatteflykt.<sup>44</sup>

## **2.2 Skatteavtals allmänna syften**

### **2.2.1 Motverka internationell juridisk dubbelbeskattning**

Skatteavtal har som huvudsaklig funktion att motverka internationell juridisk dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning föreligger när ett skatteobjekt beskattas hos samma skattesubjekt i åtminstone två stater. I syfte att stimulera gränsöverskridande aktiviteter i form av investeringar, export och import bör dubbelbeskattning undvikas genom att stater ingår avtal om hur den enskildes skattebörda kan fördelas.<sup>45</sup>

---

<sup>41</sup> Dahlberg (2020) s. 278 och 305; Johansson (2021) s. 116–118; Kleist (2012) s. 17; Hilling (2016) s. 39–40.

<sup>42</sup> Dahlberg (2020) s. 278–279 och 329–330; Johansson (2021) s. 120–121; Kleist (2012) s. 17–18; Lodin m.fl. (2021) s. 574.

<sup>43</sup> Dahlberg (2020) s. 278–279 och 329–330.

<sup>44</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 26, artikel 27 och artikel 29; Dahlberg (2020) s. 281, 338–340 och 347–348.

<sup>45</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-1; Linderfalk & Hilling (2015) s. 40–41; Dahlberg (2020) s. 27 och 35; Johansson (2021) s. 21 och 174; Kleist (2012) s. 15–16 och 85; Simmons (2012) s. 632.



Vid diskussion om syftet att motverka dubbelbeskattning nämns även neutralitetshänsyn. I skatteavtalshänseende gestaltar sig neutralitet på så sätt att skillnader i beskattning inte ska utgöra skäl för att välja investeringar i det ena eller det andra landet. Begreppen kapitalexportneutralitet och kapitalimportneutralitet brukar användas för att beskriva neutralitet i ekonomisk teori. Kapitalexportneutralitet uppstår när en investerares hemviststat inte gör skillnad i beskattningshänseende på inhemska och utländska investeringar för investeraren. Normalt sett yttrar sig kapitalexportneutralitet genom att avräkning medges för utländsk erlagd skatt för investeraren. Som kontrast uppnås i stället kapitalimportneutralitet när den som investerar i utlandet åtnjuter samma beskattningsbehandling som de investerare som konkurrerar på den utländska marknaden.<sup>46</sup> Det är inte helt självklart vilken neutralitet som avses när neutralitet diskuteras i termer av skatteavtal, men det förefaller vara främst kapitalexportneutralitet som föredras.<sup>47</sup>

## 2.2.2 Förebygga internationell skatteflykt

Att förebygga internationell skatteflykt är också ett utpräglat syfte i många skatteavtal. Av ingressen och titeln till OECD:s modellavtal framgår att denna syftar till att stävja skatteflykt. I kommentaren till artikel 1 framhålls att ett skatteavtals förmåner inte ska vara tillgängliga för en skattskyldig om den skattskyldige vidtagit transaktioner i syfte att omfattas av skatteavtalsförmåner samt att omfattandet av förmånerna i det enskilda fallet står i strid mot syftet med bestämmelser som följer av skatteavtal.<sup>48</sup> Vidare finns i modellavtalet det som ofta benämns som *saving clause*. Artikeln innehåller en huvudregel om att hemviststaten alltid har rätt att beskatta personer med hemvist i hemviststaten. Artikeln ses även som ett uttryck för att hemviststaten alltid kan tillämpa intern skatteflyktslagstiftning i

---

<sup>46</sup> Kleist (2012) s. 40–42; Dahlberg (2020) s. 330.

<sup>47</sup> SOU 2002:47 s. 25–26.

<sup>48</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-1 och C(1)-25–C(1)-26; Dahlberg (2020) s. 293–294 och 346.

förhållande till sina egna skattskyldiga.<sup>49</sup> Numera finns även en generell skatteflyktsregel i modellavtalet.<sup>50</sup>

Det är dock inte helt tydligt vad som avses med internationell skatteflykt. I modellavtalet benämns skatteflykt såsom användandet av arrangemang syftande till erhållandet av förmåner dels i intern rätt, dels i skatteavtal.<sup>51</sup> En mer konkret beskrivning kan inhämtas från OECD:s rapport som avser *Base Erosion Profit Shifting* (härefter BEPS). OECD beskriver BEPS som åtgärder entiteter vidtar för att förflytta vinster från högbeskattade jurisdiktioner till lågbeskattade jurisdiktioner genom skatteplaneringsåtgärder. På så sätt kan skattesubjekt uppnå dubbel icke-beskattning eller lägre beskattning än enkel beskattning.<sup>52</sup>

### 2.2.3 Undanröja diskriminering

Ett annat syfte med många skatteavtal är motverkande av diskriminering.<sup>53</sup> OECD:s modellavtal innehåller en bestämmelse som avser att förebygga diskriminering.<sup>54</sup> Med diskriminering åsyftas bland annat att medborgare i en stat, innefattande både fysiska personer och bolag, utsätts för beskattning av annat slag eller mer betungande beskattning än den som sker av inhemska medborgare under samma förhållanden.<sup>55</sup>

## 2.3 Bakgrunden till skatteavtals framväxt

Innan första världskriget var det ovanligt med skatteavtal. Internationell dubbelbeskattning undveks igenom unilaterala åtgärder i egen lagstiftning. Åtgärderna innebar dock ofta en konflikt mellan lagstiftningar.<sup>56</sup> Situationen förändrades emellertid under efterkrigstiden då en tid rådde av påtaglig

---

<sup>49</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 1(3); Dahlberg (2020) s. 294–295.

<sup>50</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 29; Dahlberg (2020) s. 347–348; Johansson (2021) s. 130.

<sup>51</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(1)-25.

<sup>52</sup> OECD (2013) s. 10–11.

<sup>53</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-6; Dahlberg (2020) s. 281; Johansson (2021) s. 21 och 127.

<sup>54</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 24; Lodin m.fl. (2021) s. 575.

<sup>55</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 24; Dahlberg (2020) s. 335.

<sup>56</sup> Thier (2020) s. 7–8.

internationalisering i handeln och ackumulerade statsskulder. Thier hänvisar till att *International Chamber of Commerce* grundades år 1920, där kammaren hemställde om att de allierade omedelbart skulle komma överens om åtgärder i syfte att förhindra att samma inkomst beskattas i flera länder. Initiativet resulterade i att vissa skatteavtal tillkom under perioden.<sup>57</sup>

Framstegen fortsatte genom ett arbete som Nationernas förbund inledde år 1921 för att skapa en modellkonvention. Nationernas förbund tillsatte en kommitté av fyra väl ansedda ekonomer för ledning av uppgiften. Arbetet resulterade i tre utkast till modellavtal som publicerades år 1928.<sup>58</sup> Andra modellkonventioner togs också fram, såsom modellkonventionen år 1943 i Mexiko och modellkonventionen år 1946 i London.<sup>59</sup> År 1955 hade ungefär ett sjuttioal konventioner på dubbelbeskattningsområdet ingåtts mellan de länder som senare skulle ingå i OECD.<sup>60</sup>

Arbetet fortskred därefter genom en särskilt framtagen skattekommitté med mandat från *Organisation for European Economic Co-operations* (härefter OEEC) för att ta fram ett förslag på en modellkonvention för att motverka dubbelbeskattning. Mellan år 1958 och år 1961 publicerades fyra rapporter, innehållande förslag på 25 artiklar att använda i skatteavtal.<sup>61</sup> OECD grundades år 1961 och återupptog arbetet med modellavtalet som därefter kulminerade i dess lansering år 1963. OECD intog ytterligare sex artiklar som kompletterade de bestämmelser som publicerats av OEEC.<sup>62</sup> Vid läsning av 1963 års modellavtal är det tydligt att modellavtalet syftar till att förhindra dubbelbeskattning eftersom det anses medföra skadliga konsekvenser för handel av tjänster och varor mellan medlemsstater i OECD. OECD uttrycker

---

<sup>57</sup> Thier (2020) s. 12–13. I Sverige diskuterades redan i samband med ingåendet av skatteavtalet med Tyska riket år 1928 de skadliga effekterna av dubbelbeskattning. Dubbelbeskattning beskrevs som hämmande för den handel som pågick mellan Sverige och Tyska riket. Innan det aktuella avtalet hade ingåtts hade endast Sverige ingått avtal med Norge om beskattning av LKAB och beskattning av rederiverksamhet med Storbritannien, se prop. 1928:249 s. 25–28.

<sup>58</sup> Thier (2020) s. 17–18; Kleist (2012) s. 85; OECD:s modellavtal (2019) s. I-1–I-2.

<sup>59</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-1–I-2.

<sup>60</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-1–I-2.

<sup>61</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-2; OECD:s modellavtal (1963) s. 7 och 9–10; Vann (2020) s. 25.

<sup>62</sup> OECD:s modellavtal (1963) s. 7 och 9–10.

det som att en harmonisering av artiklar, definitioner, begrepp och metoder med en bakomliggande struktur för användning i både multilaterala och bilaterala skatteavtal mellan länder är av stor vikt. Något mer uttalat syfte att stävja internationell skatteflykt framgår inte av denna version. Versionen innehåller dock ett artikelförslag som rör utbyte av skatteupplysningar och ett förslag på en artikel för att motverka diskriminering.<sup>63</sup> Modellavtalet uppdaterades därefter år 1977 med vissa revisioner och en mer fyllig kommentar för att underlätta tillämpningen av modellavtalet. Inte heller denna version berör motverkandet av skatteflykt som ett uttalat syfte. Dock anges i kommentaren till artikel 1 att modellavtalet inte ska bistå att genomföra skatteflykt.<sup>64</sup>

När modellavtalet uppdaterades 10 oktober år 1992 skedde stora förändringar. Titeln ändrades genom att hänvisningen till dubbelbeskattning ströks eftersom den äldre titeln inte speglade alla syften med modellavtalet. Modellavtalet syftade enligt 1992 års upplaga även till motverkandet av diskriminering samt förebyggandet av dubbel icke-beskattning. De första skrivningarna vad avser modellavtalets förhållande till interna skatteflyktsregler tillkom i en sidorapport år 1986, men intogs i kommentaren år 1992.<sup>65</sup>

Modellavtalet uppdaterades därefter i mer regelbundna intervaller för att förbättra avtalet och på senare år även ta hänsyn till det ovannämnda BEPS-projektet. Modellavtalet uppdaterades åren 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 och 2017. Versionen från år 2017 är den senaste versionen av avtalet.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> OECD:s modellavtal (1963) s. 7, 9–10 och 55–57; Johansson (2021) s. 133–134.

<sup>64</sup> OECD:s modellavtal (1977) s. 7–8 och s. 47; Johansson (2021) s. 133–134.

<sup>65</sup> OECD:s modellavtal (1992) s. 8–10; Johansson (2021) s. 134–135; Hilling (2012) s. 587.

<sup>66</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-2–I-4.

## 2.4 Skatteavtals konstitutionella status

### 2.4.1 Monism och dualism

Det finns två rättssystematiska inställningar till folkrättsliga avtal. Det första är ett monistiskt synsätt, vilket innebär att en stat betraktar internationella avtal och intern rätt som en del av samma rättssystem. Vidare blir internationella avtal för monistiska stater en del av rättssystemet vid ingåendet och därmed direkt tillämpliga.<sup>67</sup> Vanligt för monistiska stater är att folkrättsliga avtal vinner företräde framför nationell rätt.<sup>68</sup>

Monisms motsats är det dualistiska synsättet. Dualism innebär att internationella avtal och nationell rätt tillhör två separata rättssystem. Som utgångspunkt ska inte heller dessa två separata system inverka på varandra vid rättstillämpningen. Det innebär i sin tur att internationella avtal inte kan tillämpas direkt i det nationella rättssystemet utan någon form av åtgärd från enskilda staten, vilket betyder att lagstiftaren måste ge effekt till sådana åtaganden.<sup>69</sup> I dualistiska stater förekommer olika metoder för att ge kraft åt folkrättsliga förpliktelser. Först kan nämnas inkorporering, med andra ord att en rättsakt stiftas som hänvisar till avtalstexten. Ett annat tillvägagångssätt är transformering, alltså att folkrättsliga åtaganden ges effekt genom inarbetning i redan befintlig lagstiftning. Slutligen finns också konstaterande av normharmoni som innebär att den nationella lagstiftningen redan är förenlig med den folkrättsliga förpliktelsen.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Dahlberg (2020) s. 281; Ehrenkrona (2015) s. 781; Johansson (2021) s. 61–62 och 80; Sachdeva (2013) s. 181; OECD:s modellavtal (2019) s. R(8)-5; Hilling (2016) s. 59.

<sup>68</sup> Sachdeva (2013) s. 181; OECD:s modellavtal (2019) s. R(8)-6; Hilling (2016) s. 59.

<sup>69</sup> Dahlberg (2020) s. 281; Johansson (2021) s. 61–62 och 80; Ehrenkrona (2015) s. 781; Hilling (2016) s. 59.

<sup>70</sup> Ehrenkrona (2015) s. 781–782; Jermsten & Sandström (2009) s. 246; Hilling (2016) s. 61–62.

Monism och dualism utgör motpoler, men i praktiken är ingen stat uteslutande det ena eller det andra.<sup>71</sup> Sachdeva beskriver det som ett spektrum, där definitionerna utgör extrempunkter vid vardera ände av ett spektrum.<sup>72</sup>

## 2.4.2 Dualism i svensk rättstradition

Sveriges rättsordning är numera dualistisk.<sup>73</sup> Det framgår emellertid inte uttryckligen av regeringsformen.<sup>74</sup> Det krävs dels ett beslut från regeringen enligt 10 kap. 1 § regeringsformen att ingå en internationell överenskommelse, dels ett godkännande av riksdagen enligt 10 kap. 3 § regeringsformen.<sup>75</sup> Det ses snarast som ett axiom att regeringsformen vilar på grundtanken att svenska domstolar, myndigheter och enskilda endast är underkastade svensk lagstiftning.<sup>76</sup> För Sveriges del innebär det dualistiska systemet att rättstillämpande myndigheter inte kan tillämpa ingångna internationella överenskommelser förrän överenskommelserna blir en del av det svenska rättssystemet.<sup>77</sup> Följaktligen gäller samma för skatteavtal. Det sker genom att skatteavtal inkorporeras genom en så kallad införlivandelag. I realiteten är det alltså denna lag, och inte själva avtalet, som tillämpas.<sup>78</sup>

Sveriges dualistiska rättstradition kommer även till uttryck i Högsta förvaltningsdomstolens praxis. I ett rättsfall berördes ett numera upphävt skatteavtal mellan Sverige och Frankrike. Den folkrättsliga överenskommelsen hade genom ett protokoll genomgått vissa ändringar som ännu inte upptagits i skatteavtalets införlivandelag. Konsekvensen blev att ändringarna i protokollet inte kunde beaktas, vilket fick effekt för beskattningen.<sup>79</sup> I ett annat rättsfall berördes ett skatteavtal mellan Sverige och Tyska riket. Vid läsning av skatteavtalet konstaterades att avtalet som

---

<sup>71</sup> Johansson (2021) s. 81; Sachdeva (2013) s. 182; Hilling (2016) s. 59.

<sup>72</sup> Sachdeva (2013) s. 182.

<sup>73</sup> Dahlberg (2020) s. 281; Johansson (2021) s. 81; Ehrenkrona (2015) s. 781; Kleist (2012) s. 51–53; Jermsten & Sandström (2009) s. 246.

<sup>74</sup> Johansson (2021) s. 81; Ehrenkrona (2015) s. 783; Jermsten & Sandström (2009) s. 246.

<sup>75</sup> Johansson (2021) s. 81; Ehrenkrona (2015) s. 783; Kleist (2012) s. 53; Dahlberg (2003) s. 139.

<sup>76</sup> Jermsten & Sandström (2009) s. 246; Johansson (2021) s. 81.

<sup>77</sup> Dahlberg (2020) s. 281; Johansson (2021) s. 80–81; Ehrenkrona (2015) s. 781–782; Jermsten & Sandström (2009) s. 246; Kleist (2012) s. 56.

<sup>78</sup> Dahlberg (2020) s. 281; Johansson (2021) s. 82–83; Kleist (2012) s. 51–52.

<sup>79</sup> RÅ 1964 ref. 28; Johansson (2021) s. 82–83.

sådant inte var tillämpligt i förhållande till Östtyskland. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att kungörelsen, där det aktuella skatteavtalet var införlivat, trots detta kunde tillämpas.<sup>80</sup> Kleist menar att detta är ett tydligt uttryck för den svenska dualistiska inställningen.<sup>81</sup>

### **2.4.3 Den gyllene regeln**

Av stor betydelse för normkollision mellan skatteavtal och intern rätt är det som brukar benämnas som skatteavtalsrättens gyllene regel, som ofta utgör 2 § i införlivandelagar till skatteavtal. Regeln innebär att skatteavtalens bestämmelser endast ska tillämpas i den mån de innebär en inskränkning av skattskyldighet i Sverige. Med andra ord och omvänt stadgar regeln att tillämpningen av ett skatteavtal aldrig får utvidga det beskattningsanspråk som följer av intern rätt.<sup>82</sup>

## **2.5 Tolkning av skatteavtal**

### **2.5.1 Tolkning i enlighet med Wienkonventionen**

Av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att skatteavtal ska tolkas mot bakgrund av Wienkonventionens bestämmelser för tolkning av traktat, med andra ord artikel 31 till 33. Syftet är att fastställa den gemensamma partsavsikten hos ett skatteavtals parter.<sup>83</sup> I ett rättsfall uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att avgörande för tolkningsoperationen är parternas avsikt vid tillkomsten av skatteavtalet.<sup>84</sup> Ledning för tolkningen kan hämtas i avtalets terminologi som helhet, uppbyggnad, systematik, den aktuella bestämmelsens funktion samt dess tillkomst och historiska sammanhang.<sup>85</sup> Vidare utgör den svenska texten utgångspunkt vid tillämpning i Sverige.<sup>86</sup>

---

<sup>80</sup> RÅ 83 1:87; Johansson (2021) s. 82–83.

<sup>81</sup> Kleist (2012) s. 52.

<sup>82</sup> Dahlberg (2020) s. 288–289; Johansson (2021) s. 173–174; Kleist (2012) s. 67–68.

<sup>83</sup> RÅ 1996 ref. 84; Dahlberg (2020) s. 282–284; Johansson (2021) s. 48–49; Kleist (2012) s. 69–70.

<sup>84</sup> RÅ 1987 ref. 162; Dahlberg (2020) s. 283–284; Johansson (2021) s. 153; Kleist (2012) s. 77; Lodin m.fl. (2021) s. 573.

<sup>85</sup> RÅ 1987 ref. 162; Johansson (2021) s. 153; Kleist (2012) s. 77.

<sup>86</sup> RÅ 1987 ref. 162; Dahlberg (2020) s. 284; Kleist (2012) s. 77.

Av artikel 31 i Wienkonventionen framgår de primära tolkningsmedlen. I artikel 31 stadgas att traktatens uttryck ska tolkas ärligt i överensstämmelse med gängse meningen av dess uttryck i ljuset av traktatens sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte. Sammanhanget innehåller självfallet avtalstexten men även preambel och bilagor. Därutöver ingår överenskommelser som ingåtts i samband med traktatens ingående, men även ensidiga dokument som upprättats i samband med ingåendet av traktaten om de godtagits av de andra parterna till traktaten som sammanhörande. Finns det efterföljande överenskommelser och praxis som förklarar hur traktaten ska tolkas ingår även det i traktatens sammanhang. Dessutom kan andra internationella rättsregler användas för tolkning som är tillämpliga i rättsförhållandet mellan staterna. Slutligen kan ett uttryck ges en speciell mening, i strid med den gängse meningen, om det kan fastställas att det var parternas avsikt.<sup>87</sup>

Vidare finns de supplementära tolkningsmedlen i artikel 32 i Wienkonventionen. Med supplementära tolkningsmedel avses bland annat förarbeten till traktaten men även omständigheterna i samband med traktatens ingående. Det finns emellertid ingen uttömmande lista på supplementära tolkningsmedel. Artikel 32 får tillämpas för tolkning i två situationer. Den första situationen är för att bekräfta den tolkning som artikel 31 har producerat. Den andra situationen är om tolkningsoperationen enligt artikel 31 inte undanröjer tvetydigheten eller oklarheten eller leder till ett resultat som uppenbarligen är orimligt eller oförnuftigt.<sup>88</sup>

Slutligen behandlas förhållandet mellan olika språkversioner av traktat genom artikel 33 i Wienkonventionen. Utgångspunkten är att språkversioner bestyrkta på flera språk äger lika vitsord om det inte föreskrivs något annat. Traktatens uttryck förutsätts ha samma definition i olika språkversioner. Vid

---

<sup>87</sup> Se även Dahlberg (2020) s. 282–283; Johansson (2021) s. 45–47; Kleist (2012) s. 74–76; Hilling (2016) s. 53–54.

<sup>88</sup> Se även Dahlberg (2020) s. 283; Johansson (2021) s. 47; Kleist (2012) s. 76; Hilling (2016) s. 54.



divergens mellan uttryck i två språkversioner som inte kan bortfalla vid en tillämpning av artikel 31 och 32 ska meningen användas som bäst sammanjämkar texterna.<sup>89</sup>

## 2.5.2 OECD:s modellavtal och kommentar

### 2.5.2.1 OECD:s modellavtal och kommentar i allmänhet

OECD:s modellavtal är ett förslag på skatteavtal som har upprättats inom OECD, varav den första utgåvan utkom år 1963. Modellavtalet har uppdaterats och justerats flertalet gånger sedan dess varav senaste versionen är från år 2017. Det finns även en kommentar som ska användas för att tolka artiklarna i modellavtalet. Medlemmarna i OECD använder i hög grad modellavtalet och kommentaren för egna skatteavtal.<sup>90</sup>

Varken modellavtal eller kommentar är bindande för medlemmarna, utan det krävs nationella lagstiftningsåtgärder för att inkorporera dessa i sina respektive rättsordningar.<sup>91</sup> Linderfalk och Hilling lyfter fram att även om ett visst skatteavtal ordagrant följer modellavtalet finns det aldrig någon internationell skyldighet för den enskilda staten att följa tolkningen som framgår av modellavtalet och kommentaren.<sup>92</sup>

För svensk del kan framhållas att varken modellavtalet eller kommentaren rent principiellt utgör svensk rätt. Svenska rättstillämpande myndigheter är därför inte bundna av att tillämpa dem.<sup>93</sup> Emellertid inordnas modellavtalet i den traditionella rättskällehierarkin på två sätt, antingen genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis eller genom hänvisningar i förarbeten som ger sken av att lagstiftarens intentioner har varit att skatteavtal ska tolkas mot bakgrund av modellavtalet.<sup>94</sup> Det är dock numera etablerat att kommentaren

---

<sup>89</sup> Se även Dahlberg (2020) s. 283; Johansson (2021) s. 47; Kleist (2012) s. 76.

<sup>90</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-4; Linderfalk & Hilling (2015) s. 40; Hilling (2016) s. 36–37; Johansson (2021) s. 50; Kleist (2012) s. 85–87; Lodin m.fl. (2021) s. 571–572.

<sup>91</sup> Linderfalk & Hilling (2015) s. 41; Hilling (2016) s. 36–37; Dahlberg (2020) s. 285; Bjuvberg (2015) s. 430; Dahlberg (2003) s. 143–144.

<sup>92</sup> Linderfalk & Hilling (2015) s. 41–42.

<sup>93</sup> Tjernberg (2018) s. 122; Johansson (2021) s. 51; Kleist (2012) s. 99; Dahlberg (2003) s. 148.

<sup>94</sup> Johansson (2021) s. 51; Kleist (2012) s. 99; Dahlberg (2003) s. 148.

har ett betydande rättskällevärde vid tolkning av skatteavtal, vilket stöds av Högsta förvaltningsdomstolens praxis.<sup>95</sup>

Det ska dock tydliggöras att en oinskränkt tillämpning av kommentaren vid skatteavtalstolkning är problematisk. Det finns möjlighet för medlemsstaterna i OECD att både göra observationer och reservationer. En reservation innebär att en stat inte ämnar införa en viss artikel i modellavtalet i sina framtida skatteavtal. En observation innebär att en stat ger synpunkter på en viss passage i kommentaren på grund av att staten anser att tolkningen däri inte stämmer överens med modellavtalet.<sup>96</sup> Bjuvberg har i sin artikel utvecklat hur reservationer och observationer kan påverka tolkningsvärdet av kommentaren. Reservationer mot delar i modellavtalet kan påverka värdet i den mån det aktuella skatteavtalet också avviker från modellavtalet. Dock är det vanligt i skatteavtalsförhandlingar att parter behöver ge eftergifter. En eftergift skulle kunna vara att acceptera en artikel som en stat reserverat sig emot. Det går då att argumentera för att modellavtal och kommentar ändå kan användas för tolkning.<sup>97</sup> Vad avser observationer ska dessa respekteras vid tolkningen och följaktligen minskar tolkningsvärdet av kommentaren. Observationer kan också innebära att ett skatteavtal tillämpas olika i olika stater.<sup>98</sup>

Det förekommer också att skatteavtal helt eller i vissa delar avviker från modellavtalet. En uppfattning i doktrin är att om en sådan avvikelse är avsiktlig är rättskällevärdet av modellavtal och kommentar lågt.<sup>99</sup> Dock torde kommentaren kunna användas i andra delar där skatteavtalet överensstämmer med modellavtalet.<sup>100</sup>

---

<sup>95</sup> Dahlberg (2020) s. 285–286; Johansson (2021) s. 51; Tjernberg (2018) s. 114; Bjuvberg (2015) s. 427–428; Dahlberg (2003) s. 148; RÅ 1987 ref. 158; RÅ 1987 ref. 162; RÅ 1996 ref. 84.

<sup>96</sup> Linderfalk & Hilling (2015) s. 41–42; Bjuvberg (2015) s. 432; Dahlberg (2020) s. 285; Kleist (2012) s. 102–103; Hilling (2016) s. 36–37.

<sup>97</sup> Bjuvberg (2015) s. 432–434.

<sup>98</sup> Bjuvberg (2015) s. 435.

<sup>99</sup> Johansson (2021) s. 51–52; Bjuvberg (2015) s. 431.

<sup>100</sup> Bjuvberg (2015) s. 431.

### 2.5.2.2 Kommentarens relation till Wienkonventionen

Eftersom Wienkonventionen ska användas vid tolkning av skatteavtal kan frågas under vilka passager i artiklarna 31 till 33 i Wienkonventionen som OECD:s kommentar kan tillämpas genom. Högsta förvaltningsdomstolen verkar inte ha något tydligt svar i rättstillämpningen.<sup>101</sup> Linderfalk och Hilling menar att det finns flera svar, men det ska dock poängteras att svaret skiljer sig åt beroende på situation. Stöd kan finnas i artikel 31(1) för att utröna ett skatteavtals gängse mening, ändamål eller syfte. Även artikel 31(3b) kan användas, eftersom kommentaren potentiellt kan utgöra praxis mellan avtalsparterna. Slutligen kan även kommentaren användas genom artikel 32 som supplementärt tolkningsmedel såsom en del av omständigheterna vid traktatens ingående.<sup>102</sup>

### 2.5.2.3 Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal

Artikel 3(2) i OECD:s modellavtal är en tolkningsregel som hänvisar till intern rätt. Artikel 3 används för att utröna uttryck som inte är definierade i avtalet. Regeln kan först användas om inte sammanhanget kräver annat.<sup>103</sup> Sammanhanget utgör enligt OECD den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av ett skatteavtal.<sup>104</sup>

I doktrin förekommer även diskussion om vilken stats regelsystem som hänvisas till i regeln. Ordalydelsen är något oklar då hänvisningen däri är till ”that state”. I doktrin är den dominerande uppfattningen att *lex fori* åsyftas, alltså domstolslandets lag.<sup>105</sup> I Perumålet använde Högsta förvaltningsdomstolen en liknande tolkningsregel i skatteavtalet mellan Sverige och Peru för att härleda betydelsen av ett oklart uttryck genom svensk rätt.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> Bjuvberg (2015) s. 428; Kleist (2012) s. 100–101; RÅ 1987 ref. 158; RÅ 1987 ref. 162; RÅ 1996 ref. 84.

<sup>102</sup> Linderfalk & Hilling (2015) s. 43–46.

<sup>103</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 3(2); Dahlberg (2020) s. 286; Johansson (2021) s. 147.

<sup>104</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(3)-12.

<sup>105</sup> Dahlberg (2020) s. 286–287; Johansson (2021) s. 148–149.

<sup>106</sup> HFD 2012 ref. 20.

#### 2.5.2.4 Ambulatorisk eller statisk tolkning

Det finns som nämnt fler versioner av både modellavtal och kommentar.<sup>107</sup> En fråga som diskuteras är huruvida tolkning av skatteavtal med hjälp av kommentaren ska ske ambulatoriskt eller statiskt, med andra ord vilken version av kommentaren som ska användas. Ett statiskt förhållningssätt innebär att versionen av kommentaren som förelåg vid ingåendet av skatteavtalet tillämpas medan ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär att den senaste versionen av kommentaren nyttjas.<sup>108</sup>

Bjuvberg förtydligar i sin artikel att ett statiskt förhållningssätt inte förhindrar att ändringar av kommentaren används vid ett senare tillfälle. Det förutsätter dock att ändringen inte innebär något nytt än vad som gällde vid skatteavtalets ingående. Det främsta argumentet för en sådan ordning är till exempel att det ligger närmare till hands för att kunna utröna den gemensamma partsavsikten mellan parterna. Som kontrast är ett argument för ett ambulatoriskt tillvägagångssätt att senare förbättringar och förtydliganden kan användas, som ofta är av expertkaraktär.<sup>109</sup>

OECD:s hållning i frågan är att ändringar ska kunna tillämpas i hög grad även vad avser äldre skatteavtal. Anledningen är att modellavtalets nyaste utformning speglar en enighet bland OECD:s medlemsländer i form av en följdriktig tillämpning av modellavtalet i varje situation. Det ska dock skiljas från situationen då en bestämmelse i modellavtalet substantiellt avviker från tidigare version.<sup>110</sup>

För svensk del har Högsta förvaltningsdomstolen i stora drag klargjort rättsläget. Ett rättsfall rörde tolkningen av artikel 18(1) och 18(2) i lag (1987:103) om skatteavtal mellan Sverige och Irland, motsvarande artikel 17(1) och 17(2) i OECD:s modellavtal. Ändringar i kommentaren hade skett

---

<sup>107</sup> I ovan avsnitt 2.3 utvecklas några av versionerna av modellavtalet.

<sup>108</sup> Johansson (2021) s. 52; Bjuvberg (2015) s. 436; Kleist (2012) s. 103–104; Hilling (2016) s. 96.

<sup>109</sup> Bjuvberg (2015) s. 438–442.

<sup>110</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. I-13–I-14; Bjuvberg (2015) s. 437; Johansson (2021) s. 52–53; Kleist (2012) s. 104; Hilling (2016) s. 96–97; Hilling (2012) s. 587–588.

efter att skatteavtalet ingicks, vilket förändrade tillämpningsområdet. Avgörande för målets utgång var vilken kommentarsversion som skulle användas. I rättsfallet poängterade Högsta förvaltningsdomstolen fortsatt att det är den gemensamma partsavsikten som måste vara avgörande för tolkning av skatteavtal. Domstolen förklarar även att den aktuella ändringen av kommentaren inte endast klargör bestämmelsens innebörd utan snarare utvidgar den. Högsta förvaltningsdomstolen bortsåg från ändringen i den senare versionen och tillämpade därefter införlivandelagen.<sup>111</sup>

Målet ger uttryck för ett i vart fall mindre restriktivt statistiskt förhållningssätt än ett restriktivt sådant. Ändringar och tillägg som inverkar på ett befintligt skatteavtal i materiellt avseende ska lämnas därhän.<sup>112</sup> Bjuvberg tolkar även domslutet *e contrario* och menar därför att om en bestämmelse inte ändras i materiellt avseende utan endast förtydligas kan ändringen användas. Fortsättningsvis är det dock inte helt klart vad Högsta förvaltningsdomstolen avser med en materiell ändring.<sup>113</sup>

---

<sup>111</sup> HFD 2016 ref. 57; Johansson (2021) s. 53; Dahlberg (2020) s. 66; Bjuvberg (2016) s. 208–210.

<sup>112</sup> HFD 2016 ref. 57; Johansson (2021) s. 53; Dahlberg (2020) s. 66; Bjuvberg (2016) s. 208–210.

<sup>113</sup> Bjuvberg (2016) s. 211–213.

# 3 Skatteavtal i normkonflikt med intern rätt

## 3.1 Introduktion

Nedan redogörs för OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet i syfte att utreda hur normkollision mellan skatteavtal och intern rätt görs i svensk rätt. Påminnas ska att det är dessa avgöranden, inkluderat de i målen aktuella skatteavtalen, viss bakgrund och doktrin, som ska utgöra utgångspunkt för analysavsnittet när avgörandena kontrasteras gentemot skatteavtals allmänna syften samt de i målen aktuella skatteavtalen och deras syften. Skatteavtalen i fråga presenteras därför också.

## 3.2 RÅ 2008 ref. 24 – ”OMX-målet”

### 3.2.1 Sakomständigheter

Det svenska bolaget X AB heläggde två dotterbolag, Y AG och Z AB. Y AG hade hemvist i Schweiz och Z AB hade hemvist i Sverige. Y AG återförsäkrade koncerninterna risker i X AB. Som exempel återförsäkrades fast egendom, lös egendom och ansvar. Även viss återförsäkringsverksamhet vidtog av Y AG utanför koncernen. Målet var ett förhandsbesked och X AB undrade om det svensk-schweiziska skatteavtalet förhindrade CFC-beskattning enligt 39 a kap. inkomstskattelag (1999:1229) (härefter inkomstskattelagen).<sup>114</sup>

### 3.2.2 Kort om CFC-lagstiftning

#### 3.2.2.1 Svensk rätt

39 a kap. inkomstskattelagen är en CFC-lagstiftning, kort för *controlled foreign company*. Regelsystemet innebär att delägare med tillräckligt stort

---

<sup>114</sup> RÅ 2008 ref. 24.

inflytande i en lågbeskattad utländsk juridisk person, beskattas för inkomster hänförliga till den utländska juridiska personen. Reglerna syftar huvudsakligen till att motverka internationella skatteplaneringsupplägg som inbegriper olika former av förflyttningar av vinster från högbeskattade jurisdiktioner till lågbeskattade jurisdiktioner.<sup>115</sup>

I korthet fungerar reglerna enligt följande. Först ska avgöras om nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen är lågbeskattad. Enligt 39 a kap. 5 § inkomstskattelagen är inkomsten lågbeskattad om den inte beskattas alls eller lindrigare än den beskattning som skulle skett om 55 procent av nettoinkomsten utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag med motsvarande verksamhet i Sverige. Med dagens bolagsskattesats om 20,6 procent avses alltså en juridisk person som beskattas med en skattesats lägre än ungefär 11,33 procent. 39 a kap. 6 § inkomstskattelagen föreskriver vissa beräkningsregler som inverkar på beräkningen enligt 39 a kap. 5 § inkomstskattelagen.<sup>116</sup>

En viktig reglering är 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen som utgör en kompletteringsregel till 39 a kap. 5 § inkomstskattelagen. Den stadgar att CFC-besattning, trots att den juridiska personen är lågbeskattad, inte ska ske om den juridiska personen tillhör en jurisdiktion som upptagits i bilaga 39 a och inte omfattas av undantagen däri. Syftet med bilagan är att underlätta tillämpningen och förutsebarheten av CFC-lagstiftningen.<sup>117</sup>

### **3.2.2.2 Förhållande till OECD:s modellavtal**

Det kan också i sammanhanget vara värt att notera OECD:s hållning till CFC-besattning. Modellavtalet förhindrar inte CFC-besattning, eftersom en sådan besattning i slutändan är en besattning av hemviststatens egna medborgare och alltså tillåtet i enlighet med artikel 1(3) modellavtalet. OECD menar att detta också gäller om artikel 1(3) inte inryms i ett specifikt

---

<sup>115</sup> Dahlberg (2020) s. 187–188.

<sup>116</sup> Andersson m.fl. (13 oktober 2021, JUNO), kommentaren till 39 a kap. 5 och 6 §§ inkomstskattelagen; Lodin m.fl. (2021) s. 556

<sup>117</sup> Andersson m.fl. (13 oktober 2021, JUNO), kommentaren till 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen; Lodin m.fl. (2021) s. 557; Prop. 2003/04:10 s. 72.

skatteavtal.<sup>118</sup> Den tillåtande inställningen till CFC-beskattning berördes för första gången i 1992 års version av modellavtalet.<sup>119</sup> Schweiz har observerat i kommentaren till OECD:s modellavtal att CFC-lagstiftning, beroende på sammanhanget, kan vara i strid med andan av artikel 7 i modellavtalet. Schweiz har även reserverat sig mot att inkludera artikel 1(3) i sina skatteavtal.<sup>120</sup>

Frågan om CFC-lagstiftning strider emot modellavtalet har även behandlats i svensk rätt. Det gjordes i samband med revideringen av CFC-lagstiftningen år 2003. Regeringen gjorde en tämligen ingående analys mot bakgrund av ovannämnda uttalanden av OECD samt modellavtalets natur. Regeringens slutsats var att när ett skatteavtal ingånget mellan två stater i OECD tolkas betyder den gemensamma partsavsikten i majoriteten av situationerna att CFC-beskattning är tillåten eftersom den uppfattningen är den huvudsakliga inom OECD. Tillhör en stat i stället den minoritet i OECD som anser att CFC-beskattning står i strid mot modellavtalet kan ändå inte den gemensamma partsavsikten vara sådan att den skulle utesluta CFC-beskattning.<sup>121</sup>

### **3.2.3 Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz**

Det nuvarande skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz undertecknades år 1965 och införlivades i svensk lag genom kungörelse (1966:554) om tillämpning av avtal den 7 maj 1965 mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning. Avtalet undertecknades i två språkversioner, en tysk och en svensk. Skatteavtalet var en fullständig omarbetning av ett tidigare skatteavtal mellan Sverige och Schweiz till följd av att OECD:s modellavtal hade tillkommit.<sup>122</sup> Regeringen skrev att det nya avtalet förbättrade möjligheten till att förebygga dubbelbeskattning. Det diskuterades också i propositionen att den schweiziska sidan inte velat inta bestämmelser i avtalet om utbyte av upplysningar för taxeringsändamål.<sup>123</sup>

---

<sup>118</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(1)-32–C(1)-33.

<sup>119</sup> OECD:s modellavtal (1992) s. 50–51.

<sup>120</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(1)-46–C(1)-47.

<sup>121</sup> Prop. 2003/04:10 s. 101.

<sup>122</sup> Prop. 1965:177 s. 30 och 32–33.

<sup>123</sup> Prop. 1965:177 s. 38–39.



Skatteavtalet genomgick flera förändringar och lagen (1987:1182) om skatteavtal mellan Sverige och Schweiz tillkom för att ersätta anvisningarna till ovannämnd kungörelse. Lagen hänvisade till den äldre kungörelsen. Ändringen hade som bakgrund att det fanns en önskan om att underlätta utdelningsbeskattningen i och med sammanslagningen av ASEA och Brown Boweri.<sup>124</sup>

Initiativ till omförhandling av avtalet väcktes år 1991 och ett ändringsprotokoll<sup>125</sup> till skatteavtalet skrevs under 10 mars år 1992. Vissa ytterligare ändringar i utdelningsbeskattningen genomfördes. Avtalstexten infördes även som bilaga till den nyare lagen och den äldre kungörelsen upphävdes.<sup>126</sup> För tydlighets skull ska poängteras att det är denna avtalstext som var föremål för Högsta förvaltningsdomstolen i OMX-målet. Avtalstexten i fråga avspeglade i all väsentlighet OECD:s modellavtal, vilket den fortfarande gör.<sup>127</sup>

---

<sup>124</sup> Prop. 1987/88:56 s. 3–4.

<sup>125</sup> Protokoll till avtalet den 7 maj 1965 med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (SÖ 1966:8), Stockholm den 10 mars 1992 (SÖ 1993:14).

<sup>126</sup> Prop. 1991/92:115 s. 28–29.

<sup>127</sup> Prop. 1965:177 s. 32–33. Det kan vara värt att notera att ytterligare två protokoll undertecknades efter att OMX-målet avdömdes. Det första ändringsprotokollet (protokoll om ändring i avtalet med Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som undertecknades i Stockholm den 7 maj 1965, såsom ändrat genom protokoll som undertecknades i Stockholm den 10 mars 1992 (SÖ 1966:8, SÖ 1993:14), Stockholm den 28 februari 2011 (SÖ 2012:47)) undertecknades år 2011 och införde bestämmelser bland annat gällande utbyte av skatteupplysningar. Även vissa ändringar i fördelningsartiklar avseende ränta, pensioner och bolag i intressegemenskap intogs, se prop. 2011/12:78 s. 51. Det andra protokollet (som för närvarande inte har publicerats i Sveriges internationella överenskommelser) undertecknades år 2019 och införde ändringar i modellavtalet till följd av BEPS-projektet. Häri kan nämnas en allmän skatteflyktsklausul och vissa ändringar av tvistlösningsartiklar. Intressant är att det var först nu skatteavtalets ingress speglade motverkandet av skatteflykt som ett syfte, se prop. 2019/20:96 s. 8–11. Ändringen trädde enligt förordning om ikraftträdande av lagen (2020:348) om ändring i lagen (1987:1182) om skatteavtal mellan Sverige och Schweiz i kraft 31 december år 2020.

## 3.2.4 Instansernas resonemang

### 3.2.4.1 Skatterättsnämnden

#### 3.2.4.1.1 Majoritetens mening

Skatterättsnämnden inledde med att diskutera förutsättningarna för CFC-beskattnings i OMX-målet med hänsyn till bland annat 39 a kap. inkomstskattelagen men även lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt och bokföringslag (1999:1078). Skatterättsnämnden konstaterade därefter att CFC-beskattnings kunde komma till stånd på grund av kompletteringsregeln i 39 a kap. 7 § inkomstskattelagen. Schweiz, Y AG:s hemviststat, utgjorde en delvis undantagen stat enligt bilaga 39 a eftersom vissa försäkringsverksamheter kan CFC-beskattas enligt denna. Y AG bedrev sådan verksamhet.<sup>128</sup>

Därefter vände sig Skatterättsnämnden emot det aktuella skatteavtalet. Domstolen konstaterade att Sverige utgör hemviststat enligt avtalet eftersom det är fråga om beskattning av det schweiziska bolagets moderföretag, X AB. Skatterättsnämnden analyserade därefter tre fördelningsartiklar i avtalet som eventuellt kunde inrymma en CFC-inkomst. Skatterättsnämnden avvisade först möjligheten för artikel 10 i skatteavtalet, som berör utdelningar, att vara tillämplig. Vidare konstaterade nämnden att endast två alternativ kvarstod; antingen beskattning enligt artikel 7 (inkomst av rörelse) eller artikel 24 (annan inkomst). Ingen av dessa förhindrade utövandet av beskattningsrätt av hemviststaten och friställningsmetod användes inte heller. Skatterättsnämnden kom därför fram till att eftersom Sverige utgjorde hemviststat kunde CFC-beskattnings ske och därför förhindrade inte skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz beskattningen i fråga.<sup>129</sup>

#### 3.2.4.1.2 Skiljaktig mening

Ledamot Virin var skiljaktig med avseende på majoritetens slutsats. Virin menade att ett bolag enligt dåvarande regler i 53 § 1 mom. f.)

---

<sup>128</sup> RÅ 2008 ref. 24.

<sup>129</sup> RÅ 2008 ref. 24.

kommunalskattelagen (1928:370) endast var beskattningsskyldig för företagets egna inkomster. Det var inte möjligt att beskatta inkomster som tillkommit i ett bolag i ett annat bolag. Vid avtalsförhandlingarna till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz var det aldrig något som fördes på tal. Några modifikationer av avtalet med avseende på effekterna av CFC-beskattnings har aldrig heller kommit i fråga. Virin gick därefter vidare och analyserade CFC-beskattnings i ljuset av modellavtalet, som inte förhindrar sådan beskattning. Motargument som kan framföras enligt Virin är dels att den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av skatteavtalet är avgörande, dels faktumet att Schweiz observerat negativt mot CFC-beskattnings i kommentaren till OECD:s modellavtal. Mot bakgrund av ovan ansåg Virin att en CFC-beskattnings alltså inte skulle kunna komma till stånd.<sup>130</sup>

### 3.2.4.2 Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg likt Skatterättsnämnden att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz inte förhindrar CFC-beskattnings. I kontrast till Skatterättsnämndens bedömning motiverades detta dock inte av en analys av skatteavtalets bestämmelser. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att skatteavtal innebär avstående av skatteanspråk enligt svensk lag. Skatteavtalsrättens gyllene regel, som angavs i 2 § lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz, utgjorde inget hinder för att Sverige genom senare tillkommen intern lagstiftning utvidgar sitt beskattningsanspråk.<sup>131</sup>

Högsta förvaltningsdomstolen påpekade därefter att skatteavstående enligt skatteavtal sker genom en tillämpning av en införlivandelag till ett skatteavtal. Införlivandelagar till skatteavtal har dock enligt domstolen inte någon särställning till andra lagar. Skulle en internrättslig regel stå i direkt konflikt med en bestämmelse i ett skatteavtal får frågan om vilken lag som har företräde avgöras med de principerna som gäller vid regelkonkurrens, med andra ord *lex specialis* och *lex posterior*. Högsta förvaltningsdomstolen menade att CFC-lagstiftningen tillkom efter att skatteavtalet införlivades i

---

<sup>130</sup> RÅ 2008 ref. 24.

<sup>131</sup> RÅ 2008 ref. 24.

svensk rätt och vidare att CFC-reglerna, framför allt med avseende på bilaga 39 a genom kompletteringsregeln, tog sikte på exakt den verksamhet som Y AG bedriver. Därför tillämpades CFC-reglerna oberoende av vad en tillämpning av skatteavtalsbestämmelserna resulterade i.<sup>132</sup>

### 3.2.5 Reaktionen i doktrin

Dahlberg anser att Högsta förvaltningsdomstolens positionering vad rör att skatteavtal inte skulle ha någon särställning till andra lagar är beklämmande. Det beror på att Högsta förvaltningsdomstolen underlåtit att använda sig av folkrättslig metod som normalt är bruklig vid skatteavtalstolkning. Dahlberg menar att detta motiveras av att Sverige är bunden av skatteavtal, med hänvisning till artikel 26 i Wienkonventionen, med andra ord stadgandet om att traktat är bindande. Svenska staten, och i förlängning svensk domstol, är därför skyldig att tillämpa överenskomna skatteavtal. Det är även praktiskt ohållbart att hantera folkrätt och nationell rätt som två separata system, oberoende från varandra. Dahlberg är tydligt kritisk i detta avseende och menar till och med att Högsta förvaltningsdomstolens avgörande rent utav skulle kunna utgöra ett väsentligt traktatbrott enligt Wienkonventionens artikel 60(3a). I en folkrättslig tvist vore det orimligt för Sverige att påstå att Sverige inte kan ta ställning i frågan om en viss lagstiftning strider mot ett skatteavtal eftersom Sverige infört senare lagstiftning.<sup>133</sup>

Kleist väljer att utveckla Dahlbergs kritik. Kleist instämmer visserligen med denna, men han anser att det inte är nödvändigt att sträcka sig till det folkrättsliga åtagandet för svenska domstolar för att mena att Högsta förvaltningsdomstolens positionering är felaktig. Kleist påpekar att folkrättslig tolkningsmetod härstammar från att regeringen ingår alla skatteavtal samt att riksdagen godkänner dessa. En konsekvens är därför att det är möjligt att presumera att riksdagen lagstiftar i enlighet med folkrättsliga åtaganden i skatteavtal. Det följer därför naturligt att en oklar skatteavtalsbestämmelse tolkas i enlighet med den folkrättsliga traktaten i

---

<sup>132</sup> RÅ 2008 ref. 24.

<sup>133</sup> Dahlberg (2008) s. 484–488.

kontrast till en tolkning som står i strid med den. Det går därför inte att kategoriskt, vad gäller skatteavtal, avgöra regelkonflikter med hjälp av *lex specialis* och *lex posterior*. Kleist anser dock inte att riksdagen saknar möjlighet att ägna sig åt *treaty override*. Riksdagen lyder uteslutande under reglerna för normgivning i regeringsformen.<sup>134</sup> Även om så är fallet menar Kleist att OMX-målet är felaktigt avdömt. Det finns inga tecken på att regeringen avsett att agera i strid med det svensk-schweiziska skatteavtalet eftersom regeringen i förarbetena uttryckt att svenska skatteavtal är förenliga med CFC-lagstiftning.<sup>135</sup>

Hilling är framför allt kritisk mot det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen väljer att inte granska det svensk-schweiziska skatteavtalet. Det är uppenbart att beskattningen i fråga är en sådan beskattning som måste prövas gentemot skatteavtalet. Skatteavtal kan begränsa tillämpningen av svenska interna skatteregler och därför måste det tillämpliga skatteavtalet konsulteras innan någon slutsats kan dras vad avser den slutliga beskattningen. Hilling menar därför att Skatterättsnämndens metod är den korrekta, även om hon inte nödvändigtvis delar de slutsatser som nämnden gjorde vid tolkningen av skatteavtalet.<sup>136</sup>

Jermsten och Sandström är emellertid inte kritiska. Författarna hänvisar till att Sverige är en dualistisk stat och därför krävs det att folkrättsliga åtaganden införlivas i svensk rätt för att ge dessa kraft. När detta väl har skett genom en införlivandelag är denna underkastad vanliga normkollisionsregler. Jermsten och Sandström uttrycker det som att en lag inte är ”finare” för att den är baserad på ett folkrättsligt åtagande. Det gäller när två lagar är sinsemellan oförenliga, såsom var fallet i OMX-målet.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Kleist (2008) s. 708 och 711–712.

<sup>135</sup> Kleist (2008) s. 712–714.

<sup>136</sup> Hilling (2008) s. 458–460.

<sup>137</sup> Jermsten & Sandström (2009) s. 246–248.

## 3.3 RÅ 2010 ref. 112 – ”Greklandmålet”

### 3.3.1 Sakomständigheter

RÅ 2010 ref. 112 var ett förhandsbesked. En person A hade för avsikt att flytta till Grekland från Sverige för bosättning. A ägde ett svenskt fåmansföretag, X AB, genom ett helägt cypriotiskt bolag Y Co. Y Co utgjorde ett holdingbolag som uteslutande förvaltade aktierna i X AB. Efter flytten skulle A sälja andelarna i Y Co till en utomstående köpare som i sin tur beskattades i Grekland med en skattesats om 20 procent. En förutsättning som angavs i ansökan var att A skulle vara begränsat skattskyldig i Sverige samt att A enligt grekisk rätt skulle ha skatterättslig hemvist där. Frågan i målet var bland annat om A skulle beskattas i Sverige för försäljningen och om detta skulle förändras om andelarna i Y Co i stället avyttrades till ett nybildat bolag inom EU. Slutligen frågade den skattskyldige om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet.<sup>138</sup>

### 3.3.2 Kort om tioårsregeln

#### 3.3.2.1 Svensk rätt

Huvudstadgandet i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (härefter även tioårsregeln) i första stycket föreskriver:

”Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på sådana tillgångar och förpliktelser som avses i andra stycket, om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.”

Tioårsregeln bevarar skattskyldighet i Sverige för kapitalvinster på bland annat delägarätter. Regeln infördes år 1983 för att skydda den svenska skattebasen. Regeln förhindrar att fysiska personer skjuter upp försäljning av andelar i svenska företag tills de utflyttat och blivit begränsat skattskyldiga. Det var vanligt förekommande att skattskyldiga flyttade till jurisdiktioner där

---

<sup>138</sup> RÅ 2010 ref. 112.

avyttringen inte beskattades alls eller lågt.<sup>139</sup> År 2007 förändrades lydelsen till att även omfatta andelar i utländska företag på grund av ett avgörande från Europeiska unionens domstol som möjliggjorde överlåtelser till utländska företag under marknadsvärdet. Avgörandet innebar att den tidigare tioårsregeln kunde kringgå.<sup>140</sup> Det ska noteras att en förutsättning för beskattning enligt dåvarande tredje stycket p. 1, numera fjärde stycket p. 1, var att delägarätterna förvärvades vid en tidpunkt då den skattskyldige var bosatt i Sverige.

Intressant är att regeringen i samband med utvidgningen av tioårsregeln år 2007 uttalade något om tioårsregelns förhållande till skatteavtal. Regeringen påstod att existensen av skatteavtal inte påverkade utformningen av tioårsregeln. Anledningen var att skatteavtal kan begränsa tillämpningen av intern skattelagstiftning.<sup>141</sup>

### **3.3.2.2 Förhållande till OECD:s modellavtal**

OECD:s modellavtal tillåter inte en sådan beskattning som tioårsregeln avser. Utgångspunkten vid försäljning av aktier enligt OECD:s modellavtal är beskattning i hemviststaten enligt artikel 13.<sup>142</sup> Sverige har emellertid reserverat sig mot artikel 13. Reservationen innebär att Sverige behåller rätten till beskattning av försäljning av tillgångar vidtagna av individer som haft hemvist i Sverige under någon tid de föregående tio åren innan avyttringen.<sup>143</sup>

Sverige garanterar rätten till beskattning enligt tioårsregeln genom så kallade utflyttningsbestämmelser i enskilda skatteavtal. Det svensk-grekiska skatteavtalet saknade utflyttningsbestämmelse till följd av att avtalet tillkom innan tioårsregeln hade införts. Avtalet omförhandlades aldrig.<sup>144</sup> Som

---

<sup>139</sup> Prop. 1982/83:144 s. 13; Andersson m.fl. (13 oktober 2021, JUNO), kommentaren till 3 kap. 19 § inkomstskattelagen; Lodin m.fl. (2021) s. 550–551.

<sup>140</sup> Prop. 2007/08:12 s. 17–18; Andersson m.fl. (13 oktober 2021, JUNO), kommentaren till 3 kap. 19 § inkomstskattelagen.

<sup>141</sup> Prop. 2007/08:12 s. 19.

<sup>142</sup> OECD:s modellavtal (2019) artikel 13.

<sup>143</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(13)-15; Prop. 2020/21:137 s. 7–8.

<sup>144</sup> Prop. 2020/21:137 s. 6 och 9.

exempel på en utflyttningsbestämmelse kan urskiljas den i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz, artikel 13 § 4.

”Utan hinder av bestämmelserna i § 3 får vinst på grund av avyttring av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag, som förvärfvas av en fysisk person som har haft hemvist i Sverige och som har fått hemvist i Schweiz, beskattas i Sverige om avyttringen inträffar vid något tillfälle under de fem år som följer närmast efter den tidpunkt då personen upphört att ha hemvist i Sverige. Denna paragraf ska endast tillämpas på fysisk person som var svensk medborgare vid den tidpunkt då personen upphörde att ha hemvist i Sverige.”

Beskattningen är dock begränsad i tiden till fem år, till skillnad från de tio år som tioårsregeln stipulerar. Vanligtvis är beskattning i skatteavtal begränsad till allt mellan tre och fem år.<sup>145</sup>

### **3.3.3 Skatteavtalet mellan Sverige och Grekland**

Skatteavtalet mellan Sverige och Grekland var införlivat genom lag (2019:1197) om skatteavtal mellan Sverige och Grekland. Dessförinnan hade införlivning skett genom kungörelse (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Skatteavtalet undertecknades 6 oktober år 1961 på engelska, men översattes därefter till svenska. Översättningen intogs i införlivandelagen.<sup>146</sup> Av rubriken till skatteavtalet framgick förhindrandet av skatteflykt som ett uttalat syfte med avtalet. I propositionen kommenterades inget särskilt vad avser syftet i fråga, men i artikel XXVII i skatteavtalet fanns en hänvisning till motverkandet av skatteflykt. Artikeln berör möjligheten för behöriga myndigheterna att lämna upplysningar till varandra för att motverka bland annat bedrägerier under avtalet.

Avtalet tillkom innan OECD:s modellavtal hade lanserats. Regeringen hänvisade till de rapporter som OEEC publicerat. Vid tidpunkten fanns 17

---

<sup>145</sup> Hilling (2011) s. 522.

<sup>146</sup> Prop. 2020/21:137 s. 5–6. Det ska noteras att det är den sistnämnda föreskriften som var tillämplig vid tidpunkten då Greklandmålet avdömdes.



förslag på artiklar. Dessa 17 förslag infogades mer eller mindre direkt i avtalet med någon mindre justering. Andra artiklar i avtalet hämtade inspiration från framför allt tidigare svenska skatteavtal.<sup>147</sup> Artikel XI som avsåg beskattning av realisationsvinster är en sådan, vilken stadgade:

”En person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna skall vara befriad från skatt i den andra avtalsslutande staten å vinst på grund av försäljning, överlåtelse eller byte av förmögenhetstillgångar som ej utgöres av fastighet, såvida icke personen i fråga innehar ett fast driftställe i denna andra stat och vinsten äger direkt samband med den från driftstället bedrivna rörelsen”

Artikeln uttryckte att det är hemviststaten som äger rätt att beskatta försäljning av förmögenhetstillgångar, med undantag för fastigheter om inte dessa tillhör ett fast driftställe i källstaten som har samband med rörelsen. Att beskattningsrätten tillföll hemviststaten på detta sätt är helt i linje med den praxis av beskattning som varit norm i tidigare svenska skatteavtal.<sup>148</sup> Det var den här lydelsen av den aktuella bestämmelsen som var föremål för Högsta förvaltningsdomstolen i Greklandmålet.<sup>149</sup>

### **3.3.4 Instansernas resonemang**

#### **3.3.4.1 Skatterättsnämnden**

##### **3.3.4.1.1 Majoritetens mening**

Skatterättsnämnden inledde med att konstatera att det föreligger ett internt beskattningsanspråk på grundval av 3 kap. 19 § inkomstskattelagen. Vidare konstaterade Skatterättsnämnden att artikel XI i skatteavtalet mellan Sverige

---

<sup>147</sup> Prop. 1962:7 s. 27–28 och 30–31.

<sup>148</sup> Prop. 1962:7 s. 30.

<sup>149</sup> RÅ 2010 ref. 112. Det kan även noteras att enligt lag (2021:573) om upphävande av lagen (2019:1197) om skatteavtal mellan Sverige och Grekland framgår att införlivandelagen till skatteavtalet mellan Sverige och Grekland upphävdes 1 januari 2022. Skälet till upphävandet var att regeringen sagt upp skatteavtalet. Anledningen var att avtalet avvek från svensk skatteavtalspolicy samt att svensk lagstiftning genomgått stora förändringar sedan undertecknandet. OECD:s modellavtal hade även ändrats i flera avseenden. Upplägget som användes i Greklandmålet, som beskrivs under avsnitt 3.3.1, var ett av skälen till att skatteavtalet upphävdes. Upplägget innebar betydande skatteflykt eftersom artikel XI inte innehöll en utflytningsbestämmelse, se prop. 2020/21:137 s. 5–7.

och Grekland fastställer en exklusiv beskattningsrätt till Grekland och därför är bestämmelserna oförenliga.<sup>150</sup>

För att avgöra normkonflikten hänvisade Skatterättsnämnden till OMX-målet och kom fram till att normkonflikten skulle avgöras på grundval av *lex specialis* och *lex posterior*. Vad avser *lex posterior* framhölls att utvidgningen av tioårsregeln år 2007 hade tillkommit efter skatteavtalet. I förhållande till *lex specialis* vände sig nämnden dels till lagstiftningen och dess systematik, dels till tioårsregelns förarbeten. Skatterättsnämnden konstaterade att förarbetena inte gav någon vägledning eftersom det inte av dessa framgick om regeringen avsett att rubba tillämpningen av skatteavtal. Det konstaterades dock att tioårsregeln tar sikte på just det aktuella förfarandet i målet och därför kunde 3 kap. 19 § inkomstskattelagen tillämpas framför införlivandelagen till skatteavtalet. Därför förföll frågan om skatteflyktslagen och den andra frågan ansågs inte lämplig för förhandsbesked.<sup>151</sup>

#### **3.3.4.1.2 Skiljaktiga meningar**

André var skiljaktig med avseende på motiveringen angående företrädet till 3 kap. 19 § inkomstskattelagen. André menade att skatteavtal aldrig omfattar inkomster som uppkommer efter att avtalet blir tillämpligt. Eftersom värdestegringen på de cypriotiska aktierna var hänförliga till tiden innan hemvistbytet menade André att det inte var problematiskt att tillämpa tioårsregeln. Det beror på att om en del av vinsten var hänförlig till tiden efter hemvistbytet skulle Skatteverket kunna undanta en viss del av vinsten från beskattning.<sup>152</sup>

Svanberg och Werkell var också skiljaktiga med avseende på frågan om förhållandet mellan artikel XI och tioårsregeln. Föredragande Kjell anslöt sig även till meningen. Ledamöterna delade uppfattningen att skatteavtalsbestämmelsen i artikel XI är oförenlig med tioårsregeln. Ledamöterna delade dock inte slutsatsen att tioårsregeln skulle vinna

---

<sup>150</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>151</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>152</sup> RÅ 2010 ref. 112.

företräde. Först och främst ansåg ledamöterna att tioårsregeln är allmän till sin karaktär, till skillnad från CFC-lagstiftningen i OMX-målet. Vidare hänvisade ledamöterna till uttalandet i förarbetena angående att förekomsten av skatteavtal inte inverkar på behovet av en utvidgad tioårsregel. Detta tydde enligt ledamöterna på att regeringen inte avsåg rubba tillämpningen av skatteavtal och därför skulle skatteavtalet vinna företräde.<sup>153</sup>

I förhållande till skatteflyktslagen ansåg Svanberg och Werkell att denna inte kunde tillämpas. Det motiverades med att det vore märkvärdigt att tillämpa skatteflyktslagen när bestämmelsen som den prövas mot är en regel som syftar till att motverka skatteundandragande. Även faktumet att det svensk-grekiska skatteavtalet saknade utflytningsbestämmelse var av betydelse enligt ledamöterna.<sup>154</sup>

Föredragande Kjell anförde även något för egen del vad avser frågan om skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen skulle kunnat tillämpas eftersom OECD:s modellavtal ger stöd för detta. I sammanhanget påpekade han även att ett likartat förfarande som i förevarande mål berörs i kommentaren från år 1977 som en otillåten användning av skatteavtal.<sup>155</sup>

Dahlberg anslöt sig till Svanbergs och Werkells mening vad avsåg skatteflyktslagen. Med avseende på förhållandet mellan tioårsregeln och det svensk-grekiska skatteavtalet anförde Dahlberg att domstolar måste iaktta folkrättsliga åtaganden som följer av ingångna skatteavtal. Iakttagandet innebär vidare ett krav på användning av folkrättslig metod vid tolkning av det svensk-grekiska skatteavtalet, vilket inbegriper ett beaktande av den grekiska statens partsvilja. En beskattning enligt tioårsregeln kan inte inläsas i skatteavtalet om folkrättslig tolkningsmetod används. Dahlberg ansåg alltså att tioårsregeln inte skulle tillämpas i målet.<sup>156</sup>

---

<sup>153</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>154</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>155</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>156</sup> RÅ 2010 ref. 112.

Gilbe var skiljaktig i båda frågorna. Gilbe ansåg att det följer av förarbetena att Sverige ska uppfylla sina folkrättsliga åtaganden. Vidare innehåller andra skatteavtal utflyttningsbestämmelser i syfte att utöva beskattningsrätt med avseende på tioårsregeln. Skatteavtalet borde därför tillämpats före tioårsregeln. I förhållande till skatteflyktslagen ansåg Gilbe den ej är tillämplig till följd av konstruktionen av 53 kap. inkomstskattelagen. Av den följer att beskattning ej ska ske. Faktumet att A hade bytt hemvist till Grekland förändrade enligt Gilbe inte bedömningen.<sup>157</sup>

### **3.3.4.2 Högsta förvaltningsdomstolen**

#### **3.3.4.2.1 Majoritetens mening**

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade inledningsvis att det föreligger ett svenskt beskattningsanspråk på grundval av 3 kap. 19 § inkomstskattelagen. Domstolen förtydligade därefter att någon förändring vad avser den principiella utgångspunkten att begränsningar i svensk beskattning som framgår av införlivade skatteavtal ska ”få genomslag vid rättstillämpningen” ej har skett, vilket också gäller i förhållande till senare införd lagstiftning.<sup>158</sup>

Domstolen berörde därefter OMX-målet, där domstolen menade att omständigheterna var särpräglade eftersom målet berörde ett schweiziskt bolag vars verksamhet i lagstiftningen utgjorde särskilt undantagen försäkringsverksamhet. Lagstiftningen tog särskilt sikte på det schweiziska bolagets verksamhet, vilket motiverade ett undantag från utgångspunkten att svenska införlivade skatteavtal ska respekteras i rättstillämpningen.<sup>159</sup>

Domstolen formulerade därefter undantagsregeln som lyder:

”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>160</sup>

---

<sup>157</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>158</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>159</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>160</sup> RÅ 2010 ref. 112.

Högsta förvaltningsdomstolen analyserade tioårsregeln mot bakgrund av detta och konstaterade att det varken av förarbeten eller lagstiftning framgår att bestämmelsen i fråga avses att tillämpas oberoende av skatteavtal. Följaktligen gavs företräde till artikel XI i det svensk-grekiska skatteavtalet. På grund av instansordningens princip återförvisades frågan om skatteflyktslagen till Skatterättsnämnden.<sup>161</sup>

#### **3.3.4.2.2 Skiljaktig mening**

Justitierådet Ståhl var skiljaktig vad avsåg motiveringen till det svensk-grekiska skatteavtalets företräde. Ståhl instämde att OMX-målet var särpräglat samt att någon förändring i frågan om den principiella utgångspunkten att skatteavtal ska ges genomslag i tillämpningen inte har skett, men det fanns trots allt skäl att ta avstånd från synen på förhållandet mellan skatteavtal och annan intern rätt som presenterades i OMX-målet. Ståhl underströk att det vid normkonflikt mellan skatteavtal och intern lagstiftning aldrig finns skäl att avgöra normkonflikten med brukliga derogationsprinciper. Ståhl ville därför avvika från tidigare praxis genom att hänskjuta målet till plenum.<sup>162</sup>

#### **3.3.5 Reaktionen i doktrin**

Dahlberg anser att domen är behövlig, men att viss kritik kan urskönjas. Dahlberg delar domstolens beskrivning av gällande rätt vad avser huvudregeln att införlivade skatteavtal ska få genomslag i tillämpningen samt det uppställda undantaget. Kritiken hänför sig för det första till domstolens uppfattning att det inte finns formella eller konstitutionella hinder att stifta lagstiftning i strid med införlivade skatteavtal. Dahlberg menar att Sverige, med hänvisning till Wienkonventionen och allmän folkrätt, folkrättsligt åtagit sig att följa sina skatteavtal.<sup>163</sup>

---

<sup>161</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>162</sup> RÅ 2010 ref. 112.

<sup>163</sup> Dahlberg (2011) s. 127–128.

För det andra anser Dahlberg att domstolens resonemang i Greklandmålet vad avser OMX-målet är felaktigt. I OECD finns både stater som anser att CFC-lagstiftning strider mot avtalen och det omvända, vilket gör den svårbedömd i skatteavtals-sammanhang. Hur som helst är det anmärkningsvärt att Sverige genom egenuttalade uppfattningar i förarbeten påstår att den gemensamma partsavsikten i samtliga svenska skatteavtal är att CFC-beskattning är möjlig. Det svensk-schweiziska skatteavtalet är från år 1965 och CFC-beskattning gentemot Schweiz var möjlig först senare, vilket enligt Dahlberg torde ses som en attitydförändring i svensk lagstiftning. Domstolen borde hänskjutit målet till plenum för att ta avstånd från OMX-målet.<sup>164</sup>

Även Kleist är av delad uppfattning. Greklandmålet minskar osäkerheten som uppstod genom OMX-målet eftersom domstolen är tydliga i att införlivade skatteavtal principiellt ges företräde. Ett problem enligt Kleist är i stället att domstolen inte ger någon vägledning kring vad som krävs för att lagstiftaren ska anses ha förmedlat ett klart uttryck om tillämpning oberoende av skatteavtal.<sup>165</sup> Ytterligare en problematik är att Greklandmålet inte är avdömt i plenum, vilket innebär att OMX-målet utgör ett exempel på när lagstiftaren givit klart uttryck om tillämpning oberoende av skatteavtal. I OMX-målet var dock företrädet motiverat av den särskilda utformningen av lagstiftningen. Kleist kan därför inte komma fram till att lagstiftaren givit ett klart uttryck gällande CFC-lagstiftningen och därför borde Greklandmålet hänskjutits till plenum för avståndstagande.<sup>166</sup> Grundström delar nästintill fullständigt Kleists uppfattning. Grundström uttalar sig emellertid om vad ett klart uttryck skulle kunna vara. Enligt hans uppfattning måste lagstiftningen specificera ett klart uttryck för en tillämpning oberoende av skatteavtal, vilket inte var fallet i OMX-målet.<sup>167</sup>

Wiman är också kritisk. Det är motstridigt av domstolen att påstå att någon förändring inte skett i det grundläggande synsättet vad avser förhållandet

---

<sup>164</sup> Dahlberg (2011) s. 128–130.

<sup>165</sup> Kleist (2011) s. 210–211.

<sup>166</sup> Kleist (2011) s. 211–213.

<sup>167</sup> Grundström (2011) s. 72–75.

mellan skatteavtal och intern skattelagstiftning. I äldre praxis har folkrättslig tolkningsmetod använts, vilken inte brukades i OMX-målet. Rimligtvis borde en analys av avtalet i OMX-målet utförts innan domstolen konstaterade normkollision. Bara av den anledningen anser Wiman att Högsta förvaltningsdomstolen genom plenum skulle tagit avstånd från OMX-målet.<sup>168</sup> I övrigt delar Wiman domstolens tolkning av gällande rätt, men han menar att det inte finns tydlig vägledning kring vad ett klart uttryck kan avse. Domstolen letar efter ett klart uttryck i förarbetena till tioårsregeln, men det är Wiman kritisk till eftersom det dels medför osäkerhet, dels är problematiskt med tanke på lagtolkningsprinciper. Wiman förespråkar i stället att det anges i lagstiftningen om något avsteg ska göras. Intressant är att Wiman i artikeln även kort berör frågan om skatteflyktslagen. Wiman är kortfattad men han anser att skatteflyktslagen inte är en sådan lagstiftning där lagstiftaren förmedlat ett klart uttryck.<sup>169</sup>

Hilling kommenterar även domen och menar att det är klokt att Högsta förvaltningsdomstolen återvänder till den traditionella utgångspunkt som har rått i konflikt mellan intern rätt och skatteavtal. Undantaget om klart uttryck är dock inget annat än *treaty override* i särskilt utpekade situationer, vilket är problematiskt till följd av att *treaty override* uppenbart står i strid med Wienkonventionens regler. Det kan innebära problem för Sveriges anseende internationellt som skatteavtalspart om *treaty override* tillåts, vilket också påverkar skattskyldiga. I *treaty override*-situationer behöver nämligen inte den andra staten ge eftergifter i skatteavtal. Dock från ett internt konstitutionellt perspektiv är lösningen inte problematisk.<sup>170</sup>

---

<sup>168</sup> Wiman (2011) s. 181–182.

<sup>169</sup> Wiman (2011) s. 183–186.

<sup>170</sup> Hilling (2011) s. 522–523.

## 3.4 HFD 2012 ref. 20 – ”Perumålet”

### 3.4.1 Sakomständigheter

En far och en son ägde kvalificerade andelar i ett svenskt fastighetsbolag (härefter Fastighetsbolaget). Fadern förvärvade under år 2006 hälften av aktierna i ett peruanskt bolag (härefter Perubolaget) för ungefär 1 200 kronor. Samma år förvärvade fadern även hälften av aktierna i två svenska bolag (härefter Holding AB och Förvaltning AB). Fadern sålde därefter aktierna i Holding AB till Perubolaget och aktierna i Fastighetsbolaget till Förvaltning AB. Han förvärvade också ytterligare ett bolag (härefter Consulting AB). Consulting AB förvärvade samtliga aktier i Holding AB för substansvärdet, som uppgick till cirka 40 miljoner kronor. Perubolaget likviderades därefter och fadern erhöll ur likvidationen halva fordran på köpeskillingen till Consulting AB. Skatteverket framställde ett förstahandsyrkande till förvaltningsrätten om tillämpning av skatteflyktslagen. Frågan i målet var därefter vilka beskattningskonsekvenser utskiftningslikviden skulle innebära för fadern. I målet hade fadern beskattats med 4,1 procent i Peru.<sup>171</sup>

### 3.4.2 Kort om skatteflyktslagen

#### 3.4.2.1 Svensk rätt

Skatteflyktslagen är en svensk lag som syftar till att beskatta vissa inkomster som annars är skattefria eller lågt beskattade. På så sätt fyller lagstiftningen ett viktigt fiskalt syfte.<sup>172</sup>

Det finns fyra kumulativa rekvisit för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas, som framgår av 2 § skatteflyktslagen. Först krävs det att rättshandlingen måste ingå i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån. Med förfarande avses summan av rättshandlingar som genomförs direkt eller indirekt av den skattskyldige.<sup>173</sup> Med förmån avses

---

<sup>171</sup> HFD 2012 ref. 20.

<sup>172</sup> Lodin m.fl. (2021) s. 615–616.

<sup>173</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen.



principiellt alla lättnader eller fördelar vid beskattning. Väsentligheten är inte beloppsbestämd, men väsentligheten ska bland annat bedömas utifrån om förfarandet innebär sänkt skatt vid flera beskattningsår.<sup>174</sup>

Vidare krävs det att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i förfarandet. Medverkan omfattar egenutförda rättshandlingar, men även rättshandlingar utförda av andra. Dock krävs i det sistnämnda fallet att den skattskyldige haft påtaglig möjlighet till inflytande över personen och rättshandlingen.<sup>175</sup> I praxis är kravet sällan problematiskt för utgången.<sup>176</sup>

Det tredje rekvisitet innebär att skatteförmånen ska utgöra det övervägande skälet för rättshandlingen. Bedömningen är objektiv och görs utifrån omständigheterna i varje enskilt fall. Det ankommer på den skattskyldige att göra sannolikt att något annat skäl utgjort det övervägande skälet.<sup>177</sup> I praxis har till exempel familjeskäl aktualiserats och godtagits.<sup>178</sup>

Slutligen måste förfarandet strida mot syftet med skattebestämmelsernas allmänna utformning och av de direkt tillämpliga skattebestämmelserna eller de bestämmelser som kringgåts. Syftet ska framför allt undersökas genom de bestämmelser som är tillämpliga eller har kringgåts, men även de allmänna reglerna avseende vad som utgör skattepliktig inkomst och avdragsgilla kostnader samt andra regler som fastställer skatteunderlaget. Föreligger oklarhet med bestämmelsernas syfte kan förarbeten och lagmotiv användas.<sup>179</sup> Det ska också noteras att skatteflyktslagen först kan tillämpas efter att det konstaterats att en beskattning enligt det ordinarie taxeringssystemet inte är ändamålsenlig eftersom rekvisitet förutsätter kringgående.<sup>180</sup>

---

<sup>174</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen; Prop. 1996/97:170 s. 45; Prop. 1982/83:84 s. 17; Lodin m.fl. (2021) s. 618.

<sup>175</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen; Lodin m.fl. (2021) s. 618–619.

<sup>176</sup> RÅ 2000 ref. 21.

<sup>177</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen; Lodin m.fl. (2021) s. 619.

<sup>178</sup> RÅ 85 1:42.

<sup>179</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen; Lodin m.fl. (2021) s. 619–620.

<sup>180</sup> Carneborn & Uggla (28 oktober 2020, JUNO), kommentaren till 2 § skatteflyktslagen.

Av 3 § skatteflyktslagen framgår att beskattningsunderlaget kan justeras genom en tillämpning av denna. Det sker exempelvis genom att beakta beskattningskonsekvenserna ifall de kringgångna reglerna inte kringgåts.

### 3.4.2.2 Förhållande till OECD:s modellavtal

Vad avser bestämmelser i skattelagstiftning som utgör *general legislative anti-abuse rules*, som skatteflyktslagen är ett exempel på, har OECD en tillåtande inställning. Som tidigare konstaterat uttalar OECD att ett skatteavtals förmåner inte ska vara tillgängliga för en skattskyldig om den skattskyldige vidtagit vissa transaktioner i syfte att omfattas av skatteavtalsförmåner samt att omfattandet av förmånerna i det enskilda fallet står i strid mot syftet med bestämmelser som följer av skatteavtal.<sup>181</sup> Vad avser specifika *general legislative anti-abuse rules* är sådana regler som utgångspunkt konforma med OECD:s modellavtal.<sup>182</sup>

### 3.4.3 Skatteavtalet mellan Sverige och Peru

Skatteavtalet mellan Sverige och Peru var införlivat i svensk rätt genom kungörelse (1968:745) om tillämpning av avtal den 17 september 1966 mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter å inkomst och förmögenhet. Skatteavtalet mellan Sverige och Peru undertecknades år 1966. Avtalet undertecknades i två språkversioner, en spansk och en svensk version. Vid införandet anförde regeringen att svenska industriföretag önskat undanröja förekomsten av dubbelbeskattning i Sydamerika. Avtalet skulle gagna investeringar och behålla beskattningsrätten i hög grad i källstaten, vilket enligt regeringen var ett vanligt tillvägagångssätt i skatteavtal med utvecklingsländer. Regeringen ansåg att det var en rimlig kompromiss mellan båda staternas skattemässiga anspråk. Av propositionen framgick även att Peru var förklarat som en skattefri zon och att ingen inkomstskatt skulle utgå där några år framåt. Några

---

<sup>181</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(1)-25–C(1)-26; Dahlberg (2020) s. 293–294 och 346.

<sup>182</sup> OECD:s modellavtal (2019) s. C(1)-31; Johansson (2021) s. 140; Hilling (2012) s. 587–588.

frågor om missbruk av avtalet diskuterades ej i lagstiftningsprocessen. Några hänvisningar till rapporter från OEEC eller OECD förekom ej.<sup>183</sup>

Avtalet omförhandlades aldrig och är numera upphävt sedan slutet av år 2006. Avtalet avvek tydligt från svensk avtalspolicy, särskilt eftersom avtalet använde sig av friställningsmetod som huvudsaklig metod för att undanröja dubbelbeskattning.<sup>184</sup> Friställningsmetod leder nämligen till dubbel icke-beskattning i fler fall än om avräkningsmetod används.<sup>185</sup> Avtalet avvek även rörande begränsningar i källstatens rätt att beskatta utdelningar och räntor. Sammantaget fann regeringen att avtalet inneburit oönskade skatteplaneringsåtgärder och avtalet därför skulle sägas upp.<sup>186</sup> Framhållas ska att avtalet på många punkter avvek från OECD:s modellavtal.<sup>187</sup>

I Perumålet undersöktes artikel X i skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Den aktuella artikeln hanterade vilken stat som ägde rätten att beskatta försäljning av förmögenhetstillgångar. I artikel X stadgades:

”Vinst, som härflyter av försäljning, byte eller överlåtelse av förmögenhetstillgång (vare sig denna utgöres av lös eller fast egendom), får beskattas allenast i den avtalsslutande stat, i vilken tillgången är belägen vid tidpunkten för försäljningen, bytet eller överlåtelsen i fråga.”

Artikeln är ett uttryck av källstatsprincipen och vill åstadkomma en beskattning i denna stat. Artikeln avviker till helt och hållet från OECD:s modellavtal.<sup>188</sup>

---

<sup>183</sup> Prop. 1967:26 s. 20 och 25–28.

<sup>184</sup> Prop. 2005/06:125 s. 27–28.

<sup>185</sup> Hilling (2016) s. 134.

<sup>186</sup> Prop. 2005/06:125 s. 27–28.

<sup>187</sup> Se även Hilling (2016) s. 137; Dahlberg (2020) s. 298.

<sup>188</sup> Hilling (2016) s. 137. OECD:s modellavtal stadgar beskattning i hemviststaten som huvudregel, se avsnitt 3.3.2.2.

## **3.4.4 Domstolarnas resonemang**

### **3.4.4.1 Förvaltningsrätten**

Förvaltningsrätten prövade förfarandet gentemot skatteflyktslagen, där de tre första rekvisiten inte vållade några större problem. Knäckfrågan var om förfarandet stred mot syftet med skatteavtalet mellan Sverige och Peru. Den frågan avgjordes med tolkning av avtalet med hjälp av den gemensamma partsviljan vid ingåendet. Det konstaterades att det varken fanns bestämmelser, förarbeten eller avtalstext som tydde på att stävja skatteflykt vore ett syfte med avtalet. Vidare framhölls att OECD:s modellavtal inte fanns när skatteavtalet ingicks. Förvaltningsrätten menade dock att förhindrandet av skatteundandragande är ett så pass allmängiltigt syfte att det svensk-peruanska skatteavtalet också rimligtvis syftar till detta. Svenska vinstmedel hade utflyttats till ett peruanskt bolag som inte bedrev någon annan verksamhet och därför kunde skatteflyktslagen tillämpas. Förvaltningsrätten menade vidare att skatteavtalet och skatteflyktslagen är tillämplbara samtidigt och därför fanns inte skäl att göra en normkonfliktsbedömning likt den i OMX-målet.<sup>189</sup>

### **3.4.4.2 Kammarrätten**

Knäckfrågan i kammarrätten var på samma sätt som i förvaltningsrätten om förfarandet var i strid med syftet med det svensk-peruanska skatteavtalet. Enligt kammarrätten fanns det inget i avtalstexten, den allmänna utformningen av avtalet eller i övrigt som tydde på att den gemensamma partsavsikten med skatteavtalet mellan Sverige och Peru vore att stävja skatteflykt. Därför stred inte förfarandet mot lagstiftningens syfte och skatteflyktslagen kunde inte tillämpas.<sup>190</sup>

### **3.4.4.3 Högsta förvaltningsdomstolen**

Domstolen kom fram till att fadern var beskattningsskyldig i Sverige och gick därefter vidare till det svensk-peruanska skatteavtalet för att avgöra hur försäljningen skulle beskattas. Genom artikel II § 2 i skatteavtalet tolkade

---

<sup>189</sup> HFD 2012 ref. 20.

<sup>190</sup> HFD 2012 ref. 20.

domstolen begreppet likvidation i syfte att finna tillämplig fördelningsartikel.<sup>191</sup> I svensk rätt jämföras likvidation med avyttring och alltså var artikel X tillämplig i målet. Avgörande var alltså frågan om var aktierna i Perubolaget var belägna när likvidationen genomfördes. Enligt domstolen skulle belägenheten avgöras genom en sammanvägd bedömning i varje enskilt fall av alla anknytningsmoment. Delägarens bosättning eller bolagets registrering är inte utslagsgivande. Domstolen noterade dock att anknytningar till Peru skulle ges särskild vikt eftersom skatteavtalets allmänna betoning är mot källstaten. Efter en sammanvägd bedömning kom Högsta förvaltningsdomstolen fram till slutsatsen att alla anknytningsmoment utom registreringen pekade mot Sverige. Domstolen ansåg därför att tillgångarna var belägna i Sverige och att skatteavtalet gav Sverige exklusiv beskattningsrätt. Det innebär att det saknades skäl att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.<sup>192</sup>

Domstolen gjorde emellertid vissa uttalanden om förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtalet i fråga, där domstolen menade att skatteavtalet mellan Sverige och Peru inte innehåller några bestämmelser som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen. Det finns därutöver inga tecken på att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som kringgår avtalet inte skulle kunna angripas med stöd av skatteflyktsregler. Därför ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att skatteavtalet i vart fall inte förhindrade en tillämpning av skatteflyktslagen.<sup>193</sup>

### 3.4.5 Reaktionen i doktrin

Hilling betonar särskilt att Högsta förvaltningsdomstolens *obiter dictum*-uttalande rörande skatteflyktslagen är av principiell vikt.<sup>194</sup> Med *obiter dictum* avses ett uttalande en domstol gör om gällande rätt som inte är direkt

---

<sup>191</sup> Artikel II § 2 i det svensk-peruanska skatteavtalet stadgar: ”Då en av staterna tillämpar bestämmelserna i detta avtal, skall, såvitt icke sammanhanget annorlunda kräver, varje däri förekommande uttryck, vars innebörd icke särskilt angivits, anses hava den betydelse som uttrycket har enligt gällande lagar inom den ifrågakvarande staten rörande sådana skatter, som äro föremål för avtalet.” Bestämmelsen efterliknar artikel 3(2) i OECD:s modellavtal.

<sup>192</sup> HFD 2012 ref. 20

<sup>193</sup> HFD 2012 ref. 20

<sup>194</sup> Hilling (2016) s. 137; Hilling (2012) s. 590–591.

relevant för att avgöra ett mål. Det ska jämföras med uttrycket *ratio decedendi* som avser uttalanden domstolen gör om gällande rätt som tillämpas i ett mål. *Obiter dictum* värderas i regel lägre i prejudikatshänseende. Det beror principiellt på att det saknas konkreta omständigheter som domstolen har att bedöma gällande rätt på, vilket kan göra sådana uttalanden svåröverblickbara.<sup>195</sup> Hilling menar dock att uttalandets prejudikatvärde inte ska reduceras till följd av två anledningar. Först är detta mycket tydligt och väl utvecklat. För det andra meddelade Högsta förvaltningsdomstolen samma dag som Perumålet nekade prövningstillstånd i fem mål med liknande upplägg. I det ena målet hade Kammarrätten i Jönköping tillämpat skatteflyktslagen, vilket enligt Hilling tyder på att Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att kammarrätten gjort en korrekt bedömning av gällande rätt.<sup>196</sup>

Uttalandet ska enligt Hilling tolkas på så sätt att skatteflyktslagen i princip alltid är tillämplig mot inkomster som omfattas av svenska skatteavtal. Dock måste framhållas att det förutsätter att det inte finns något i avtalen som indikerar att den gemensamma partsavsikten är något annat.<sup>197</sup> Hilling framhåller att domstolens uppfattning har stöd i modellavtalet, men slutsatsen att skatteflyktslagen kan tillämpas görs utan hänvisning till kommentar eller modellavtal. Det tyder på att resonemanget sannolikt baseras på en mer generell uppfattning av skatteavtalstolkning.<sup>198</sup>

Dahlberg är emellertid kritisk. Han lyfter inledningsvis att Högsta förvaltningsdomstolen i ett tidigare avgörande har ansett att en försäljning av peruanska aktier enligt artikel X ska beskattas i Peru. Skillnaden var dock att det peruanska bolaget i det målet bedrev reell verksamhet i Peru.<sup>199</sup> Dahlberg menar att tolkningen av artikel X i Perumålet är märkvärdig eftersom den folkrättsliga metoden som används vid tolkning av skatteavtal ska ske mot bakgrund av framför allt ordalydelsen. Normalfallet måste därför alltså vara

---

<sup>195</sup> Melz (2009) s. 346–347; Hilling (2012) s. 590.

<sup>196</sup> Hilling (2012) s. 590–591.

<sup>197</sup> Hilling (2016) s. 137.

<sup>198</sup> Hilling (2012) s. 591.

<sup>199</sup> Dahlberg (2020) s. 295.

att ett peruanskt bolag är beläget i Peru. Vidare är Dahlberg kritisk vad avser uttalandet om skatteflyktslagen. Domstolar måste vara återhållsamma med att tillämpa intern lagstiftning mot skatteflykt gentemot skatteavtal som saknar stöd för detta. Det gäller särskilt det svensk-peruanska avtalet eftersom Peru varken varit eller är medlem i OECD samt att avtalet inte är baserat på modellavtalet.<sup>200</sup>

### 3.5 Sammanfattning av gällande rätt

För att sammanfatta gällande rätt kan följande anföras. Begränsningar i beskattningen som följer av införlivade skatteavtal ska som huvudregel få genomslag. Skatteavtal, eller mer korrekt införlivandelagen till dessa, har alltså en viss särställning i Sverige.

Huvudregeln kan emellertid under särskilda omständigheter frångås, det vill säga om lagstiftaren givit klart uttryck för att en viss bestämmelse ska ges företräde framför ett införlivat skatteavtal. Vad som krävs är oklart, men min uppfattning är att ett någorlunda klart uttalande i förarbeten borde räcka. Slutsatsen är dock inte självklar på grund av det faktum att Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i Greklandmålet tyder på att CFC-lagstiftningen utgjorde ett sådant fall som undantaget var tillämpligt på. Jag delar häri bland annat Kleists uppfattning att det är svårt att hitta ett klart uttryck av lagstiftaren för att motivera en tillämpning framför skatteavtal. CFC-lagstiftningen fick enligt min uppfattning troligen företräde på grund av lagtextens specifika utformning, då lagtexten i en bilaga pekar ut en särskild verksamhet i en specifik stat. Sammanfattningsvis är alltså rättsläget oklart och den enda slutsatsen är att lagstiftaren genom CFC-lagstiftningen och bilaga 39 a gentemot Schweiz förmedlar ett klart uttryck medan tioårsregeln inte gör det.

När det specifikt avser skatteavtals förhållande till skatteflyktslagen kan följande sägas. En tillämpning av skatteflyktslagen måste som utgångspunkt

---

<sup>200</sup> Dahlberg (2020) s. 297–298.

inrymmas i den gemensamma partsviljan. Högsta förvaltningsdomstolen förmedlar en mindre restriktiv bedömning av denna, eftersom det enligt domstolen i partsviljan är inbegripet ett syfte att motverka skatteflykt om inget annat uttryckligen framgår. Likt Hilling anser jag att det är en beskrivning av gällande rätt, trots *obiter dictum*-karaktären i uttalandet. En oklarhet i sammanhanget är dock vad som krävs för att ett syfte att motverka skatteflykt inte ska intolkas i avtalet.

Ovannämnda uttalanden är dock inte en tillämpning av undantaget om ett klart uttryck från lagstiftaren för tillämpning oberoende av skatteavtal. Undantaget kräver att domstolen uttryckligen tillämpar intern rätt framför skatteavtal. En sådan situation föreligger om det finns ett skatteavtal som uttryckligen stadgar att motverkandet av skatteflykt inte utgör ett syfte, vilket visserligen är ett mycket hypotetiskt scenario. I sådant fall får skatteflyktslagens tillämpning slutligen avgöras med hjälp av undantaget om klart uttryck. Skatteflyktslagen är mycket allmän till sin karaktär och det förefaller inte finnas några uttalanden om tillämpning oberoende av skatteavtal i förarbetena, vilket tyder på att skatteflyktslagen i detta hypotetiska scenario inte skulle kunna tillämpas. Rättsläget är dock inte helt klart.



## 4 Domarnas relation till skatteavtals syften

### 4.1 Introduktion

I avsnitt två har gällande rätt fastställts vad avser skatteavtals grunder och i avsnitt tre de i målen aktuella skatteavtalen. Vidare har det utretts hur normkollision hanterades i OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet i avsnitt tre. Därmed finns all information tillgänglig för att besvara frågan om hur målen förhåller sig till dels skatteavtalens allmänna syften, dels till de i målen aktuella skatteavtalen och deras syften. Frågan besvaras genom att normkollisionsläran som uttrycktes i Greklandmålet analyseras i avsnitt 4.2 och 4.3. I avsnitt 4.4 till 4.6 analyseras OMX-målet, Greklandmålet och Perumålet i ljuset av de i målen aktuella skatteavtalen och deras syften. Slutligen sammanfattar jag mina reflektioner i det sista avsnittet.

### 4.2 Skatteavtals generella företräde

Utgångspunkten att begränsningar i beskattningen i skatteavtal ska respekteras, såsom det kommer till uttryck i Greklandmålet, är en självklar förutsättning för att skatteavtals allmänna syften ska respekteras. Det beror på att ett allt för extensivt förhållningsätt till *tax treaty override* får konsekvenser. En stat som återkommande ägnar sig åt detta, gör sig också skyldig till folkrättsbrott. Det vore inte orimligt att påstå att frekventa folkrättskränkningar försämrar internationella relationer, vilket i sin tur kan leda till att andra stater dels drar sig för att ingå skatteavtal med Sverige, dels säger upp befintliga skatteavtal. En sådan ordning försvårar för svenska företag, som i ett sådant scenario skulle bli dubbelbeskattade i stor utsträckning. Svenska företag kan till och med välja att lämna Sverige för att undvika dubbelbeskattning. Det går inte att förneka de betydande samhällsekonomiska konsekvenser detta skulle kunna få.

Som motargument kan påstås att en något mer extensiv hållning till *treaty override* kan vara önskvärt för att säkerställa att skatteflykt inte sker. Att agera i enlighet med skatteavtal, som ingåtts för decennier sedan, kan vara svårt om man är bunden av att använda den något formella folkrättsliga tolkningsmetoden. I situationer där en ej önskvärd dubbel icke-beskattnings uppstår vore alltså *treaty override* praktiskt. En mer extensiv hållning till *treaty override* möjliggör alltså för domstolar och myndigheter i vardera enskilda situation bedöma om ett skatteavtal ska tillämpas. I slutändan är dock en sådan ordning behäftad med brister. En brist med ovan motargument är att den förbiser en viktig aspekt av syftet att motverka skatteflykt. Svensk motverkandelagstiftning syftar i någon mån till att säkerställa att svenska skattskyldiga betalar den skattenivå som stadgas i den ordinarie lagstiftningen. Om svenska företag flyttar ut på grund av en extensiv inställning till *treaty override* urholkas den svenska skattebasen. Det går att ifrågasätta betydelsen av motverkandelagstiftning när det finns ett litet beskattningsunderlag.

En viktig aspekt i diskussionen om *treaty override* är att det finns fler tillvägagångssätt än *treaty override* för att motverka skatteflykt. Häri menar jag att ett aktivt omförhandlande av svenska skatteavtal är att föredra framför *treaty override* för att respektera syftena att stävja skatteflykt och motverka dubbelbeskattnings redan i skatteavtalen. Med andra ord arbetas kollisioner mellan lagstiftning och skatteavtal bort redan på lagstiftningsstadiet och skatteavtalen respekteras samtidigt som förutsebarhetsaspekter gynnas och folkrättens tolkningsmetoder respekteras.

Som motargument kan anföras att det är svårt att omförhandla skatteavtal. Skatteavtal är folkrättsliga avtal som kräver kompromisser och långa förhandlingar med andra stater, framför allt vid förhandlingar med stater utanför OECD och/eller med stater som har andra prioriteringar. Till exempel kan skatteavtalet med Peru som aldrig omförhandlades nämnas. Avtalet hade endast som uttryckligt syfte att motverka dubbelbeskattnings. Från ett svenskt perspektiv stod därmed omförhandlingslösningen aldrig till buds. Frågan är då om det är bättre att bevara ett befintligt ofullständigt skatteavtal som under

vissa förutsättningar kan bortses från eller säga upp avtalet. Enligt mig skiljer det från situation till situation. När ett land i princip inte har någon beskattning uppkommer inte någon dubbelbeskattning, vilket talar för att ett sådant avtal bör sägas upp eftersom det då är lättare att direkt tillämpa skatteflyktsbestämmelser. Det går dock inte att fastslå en generell beskattningsnivå i utlandet för när avtal ska sägas upp. Att regeringen sagt upp avtalen med Peru och Grekland talar i vart fall för att regeringen aktivt använder sig av möjligheten att omförhandla skatteavtal.

Ett annat motargument till omförhandlingslösningen är att den är tidsödande. Det går att fundera över hur effektiva skatteavtal blir om skatteavtalen måste omförhandlas varje gång ny skattelagstiftning införs. Effekten ska dock inte överdrivas. Alla ändringar i svensk skattelagstiftning strider inte emot skatteavtal, utan det är vid införandet av viss särskild kontroversiell lagstiftning som ändringar är påkallade, såsom CFC-lagstiftningen. Vidare kan OECD expandera till fler länder och deras plattform kan användas i större utsträckning för att effektivisera omförhandling av avtal. En förutsättning är dock att OECD:s modellavtal följs samt att fler länder är villiga att gå med i OECD. Att följa modellavtalet är inte problematiskt med tanke på hur många länder som idag använder och följer modellavtalet. Ytterligare en fördel med OECD och dess modellavtal är att dess syften explicit stämmer väl överens med syftena att motverka skatteflykt och dubbelbeskattning. Att avtalet är bra på att förhindra dubbelskattning går inte att ifrågasätta. Vad avser skatteflykt har OECD:s arbete blivit mycket mer långtgående på senare år, bland annat på grund av BEPS-projektet.

Sammanfattningsvis kan slutledas att en stark ställning för skatteavtal i det svenska rättssystemet är en förutsättning för att agera i enlighet med skatteavtals allmänna syften. *Treaty override* leder i slutändan till att ovannämnda syften undermineras på ett eller annat sätt. *Treaty override* är inte heller ett måste för att garantera att skatteflykt undviks, utan en överlägsen lösning är att aktivt omförhandla svenska skatteavtal i enlighet med dessa syften, med de ytterligare fördelarna att det också är förenligt med folkrätten och förutsebart.

## 4.3 Undantaget om klart uttryck från lagstiftaren

Frågan hur undantaget om klart uttryck som krav för tillämpning oberoende av skatteavtal förhåller sig till syftena att motverka dubbelbeskattning och stävja skatteflykt är särskilt intressant. Det ska att inledningsvis repeteras att jag bedömt rättsläget vad avser ett klart uttryck från lagstiftaren för tillämpning oberoende skatteavtal oklart och till viss del motstridigt, vilket kan göra det svårt att peka på några konkreta slutsatser hur denna i allmänhet förhåller sig till ovannämnda syften. Det är också sannolikt att slutsatserna skiljer sig dels utifrån vilket skatteavtal som aktualiseras, dels utifrån karaktären av den kolliderande tillämpliga interna lagstiftningen. Det ska dock konstateras att varje gång ett klart uttryck föreligger innebär det också att ett skatteavtal åsidosätts, vilket leder till *treaty override*. Ett åsidosättande av skatteavtal leder nästan alltid till dubbelbeskattning för den skattskyldige i det enskilda fallet. Sådana situationer utgör dock i regel situationer där motverkandet av skatteflykt utgör ett motstridigt intresse till skatteavtalen, till exempel genom CFC-lagstiftning, tioårsregeln eller skatteflyktslagen. *Treaty override* innebär i dessa fall att syftet att motverka skatteflykt trumfar syftet att motverka dubbelbeskattning. Hur väl resultatet utspelar sig i dessa fall är högst beroende av vilket skatteavtal som är tillämpligt.

Högsta förvaltningsdomstolen har varit sparsamma med uttalanden om vad som ska anses utgöra ett klart uttryck. Undantaget har vidare endast tillämpats i ett fall. En slutsats är därför att det är väldigt få situationer som rymmer under undantaget. Det finns mig veterligen inga förarbeten som uttryckligen förespråkar en tillämpning oberoende av skatteavtal, vilket stärker nyss nämnda uppfattning. Mot den bakgrunden kan konstateras att begränsningar i beskattningen i skatteavtal nästan i samtliga fall kommer att respekteras, vilket som sagt är väl förenligt med skatteavtalens syften att motverka skatteflykt och motverka internationell juridisk dubbelbeskattning. Det har redan konstaterats att en sådan tillämpning i de allra flesta fall leder till att skatteavtals allmänna syften respekteras.

## 4.4 OMX-målet och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz

Inledningsvis ska påminnas att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz omarbetades år 1965 för att vara förenligt med OECD:s modellavtal och vissa ändringar skedde år 1992. Dock var det först i slutet av år 2020 som skatteavtalet i princip blev helt förenligt med modellavtalet. Vid OMX-målets avgörande utgjorde därför inte stävjandet av skatteflykt ett uttalat syfte med det svensk-schweiziska skatteavtalet. En åsikt är emellertid att ett sådant syfte skulle kunna läsas in på grund av att båda staterna är medlemmar i OECD och att det svensk-schweiziska avtalet är och var nästintill uteslutande baserat på modellavtalet vid den aktuella tidpunkten. Det förutsätter emellertid en ambulatorisk tolkning eftersom stävjandet av skatteflykt först angavs som syfte i modellavtalet i slutet av år 1992. Svensk rätt förespråkar i viss mån ett ambulatoriskt förhållningsätt, nämligen om tillämpningsområdet inte materiellt förändras av det aktuella skatteavtalet. Det vore tvivelaktigt att påstå att ett nytt uttalat syfte med modellavtalet inte förändrar tillämpningsområdet av densamma. Sammanfattningsvis kan konstateras att syftet med det svensk-schweiziska skatteavtalet är att lindra dubbelbeskattning. Mot denna bakgrund analyseras OMX-målet.

Högsta förvaltningsdomstolen tillämpade svensk CFC-lagstiftning framför skatteavtalet. I ett sådant fall blir konsekvensen en beskattning för moderbolaget i Sverige för det schweiziska bolagets inkomster. Det är också sannolikt att det schweiziska bolagets inkomster beskattas i Schweiz, med andra ord föreligger en dubbelbeskattningssituation. Dubbelbeskattningen elimineras inte, eftersom *treaty override* leder till att inget av länderna blir skyldiga att avvärja dubbelbeskattningen. Det står i strid med syftet i det svensk-schweiziska skatteavtalet. Vidare beaktades inte det svensk-schweiziska skatteavtalet över huvud taget eftersom normkollisionsprinciper användes. Alla lösningar som inte tar hänsyn till skatteavtalet riskerar att underminera ändamålet med detsamma. Ett bättre angreppssätt till problemet gestaltades i Skatterättsnämndens avgörande, eftersom deras lösning faktiskt

inbegrep en tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet och dess syften. Lösningen är också förenlig med den folkrättsliga tolkningsmetod som varit norm i äldre praxis.

När det gäller det särskilda förhållandet mellan CFC-lagstiftning och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz borde inte CFC-beskattning vara möjlig. Det beror på att tolkningen av skatteavtalsbestämmelser sker mot bakgrund av den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av avtalet. CFC-beskattning berördes över huvud taget inte i samband med förhandlingarna av det svensk-schweiziska avtalet. CFC-beskattning fanns inte ens vid den tidpunkten i Sverige, utan var möjlig först senare.

Ett motargument till ovan är att CFC-beskattning accepteras i OECD:s modellavtal och att Sverige och Schweiz är medlemmar i OECD. Det kan dock anföras att frågan om CFC-beskattning inte berördes i kommentaren förrän 10 oktober år 1992, vilket är efter den senaste ändringen av det svensk-schweiziska skatteavtalet. För att beakta ändringen krävs att det att ändringen inte materiellt förändrar tillämpningsområdet eller med andra ord att den versionen av det svensk-schweiziska avtalet som var tillämplig i OMX-målet tillät CFC-beskattning. Det vore tvivelaktigt att påstå att en ny typ av beskattning som tidigare inte berörts av det svensk-schweiziska skatteavtalet inte utgör ett materiellt tillägg.

Det är emellertid inte den fullständiga problematiken. Schweiz har observerat till kommentaren till modellavtalet att sådan beskattning under vissa förutsättningar kan strida mot andan med artikel 7 i modellavtalet. I likhet med både Bjuvberg och Johansson är jag av uppfattningen att observationer måste respekteras vid tolkning av skatteavtal. Det är därför problematiskt att, utan vidare motivering, tillämpa en sådan beskattning gentemot det svensk-schweiziska skatteavtalet. Skatterättsnämndens avgörande är inte heller att föredra i detta avseende, eftersom de slutleder att det inryms i den gemensamma partsavsikten att CFC-beskattning kan ske.

Sammanfattningsvis är min uppfattning att domen i OMX-målet står direkt i strid med syftena och den gemensamma partsavsikten med det svensk-schweiziska skatteavtalet.

## **4.5 Greklandmålet och skatteavtalet mellan Sverige och Grekland**

Inledningsvis ska påminnas om att det svensk-grekiska skatteavtalet inte var baserat på OECD:s modellavtal, även om en del av artiklarna inbegripna i avtalet var framtagna inom ramen för OEEC:s arbete som låg till basis för OECD:s modellavtal. Det innebär att tolkningar till viss del bör kunna ske i ljuset av senare ändringar i kommentaren till modellavtalet, under förutsättning att ändringarna i fråga inte förändrar det materiella tillämpningsområdet av skatteavtalet. Det gäller dock inte i fråga om den tillämpliga artikeln i Greklandmålet, eftersom den inte framtogs inom OEEC:s arbete. Artikel XI är baserad på tidigare svensk skatteavtalspraxis. Vidare kan konstateras att det svensk-grekiska skatteavtalet hade ett utpräglat syfte att motverka dubbelbeskattning. Av avtalstexten framgår emellertid ett uttryckligt syfte att förhindra skatteflykt. Läser man avtalet anser jag att hänvisningen till syftet i fråga hänger ihop med artikel XXVII som är en artikel som möjliggör för de behöriga myndigheterna att utbyta skatteupplysningar för att förhindra bedrägerier under avtalet. Ett sådant motverkandesyfte är tämligen mer begränsat än det motverkandesyfte som numera intagits i skatteavtal genom arbetet i OECD. Med beaktande av vad jag framfört om ambulatorisk tolkning av modellavtalet i svensk rätt är min uppfattning att ett något mer omfattande motverkandesyfte inte kan intolkas i den gemensamma partsavsikten med det svensk-grekiska skatteavtalet. Sammanfattningsvis har alltså det svensk-grekiska skatteavtalet ett huvudsakligt syfte att motverka dubbelbeskattning samt ett mer begränsat syfte att förhindra skatteflykt. Mot den bakgrunden ska Greklandmålet analyseras närmre.

Någon beskattning i Sverige var inte möjlig eftersom artikel XI föreskrev beskattning i Grekland, vilket är förenligt med det svensk-grekiska skatteavtalets syfte att motverka dubbelbeskattning. Vad avser syftet att motverka skatteflykt kan återigen påminnas att detta syfte hänger ihop med artikel XXVII enligt ovan. Förfarandet i Greklandmålet är inte något som mig veterligen har någon koppling till artikeln i fråga och förhindrar inte heller syftet artikeln avser att uppfylla. Med anledning av det kan påstås att domen i Greklandmålet är förenlig även med detta syfte.

Vad särskilt avser tioårsregelns särskilda förhållande till den gemensamma partsavsikten kan samma slutsats dras. 3 kap. 19 § inkomstskattelagen kunde först tillämpas på det aktuella förfarandet i Greklandmålet år 2009, alltså flera decennier efter att det svensk-grekiska skatteavtalet undertecknades. Undertecknandet tycks heller inte ha föregåtts av några diskussioner i detta avseende, vilket talar för att någon sådan beskattning aldrig avsågs att inrymmas i avtalet. Därutöver talar även det faktum att svensk skatteavtalspraxis är att införa utflyttningsbestämmelser i svenska skatteavtal för detta. Det finns inget syfte med sådana bestämmelser om en beskattning enligt tioårsregeln ändå skulle kunna ske. Jag delar därför domstolens slutsatser att bestämmelsen är oförenlig med det svensk-grekiska skatteavtalet samt att skatteavtalet bör ges företräde. Det kan i sammanhanget också nämnas att någon beskattning enligt tioårsregeln inte har och har aldrig haft stöd i modellavtalet. Utflyttningsbestämmelser är ett svenskt påfund och följaktligen kan inte heller modellavtalet vara behjälpligt i syfte att motivera beskattning enligt tioårsregeln. Sammanfattningsvis är alltså Högsta förvaltningsdomstolens lösning i Greklandfallet helt förenlig med det svensk-grekiska skatteavtalet och dess syften.

## **4.6 Perumålet och skatteavtalet mellan Sverige och Peru**

Det ska först fastslås att det svensk-peruanska skatteavtalet inte är baserat på OECD:s modellavtal och alltså kan inte någon tolkningsassistans erhållas i



det sammanhanget. Peru är inte heller medlem i OECD. Vad avser syftet med det svensk-peruanska skatteavtalet kan tydligt konstateras att det endast är att förebygga dubbelbeskattning. Något uttalat syfte att motverka skatteflykt kan inte utläsas av bestämmelserna eller i avtalet som helhet. Snarare anser jag att avtalet tydligt inte har haft någon avsikt att motverka skatteflykt, vilket stöds av att regeringen i samband med införandet uttalat att Peru skulle vara en skattefri zon flera år framöver. Regeringen föreföll vara likgiltig inför om beskattning över huvud taget skedde i Peru. Enligt mig är alltså syftet med det svensk-peruanska skatteavtalet endast att motverka dubbelbeskattning. Något syfte att stävja skatteflykt kan inte intolkas i avtalet. Med den utgångspunkten analyseras Perumålet.

Först ska domstolens tolkning av artikel X i det aktuella skatteavtalet analyseras. I målet medgavs beskattningsrätt till följd av att aktierna i det peruanska bolaget ansågs belägna i Sverige. Det motiverades av att samtliga anknytningspunkter, med undantag för registreringen av bolaget, kunde härledas till Sverige. Det är i min uppfattning en otillfredsställande lösning. Anledningen är att den gemensamma partsavsikten, med en särskild betoning på ordalydelsen, ska utgöra utgångspunkt för tolkningen. Det går att ifrågasätta hur peruanska aktier, som uppenbarligen var registrerade hos en myndighet i Peru, under några omständigheter kan anses vara belägna i Sverige. En sådan bedömning kan enligt mig endast motiveras utifrån någon form av omkaraktärisering till transaktionens verkliga innebörd. Tillgångarna hade med andra ord ansetts vara belägna i Sverige om den skattskyldige inte vidtagit ett komplext nätverk av olika rättshandlingar. En sådan omkaraktärisering kan till syvende och sist inte inrymmas i den gemensamma partsavsikten med det svensk-peruanska skatteavtalet, eftersom resonemanget gränsar till argumentation kring motverkande av skatteflykt. Tillämpningen står även i strid med syftet att motverka dubbelbeskattning. Det är mycket sannolikt att Peru anser att tillgångarna är belägna i Peru, i motsats till Sverige. Eftersom artikel X föreskriver friställningsmetod måste en av staterna undanröja beskattningen, vilket ingen av staterna kan göra med ovannämnda tolkningar. Det kan dock anföras att beskattningen i Peru vid

tidpunkten var mycket låg, vilket gör att det går att ifrågasätta om någon reell problematisk dubbelbeskattning uppkommer.

Vad i stället avser domstolens uttalanden om skatteflyktslagen kan anföras följande. Domstolen konstaterade att det inte förekom något i det svensk-peruanska skatteavtalet som principiellt uteslöt att motverkandet av skatteflykt vore ett syfte med avtalet. Det är dock märkligt att härleda ett syfte med en reglering utifrån avsaknaden av uttalanden kring ett visst syfte. Med andra ord skulle skatteavtal i sådana fall alltid kunna inrymma syften som över huvud taget inte diskuteras vid ingåendet. Vidare ska återigen påminnas om att regeringen vid ingåendet av avtalet föreföll vara likgiltig till om någon faktiskt beskattning skedde i Peru. Mot den bakgrunden är domstolens resonemang ovan felaktigt. Min uppfattning är att den gemensamma partsavsikten med det svensk-peruanska skatteavtalet aldrig har varit att motverka skatteflykt. En eventuell tillämpning av skatteflyktslagen är alltså i direkt strid med skatteavtalet och dess syften.

En annan intressant aspekt är hur Högsta förvaltningsdomstolen hade resonerat om tillgångarna ansetts belägna i Peru samt att en tillämpning av skatteflyktslagen inte varit möjlig. En sista utväg hade varit att tillämpa skatteflyktslagen på grundval av undantaget om klart uttryck från lagstiftaren för en tillämpning oberoende av skatteavtal. Även det resonemanget hade stått i direkt strid med syftet med det svensk-peruanska skatteavtalet.

Sammanfattningsvis kan konstateras att domstolen både vad avser uttalandet om skatteflyktslagen och tolkningen av artikel X agerat i strid med det svensk-peruanska skatteavtalet och dess syften. Enligt mig hade domstolen varit tvungen att respektera Perus exklusiva beskattningsrätt för att agera i linje med avtalet och dess syften.

## **4.7 Avslutande reflektioner**

Avslutningsvis kan konstateras att principen om att införlivade skatteavtal som utgångspunkt ska få genomslag i rättstillämpningen är förenlig med

skatteavtals allmänna syften. När det gäller undantaget om klart uttryck från lagstiftaren för en tillämpning oberoende av skatteavtal är även denna i allmänhet förenlig med dessa syften eftersom undantaget har ett snävt tillämpningsområde. Lösningen är dock inte perfekt, utan företrädesvis borde en proaktiv inställning genom omförhandling av skatteavtal väljas. *Treaty override* är inget alternativ.

Hur de behandlade avgörandena förhåller sig till de i målen aktuella skatteavtalen varierar dock i min uppfattning. Skatteavtalen ska, enligt både doktrin och Högsta förvaltningsdomstolen, tolkas med hjälp av ett extensivt statistiskt förhållningssätt med utgångspunkt i den gemensamma partsavsikten vid ingåendet av skatteavtalet. Mot bakgrund av det är enligt mig Högsta förvaltningsdomstolens dom i Greklandmålet förenligt med det svensk-grekiska skatteavtalet och dess syfte. Detsamma kan inte anföras om varken OMX-målet eller Perumålet. I OMX-målet beaktades inte det svensk-schweiziska skatteavtalet och alltså inte syftena med detsamma. I Perumålet tolkades och tillämpades införlivandelagen till skatteavtalet mellan Sverige och Peru mot bakgrund av ett syfte som inte kan sägas omfattas av avtalet.

Slutligen kan anföras att svensk rätt har, mot bakgrund av ovannämnda avgöranden, en huvudsakligen väl fungerande lösning för att avgöra normkollisioner mellan skatteavtal och annan intern rätt. Emellertid förekommer brister, men ingen relation är perfekt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### Offentligt tryck

#### Propositioner

Prop. 1928:249 angående godkännande av ett avtal mellan Sverige och Tyska riket angående utjämnande av den in- och den utländska beskattningen, särskilt till undvikande av dubbelbeskattning, såvitt angår direkta skatter, m.m.

Prop. 1962:7 angående godkännande av avtal mellan Sverige och Grekland för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

Prop. 1965:177 angående godkännande av avtal mellan Sverige och Schweiz för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

Prop. 1967:26 angående godkännande av avtal mellan Sverige och Peru för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet.

Prop. 1982/83:84 med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt m.m.

Prop. 1982/83:144 om utvidgning av skattskyldigheten i Sverige för aktievinster, m.m.

Prop. 1987/88:56 om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz.

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

Prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag.

Prop. 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning.

Prop. 2005/06:125 Beskattning av visst hushållsavfall som förbränns, m.m.

Prop. 2007/08:12 Vissa kapitalskattefrågor.

Prop. 2011/12:78 Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Prop. 2019/20:96 Ändring i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Prop. 2020/21:137 Uppsägning av skatteavtalet mellan Sverige och Grekland.

#### Statens offentliga utredningar

SOU 2002:47 Skatteprinciper och kollisionsnormer.

#### **Övrigt**

Statistiska centralbyrån (2021), *Sveriges export*, tillgänglig på <<https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/samhallets-ekonomi/sveriges-export/>> (besökt 2022-01-04). I fotnot, Statistiska centralbyrån (2021a).

Statistiska centralbyrån (2021), *Sveriges import*, tillgänglig på <<https://www.scb.se/hitta-statistik/sverige-i-siffror/samhallets-ekonomi/sveriges-import/>> (besökt 2022-01-04). I fotnot, Statistiska centralbyrån (2021b).

## Litteratur

### Artiklar

Bjuvberg, Jan (2015), 'Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – några typfall', *Svensk Skattetidning* s. 427–443.

Bjuvberg, Jan (2016), 'HFD förtydligar betydelsen av kommentaren till OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal – är alla frågor stängda?', *Svensk Skattetidning* s. 206–214.

Dahlberg, Mattias (2003), 'Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?', i: Arvidsson, Richard, Melz, Peter & Silfverberg, Christer (red.), *Festskrift till Gustaf Lindencrona*. Norstedts Juridik, Stockholm s. 137–155.

Dahlberg, Mattias (2008), 'Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen', *SkatteNytt* s. 482–489.

Dahlberg, Mattias (2011), 'Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet', *SkatteNytt* s. 126–130.

Ehrenkrona, Carl Henrik (2015), 'Sveriges internationella avtal och dessas genomförande i svensk lagstiftning – några reflexioner', *Svensk Juristtidning* s. 779–790.

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

Hilling, Maria (2008), 'The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgment', *Intertax*, vol. 36 iss. 10, s. 455–461.

Hilling, Maria (2011), 'Changes in the Application of Tax Treaties in Sweden', *Intertax*, vol. 39 iss. 10, s. 521–523.

Hilling, Maria (2012), 'HFD:s Peru-domar', *SkatteNytt* s. 582–592.

Jermsten, Henrik & Sandström, Gustaf (2009), 'Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser', i: Lundin, Anna-Karin (red.), *Regeringsrätten 100 år*. Iustus förlag, Uppsala s. 243–248.

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

Kleist, David (2008), 'Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt', *SkatteNytt* s. 708–714.

Kleist, David (2011), 'Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – ordningen återställd?', *SkatteNytt* s. 208–213.

Linderfalk, Ulf & Hilling, Maria (2015), 'The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law', *Nordic Tax Journal*, iss. 1, s. 34–59.

Lodin, Sven-Olof (2008), 'Leif Mutén 80 år', *Svensk Skattetidning* s. 416–417.

Melz, Peter (2009), 'Obiter dicta i Regeringsrättens prejudikatbildning - hjälpsamt eller förvirrande?', i: Lundin, Anna-Karin (red.), *Regeringsrätten 100 år*. Iustus förlag, Uppsala s. 345–354.

Mutén, Leif (2008), 'Treaty override i Regeringsrätten', *Svensk Skattetidning* s. 354–357.

Sachdeva, Sachin (2013), 'Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches', *Intertax*, vol. 41 iss. 4, s. 180–207.

Simmons, Carl (2012), 'Förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt – en europeisk utblick', *Svensk Skattetidning* s. 632–643.

Thier, Andreas (2020), 'Some Observations on the Transition from Tax Statehood to International Taxation', i: Lang, Michael & Reimer, Ekkehart (red.), *The history of double taxation conventions in the pre-BEPS era*. IBFD, Amsterdam s. 3–21.

Vann, Richard (2020), 'Writing Tax Treaty History', i: Lang, Michael & Reimer, Ekkehart (red.), *The history of double taxation conventions in the pre-BEPS era*. IBFD, Amsterdam s. 23–45.

Wiman, Bertil (2011), 'Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen', *Svensk Skattetidning* s. 174–186.

### **Böcker**

Dahlberg, Mattias (2020), *Internationell beskattning*. 5 uppl., Studentlitteratur, Lund.

Hilling, Maria (2016), *Skatteavtal och generalklausuler: ett komparativt perspektiv*. 1 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm.

Johansson, Alexandra (2021), *Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal - särskilt om företräde för interna skatteregler*. Jure förlag, Stockholm.

Kleist, David (2012), *Methods for elimination of double taxation under double tax treaties: with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*. Iustus förlag, Uppsala.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger (2021), *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 2*. 18 uppl., Studentlitteratur, Lund.



Tjernberg, Mats (2018), *Skatterättslig tolkning*. 1 uppl., Iustus förlag, Uppsala.

### **Lagkommentarer**

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén-Enérus, Anita & Tivéus, Ulf (2021), *Inkomstskattelagen: en kommentar*. JUNO version 21A, Norstedts Juridik, Stockholm.

Carneborn, Christian & Ugglå, Carl-Magnus (2020), *Skatteflyktslagen: En kommentar*. JUNO version 2, Norstedts Juridik, Stockholm.

### **OECD:s publikationer**

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

OECD (1977), *Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977*. OECD Publishing, Paris. I fotnot, OECD:s modellavtal (1977).

OECD (1992), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992*. OECD Publishing, Paris. I fotnot, OECD:s modellavtal (1992).

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris.

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing, Paris. I fotnot, OECD:s modellavtal (2019).

# Rättsfallsförteckning

## Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1964 ref. 28.

RÅ 83 1:87.

RÅ 85 1:42.

RÅ 1987 ref. 6.

RÅ 1987 ref. 158.

RÅ 1987 ref. 162.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 2000 ref. 21.

RÅ 2008 ref. 24.

RÅ 2008 not. 61.

RÅ 2010 ref. 112.

Högsta förvaltningsdomstolens dom meddelad den 14 december 2010 med mål nr 2662-09.

Högsta förvaltningsdomstolens dom meddelad den 14 december 2010 med mål nr 216-10.

HFD 2012 ref. 20.

HFD 2016 ref. 57.