



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Adam Shokr Rajab

Skatterättslig tolkning i ljuset av BEPS-åtgärderna

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2022

Innehåll

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING.....	6
FÖRORD	8
FÖRKORTNINGAR	9
1 INLEDNING.....	10
1.1 Bakgrund.....	10
1.2 Syfte och frågeställningar	11
1.3 Metod och material.....	12
1.4 Avgränsningar	14
1.5 Forskningsläge.....	15
1.6 Disposition	16
2 ALLMÄNT OM SKATTEAVTAL	17
2.1 Bakgrund.....	17
2.1.1 Beskattningsprinciper.....	17
2.1.2 Dubbelbeskattning.....	18
2.1.3 Dubbelbeskattningsavtal	18
2.1.4 OECD:s modellavtal	19
2.1.5 Wienkonventionen om trakträtten	20
3 KOMMENTARERNA TILL MODELLAVTALET.....	22
3.1 Bindande eller icke-bindande?	22
3.2 Rättskällevärdet.....	23
4 TOLKNINGSMETODER	27
4.1 Statisk tolkning.....	27
4.2 Ambulatorisk tolkning	28
4.3 Tolkningsartikeln i modellavtalet	30
5 PRAXIS	31
5.1 RÅ 1972 ref. 34.....	31
5.2 RÅ 1987 ref. 158.....	33

5.3	RÅ 1987 ref. 162 – Englandsfararna	35
5.4	RÅ 1995 not. 68.....	37
5.5	RÅ 1996 ref. 84 – Luxemburgmålet	39
5.6	RÅ 1998 ref. 49.....	42
5.7	RÅ 2001 ref. 38.....	44
5.8	HFD 2012 ref. 18	46
5.9	HFD 2016 ref. 25	49
5.10	HFD 2016 ref. 57	51
5.11	HFD 2019 ref. 36	53
6	MLI	56
6.1	Bakgrund.....	56
6.2	Tillämpning av MLI	57
6.3	Tolkning av MLI	58
6.4	Inverkan på svenska skatteavtal	60
7	ANALYS OCH AVSLUTANDE REFLEKTIONER.....	71
7.1	Tolkning av skatteavtal i HFD	71
7.2	MLI:s påverkan på skatteavtal	74
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING.....	78
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	84

Summary

One of the most effective ways for states to raise revenue for their treasury is through taxation. This is even if the value creation takes place outside the country's borders. The problem is usually referred to as double taxation. As a consequence of this, from a micro perspective, uncertainty arises for taxpayers in cross-border transactions. From a macro perspective, potential investments by companies such as expansions to other countries are also endangered. One of the solutions to this problem has been for the states to enter into so-called double taxation treaties with each other, which regulate, amongst other things, which state has the right to tax a certain income generated by a taxpayer.

Since the 1960s, the OECD has developed a model convention that member states can use when drafting their tax treaties. Commentaries have also been developed for the articles of the model agreement which facilitate the interpretation of the tax treaty. The model agreement and comments are regularly revised. Sweden is one of the original member states of the OECD and a majority of the Swedish tax treaties are based on the model convention. The model convention and the legal status of the commentaries have been the subject of constant legal discussion over the years based on international tax law. Especially with regards to how states' tax authorities and courts should treat them when interpreting tax treaties.

Recently, a new problem has also arisen for the states, namely double non-taxation. This means that a cross-border situation is not subject to any taxation in any of the contracting states. The problem in this regard is consequently that the tax bases of the states are being eroded and economic relations are deteriorating between the states. The OECD launched the BEPS-project (Base-Erosion and Profit Shifting) in order to counter this problem, which resulted in 15 actions. In terms of double taxation treaties, action 15 is the most relevant, named for the Multilateral Instrument (MLI). The MLI is a convention whose purpose is to enable the states to make modifications in their concluded tax agreements without having to call for bilateral negotiations.

The question that now arises is how the interpretation of the Swedish tax treaties may be affected due to the fact that Sweden will implement MLI on the tax treaties that are to be covered by the convention. The study therefore intends to investigate this particular matter. This is done by first giving an account of how tax treaties have historically been interpreted by the Supreme Administrative Court. Afterwards, an account will be made of the relevant articles of the MLI and the BEPS-project that Sweden has chosen to incorporate into their internal legislation.

The study concludes that the OECD model convention and its commentaries have had a significant impact on the interpretation of tax treaties from a pragmatic perspective. From the legal perspective, there is still uncertainty about their legal status, particularly with regards to the Vienna Convention from 1969 on the law of treaties, whose articles of interpretation have been explained in the study. The legal cases referred to in the study span over five decades in order to identify patterns regarding the interpretation of tax treaties using the model convention and its commentaries. The clearest pattern is that the Supreme Administrative Court makes use of the comments in cases where the relevant provisions of the tax agreement are based on the model agreement. However, it is not quite clear how the court has reasoned about the use of a particular version of the commentaries. In addition, the study has also concluded that the preparatory work for the tax agreements plays a large role when it comes to determining the common intention of the parties, which the Supreme Administrative Court has attached decisive importance to in the interpretation of tax agreements, regardless of whether or not they are designed in accordance with OECD model convention.

Regarding MLI, the study concludes that the impact on the Swedish tax agreements is relatively small due to the fact that Sweden has only chosen to introduce the articles from the convention that constitute the minimum standard. Of these articles, it is only the article that stipulates that the covered tax agreements must include a so-called Principal Purpose Test (PPT) which may possibly lead to increased complexity for tax authorities and courts in the application of the article, as well as unpredictability for taxpayers. In this regard, the study concludes that the model convention of 2017 and its commentaries (as well as future revisions) may play an important role in the interpretation of the PPT.

Furthermore, in the study, an analysis has also been made with regards to how Sweden chose to implement MLI in its first tax agreement and how this approach may affect the main purpose of MLI. In this respect, the study concludes that the chosen way that Sweden, together with Great Britain and Northern Ireland, chose to implement MLI in its tax agreement (through an amendment protocol) is satisfactory mainly on two grounds. One is that it contributes to more certainty for taxpayers. The second is that it facilitates the interpretation of the tax agreement based on the determination of the common intention of the parties, which the Supreme Administrative Court values the most in the interpretation of tax agreements. The disadvantage, however, is that an amendment protocol is to be considered a bilateral negotiation, which MLI intends to avoid. The study concludes that future precedents are required to provide a clear conclusion regarding the interaction that the MLI may have with the OECD model agreement and its associated commentaries, even if the latest version has been designed within the framework of the BEPS-project.

Sammanfattning

Ett av de mest effektiva sätten för stater att samla in intäkter till statskassan är genom beskattning. Detta även om värdeskapandet sker utanför landets gränser. Problemet brukar benämnas för dubbelbeskattning. Som en följd av detta uppstår det från ett mikroperspektiv en osäkerhet för skattskyldiga vid gränsöverskridande transaktioner. Från ett makroperspektiv äventyras även potentiella investeringar av företag som exempelvis expansioner till andra länder. En av lösningarna till detta problem har varit att staterna ingår så kallade dubbelbeskattningsavtal med varandra, som reglerar vilken stat som har beskattningsrätt till en viss inkomst som genereras av en skattskyldig.

OECD har sedan 1960-talet utvecklat ett modellavtal som medlemsstaterna kan använda sig av vid utformandet av sina skatteavtal. Till modellavtalets artiklar har det även utvecklats kommentarer som underlättar tolkningen av skatteavtalet. Modellavtalet och kommentarerna revideras med jämna mellanrum. Sverige är en av de ursprungliga medlemsstaterna i OECD och en majoritet av de svenska skatteavtalen är baserade på modellavtalet. Modellavtalet och kommentarernas rättsliga status har utifrån den internationella skatterätten varit föremål för ständig diskussion genom åren. Inte minst för hur staters skattemyndigheter och domstolar ska förhålla sig till dem vid tolkning av skatteavtal.

På senare tid har det även uppkommit ett nytt problem för staterna, nämligen dubbel icke-beskattning. Med detta menas att en gränsöverskridande situation inte blir föremål för någon beskattning i någon av de avtalsslutande staterna. Problemet i detta avseende är följaktligen att staternas skattebaser urholkas och ekonomiska relationer försämras emellan staterna. OECD lanserade BEPS-projektet (Base-Erosion and Profit-Shifting) för att motarbeta detta problem, vilket utmynnade i 15 åtgärder. Sett till just dubbelbeskattningsavtal är åtgärd 15 den mest relevanta, benämnt för det Multilaterala Instrumentet (MLI). MLI är en konvention som har till syfte att möjliggöra för staterna att göra modifieringar i sina ingångna skatteavtal utan att behöva påkalla till bilaterala förhandlingar. Frågan som nu uppkommer är hur tolkningen av de svenska skatteavtalen kan komma att påverkas med anledning av att Sverige kommer implementera MLI på de skatteavtal som ska omfattas av konventionen. Arbetet ämnar alltså att utreda just detta. Detta görs genom att först redogöra för hur tolkning av skatteavtal historiskt sett har gjorts av Högsta förvaltningsdomstolen. Därefter kommer en redogörelse göras för de relevanta delar av MLI och BEPS-projektet som Sverige valt att inkorporera i den interna rätten.

Arbetet kommer fram till att OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer har haft en signifikant betydelse vid tolkningen av skatteavtal utifrån ett pragmatiskt perspektiv. Utifrån det legala perspektivet råder det fortfarande oklarhet kring deras rättsliga status, inte minst utifrån Wienkonventionen från 1969 om traktaträtten, vars tolkningsartiklar har redogjorts för i arbetet. Rättsfallen som återgivits i arbetet sträcker sig över fem decennier i syfte för att identifiera mönster gällande tolkningen av skatteavtal med hjälp av modellavtalet och kommentarerna. Det mest tydligaste mönstret är att Högsta förvaltningsdomstolen använder sig av kommentarerna i de fall de relevanta bestämmelserna i skatteavtalet är baserade på modellavtalet. Däremot är det inte riktigt klart hur domstolen har resonerat kring vilken användning av kommentarerna som gjorts. Tilläggsvis har arbetet även kommit fram till att förarbetena till skatteavtalen spelar en stor roll när det kommer till att fastställa den gemensamma partsavsikten, som Högsta förvaltningsdomstolen har lagt avgörande vikt vid i tolkningen av skatteavtal, oavsett om de är utformade i överensstämmelse med OECD:s modellavtal eller inte.

Gällande MLI kommer arbetet fram till att inverkan på de svenska skatteavtalen är förhållandevis liten med anledning till att Sverige enbart valt att införa de artiklar från konventionen som utgör minimistandard. Utav dessa artiklar är det enbart artikeln som stadgar att de omfattade skatteavtalen ska inkludera ett så kallat Principal Purpose Test (PPT) som eventuellt kan komma att medföra ökad komplexitet för skattemyndigheter och domstolar vid tillämpningen, samt oförutsebarhet för skattskyldiga. Arbetet kommer i detta avseende fram till att 2017 års modellavtal och dess kommentarer (samt framtida revideringar) kan komma att spela en viktig roll vid tolkningen av PPT.

Vidare har det i arbetet även gjorts en analys med avseende till hur Sverige valt att implementera MLI i sitt första skatteavtal och hur detta tillvägagångssätt kan komma att påverka huvudsyftet med MLI. I detta avseende kommer arbetet fram till att det valda sättet som Sverige tillsammans med Storbritannien och Nordirland valde att implementera MLI i sitt skatteavtal (genom ett ändringsprotokoll) är tillfredsställande främst på två grunder. Det ena är att det bidrar till mer förutsebarhet för skattskyldiga. Det andra är att det underlättar tolkningen av skatteavtalet med avseende till fastställandet av den gemensamma partsavsikten, som Högsta förvaltningsdomstolen värderar högst i tolkningen av skatteavtal. Nackdelen är däremot att ett ändringsprotokoll är att anse som en bilateral förhandling, vilket MLI ämnar till att undvika. Arbetet kommer fram till att det krävs framtida prejudikat för att ge en klar slutsats gällande samspelet som MLI kan komma att ha med OECD:s modellavtal och dess tillhörande kommentarer, även om den senaste versionen har utformats inom ramarna av BEPS-projektet.

Förord

Nu avslutas 4,5 år av studier på juristprogrammet. Det har varit en lärorik och livsändrande resa. Jag vill tacka alla mina kamrater som har fyllt studietiden med goda tider, allt ifrån tentamensstuderande till festligheter.

Jag vill rikta ett särskilt tack till lärarlaget för skatterätten, som verkligen fick mig att inse att skatterätt är det som jag vill vara verksam inom efter examen. Ett särskilt tack till min handledare Mats för alla lärorika och givande diskussioner som vi har haft under examensarbetets gång.

Sist men inte minst vill jag såklart tacka min familj och mina nära vänner som alltid har stöttat mig under studietidens gång, inte minst under pandemin och andra motgångar.

Malmö, den 4 januari 2023

Adam Rajab

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CTA	Covered Tax Agreement
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IRS	Internal Revenue Service
LOB	Limitation on Benefits
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
PPT	Principal Purpose Test
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden
VCLT	The Vienna Convention on the Law of Treaties

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En naturlig följd av den ständiga globaliseringen är att såväl enskilda individer som företag allt oftare ingår i gränsöverskridande förpliktelser. Detta omfattar allt ifrån företag som försöker expandera sin verksamhet till grannstater eller en anställd på ett internationellt bolag som önskar jobba på ett kontor i ett annat kontinent. Med anledning av digitaliseringen av samhället i kombination med COVID-19-pandemin behöver enskilda numera inte ens fysiskt förflytta sig över nationsgränserna för att kunna arbeta. De nyss nämnda gränsöverskridande förpliktelserna väcker ett antal frågor och intressen för det privata och det offentliga.¹ Staterna har ett naturligt intresse av att utöka statskassan genom beskattning av inkomsterna som skapas medan enskilda rättssubjekt i förhand önskar få svar på vilka skatterättsliga konsekvenser som väntar dem vid genomförande av sina planerade gränsöverskridande förpliktelser och sist men inte minst, att undvika dubbelbeskattning. I syfte att uppnå ett sunt samspel mellan dessa intressen samt att främja handeln har stater ingått dubbelbeskattningsavtal med varandra (vidare benämnt som ”skatteavtal” eller ”skatteavtalet med [aktuell stat]). Majoriteten av de svenska dubbelbeskattningsavtalen är baserade på OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (hädanefter benämnt som ”modellavtalet”).² Tillhörande modellavtalets artiklar finns även kommentarer som har till syfte att underlätta tolkningen av staternas dubbelbeskattningsavtal (hädanefter benämnt som ”kommentarerna”). Modellavtalet och kommentarerna brukar revideras med jämna mellanrum.³ Givetvis sker det utifrån bilaterala förhandlingar även ändringar i de redan ingångna skatteavtalen staterna emellan.

Under senare tid har det visat sig att skattebaserna för vissa länder urholkats som en följd av de brister som föreligger inom skatterätten på det internationella planet. Dubbelbeskattningsavtalen undgår definitivt inte denna kritik. OECD började att benämna detta problem för ”*Base Erosion and Profit Shifting*” (förkortat BEPS). OECD initierade BEPS-projektet tillsammans med G20-staterna i syfte för att motverka ovannämnda problem. Det primära resultatet av projektet blev 15 stycken åtgärder.⁴ Sett till

¹ Sallander (2015) s. 25.

² Pelin (2011) s. 87.

³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version_20745419>, besökt 2022-10-09. Om inget annat anges, ska läsaren utgå ifrån den senaste versionen av modellavtalet.

⁴ OECD: BEPS Actions <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>, besökt 2022-10-09.

just tolkningen av skatteavtalen är BEPS-åtgärd 15 den mest relevanta åtgärden som är värd att studera, nämligen det multilaterala instrumentet (MLI). MLI har till syfte att underlätta för staterna gällande modifikationen av deras ingångna skatteavtal med avseende till BEPS-åtgärderna utan att behöva påkalla omförhandlingar av dessa, då detta annars hade krävt betydande tid och resurser från staterna.⁵ Under november 2016 hade över 100 stater slutfört förhandlingar gällande MLI och den 1 juli 2018 trädde konventionen i kraft för de fem första jurisdiktionerna.⁶ I skrivandets stund har 100 stater skrivit under konventionen och ytterligare stater ämnar att göra detsamma.⁷

Sverige, liksom de övriga staterna som antagit BEPS-åtgärderna, har nu tre inkomstskatterättsliga bollar att jonglera mellan när det kommer till gränsöverskridande situationer: den interna skattelagstiftningen, ingångna skatteavtal samt MLI. När det kommer till MLI och modellavtalet har staterna rätt att lägga in reservationer mot vissa artiklar. Det föreligger således ett visst armbågsutrymme för staterna att avgöra hur och till vilken grad BEPS-åtgärderna ska implementeras i skatteavtalen. Sammanfattningsvis är detta något som påverkar tolkningen av skatteavtalen och därmed berörs flera aktörer, såväl privata som offentliga.

1.2 Syfte och frågeställningar

För att uppnå det syfte som formuleras nedan behöver vissa utgångspunkter klargöras:

- Skatteavtal, innefattande funktionen som de har samt tangerande regler och principer med avseende till tolkningen av dem.
- Modellavtalet och kommentarerna, innefattande funktionen, förhållningssätten samt tolkningsvärdet som dessa instrument har när det kommer till skatteavtal.
- Prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) gällande mål om tolkning av skatteavtal där modellavtalet och kommentarerna använts.

⁵ OECD: BEPS Action 15 <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>>, besökt 2022-10-09.

⁶ Se underrubriken ”How many jurisdictions have joined the Multilateral Instrument?” i OECD: BEPS Action 15 <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>>, besökt 2022-10-09.

⁷ Ibid.

Arbetet kommer även redogöra och analysera för hur MLI med avseende till de relevanta artiklarna som Sverige valt att anta inom ramen av BEPS-projektet samt hur riksdagen valt att implementera MLI in till de svenska skatteavtalen. Frågeställningarna för arbetet kan ställas upp så som följande:

- Finns det några övergripande mönster som kan identifieras utifrån de rättsfall där HFD, med hjälp av modellavtalet och dess tillhörande kommentarer, tolkar skatteavtal?
- Hur kommer implementeringen av MLI påverka ovanstående punkt?

1.3 Metod och material

Den rättsdogmiska metoden kommer att användas för att kunna utröna gällande rätt utifrån det som ovan redogjorts för gällande uppsatsens syfte. Därmed kommer primärt författningar, förarbeten, praxis och doktrin användas som rättskällor för att just kunna utröna vad som är gällande rätt. De första tre nyss nämnda rättskällorna anses ha en allmänt accepterad status visavi doktrinen på det formella planet.⁸ Främst är det praxis från HFD gällande tillämpningen och tolkningen av dubbelbeskattningsavtal som kommer studeras närmare i uppsatsen. De internationella rättskällorna som redogörs för i uppsatsen, såsom modellavtalet och kommentarerna, är inte i formellt hänseende utan anses mer ha en vägledande funktion. Emellertid är det ändå dessa rättskällor som HFD tar ställning till vid tillämpningen och tolkningen av dubbelbeskattningsavtal, som senare avsnitt kommer visa. Förarbetena anses ha ett relativt lägre rättskällevärde än författningar. Här kommer jag alltså framlyfta de argument som förarbetena (samt doktrin) presenterar, snarare än att falla tillbaka på rättskällornas auktoritet.⁹ En stor del av uppsatsen kommer även redogöra för internationella konventioner och andra förpliktelser åtagna av Sverige, så som Wienkonventionen om traktaträtten (hädanefter benämnt som VCLT) och BEPS-åtgärderna (relevant för denna uppsats är MLI). Dessa är konventioner underskrivna och ratificerade av Sverige och är därmed folkrättsligt bindande.

För att underlätta för läsaren är det av vikt att man tydliggör vilka rättskällor som används i respektive del av arbetet. När det kommer till avsnitten som introducerar skatteavtalen och beskattningsprinciperna som en stat har, kommer dessa redogöras för utifrån doktrinen i syfte för att ge läsaren en mer fördjupad beskrivning än att enbart hänvisa till de underliggande

⁸ Kleineman (2018) s. 21.

⁹ Ibid.

författningarna. Tolkingsartiklarna från VCLT är artiklar från en konvention som Sverige har införlivat i den interna svenska rätten och har därmed ett starkt rättskällevärde, vilket förklarar varför modellavtalet, kommentarerna och numera även MLI alltid behöver analyseras i ljuset av tolkningsartiklarna i VCLT. Modellavtalet och dess tillhörande kommentarer kommer främst redogöras för med hjälp av doktrinen rent deskriptivt, då rättskällorna i sig är att anse som de svagaste i förevarande arbete, som nedanstående avsnitt kommer att demonstrera. Därför har jag försökt identifiera de starkaste argumenten för användningen av dessa instrument utifrån såväl svenska som utländska skatterättare. I detta avseende är det av vikt att betona det faktum att modellavtalet och kommentarerna är internationella rättskällor och följaktligen är majoriteten av det material just på engelska. Emellertid har jag valt att fokusera på att utreda tolkningen av svenska skatteavtal, varför materialet för arbetet har baserats på primärt svenska källor.

På det normativa planet gällande modellavtalet och kommentarerna så kommer prejudikaten från HFD att återgivas i syfte för att ge läsaren en historik av hur dessa instrument har använts vid tolkningen av skatteavtal. Det följer logiskt av domstolshierarkin att domarna från HFD väger tyngre än de från underinstanserna, men i vart fall har jag bedömt att det utifrån ett helhetsperspektiv är värt att inkludera hur underinstanserna har bedömt målet. Detta inkluderar inte bara domstolarna utan även hur ärendet behandlades i Skatteverket och/eller Skatterättsnämnden Utifrån det större sammanhanget spelar prejudikatbildningen en stor roll i skattemål, inte minst vid tolkning av skatteavtal, varför en stor del av arbetet kommer tillägnas att återge sådana rättsfall.

När det kommer till MLI är detta en konvention som gått igenom samma lagstiftningsprocess som beskrivits ovan gällande VCLT. Rättskällevärdet är därmed bland de tyngsta för förevarande arbete. Däremot kommer jag använda mig av förarbetena till införandelagen gällande MLI samt material från OECD, närmelsevis BEPS-projektet, för att beskriva konventionen närmare och på ett sätt som är relevant till uppsatsens syfte. Tilläggningsvis kommer även doktrin, främst artiklar av svenska och utländska skatterättare, tas med i redogörandet för MLI då det är av vikt att presentera de argument som finns gällande implementeringen av artiklarna från MLI och hur dessa kan komma att påverka svenska skatteavtal, främst med avseende till tolkningen av dem. Sammanfattningsvis kan jag alltså konstatera att arbetet till stor del kommer innehålla en metod där jag använder mig av relativt svaga rättskällor (så som doktrin) för att ge en deskriptiv bild av starkare rättskällor (främst MLI och domar från HFD). Fokus kommer, som ovan angett, att ligga på styrkan av argumenten som presenteras snarare än deras auktoritet. Detta kommer demonstreras tydligast i analysen och de slutliga reflektionerna av arbetet.

1.4 Avgränsningar

Som redogjorts för i avsnitt 1.2 kommer uppsatsen främst behandla tolkning av skatteavtal samt hur modellavtalet och kommentarerna samt MLI spelar för roll vid tolkningen av skatteavtal. Fokus kommer således ligga på att redogöra för regler och principer som styr denna tolkning, MLI samt modellavtalet och dess tillhörande kommentarer. Det kan tydliggöras att arbetet inte är av komparativ natur och kommer därmed inte jämföra hur andra länders domstolar och skattemyndigheter tolkar skatteavtal eller har valt att implementera MLI. Andra länder kan däremot komma att nämnas i de situationer där jag redogör för de skatteavtal som Sverige valt att omfattas av MLI. Som redan nämnts i föregående avsnitt har prejudikaten från HFD en betydande roll vid tolkningen av skatteavtal. Emellertid kommer det behövas göra ett par avgränsningar med avseende till syftet och frågeställningarna för arbetet. De rättsfall som återges i arbetet kommer fokusera primärt på tolkningen av bestämmelserna i de respektive skatteavtalen. Detta innebär att vissa frågor kommer att utelämnas, exempelvis av internrättslig eller processrättslig karaktär. Rättsfallen kommer som en följd av detta inte heller vara sådana prejudikat som behandlar skatteavtalen i förhållande till den interna rätten, då detta är ett ämne som i sig är föremål för ett helt annat arbete än förevarande.

BEPS-projektet, liksom andra internationella projekt stater emellan har en inneboende politisk del. En redogörelse av BEPS-projektet utifrån det politiska planet samt Sveriges underliggande anledningar (av politiska inslag) till reservationer mot artiklar i konventionen eller i modellavtalet kommer således inte göras. Däremot är det ingen nyhet att just skatterätten är ett politiskt laddat rättsområde och att stater och jurisdiktioner valt att ingå i förevarande projekt för att motverka urholkning av skattebaser och övriga former av skatteflykt. I de fall där det nyss nämnda resonemanget förekommer i avsnitten eller i de källor jag hänvisar till, är detta utifrån förevarande arbete ett uttryckt mål från staterna snarare än ett politiskt inslag.

Andra juridiska områden som MLI omfattar (så som rättsliga förfaranden) kommer inte heller behandlas då dessa berör processrätt mer än skatterätt. Däremot kommer det nämnas att Sverige antagit de artiklar i MLI som avser skiljeförfarande då det i vart fall är relevant att nämna vid diskussionen om Sveriges arbete med att implementera BEPS-åtgärderna i skatteavtalen. Wienkonventionen om traktaträtten kommer även presenteras i viss mån, dock inte lika extensivt som modellavtalet eller MLI. Detta eftersom det enbart är tolkningsartiklarna som är av intresse att beskriva och analysera sett till syftet och frågeställningarna med uppsatsen.

1.5 Forskningsläge

Modellavtalet och dess tillhörande kommentarer har behandlats flitigt inom den internationella skatterätten med avseende till publicerade böcker och artiklar från tidskrifter, både av svenska och utländska skatterättare. På den svenska sidan är det främst Lindencrona Sallander, Dahlberg, Linderfalk och Hilling som redogjort för tolkningen samt tillämpningen av skatteavtal.¹⁰ Internationellt sett är det huvudsakligen Lang, Vogel och Garbarino som publicerat böcker gällande tolkningen av skatteavtal, specifikt med hjälp av modellavtalet och kommentarerna.¹¹

Ett antal examensarbeten har redan behandlat tolkning av skatteavtal, modellavtalet och kommentarerna samt MLI. Däremot har jag inte funnit en sammanställning av ovannämnda i ett och samma examensarbete där just tolkning av skatteavtal är i fokus, vilket är det som jag ämnar att uppnå med förevarande uppsats. När det kommer till BEPS-projektet och MLI har det redan publicerats ett antal böcker och artiklar från tidskrifter som jag bedömer är tillräckliga för att uppfylla syftet med förevarande uppsats.¹² Tilläggningsvis släpper OECD ut rapporter som ger uppdateringar av hur arbetet med BEPS land-för-land har gått sedan införandet, som jag också har använt mig av.

¹⁰ Främst Lindencrona (1994), Dahlberg (2003), Sallander (2015), samt Linderfalk och Hilling, *Nordic Tax Journal* 2015.

¹¹ Som förklarar i avsnitt 1.3 kommer arbetet utgå ifrån svenska källor. I viss mån kommer internationella källor tas upp i den mån det är relevant och nödvändigt.

¹² Främst Curovic, *Skattenytt* 2018 och Engsbråten, *Svensk Skattetidning* 2017:6–7.

1.6 Disposition

I kapitel 2 kommer en introduktion ges till de relevanta elementen för skatteavtal, innefattande beskattningsprinciper, dubbelbeskattning, modellavtalet och tolkningsartiklarna i VCLT.

I kapitel 3 kommer en redogörelse av kommentarerna göras, innefattande den återkommande diskussionen rörande deras rättsliga status och rättskällevärde vid tolkningen av skatteavtal.

I kapitel 4 görs en översiktlig redogörelse för det ambulatoriska och det statiska förhållningssättet samt den generella tolkningsregeln i skatteavtal.

I kapitel 5 återges prejudikat från HFD rörande tolkning av skatteavtal. Dessa kommer att återges i kronologisk ordning och redogöra för målet i helhet. Med detta menas att målet återges redan i form av ärende hos Skatteverket eller Skatterättsnämnden. Detta för att ge läsaren ett helhetsperspektiv samt att kunna ha en större chans att identifiera mönster med avseende till hur HFD tolkar skatteavtalen. I vissa fall ges även en kort sammanfattning eller kommentar av mig gällande målet, när det har bedömts vara för nytta gällande identifieringen av hur HFD tolkat skatteavtalet med hjälp av modellavtalet och kommentarerna. I de fall en sådan sammanfattning eller kommentar inte ges är läsaren hänvisad till kapitel 7 (se nedan) för att ta del av den sammanlagda bedömningen av vilka mönster som identifierats av rättsfallen.

I kapitel 6 kommer en redogörelse göras för MLI i förhållande till de svenska skatteavtalen. Detta innefattar dels en bakgrund av konventionen och hur den ska tillämpas av staterna. Primärt fokus kommer däremot läggas på MLI utifrån ett tolkningsperspektiv.

I kapitel 7 ges en analys och avslutande reflektioner. Inledningsvis kommer en sammanfattning ges av de rättsfall som återgetts i kapitel 5 med avseende till de mönster som identifierats vid HFD:s tolkning av skatteavtalen. Därefter kommer denna sammanfattning ställas mot det som redogjorts för i kapitel 6 rörande MLI med avseende till vilken roll som konventionen kan komma att ha vid framtida rättsfall där skatteavtal ska tolkas.

2 Allmänt om skatteavtal

2.1 Bakgrund

För att kunna förstå skatteavtal på ett mer heltäckande plan är det av vikt att inledningsvis redogöra för de principer som ligger till grund för hur stater beskattar inkomster. Följande underavsnitt kommer således ge en översiktlig genomgång för relevanta inslag av folkrätten.

2.1.1 Beskattningsprinciper

Som utgångspunkt finns det antal principer som stater använder sig av när det kommer till beskattning.¹³ Den ena är domicilprincipen (även benämnd för hemvistprincipen eller bosättningsstatsprincipen). Domicilprincipen innebär att en stat har beskattningsanspråk gentemot en individs inkomster (oavsett vart i världen dessa inkomster skapas) om individen anses vara obegränsat skattskyldig i den staten.¹⁴ Kriterier för att fastställa beskattningsanspråk genom domicilprincipen varierar från stat till stat, men kvintessensen av domicilprincipen är således anknytningen som individen har till staten. I Sverige finner man kriterierna obegränsad skattskyldighet för fysiska personer i 3 kap. 3 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

Den andra beskattningsprincipen är källstatsprincipen. Stater lägger sina skatteanspråk genom källstatsprincipen baserat på källan till inkomsten, det vill säga skatteobjektets anknytning till staten.¹⁵ Källstatsprincipen aktualiseras alltså även om skattesubjektet inte har en tillräcklig stark anknytning till staten. I dessa fall bedöms skattesubjektet vara begränsat skattskyldig. Inkomster som brukar beskattas genom källstatsprincipen är exempelvis räntor, royalties och utdelningar.¹⁶

Det finns även ett fåtal stater (främst USA) som använder sig av medborgarskapsprincipen (även benämnd för nationalitetsprincipen). Medborgarskapsprincipen ger stater rätt att beskatta individen baserat på dennes medborgarskap, oavsett vilken hemvist individen hade vid tiden då inkomsten skapades eller källan till inkomsten.¹⁷

¹³ Pelin (2011) s. 15.

¹⁴ Sallander (2015) s. 25, Pelin (2011) s. 15

¹⁵ Dahlberg (2020) s. 33

¹⁶ Sallander (2015) s. 25.

¹⁷ Dahlberg (2020) s. 33-34.

2.1.2 Dubbelbeskattning

Som redogjort för ovan i avsnitt 2.1.1. kan skattesubjekt inte sällan hamna i gränsöverskridande situationer som föranleder beskattningsanspråk från mer än en stat. Ett enkelt exempel på detta kan vara en svensk medborgare bosatt i Malmö som pendlar med tåget över Öresund för att arbeta i Köpenhamn, Danmark. Man kan bryta ut denna gränsöverskridande situation i två led. I det första ledet vill den svenska staten lägga beskattningsanspråk på individens intjänade inkomst eftersom denne är obegränsat skattskyldig för sina inkomster. I det andra ledet vill den danska staten lägga sitt skatteanspråk på individens inkomst då källan till inkomsten är belägen i Danmark. Denna form av dubbelbeskattning brukar benämnas för juridisk dubbelbeskattning, dvs. att samma skattesubjekt blir beskattad mer än en gång för samma inkomst. Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att samma skatteobjekt blir beskattat mer än en gång.¹⁸

Undvikande av dubbelbeskattning kan genomföras antingen genom en stats interna skattelagstiftning eller genom en stats internationella åtaganden. Som ett exempel på hur dubbelbeskattning undviks genom den svenska interna skattelagstiftningen är lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Avräkningslagen aktualiseras i de situationer som inte täcks av skatteavtal eller i de fall där den utländska inkomsten härstammar från ett land som inte har ett dubbelbeskattningsavtal med Sverige. Färska exempel värda att nämnas i detta avseende är de av Sverige nyligen uppsagda skatteavtalen med Grekland och Portugal.¹⁹ När det kommer till en stats internationella åtaganden för att undvika dubbelbeskattning är det främst skatteavtalen med andra stater som gagnas.

2.1.3 Dubbelbeskattningsavtal

Som ovan nämnts är det huvudsakliga syftet med skatteavtalen att skattesubjekt inte ska bli föremål för dubbelbeskattning. Därtill vill staterna även använda skatteavtalen som en rättslig grund för informationsutbyte samt bekämpa internationell skatteflykt.²⁰

När det kommer till de allra flesta skatteavtal är dessa bilaterala, dvs. att partskonstellationen består av två stater. I vissa fall kan skatteavtal även vara

¹⁸ Sallander (2015) s. 27.

¹⁹ Lag (2021:573) om upphävande av lagen (2019:1197) om skatteavtal mellan Sverige och Grekland samt lag (2021:574) om upphävande av lagen (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal.

²⁰ Sallander (2015) s. 28.

multilaterala, dvs. att flera stater ingått ett dubbelbeskattningsavtal.²¹ Liksom avtal om utlämning stater emellan är dubbelbeskattningsavtalen ett åtagande som grundar sig inom folkrätten. För en stat är det alltså av vikt att strukturera sin interna lagstiftning på sådant sätt att den inte krockar med de förpliktelser som medföljer av internationella överenskommelser.²²

Värt att framlyfta i detta avsnitt är även hur skatteavtal införlivas hos stater. Vissa stater ser sina internationella förpliktelser som direkt tillämpliga i sin interna lagstiftning. Detta brukar benämnas som ett monistiskt förhållningssätt.²³ Vissa stater tillämpar istället ett dualistiskt förhållningssätt. Detta innebär att det krävs någon form av införlivande av den internationella förpliktelsen i statens interna lagstiftning för att den ska anses vara rättsligt gällande i den staten.²⁴ För att ge en enkel beskrivning av skillnaderna mellan förhållningssätten kan man konstatera att stater som tillämpar ett monistiskt förhållningssätt inte ställer upp en rågång mellan den interna rätten och folkrätten, till skillnad från stater som tillämpar det dualistiska förhållningssättet.²⁵ Sverige tillämpar det senare förhållningssättet, varav specifikt ingångna dubbelbeskattningsavtal följs av en införandelag. Skatteavtalen förs alltså in i den interna lagstiftningen utan att riktigt modifieras.²⁶ Detta brukar benämnas för inkorporering av traktater.²⁷ Utifrån denna metod av införlivande förutsätter man att dubbelbeskattningsavtalet (eller en annan internationell förpliktelse) ska kunna tillämpas enligt ordalydelsen. Det är nämligen ordalydelsen som utgör grund för tolkningen och tillämpningen.²⁸ Folkrättsliga tolkningsregler spelar i detta avseende en betydande roll vad gäller tolkningen av dubbelbeskattningsavtal (se avsnitt 2.1.5).

2.1.4 OECD:s modellavtal

År 1963 utarbetades den första modellen för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet av OECD:s fiskala kommitté.²⁹ Tillhörande modellavtalet finns även kommentarer till artiklarna som syftar till att ge en djupare förståelse av de tolkningar och principer i artiklarna som staterna godtagit.³⁰

²¹ Pelin (2011) s. 87

²² Jfr. Sallander (2015) s. 34.

²³ Pelin (2011) s. 89-90.

²⁴ Pelin (2011) s. 90.

²⁵ Pelin (2011) s. 89-90.

²⁶ Pelin (2011) s. 90.

²⁷ Sallander (2015) s. 34.

²⁸ Sallander (2015) s. 35.

²⁹ Se punkt 6 i introduktionen till modellavtalet.

³⁰ Pelin (2011) s. 90.

Värt att framlyfta i förevarande avsnitt är att både modellavtalet och kommentarerna inte är juridiskt bindande för staterna.³¹ Det faktum att en stat är medlem i OECD är således utan någon betydelse. Dock ska det betonas att staterna som varit med i utformandet av modellavtalet har kunnat lägga in reservationer och anmärkningar mot vissa artiklar. Även dessa bär ingen juridisk tyngd, men kan komma att spela roll i tolkningen av ett skatteavtal gällande statens syn på en viss fråga.³² Inom doktrinen har dock frågan uppkommit om artiklarna och kommentarerna ändå ska anses ha någon form av bundenhet, med motiveringen att stater faktiskt lägger in reservationer mot dem. Sallander har fört argumentet att möjligheten för staterna att lägga in reservationer mot artiklarna har införts för att visa den följsamhet till modellavtalet som faktiskt föreligger.³³ Även introduktionsavsnittet i modellavtalet ger stöd för en sådan ståndpunkt.³⁴

2.1.5 Wienkonventionen om trakträtten

Eftersom dubbelbeskattningsavtal stater emellan utgör traktater spelar således Wienkonventionen om traktaträtten (*The Vienna Convention on the Law of Treaties*, förkortad VCLT) en betydande roll vid just tolkningen av skatteavtal, mer specifikt art. 31-33. I art. 31 VCLT finner man konventionens allmänna regel om tolkning. Artikelnen är indelad i fyra paragrafer som stadgar ett antal metoder och medel för just tolkning av traktat.

Art. 31.1 VCLT stadgar att en traktat ska tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.

Art. 31.2 VCLT detaljerar närmare vad ”sammanhanget” i föregående paragraf utgörs av. Förutom själva avtalstexten inklusive dess preambel och bilagor listar paragrafen, ingår överenskommelser rörande traktaten som träffats mellan alla parter i samband med traktatens ingående samt dokument som upprättats av en eller flera parter i samband med traktatens ingående och godtagits av de andra parterna som dokument sammanhörande med traktaten

Art. 31.3 VCLT reglerar vad som ska beaktas utöver det som redan gjorts av föregående paragrafer avseende ”sammanhanget”, nämligen (a) efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatens tolkning eller tillämpning av dess bestämmelser, (b) efterföljande praxis vid traktatens

³¹ Pelin (2011) s. 89-90.

³² Pelin (2011) s. 90-91.

³³ Sallander (2015) s. 66.

³⁴ Punkt 31-32 i introduktionen till modellavtalet.

tillämpning, som ådagalägger enighet mellan parterna om traktatens tolkning och slutligen (c) relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållandet mellan parterna.

Art. 31.4 VCLT behandlar de situationer då parterna har haft avsikt om att ett visst uttryck ska tillskrivas en särskild betydelse. Om avsikten mellan parterna faktiskt kan fastställas, så ska uttrycket tolkas utifrån den särskilda betydelsen framför den gängse meningen som artikelns inledningsparagraf föreskriver.

Art. 32 VCLT stadgar möjligheten att använda supplementära tolkningsmedel för att utröna staternas gemensamma partsavsikt. De supplementära tolkningsmedlen består, enligt artikeln, av förarbetena till traktaten och omständigheterna vid traktatens ingående. Viktigt att poängtera här är att art. 32 VCLT är subsidiär i förhållande till art. 31 VCLT.³⁵ Detta eftersom det av ordalydelsen framgår att artikeln tillämpas för att antingen få bekräftelse på den mening som framkommer vid tillämpning av art. 31, eller för att fastställa meningen, när en tolkning enligt art. 31 (a) icke undanröjer dess tvetydighet eller oklarhet; eller (b) leder till ett resultat som uppenbart är orimligt eller oförnuftigt.

Art. 33 VCLT reglerar tolkningen av en traktat som har bestyrkts på två eller flera språk. I dessa fall är utgångspunkten att samtliga språken tillskrivs lika värde. Om de avtalslutande staterna däremot har kommit överens något annat, exempelvis att ett språk annat än de språk som traktaten har avfattats på, så ska detta ha företräde. I de fall där staterna har avtalat om att det ska finnas mer än en autentisk text (vanligtvis staternas egna språk) och tolkningen leder till olika utfall utifrån texterna, tillämpas art. 31-32 VCLT. Om inte det heller löser tolkningsproblemet blir det slutligen den innebörd som bäst reflekterar texterna, med beaktning till avtalets syfte och ändamål, som ska tillämpas.

Viktigt för läsaren att ta med sig efter ovanstående redogörelse för VCLT är att trots det faktum att konventionen riktar sig mot stater som avtalslutande parter, ska principerna om tolkning från artiklarna kunna användas i fall om tolkning av skatteavtal mellan den enskilde och staten.³⁶ Detta har i Sverige bekräftats av HFD utifrån rättsfallet RÅ 1987 ref. 162, som kommer redogöras för närmare i avsnitt 5.3.³⁷

³⁵ Sallander (2015) s. 59.

³⁶ Sallander (2015) s. 61.

³⁷ Återgivandet i rättsfallet har gjorts med utgångspunkt ifrån tolkningen av själva skatteavtalet och alltså inte med avseende till förevarande fråga. Läsaren rekommenderas alltså att läsa domen i sin helhet.

3 Kommentarererna till modellavtalet

3.1 Bindande eller icke-bindande?

Pijl har utformat tre underfrågor för att besvara huvudfrågan huruvida kommentarerna till modellavtalet ska ansas vara internationellt bindande för medlemsstaterna i OECD, nämligen:

1. Är de bindande för staten, eller för statens skattemyndighet? Pijl argumenterar för att så inte är fallet. Detta då kommentarerna i sig inte utgör ett traktat eller kutym under den internationella rätten. Inte heller utgör de någon slags deklaration eller ett annat internationellt instrument som är bindande för en stat under den internationella rätten.³⁸
2. Är de bindande för den dömande makten i det sammanhang som ställs av innebörden av art. 31 VCLT? Kommentarererna i sin helhet är enligt Pijl inte ett instrument som kan efterliknas ett sammanhang. Om en stat däremot accepterar kommentarerna som en nödvändig källa vid tolkningen av skatteavtal kan det anses utgöra en del av sammanhanget som tidigare diskuterats i art. 31.3 b) VCLT.³⁹
3. Vilka uttalanden från kommentarerna hänvisar man till? Vissa uttalanden har ett högre tolkningsvärde än andra, vilket redan här påvisar staters praxis. Pijl beskriver detta med en analogi där kommentarerna utgör en ”leksakslåda”, medan uttalandena utgör ”leksaker”. Leksakerna får utvärderas utifrån sina respektive meriter med avseende till praxis av skatteavtalstolkning från stat till stat. Leksakslådan är alltså i detta avseende irrelevant.⁴⁰

Sammanfattningsvis kan man alltså konstatera att kommentarerna inte är en bindande rättskälla för en stat under den internationella rätten. Rekommendationen (även denna är icke-bindande) om att en stats skattemyndighet bör följa kommentarerna och att staterna faktiskt följer denna rekommendation, är den enda riktiga slagkraften som kommentarerna kan komma att få vid tolkning av skatteavtal.⁴¹

³⁸ Pijl (2006) s. 216.

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Jämför Pijl (2006) s. 217 samt Dahlberg (2003) s. 142-143.

3.2 Rättskällevärdet

Att kommentarerna till modellavtalet normalt sett ska tillämpas vid tolkning av skatteavtal har bekräftats utifrån ett antal rättsfall från HFD.⁴² Däremot är det fortfarande inte helt klarlagt vilket källvärde som ska tillskrivas kommentarerna eller om kommentarerna ens kan anses utgöra ett tolkningsmedel enligt VCLT.⁴³ Sett till de relevanta artiklarna om tolkning i VCLT som diskuterats ovan i avsnitt 2 är det svårt att inordna kommentarerna under någon av tolkningsartiklarna i VCLT. Trots detta för bland annat Sallander argumentet att även om kommentarerna till modellavtalet inte var på tal vid upprättandet av VCLT så utgör dem ett viktigt tolkningsmedel vid tolkningen av skatteavtal.⁴⁴ Även om man inte riktigt kan klassificera kommentarernas folkrättsliga status så ”räcker” det med att Sverige som stat (mer specifikt förvaltningsdomstolarna och SKV) väljer att tillämpa kommentarerna som ett tolkningsmedel.⁴⁵ Dahlberg argumenterar för att nedanstående uttalande från OECD i introduktionen till modellavtalet ger stöd för att kommentarerna i vart fall kan anses utgöra ett supplementärt tolkningsmedel enligt art. 32 VCLT⁴⁶

*”As the Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.”*⁴⁷

En återkommande debatt är huruvida uppdaterade kommentarer till modellavtalet ska tillämpas på äldre dubbelbeskattningsavtal.⁴⁸ Återigen finner man svar i introduktionen till modellavtalet. Följande utdrag från stadgar följande:

*“[...]existing conventions should, as far as possible, be interpreted in the spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not yet include the more precise wording[...]*⁴⁹

⁴² Se avsnitt 5.

⁴³ Sallander (2015) s. 67.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ Jämför Sallander (2015 s. 67-68) samt Tjernberg (2018) s. 122-123.

⁴⁶ Dahlberg (2003) s. 154.

⁴⁷ Punkt 29 i introduktionen till modellavtalet.

⁴⁸ Dahlberg (2003) s. 144.

⁴⁹ Punkt 33 i introduktionen till modellavtalet.

Vidare stadgar punkt 36.1 i introduktionen till modellavtalet följande:

*”Tax authorities in member countries follow the general principles enunciated in the preceding four paragraphs. Accordingly, the Committee on Fiscal Affairs considers that taxpayers may also find it useful to consult later versions of the Commentaries in interpreting earlier treaties.”*⁵⁰

Som tidigare nämnts i avsnitt 1 har medlemsstaterna i OECD möjlighet att lägga in reservationer mot artiklarna i modellavtalet samt anmärkningar till kommentarerna. Även dessa har diskuterats med avseende till eventuellt rättskällevärde vid tolkningen av skatteavtal.⁵¹ Dahlberg är av uppfattningen att en sådan reservation eller anmärkning enbart bör anses vara avgörande vid tolkningen av skatteavtal om reservationen eller anmärkningen gjorts vid ingåendet av det aktuella skatteavtalet och därmed känd för bägge parter.⁵²

Sammanfattningsvis verkar det alltså föreligga en bred enighet vad gäller kommentarernas rättskällevärde vid tolkning av skatteavtal, även om folkrätten (mer specifikt VCLT) inte ger ett rakt svar.⁵³ Dahlberg har studerat kommentarerna i förhållande till tolkningsartiklarna i VCLT och landade i slutsatsen att användandet av kommentarerna som tolkningsmedel inte hindras av VCLT. Liksom Pijl argumenterade Dahlberg att kommentarerna inte bör beaktas som ett ”paket” utan att man snarare bör tillskriva kommentarer olika rättskällevärde.⁵⁴ Ett exempel han framlägger är att en innebörd som tillskrivs ett stadgande eller uttryck i en kommentar kan ha ett högre rättskällevärde beroende på hur länge samma innebörd har funnits med i modellavtalet. En innebörd av ett stadgande eller ett uttryck i en kommentar som har varit med i det ursprungliga modellavtalet (1963) bör alltså ha vid nuläget uppnått statusen ”ordinary meaning” så som stadgas i art. 31.4 VCLT. Kommentarruttalanden som tillkommit vid de senare versionerna av modellavtalet bör alltså ha ett lägre rättskällevärde men däremot fortfarande att anses som ett supplementärt tolkningsmedel så som stadgas i art. 32 VCLT.⁵⁵ Återigen är denna metod en sådan som bör göras *in casu* för varje specifik fråga som uppkommer i samband med tolkning av ett skatteavtal.

⁵⁰ Punkt 36.1 i introduktionen till modellavtalet.

⁵¹ Sallander (2015) s. 66.

⁵² Dahlberg (2003) s. 147.

⁵³ Sallander (2015) s. 67 samt Dahlberg (2003) s. 155.

⁵⁴ Jämför Dahlberg (2003) s. 155 samt Pijl (2006) s. 216.

⁵⁵ Dahlberg (2003) s. 155.

Ett annat sätt som kommentarerna kan uppnå en mer bindande status är genom att staterna specifikt kommer överens om att betydelse i kommentarerna ska reflektera den autentiska tolkningen av skatteavtalet.⁵⁶ Detta kan göras på antingen en mer generell basis eller att staterna enbart hänvisar till vissa kommentarer. I dessa fall utgör den uttryckliga hänvisningen till kommentarerna *lex specialis* i förhållande till tolkningsartiklarna i VCLT.⁵⁷ Detta eftersom tolkningsartiklarna i VCLT är dispositiva i sin natur.⁵⁸

Klausulen som hänvisar till kommentarerna i viljeförklaringen till 1996 års skatteavtal mellan USA och Österrike har ansetts vara utgångspunkten för stater som har för avsikt att hänvisa till kommentarerna i sina skatteavtal.⁵⁹ Viljeförklaringen har följande ordalydelse:

MEMORANDUM OF UNDERSTANDING

Re Interpretation of the Convention

It is understood that provisions of the Treaty that are drafted according to the corresponding provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital shall generally be expected to have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. The understanding in the preceding sentence will not apply with respect to the following

- a) any reservations or observations to the OECD Model or its Commentary by either Contracting State;*
- b) any contrary interpretations in this Memorandum of Understanding;*
- c) any contrary interpretation in a published explanation by one of the Contracting States that has been provided to the competent authority of the other Contracting State prior to the entry into force of the Convention; and*
- d) any contrary interpretation agreed to by the competent authorities after the entry into force of the Convention. [...]*⁶⁰

⁵⁶ Nieminen (2015) s. 640.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Sallander (2015) s. 55.

⁵⁹ Nieminen (2015) s. 640.

⁶⁰ IRS: Austria Tax Treaty Documents. Sidan 22 i avtalet nedladdat som en pdf-fil, <<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/austria-tax-treaty-documents>>, besökt 2023-01-02.

Bundenheten för kommentarerna med anledning av viljeförklaringar så som ovan är avhängiga av ordvalen till själva hänvisandet. Är hänvisningen till kommentarerna relativt vag, så ska kommentarerna följaktligen inte direkt antas vara bindande.⁶¹ Viljeförklaringen ovan är ett bra exempel på detta, då den direkta hänvisningen enbart stadgar att de artiklar i skatteavtalet som baseras på artiklarna från modellavtalet ”generellt sett förväntas” ha samma betydelse som återfinns i kommentarerna.⁶² Enligt min mening så hade alltså ovanstående viljeförklaring (se föregående sida) kunnat anses vara av bindande natur om följande modifikation av första meningen görs:⁶³

*[...]It is understood that provisions of the Treaty that are drafted according to the corresponding provisions of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital shall [...] have the same meaning as expressed in the OECD Commentary thereon. [...]*⁶⁴

Ordalydelsen ”generellt sett förväntas ha” är borttagen och meningen ser nu ut att vara av bindande karaktär för staterna. Sådana formuleringar görs emellertid inte av staterna. Nieminen menar att detta visar på att staternas gemensamma avsikt med skatteavtalet inte är i komplett enighet det som framgår av kommentarerna.⁶⁵

⁶¹ Nieminen (2015) s. 641.

⁶² Ibid.

⁶³ Min ”modifikation” av citatet har gjorts på så sätt att jag utelämnat ”*generally expected to*” i form av att sätta in en hakparentes med tre punkter samtidigt som jag markerat den relevanta texten i fetstilt. Detta eftersom ett rent uteslutande av ”*generally expected to*” utan någon hakparentes hade varit oförenliga med de gängse reglerna om citat, se Trolle Önnersfors & Wenander (2022) s. 53-54.

⁶⁴ IRS: Austria Tax Treaty Documents. Sidan 22 i avtalet nedladdat som en pdf-fil <<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/austria-tax-treaty-documents>>, besökt 2022-10-09.

⁶⁵ Nieminen (2015) s. 641.

4 Tolkningsmetoder

4.1 Statisk tolkning

Den statiska tolkningen används på sådant sätt att man vänder sig till den version av kommentarerna till modellavtalet vid tidpunkten då det aktuella skatteavtalet slöts.⁶⁶ Den statiska tolkningen bidrar generellt sett till mer förutsebarhet för skattskyldiga och skattemyndigheter vid tolkningen och tillämpningen av skatteavtal.⁶⁷ Vidare är det även ur ett konstitutionellt perspektiv tillfredsställande att man använder sig av samma kommentarer till modellavtalet vid tidpunkten då det aktuella skatteavtalet slöts.⁶⁸ Detta eftersom det inte riktigt finns någon grund utifrån *pacta sunt servanda* om att parter kan ta i beaktning framtida uppdateringar av material som använts vid ingåendet av avtal.⁶⁹

Slutsatsen som kan dras från den statiska tolkningen är att man enbart kan ta i beaktning material som parterna kunde ta del av vid ingåendet av avtalet. Nackdelen med den statiska tolkningen är att den inte fångar upp framtida problem när det kommer till de i skatteavtal gränsöverskridande situationer.⁷⁰ Enligt min mening så ”låser” den statiska tolkningen staten till ett visst förhållningssätt vid tolkningen och tillämpningen av skatteavtal, även i situationer som kan komma att urholka statens skattebas.

⁶⁶ Sallander (2015) s. 68.

⁶⁷ Sallander (2015) s. 69.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Jämför Dahlberg (2003) s. 145-146.

⁷⁰ Sallander (2015) s. 69.

4.2 Ambulatorisk tolkning

Den ambulatoriska tolkningen använder sig av den version av kommentarerna till modellavtalet som var aktuell vid tidpunkten då tolkningsfrågan uppkom.⁷¹ Argumenten för en ambulatorisk tolkning kan dras motsatsvis från de nackdelar som ovan redogjorts för den statiska tolkningen, nämligen att den bättre fångar upp framtida tolkningsproblem som uppkommer vid gränsöverskridande situationer.⁷² Ett ytterligare argument som framförs är att det av OECD sällan görs betydande förändringar i själva artiklarna till modellavtalet utan de flesta ändringar, tillägg och förtydliganden görs i kommentarerna.⁷³ Istället för att stater ska behöva lägga betydande tid och resurser på att omförhandla och ändra sina ingångna skatteavtal är det alltså mer effektivt att istället använda sig av de löpande uppdateringarna av kommentarerna.⁷⁴ Återigen är nackdelarna med den ambulatoriska tolkningen det som ovan ansågs vara fördelar med den statiska tolkningen. Primärt uppstår problem vad gäller förutsebarheten för såväl skattskyldiga som skattemyndigheter och domstolar.⁷⁵

Utifrån introduktionen till modellavtalet kan man utläsa att ett ambulatoriskt förhållningssätt förespråkas av OECD, enligt följande utdrag:

*”As recommended by the Council of the OECD, member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as **modified from time to time** and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention.”⁷⁶*

⁷¹ Sallander (2015) s. 68.

⁷² Sallander (2015) s. 69.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Jämför Dahlberg (2003) s. 155.

⁷⁵ Sallander (2015) s. 68.

⁷⁶ Punkt 3 i introduktionen till modellavtalet (formuleringen i fetstilt ovan har gjorts för att understryka vart i texten det ambulatoriska förhållningssättet förespråkas).

Som regel ska alltså ett ambulatoriskt förhållningssätt tillämpas vid tolkning av skatteavtal. Emellertid är denna preskription inte utan begränsningar. Längre fram i introduktionen till modellavtalet framgår följande:

” [...] amendments to the Articles of the Model Convention and changes to the Commentaries that are a direct result of these amendments are not relevant to the interpretation or application of previously concluded conventions where the provisions of those conventions are different in substance from the amended Articles [...]. However, other changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded before their adoption, because they reflect the consensus of the OECD member countries as to the proper interpretation of existing provisions and their application to specific situations”⁷⁷

Ovanstående utdrag tar sikte på de fall då kommentarerna ändras med anledning av att artiklarna i modellavtalet ändras. Om de äldre avtalsartiklarna skiljer sig materiellt från de nya artiklarna, ska de nya kommentarerna inte tillämpas på de äldre skatteavtalen.⁷⁸

⁷⁷ Punkt 35 i introduktionen till modellavtalet.

⁷⁸ Sallander (2015) s. 69-70.

4.3 Tolkningsartikeln i modellavtalet

En stor förtjänst som modellavtalet ger till staters skatteavtal med varandra är att den ger vägledning till vissa definitioner och begrepp. Dessa artiklar finns utspridda över hela modellavtalet, exempelvis en person som har hemvist i en avtalsslutande stat (art. 4). Vidare finns det även i art. 3.1 ett antal generella definitioner som är aktuella för hela modellavtalet, exempelvis en erkänd pensionsfond (art. 3.1 i). I de fall man hittar ett begrepp i modellavtalet som inte definieras i art. 3.1 finns det i följande artikel en särskild tolkningsregel, med följande ordalydelse:

”As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires or the competent authorities agree to a different meaning pursuant to the provisions of Article 25, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State”⁷⁹

Sammanfattat kan man alltså konstatera att artikel 3.1 syftar till att definiera vissa specifika begrepp, medan artikel 3.2 fungerar som en allmän lösning till vissa frågor som uppkommer i samband med tolkning av skatteavtal där vissa termer är odefinierade.⁸⁰ Sett till ordalydelsen ovan föranleder artikeln ironiskt nog ett antal tolkningar i sig. Artikelns hänvisar till den interna rätten, men däremot inte till vilket lands interna rätt eller vilka slags internrättsliga bestämmelser som ska tillämpas.⁸¹ Däremot är det en aning enklare att identifiera att artikeln förespråkar en ambulatorisk tolkning.⁸² Viktigt att framlyfta gällande tolkningsregeln är undantaget ”om inte sammanhanget kräver annat”. I dessa fall ska en hänvisning till den interna rätten inte göras.⁸³ Följdfrågan blir då vad ”sammanhanget” faktiskt är för något. Utifrån doktrinen kan det vara nyttigt att tolka art. 3.2. i ljuset av art. 31 VCLT. Sallander argumenterar för att sammanhanget kan ställa krav på något annat än en hänvisning till den interna rätten baserat på antingen den gemensamma partsavsikten eller om tolkningen som följer av den interna rätten resulterar i något som inte är i enlighet med skatteavtalets ändamål.⁸⁴ I sådana fall är det viktigt att staterna har andra typer av tolkningsmedel för att undvika att hamna i den interna rätten som en slags återvändsgränd.⁸⁵

⁷⁹ Artikel 3.2 i modellavtalet.

⁸⁰ Sallander (2015) s. 75.

⁸¹ Sallander (2015) s. 76.

⁸² Sallander (2015) s. 77.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Sallander (2015) s. 77-78.

⁸⁵ Sallander (2015) s. 78.

5 Praxis

5.1 RÅ 1972 ref. 34

A.W. var sedan september 1966 bosatt i Italien och erhöll dels pension från Sveriges Privatanställdas Pensionskassa (SPP) med anledning av sin tidigare anställning utövad i Sverige hos Telefonaktiebolaget LM Ericsson och dels även allmän pension (folkpension och tilläggspension) från augusti 1967. I sin självdeklaration 1968 tog A.W. endast upp en del av pensionen från SPP. Vidare tog han enbart upp allmän pension under perioden augusti – december 1968. Taxeringsnämnden i det gemensamma distriktet i Stockholm upptog emellertid hela den utgivna pensionen från SPP under beskattningsåret 1968 samt den deklarerade allmänna pensionen för beskattning i Sverige.⁸⁶

A.W. åberopade art. 14 i det dåvarande skatteavtalet med Italien (SFS 1958 nr. 312), som stadgade att skatt och andra i föregående artiklar icke angivna inkomster endast ska tas upp i den stat, där inkomstagaren är bosatt. Taxeringsintendenten argumenterade utifrån art. 11 § 1 i skatteavtalet, som stadgade att inkomst av personligt arbete – med vissa i förevarande fall ej tillämpliga undantag – ska beskattas i den stat, där arbetet utförts. I anvisningarna till art. 11 framgick det att inkomst av enskild tjänst, varmed även måste förstås pension på grund av enskild tjänst, ska – med vissa undantag, vilket här inte är i fråga – beskattas i den stat där tjänsten utövats. Taxeringsintendenten medgav emellertid att Sverige inte hade någon rätt att beskatta folkpension utifrån skatteavtalet.⁸⁷

Den mellankommunala prövningsnämnden lade vikt vid art. 11 i skatteavtalet och bedömde att hela beloppet från SPP skulle tas upp till beskattning samt tilläggspensionen.⁸⁸ Folkpensionen undantogs dock från beskattning.

Kammarrätten konstaterade att det i det aktuella skatteavtalet inte innehöll någon definition med avseende till uttrycket inkomst av personligt arbete. I dessa typer av situationer anförde domstolen att det fick ankomma på skattemyndigheten i vardera avtalsslutande stat att vid tillämpning av skatteavtalet tillägga uttrycket den innebörd som det kunde ha enligt respektive stats

⁸⁶ Nationalencyklopedin, taxeringsnämnd. <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/taxeringsnämnd>>, besökt 2023-01-02.

⁸⁷ Nationalencyklopedin, taxeringsintendent. <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/taxeringsintendent>>, besökt 2023-01-02.

⁸⁸ Riksarkivet: Mellankommunala prövningsnämnden, <<https://sok.riksarkivet.se/?postid=ArkisRef+SE%2FRA%2F420178>> (Se stycket direkt under ”Inledning” under fliken ”Se förteckning”). besökt 2023-01-03.

interna skattelagstiftning. Kammarrätten bedömde att det ansågs bäst stå i överensstämmelse med kommunalskattelagens bestämmelser att till inkomst av personligt arbete även hänföra pension, vilket resulterade i att artikel 11 § 1 i skatteavtalet ansågs vara tillämplig på de aktuella pensionsinkomsterna.

Regeringsrätten⁸⁹ (numera HFD) började med att ta ställning till 31 § andra stycket kommunalskattelagen, som stadgade att med tjänst likställs rätt till bland annat pension. HFD anförde att uttrycket inkomst av tjänst icke utan vidare kan anses inbegripa pension, utifrån den svenska interna rätten.⁹⁰ Med beaktande av såväl den interna skattelagstiftningen som skatteavtalen ingångna med andra stater (där beskattningsrätten i fråga om enskild pension som huvudregel tilldelas den stat där mottagaren är bosatt i) tolkade HFD skatteavtalet på så sätt att enskild pension inte skulle omfattas av personligt arbete. HFD bedömde alltså att art. 14 i skatteavtalet skulle tillämpas och att pensionsinkomsterna enbart skulle beskattas i Italien, där A.W. var bosatt.

HFD verkar till synes ha utgått (i viss mån) ifrån de skäl som A.W. anförde, nämligen att en internationell beskattningsprincip utifrån de ingångna skatteavtalen som Sverige ingått med andra länder är att beskattning av enskilda pensioner sker i den stat där mottagaren är bosatt. Denna princip var vid tidpunkten då A.W. förde sin talan i HFD officiellt att anse som en rekommendation av OECD:s skattekommitté samt inarbetad i den dåvarande versionen av modellavtalet. Vidare anförde A.W. följande hos kammarrätten, som är av relevans till HFD:s bedömning

” [...] För att Sverige gentemot ett annat avtalsland skall kunna anses ha förbehållit sig beskattningsrätten till enskild pension som betalas härifrån till person bosatt i det andra landet erfordras ett särskilt stadgande härom i det dubbelbeskattningsavtal som slutits med landet ifråga. Sådana stadganden finns i avtalet med Finland och i avtalet med Indien. Sveriges avtal med Italien innehåller icke något liknande särskilt förbehåll beträffande beskattningsrätten till enskild pension. I avtalet finns över huvud taget inget särskilt stadgande om enskild pension; detta inkomstslag är inte särskilt behandlat i avtalet. Tillämplig avtalsbestämmelse måste under sådana förhållanden bli artikel 14.”⁹¹

⁸⁹ Framöver hänvisas Regeringsrätten som HFD, se Sveriges Domstolar: Om Högsta förvaltningsdomstolen: Historia och bakgrund <<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>>, 2023-01-02.

⁹⁰ Läsaren hänvisas vid en läsning av rättsfallen i detta kapitel till respektive dom för en närmare redogörelse av den svenska interna rätten. Detta eftersom den interna svenska rätten skiljer sig åt på grund av lagändringar genom åren.

⁹¹ RÅ 1972 ref. 34. Eftersom referaten från HFD vid denna tidpunkt inte återgavs i punktform har jag bedömt att det framöver för arbetet är tillräckligt med att ange vid vilken instans citatet finns. I förevarande fall har detta redan angetts i den löpande texten.

Varför jag anser att HFD utgått ifrån just dessa argument från A.W. är på grund av domstolens korta resonemang som följer nedan:

”Med beaktande härav och då enligt de dubbelbeskattningsavtal, som ingåtts med främmande stater, beskattningsrätten i fråga om enskild pension i regel tilldelas mottagarens bosättningsland, får nu ifrågavarande dubbelbeskattningsavtal i förevarande hänseende tolkas så, att enskild pension ej omfattas av inkomst av personligt arbete.”⁹²

5.2 RÅ 1987 ref. 158

Nissaströmsföretagen AB (Nissaström) träffade avtal med Pelly Industriföretag (Pelly) om överlåtelse av Nissaströms samtliga aktier i Turessons Metall AB. Altamon B V ägde samtliga aktier i Nissaström och i Pelly. Dessa ingår alltså i samma koncern och är att anse som systerbolag. Nissaström ansökte om förhandsbesked hos SRN med följande fråga:

- Är bestämmelsen i 35 § 3 mom. sjätte stycket kommunalskattelagen (KL) tillämplig på aktieöverlåtelsen utan hinder av att säljaren Nissaström och köparen Pelly, vilka båda är svenska aktiebolag, helägs av ett gemensamt utländskt moderbolag, och ska realisationsvinstbeskattning således inte äga rum?

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden⁹³ (från och med 1991 SRN) meddelade förhandsbesked den 3 februari 1986 och förklarade att bestämmelserna i 35 § 3 mom. sjätte stycket KL, i lagens lydelse före den 1 januari 1985, respektive 2 § 4 mom. nionde stycket lagen om statlig inkomstskatt (SIL), i den lagens lydelse från och med nyssnämnda dag, var tillämpliga på ifrågavarande aktieöverlåtelse utan hinder av att säljarens och köparens gemensamma moderföretag var ett utländskt aktiebolag. Utifrån de av Nissaström angivna omständigheterna konstaterade nämnden därmed att den realisationsvinst som kunde uppkomma på grund av överlåtelsen inte skulle tas upp till beskattning.

⁹² RÅ 1972 ref. 34.

⁹³ Framöver benämnt som SRN eller ”nämnden” i arbetet, se Skatterättsnämnden: Historik, <<https://skatterattsnamnden.se/omoss/historik.4.14dfc9b0163796ee3e77a3e8.html>>, besökt 2023-01-03.

Det allmänna ombudet för mellankommunala mål anförde besvär över förhandsbeskedet.⁹⁴ Den 10 oktober 1986 meddelade HFD en dom som medförde en ändring av det överklagade förhandsbeskedet, nämligen att uppskovsregeln i lagrummen i ovanstående stycke inte var tillämpliga på den angivna aktieöverlåtelsen som framgick av bolagets ansökan.⁹⁵ Under samma mål yrkade Nissaström tillämpning av art. 27 § 4 i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna, ett ärende som HFD beslutade att visa åter till nämnden för vidare handläggning.

Nämnden började med att redogöra för art. 27 § 4 i skatteavtalet, som hade följande lydelse:

*”Företag i en av staterna, vilkas kapital helt eller delvis äges eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra staten, skola icke i den förstnämnda staten bli föremål för någon beskattning eller något därmed sammanhängande skattekrav, som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande skattekrav som andraliknande företag i denna förstnämnda stat äro eller kunna bli underkastade”*⁹⁶

Vidare framlyfte även nämnden att ordet ”person” omfattar (bland annat) ett bolag, enligt art. 3 § 1 d) i skatteavtalet. Nämnden börjar därefter analysera modellavtalet och dess tillhörande kommentarer. Ordalydelsen i art. 27 § 4 i skatteavtalet är i princip överensstämmande med den lydelse som framgår av art. 24.6 i modellavtalet.⁹⁷ I kommentaren till denna bestämmelse stadgas att art. 24.6 förbjuder en avtalsslutande stat att ge ett företag en mindre förmånlig behandling, om dess kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalsslutande staten.⁹⁸

Utgången av domen meddelad av HFD den 10 oktober 1986 baserades på uppfattningen att det ska vara fråga om ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening när det kommer till uppskovsregelns krav om att moderbolaget ska vara ett aktiebolag eller ekonomisk förening. Det faktum att Nissaström ägdes av ett aktiebolag som är utländskt (i detta fall i Holland) verkade alltså vara anledningen till varför uppskovsregeln inte kunde

⁹⁴ Riksarkivet: Mellankommunala prövningsnämnden, <<https://sok.riksarkivet.se/?pos-tid=ArkisRef+SE%2FRA%2F420178>>, besökt 2023-01-03 (Se stycket direkt under ”Inledning” under fliken ”Se förteckning”). Att ”anförda besvär” var ett dåtida uttryck för att överklaga beslut/dom.

⁹⁵ HFD 1986 ref. 147. Detta rättsfall har inte redogjorts för med anledning av att det nästan exklusivt handlar om svenska interna skatteregler och alltså inte tolkning av skatteavtal.

⁹⁶ RÅ 1987 ref. 158. Se det inledande stycket i ”Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden”.

⁹⁷ Dåvarande modellavtal var från 1977, se OECD: Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-tax-ation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en>, besökt 2023-01-02.

⁹⁸ Se punkt 57 i kommentarerna till modellavtalet från 1977 s. 173.

tillämpas. Nämnden lade därmed vikt vid ordalydelsen av artikel 27 § 4 i skatteavtalet med Nederländerna samt bestämmelsens syfte så som det kan utläsas av kommentarerna till modellavtalet. Som en följd av detta skulle Nissaström beskattas som om uppskovsregeln hade varit tillämplig, vilket i sin tur ledde till att aktieöverlåtelsen inte togs upp till beskattning. HFD fastställde därefter nämndens förhandsbesked. Från förevarande mål kan man utläsa att nämnden samt HFD lade vikt vid det faktum att art. 27 § 4 i skatteavtalet i princip hade samma ordalydelse som motsvarande materiella bestämmelse i modellavtalet. Som en följd av detta tillskrevs kommentarerna till bestämmelsen ett högt tolkningsvärde av domstolen i målet. Nämnden tog även i beaktning en rapport från OECD:s skattekommitté gällande bestämmelsen, som underströk syftet med att tillförsäkra skattskyldiga med hemvist i samma stat lika behandling.⁹⁹

5.3 RÅ 1987 ref. 162 – Engelsfararna

X flyttade med sin familj från Storbritannien till Sverige under september 1982. Han sålde sina aktier i Y AB (40 procent) den 30 november 1984, med tillträde följande dag. X betraktades av Storbritannien vid tidpunkten av aktieförsäljningen inte som domicilierad utan enbart som en bosatt. Utifrån den brittiska skattelagstiftningen (Capital Gains Tax Act 1979) skulle han enbart beskattas för sin realisationsvinst i den mån han överför vinsten till Storbritannien, en så kallad remittering. Vid tidpunkten då SRN meddelade förhandsbeskedet den 12 januari 1987 hade han ännu inte remitterat en del av vinsten till Storbritannien. Trots att han ansågs vara bosatt i Storbritannien utifrån brittisk skattelagstiftning bedömdes han vara skattskyldig i Sverige för realisationsvinsten vid tidpunkten av försäljningen enligt den svenska skattelagstiftningen.

Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Storbritannien ingånget år 1960 var under aktuell tid upphävt men förordningen till det nya dubbelbeskattningsavtalet emellan staterna ingånget 1983 stadgade att 1960 års dubbelbeskattningsavtal alltjämt skulle tillämpas beträffande inkomster som förvärvades före den 1 januari 1985.¹⁰⁰ I det tillämpliga skatteavtalet fanns regler om remittering i art. II (2), som stadgade att beskattningen av inkomst från inkomstkälla i en av staterna lindras i denna stat och en fysisk person enligt gällande lagstiftning i den andra staten beskattas där för inkomsten endast till den del den överförs dit (eller mottas där). I ett sådant

⁹⁹ Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet, Rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor 1977, s. 181-183 samt 194. Denna rapport hänvisas till längst ner i domen under "Litteratur".

¹⁰⁰ Skatteavtalet ingånget 1960 modifierades genom protokoll år 1966 samt därtill ett tilläggsprotokoll från 1968 (SFS 1968:769).

fall skall den skattelindring som enligt avtalet medges i den förstnämnda staten avse endast den del av inkomsten som överförs till (eller mottas i) den andra staten. Skatteavtalet innehöll även en tolkningsregel i art. II (3) som stadgade att när en av staterna ska tillämpa avtalet gäller att varje i avtalet förekommande uttryck vars innebörd inte har särskilt angetts ska anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelagstiftning i den staten. De interna beskattningsreglerna skulle dock tillämpas endast om sammanhanget inte kräver annat. Frågorna i målet kunde formuleras så som följande:

- Behöver remittering ske för att skattefrihet skulle föreligga för realisationsvinsterna i Sverige?
- Om realisationsvinsten omfattades av remitteringsregeln, hur ska denna i så fall tolkas?

Gällande den andra punkten lades stor vikt vid hur begreppen ”inkomst” och ”inkomstkälla” skulle tolkas. Detta eftersom den svenska interna skattelagstiftningen omfattade realisationsvinst, medan den engelska inte gör det.

Lindencrona utkristalliserade två huvudfrågor som förelåg utifrån tolknings-synvinkel gällande förevarande mål¹⁰¹

1. Ska en folkrättslig eller internrättslig tolkning användas?¹⁰²
2. Om folkrättslig – vad leder denna i så fall till för resultat?

HFD använde sig av en folkrättslig tolkningsmetod vid tolkningen av skatteavtalet, vilket kan utläsas från följande utdrag:

”Härvid skall tillämpas de för dubbelbeskattningsavtal gällande tolkningsprinciperna. Dessa kan sammanfattningsvis uttryckas så att avtalet skall tolkas med utgångspunkt i vad avtalsparterna kan antas ha syftat till.

Ledning bör därvid i första hand sökas i avtalet självt, dvs i dess terminologi, uppbyggnad och systematik, de aktuella bestämmelsernas funktion etc. I sista hand får man falla tillbaka på den särskilda tolkningsregeln i avtalets art II (3).”¹⁰³

¹⁰¹ Lindencrona (1994) s. 87.

¹⁰² Se Lindencrona (1994) s. 77-85 för en ingående förklaring gällande den folkrättsliga respektive den internrättsliga metoden för tolkning av skatteavtal.

¹⁰³ RÅ 1987 ref. 162.

Avtalet i sig eller övriga dokument gav ingen direkt vägledning. Vad HFD i stället lade vikt vid var de omständigheter som förelåg innan respektive efter det aktuella avtalets tillkomst. Den avgörande omständigheten var det faktum att innan art. II (2) ändrades med anledning av ändringsprotokollet 1968 var det klarlagt att artikeln inte tog sikte på realisationsvinster. Ingenting gav stöd för att Sverige avsåg att lägga in en sådan ändring redan vid det aktuella avtalets tillkomst. Vidare var det redan klarlagt utifrån den engelska interna skattelagstiftningen att remitteringsregeln inte ansågs tillämplig. Slutligen framförde HFD även argumentet att det faktum att departementschefen i propositionen till det nya skatteavtalet underströk värdet i att man numera kan beskatta realisationsvinster i Sverige, talar för att en sådan ändring kunde ha gjorts tidigare.¹⁰⁴ Sammanfattningsvis ansåg domstolen därmed att realisationsvinsten inte skulle tas upp till beskattning i Sverige.

5.4 RÅ 1995 not. 68

C.L. arbetade under år 1989 för Vingresor under sju månader i Grekland. Hon uppbar lön till ett belopp av 15 393 kr samt traktamente med 13 353 kr. Dessa ersättningar betalades ut från Vingresors kontor beläget i Stockholm. I sin självdeklaration för 1990 års taxering yrkade hon avdrag för ökade levnadskostnader med samma belopp som traktamentet. Hon argumenterade för att hon hade arbetat och vistats i Grekland mer än 183 dagar under beskattningsåret och var därför enligt art. XIII § 2 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland (SFS 1963:497) inte skattskyldig i Sverige för den aktuella inkomsten. Riksskatteverket ansåg att ersättningarna inte torde ha sin källa i Grekland och att de därför inte var undantagna från svensk skatt enligt art. XXIII § 2 i skatteavtalet. Kammarrätten ansåg att det i målet var klarlagt att C.L. uppbar ersättning för arbete utfört i Grekland samt att hon arbetat där mer än 183 dagar.¹⁰⁵

HFD konstaterade att C.L. var obegränsat skattskyldig i Sverige under hela beskattningsåret 1989. Utifrån tillämpningen av skatteavtalet ansågs C.L. alltså ha sin skatterättsliga hemvist i Sverige. Frågan i målet var huruvida hennes ersättning för arbetet i Grekland ska undantas från beskattning i Sverige, med anledning av skatteavtalet. HFD konstaterade inledningsvis att Grekland har en rätt att beskatta inkomsten enligt XIII § 1 i skatteavtalet. Följdfrågan blev då hur detta påverkade Sveriges rätt att beskatta inkomsten. Enligt art. XXIII § 2 första stycket i skatteavtalet ska sådan inkomst från inkomstkällor i Grekland som enligt avtalet får beskattas i Grekland undantas

¹⁰⁴ Prop. 1968:141 s. 24 ff.

¹⁰⁵ Länsrätten behandlade enbart den interna rätten, varför jag bedömde att det utifrån uppsatsens syfte var passande att börja direkt från kammarrätten.

från beskattning i Sverige. Skatteavtalet innehöll däremot ingen definition av begreppet ”inkomstkälla” så som det avsågs att användas i art. XIII. HFD sökte vägledning utifrån det som framkom i Englandsfararmålet, nämligen att för tolkning av skatteavtal ska begreppet i första hand tilläggas den innebörd som kan antas svara mot vad de avtalsslutande parterna har avsett. I förevarande mål kom förarbetena bakom tillkomsten av skatteavtalet att spela en avgörande roll gällande utrönandet av parternas gemensamma avsikt.¹⁰⁶ Det framgick att skatteavtalet upprättats i nära anslutning till det samarbete som hade ägt rum inom förutvarande OEEC och med iakttagande i allt väsentligt av de rekommendationer som i fyra olika rapporter hade lämnats av en särskild skattekommitté inom OEEC.¹⁰⁷

De rekommenderade bestämmelserna som bland annat reglerade rätten att beskatta inkomst av enskild tjänst och metoden för undvikande av dubbelbeskattning togs in i den första versionen av modellavtalet (år 1963).¹⁰⁸

HFD drog följande slutsats i målet:

”[...] *Modellavtalets lösning och den betydelse som enligt denna tilläggs platsen för arbetets utförande återspeglar vad som är och - redan när avtalet mellan Sverige och Grekland ingicks - var internationellt vedertaget. Mot denna bakgrund och med hänsyn till den vikt som avtalsparterna enligt uttalandena i prop. 1962:7 tillmätt rekommendationerna från OEEC och sedermera OECD finns det stark grund för antagande att man inte avsett att ge begreppet inkomstkälla, såvitt avser inkomst av enskild tjänst, en annan eller vidare innebörd än att det syftar på den plats där arbetet utförs [...].*”¹⁰⁹

Utgången blev således att C.L. inte beskattades i Sverige för inkomsten upparbetad i Grekland.

¹⁰⁶ 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.

¹⁰⁷ Domstolen hänvisade här till prop. 1962:7 s. 27-28. OECD benämndes för OEEC innan 1961.

¹⁰⁸ ”Modellavtalet” från 1963 är egentligen mer att anse som en rapport innehållandes ett utkast till det första modellavtalet, därav titeln ”Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963” <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en>, besökt 2023-01-02.

¹⁰⁹ RÅ 1995 not. 68.

5.5 RÅ 1996 ref. 84 – Luxemburgmålet

X AB (Bolaget) var ett helägt dotterbolag till Y-banken och genomförde vid tiden för ansökan om förhandsbesked till SRN en omstrukturering av bankens utländska fondförvaltningsverksamhet. Efter omstruktureringen hade Bolaget fem fondförvaltningsbolag (fondbolag) i Luxemburg. Varje fondbolag var ett societe anonyme (S.A.) och förvaltade en värdepappersfond (en så kallad paraplyfond) med ett antal delfonder i Luxemburg. Fondbolagen var självständiga juridiska personer, medan värdepappersfonderna inte var det. Vidare så omfattades fondbolagen av en luxemburgsk lag av år 1988 om kollektiva placeringar. Med anledning av att fondbolagen omfattades av denna lag uppstod en skattemässig särbehandling enligt den interna skatterätten i Luxemburg, vilket var att ett fondbolag som endast förvaltade en värdepappersfond inte var skyldigt att erlagga bolagsskatt i Luxemburg. Detta trots att fondbolagen egentligen var oinskränkt skattskyldiga i Luxemburg. Fondbolagen var alltså, förutsatt att de enbart förvaltade just en enda värdepappersfond, enbart skyldiga att erlagga en engångsskatt vid bildningen av bolaget samt en årlig så kallad s.k. taxe d'abonnement beräknad på förmögenheten i värdepappersfonden och som belastade just denna förmögenhet.

Ägaren av Bolaget ansökte om förhandsbesked till SRN med följande frågor:

1. Skulle bolaget delägarbeskattas för fondbolagens resultat?
2. Om svaret på fråga 1 var nej, skulle då den utdelning som X AB erhöll från fondbolagen vara skattefri enligt artikel 22 i skatteavtalet med Luxemburg?

SRN bedömde att bestämmelserna om delägarbeskattning enligt den interna svenska skattelagstiftningen var aktuella i förevarande fall. Som en följd av detta förföll fråga 2 per automatik. Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att HFD skulle besvara fråga 1 nekande och som en följd av detta även besvara fråga 2.

Gällande fråga 1 började HFD först med att utreda om fondbolagen anses omfattas av skatteavtalet med Luxemburg (SFS 1984:174), då detta var avgörande vid besvarandet av frågan. Art. 1 stadgade att skatteavtalet är tillämpligt på den som har hemvist i någon av de avtalsslutande staterna (eller i båda staterna). Vidare stadgades ett undantag i art. 28 för holdingbolag. Emellertid var det i målet klarlagt att fondbolagen inte omfattades av detta undantag. Reglerna om hemvist i skatteavtalet användes därför för att besvara fråga 1. Art. 4.1 första meningen i skatteavtalet hade följande ordalydelse:

”Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i en avtalsstat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av hemvist, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet.”

Frågan var alltså huruvida fondbolagen ansågs ha sin hemvist i Luxemburg enligt ovanstående bestämmelse. Tolkningsproblematiken här var att fondbolagen i grunden var oinskränkt skattskyldiga enligt den interna rätten i Luxemburg med anledning av sin bolagsstruktur. Emellertid omfattades de av en skattebefrielse utifrån lagen från 1988 om kollektiva placeringar så länge de inte förvaltade mer än en enda värdepappersfond. Med anledning av detta behövde HFD pröva frågan genom två tolkningsmetoder:

1. För hemvist är det tillräckligt att fondbolagen har en sådan anknytning till Luxemburg som för den kategori de tillhör normalt medför oinskränkt skattskyldighet till bolagsskatt.
2. För hemvist krävs det, utöver det som angetts i den första tolkningsmetoden, att fondbolagen faktiskt är underkastade sådan beskattning och således inte på grund av speciallagstiftning är befriade från bolagsskatt.

HFD började därefter att redogöra för tolkningen av skatteavtal samt tolkningsartiklarna från VCLT. Vikt lades alltså vid att utröna parterna gemensamma avsikt. Vidare behandlade domstolen även modellavtalet och kommentarerna, med följande resonemang:

”Utöver dessa allmänna riktlinjer bör inom området för internationell beskattning särskild betydelse ofta tillmätas OECD:s modellavtal och de kommentarer till avtalet som utarbetats inom organisationen. Har ett dubbelbeskattningsavtal eller en bestämmelse i ett sådant avtal utformats i överensstämmelse medmodellavtalet, bör det normalt finnas fog för antagande att avtalsparterna avsett att uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat [...]”¹¹⁰

Värt att framlyfta i detta avseende är det framgick av förarbetena att skatteavtalet med Luxemburg nästan helt grundades utifrån modellavtalet.¹¹¹ Problemet var emellertid att kommentaren till art. 4 i modellavtalet vid denna tidpunkt inte gav någon ledning i den aktuella tolkningsfrågan. Domstolen

¹¹⁰ Se det femte stycket under ”4. Fråga 1.” i domen. Det aktuella modellavtalet i förevarande mål var från 1992, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en>, besökt 2023-01-02.

¹¹¹ Prop. 1983/84:18.

kom fram till att ordalydelsen av art. 4.1 första meningen lutar mot ett krav på faktisk skattskyldighet (tolkningsmetod 2), men kan även ge utrymme för tolkningsmetod 1. HFD konstaterade att, utifrån en samlad bedömning, att det som i målet har sagts om skatteavtalets syfte och ändamål, avtalets innehåll i övrigt, ståndpunktstagandena i den skatterättsliga litteraturen och konsekvenserna från tillämpningssynpunkt, ger till övervägande del stöd för tolkningsmetod 1.¹¹² HFD motiverade detta med att de argument som kunde föras till fördel för tolkningsmetod 1 utväger de argument som kan föras till fördel för tolkningsmetod 2. Fondbolagen ansågs alltså vara omfattade av skatteavtalet och ha skatterättslig hemvist i Luxemburg. Som en följd av detta besvarades fråga 1 på så sätt att Bolaget inte skulle delägarbeskattas för fondbolagets inkomster.

Fråga 2 skulle nu besvaras med anledning av att fråga 1 besvarats med ett nekande. HFD lade vikt vid art. 22.2 b) första meningen i skatteavtalet, som medförde att utdelning från ett bolag i Luxemburg till ett bolag med hemvist i Sverige skall undantas från beskattning i Sverige i den mån utdelningen hade varit skattefri om båda bolagen hade haft hemvist i Sverige. Med anledning av att förutsättningarna i målet uppfyllde kraven som ställdes utifrån den interna svenska skattelagstiftningen i Sverige, ansågs följaktligen att kravet i art. 22.2 b) första meningen i skatteavtalet vara uppfyllt. Följande mening i bestämmelsen stadgade dock ett undantag:

”Om utdelning från bolag i Luxemburg emellertid utgörs av utdelning som detta bolag under samma eller tidigare år mottagit på aktier som bolaget innehar i bolag i tredje stat, medges sådan skattebefrielse endast om den vinst av vilken utdelningen betalas beskattats i Luxemburg med skatten på bolagsinkomst eller om utdelningen från tredje stat skulle ha varit undantagen frånsvensk skatt, om de aktier på vilka utdelningen betalats hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.”¹¹³

HFD gav en relativt kort motivering gällande detta i slutet av domen:

”Av vad som uppgetts om fondbolagens verksamhet följer att de särskilda villkor som enligt avtalsbestämmelsen gäller ifråga om vidareutdelning av utdelning som erhållits från bolag i tredje stat saknar betydelse i målet.”¹¹⁴

Utgången blev alltså att fråga 1 besvarades nekande och fråga 2 besvarades jakande, vilket medförde att fondbolagen undantogs från svensk beskattning.

¹¹² Se det andra stycket ovanför ”5. Följdfråga 2.” i domen.

¹¹³ Se art. 22.2 b) andra meningen i det dåvarande skatteavtalet med Nederländerna (SFS 1984:174). Ordalydelsen finns alltså inte med i domen.

¹¹⁴ Se stycket direkt under ”5. Följdfråga 2.” i domen.

5.6 RÅ 1998 ref. 49

B och C var svenska dotterbolag till det cypriotiska moderbolaget A. Bolaget D ägdes i sin tur av B, som i egenskap av moderbolag hade för avsikt att sälja samtliga aktier vidare till C till ett belopp motsvarande marknadsvärdet. För att avyttringen skulle kunna föränleda de av B önskade skatteeffekterna behövde dels vissa regler i den interna svenska rätten och dels diskrimineringsregeln i art. 22.4 i skatteavtalet mellan Sverige och Cypern (SFS 1989:686) vara tillämpliga. Diskrimineringsregeln i skatteavtalet hade följande ordalydelse:

”Företag i en avtalslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i den andra avtalslutande staten, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.”¹¹⁵

B ansökte om förhandsbesked till SRN med följande frågor:

1. Blir bestämmelsen i 2 § 4 mom. tionde stycket SIL (uppskovsregeln) tillämplig på transaktionen (B:s avyttring av aktierna i D) trots att det gemensamma moderbolaget är cypriotiskt och ej svenskt? Transaktionen skulle därmed inte utlösa någon beskattning och det köpande svenska bolaget skall vid en kommande avyttring, enligt kontinuitetsreglerna, sättas i det avyttrade bolagets ställe såvitt gäller anskaffningskostnad m.m.
2. Kan B och D med skatterättslig verkan lämna respektive erhålla koncernbidrag i enlighet med bestämmelserna i 2 § 3 mom. SIL? Skatterättsnämnden kunde förutsätta att alla villkor i övrigt är uppfyllda bortsett från att moderbolaget måste vara svenskt för att slussningsregeln i 2 § 3 mom. SIL ska kunna tillämpas.¹¹⁶

SRN kom fram till att uppskovsregeln inte var tillämplig på överlåtelsen av aktierna i D från B till C. Vidare bedömde SRN att det mellan B och D inte kunde lämnas respektive erhållas koncernbidrag. Detta eftersom det cypriotiska bolaget inte ansågs kunna likställas med ett svenskt aktiebolag

¹¹⁵ Art. 22.4 i skatteavtalet med Cypern (SFS 1989:686).

¹¹⁶ B ställde även frågan huruvida lagen om skatteflykt är tillämplig på aktieöverlåtelsen. Med anledning av att denna fråga inte är relevant för uppsatsens syfte har jag inte återgett rättsfallet i den mån fråga 3 behandlades.

utifrån såväl den svenska som den cypriotiska interna skattelagstiftningen. Fråga 1 och 2 besvarades alltså nekande.

HFD behövde i målet pröva frågan huruvida det cypriotiska offshorebolaget kunde anses likställas som ett ”liknande företag” vid tillämpning av diskrimineringsregeln i art. 22.4 i skatteavtalet. HFD konstaterade att för att så skulle vara fallet behövde det cypriotiska offshorebolaget kunna likställas med ett svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen. Specifikt till tolkningen av skatteavtalet lade HFD vikt vid att utröna avtalsparternas (staternas) gemensamma avsikt. Domstolen vände sig således till förarbetena bakom införelagen till skatteavtalet för vägledning i frågan. Utifrån propositionen kunde man utläsa att reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända vid tidpunkten då införelagen till skatteavtalet antogs och undantogs inte från tillämpningen av avtalet.¹¹⁷

Emellertid förelåg en viss problematik i den interna svenska rätten. Vid samma år som införelagen antogs infördes en bestämmelse i lagen om statlig inkomstskatt rörande en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag. Utifrån denna bestämmelse var det klarlagt att de cypriotiska bolagen skulle anses som utländska bolag. Även när definitionen av utländska bolag ändrades några år senare (1993) ansågs det cypriotiska offshorebolaget fortfarande vara likställt med ett utländskt bolag. Ändringen medförde ett krav på att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Cypern hade upptagits i denna förteckning. Anledningen till denna ändring var för att vissa stater införde regler om så kallad offshoreverksamhet efter det att skatteavtalen ingicks. Sådana stater togs följaktligen inte med. År 1995 togs Cypern bort från förteckningen just på grund av offshorelagstiftningen.

HFD gav följande resonemang gällande detta:

*”Vad som uttalades i samband med lagstiftningen angående dubbelbeskattningsavtalet och desamma år införda reglerna om utländska associationer talar för att de särskilda lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.”*¹¹⁸

¹¹⁷ Domstolen hänvisade till prop. 1988/89:61 s. 34 och 38.

¹¹⁸ RÅ 1998 ref. 149. Se stycket direkt under ”Regeringsrätten gör följande bedömning” i domen.

HFD bedömde alltså att de speciella beskattningsreglerna för cypriotiska offshorebolag inte hindrade att sådana bolag likställs med svenska aktiebolag vid tillämpning av diskrimineringsregeln i skatteavtalet. Fråga 1 och 2 besvarades alltså jakande.

5.7 RÅ 2001 ref. 38

U.H. emigrerade från Sverige den 29 november 1987 och var sedan dess bosatt i Belgien. Vid tidpunkten då han emigrerade ägde han ett antal skogsfastigheter. Ungefär samtidigt som han flyttade ut skänkte han en del av hans skogsfastigheter som var bebyggda till sina barn i form av gåva. Resterande del av fastigheterna var obebyggda. I mars 1980 ingick U.H. ett avtal med Stora Skog rörande skötsel av dessa skogsfastigheter. I samband med ingåendet av detta avtal kom parterna även överens om att Stora Skog skulle förvärva U.H:s maskinpark och att hans anställda skulle erbjudas ny anställning hos bolaget. Parterna satte i avtalet ut en femårig avtalsperiod med en automatisk förlängning med fem år i taget, såvida inte någondera part sade upp avtalet. Ett nytt skötselavtal ingicks i våren 1988 som i princip var likalydande det föregående avtalet. Den stora materiella skillnaden var att det senare avtalet nu förpliktade Stora Skog att ”föreslå, utföra, leda och övervaka skötseln av och avverkningarna på ägarens hela skogsinnehav”. Den 17 februari 1989 avyttrade han de skogsfastigheter som nu var aktuella i målet. U.H. ansåg att han inte skulle taxeras för den uppkomna realisationsvinsten.

Taxeringsnämnden åsatte taxeringar efter skönsmässig grund rörande den uppkomna realisationsvinsten då U.H. inte hade lämnat en självdeklaration. U.H. överklagade beslutet till länsrätten och yrkade att han inte skulle taxeras för den uppkomna realisationsvinsten. I målet var det ostridigt att U.H. med avseende till den interna svenska rätten skulle beskattas för den uppkomna realisationsvinsten. Frågan som länsrätten skulle pröva var huruvida Sverige även utifrån skatteavtalet med Belgien (SFS 1968:568) kunde beskatta realisationsvinsten. Relevanta skatteavtalsartiklar i förevarande mål var art. 13.1-2, med följande ordalydelser:

”Vinst på grund av avyttring av fastighet eller lös egendom, som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat innehar i den andra avtalsslutande staten må beskattas i denna andra stat.

*Vinst på grund av avyttring av all annan i § 1 avsedd egendom skall beskattas endast i den stat, i vilken säljaren äger hemvist.*¹¹⁹

Vid tolkningen av skatteavtalet tog länsrätten stöd av förarbetena till skatteavtalet, som i sin tur hänvisade till modellavtalet gällande den innebörd som ska tillskrivas art. 5 (fast driftställe). Länsrätten sökte även vägledning i kommentarerna. En avvikelse förelåg mellan modellavtalet och skatteavtalet med avseende till ordalydelsen. Länsrätten bedömde att det inte fanns någon anledning att anta att avvikelsen inte har varit avsedd och att skatteavtalet följaktligen bör tolkas enligt sin lydelse. Slutsatsen som länsrätten drog var att skatteavtalet var tillämpligt men att detta inte utgjorde något hinder för beskattning av realisationsvinsten i Sverige. Överklagandet avslogs.

U.H. överklagade domen. Kammarrätten bedömde att kravet på fast driftställe ansågs innefatta ett krav på att verksamheten kunde betraktas som rörelse i skatteavtalets mening. Som en följd av detta resonemang skulle en prövning först behöva göras till huruvida U.H:s verksamhet i Sverige avseende fastigheterna kan hänföras till rörelse enligt avtalet. Kammarrätten landade i slutsatsen att det inte fanns tillräckligt stöd utifrån det som förekommit i målet att U.H. vid avyttringen av fastigheterna bedrivit rörelse eller att avyttringen i sig är att se som en sista affärshändelse i en tidigare bedriven rörelse. Domstolen ansåg alltså inte att U.H. kunde betraktas som ett företag i den mening som skatteavtalet åsyftade till. Utgången blev därmed att kammarrätten upphävde de åsatta taxeringarna med ändring av länsrättens dom.

Riksskatteverket överklagade domen och prövningstillstånd meddelades av HFD.¹²⁰ Frågan som HFD skulle pröva var huruvida art. 13.1 i skatteavtalet var tillämplig, vilket i sin tur ställde följande förutsättningar:

- Att U.H. vid tidpunkten för fastighetsförsäljningen var att betrakta som ett företag i Belgien enligt artikel 3 § 1 d, samt
- Att fastigheterna utgjorde eller ingick i ett fast driftställe som företaget enligt definitionen i artikel 5 hade i Sverige.

¹¹⁹ Detta skatteavtal var vid tidpunkten då målet avgjordes utgången, men skulle fortsätta att gälla för de skatter som omfattades av lagen (1990:227) om upphävande av förordningen (1968:568) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien. Realisationsvinsten var en sådan inkomst som skulle omfattas av det äldre skatteavtalet.

¹²⁰ Riksskatteverket var ett skatterättsligt organ som bestod av flera sammanslagna myndigheter och organ inom skatteområdet 1970. År 2004 övergick Riksskatteverket till Skatteverket, se Nationalencyklopedin: Riksskatteverket, <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/riksskatteverket>>, besökt 2023-01-03.

HFD använde sig, liksom länsrätten, av modellavtalet för vägledning i frågan.¹²¹ Domstolen bedömde att enbart ägandet och förvaltningen av en fastighet inte behöver konstituera ett fast driftställe i avtalets mening, men att den verksamhet som U.H. enligt skötselavtalen har bedrivit haft en sådan karaktär och omfattning att han även efter ingåendet av skötselavtalen ska anses ha bedrivit skogsbruk på de aktuella fastigheterna. Som en följd av detta konstaterade domstolen att han utifrån skatteavtalets mening var att betrakta som ett företag vid avyttringen av fastigheterna samt att fastigheterna ansågs utgöra fast driftställe i Sverige. Art. 13.1 i skatteavtalet ansågs därmed tillämplig, varför HFD upphävde kammarrättens dom och fastställde den utgång som framgick av länsrättens dom.

Liksom länsrätten hänvisade även HFD till kommentarerna i sina domskäl. Noterbart är dock faktumet att det i förarbetena till skatteavtalet hänvisar till modellavtalet, som vid aktuell tidpunkt måste ha varit det första modellavtalet från 1963, då propositionen upprättades 1967.¹²² Länsrätten använde sig emellertid av kommentarerna från 1977 års modellavtal. HFD hänvisade till en kommentar från 1992 års modellavtal. Detta är enligt min mening att anse som att domstolarna utgick ifrån ett ambulatoriskt förhållningssätt med avseende till tolkningen av fast driftställe i art. 5 i skatteavtalet. Ingen motivering ges av varken länsrätten eller HFD gällande användandet av senare kommentarer i förhållande till de kommentarer som förelåg till modellavtalet vid tidpunkten då skatteavtalet ingicks.

5.8 HFD 2012 ref. 18

R.C. var VD och koncernchef för en global finsk koncern. Han hade sin skatterättsliga hemvist i Sverige men utförde en betydande del av arbetet vid koncernens huvudkontor i Finland och hade även en bostad där. I sin deklaration avseende inkomstår 2005 redovisade han enbart den lön han uppbar från arbetsgivaren i Sverige. I deklarationen upplyste han dock för Skatteverket att han uppburit lön från den finska arbetsgivaren och beskattats i Finland.

Skatteverket fattade beslut den 25 januari 2006 rörande lönen som R.C. uppbar från arbetsgivaren i Finland. Enbart den del som avsåg arbete där R.C. fysiskt vistats i Finland (112 dagar) undantogs från beskattning enligt art. 25.6 b) i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512). Resterande del av inkomsten

¹²¹ HFD använde sig av 1992 års modellavtal, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en>, besökt 2023-01-02.

¹²² Prop. 1967:132.

har Sverige som hemviststat för R.C. rätt att ta upp till beskattning. Skatteverket motiverade detta genom att hänvisa till kommentaren till art. 15 i modellavtalet, där en beräkningsmetod fanns för att fastställa vistelsetiden för 183-dagarsregeln. Beräkningsmetoden var av relevans i förevarande sammanhang eftersom den tar i beaktning antalet dagar av fysisk närvaro. Vidare framgick det även av själva modellavtalet att beskattning ska ske där arbetet fysiskt utförs.¹²³

Frågan som länsrätten skulle pröva var huruvida lönen från den finska arbetsgivaren skulle beskattas i Sverige till den del R.C. inte fysiskt befann sig i Finland. Till skillnad från modellavtalet hade art. 15 i nordiska skatteavtalet inte ett uttryckligt krav på att den skattskyldige fysiskt behövde vistas i Finland för att dennes inkomst skulle beskattas där. Länsrätten konstaterade att Skatteverkets hänvisning till kommentaren där beräkningsmetoden av 183-dagarsregeln framgår inte kunde läggas till grund för tolkningen av begreppet ”utfört” i bestämmelsen i det nordiska skatteavtalet. Vidare hänvisade domstolen till RÅ 1996 ref. 84, där det framgick att tolkning i första hand ska med hänsyn till avtalstextens ordalydelse. Utifrån en samlad bedömning av avtalstexten, modellavtalet samt doktrinen konstaterade länsrätten att de delar av R.C:s inkomst av tjänst som härrör från Finland inte skulle tas upp till beskattning i Sverige. Detta omfattade även ersättning som han uppbar under ledigheter samt tjänsteresor, även i de fall han befann sig i Sverige. Länsrätten biföll därmed R.C:s yrkande. Kammarrätten fann att det som i målet anfördes av Skatteverket inte föranledde någon annan bedömning än den som redan gjorts av länsrätten och avslog därmed överklagandet.

HFD behövde nu alltså ta ställning till om R.C. uppfyllde kravet på att arbetet utfördes i Finland även under de dagarna han inte fysiskt befann sig där, när han fysiskt befann sig i Sverige eller när han tog semesterresor till tredje land.

HFD hänvisade till tidigare rättsfall dels där det framgick att vid tolkning av skatteavtal ska i första hand begrepp tilläggas den innebörd som reflekterar den gemensamma partsavsikten och dels vilken betydelse modellavtalet och kommentarerna bör tillmätas. Domstolen konstaterade att det nordiska skatteavtalet, utifrån det som framgick av förarbetena, utarbetades med utgångspunkt ifrån modellavtalet, varav art. 15.1 direkt översattes från art. 15.1 i modellavtalet.

¹²³ Skatteverket utgick ifrån modellavtalet vid tidpunkten då skatteavtalet infördes i svensk rätt (1992), se dock sista stycket i följande sida för en mer ingående förklaring.

Kommentaren till denna bestämmelse hade följande lydelse:

”Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other state could not be taxed in that other state in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other state.”¹²⁴

HFD bedömde således att kvintessensen från kommentaren är att den skattskyldige ska anses ha utfört arbete i en stat annan än sin hemviststat, förutsatt att denne fysiskt närvarade i den andra staten när arbetet utfördes. Det rådde därmed en enighet mellan det som artikeln i modellavtalet respektive kommentaren till denna. Följaktligen upphävde domstolen underinstansernas avgöranden och fann att de enda inkomsterna som skulle undantas från beskattning i Sverige för R.C. är de inkomster som hänförs till det arbete han fysiskt utförde i Finland.

Förevarande mål liknar i stora drag RÅ 2001 ref. 38 vad gäller användningen av kommentarerna. Domstolen motiverade tillämpningen av kommentarerna vid tolkningen av skatteavtalet på grund av att skatteavtalet baserades på modellavtalet. Detta motiverades av både tidigare rättsfall samt förarbetena.¹²⁵ Återigen är det viktigt att ha i beaktning åren då skatteavtalet ingicks och vilken version av modellavtalet som var gällande vid denna tidpunkt. Det nordiska skatteavtalet infördes i Sverige 1996. Vid denna tidpunkt var den senaste versionen av modellavtalet från 1992. Utifrån kommentarerna till detta modellavtal fanns inte något krav på fysisk närvaro för ”arbete utfört”, enbart med avseende till beräkningsmetoden för 183-dagarsregeln. Enligt mig verkar det alltså vara så att Skatteverket använde kommentarerna som var aktuella vid tidpunkten då skatteavtalet ingicks eftersom de baserade skatteanspråket genom att analogiskt använda kravet på fysisk närvaro från beräkningsmetoden för 183-dagarsregeln gällande ”arbete utfört” i art. 15.1. Återigen gavs ingen förklaring till varför HFD använt sig av de senare kommentarerna för tolkning av skatteavtalet.

¹²⁴ Det framgår inte uttryckligen av domen, men enligt doktrinen har det blivit klarlagt att domstolen använde sig av modellavtalet från 1997. Ordalydelsen var densamma som vid den version av modellavtalet som förelåg då målet avgjordes, dvs. 2012 års modellavtal. Se Sallander, Skattenytt 2017 s. 707.

¹²⁵ Prop. 1996/97:44. Rättsfallen som hänvisades till var Luxemburgmålet (avsnitt 5.6), RÅ 1987 ref. 158 (avsnitt 5.3) samt RÅ 1995 not. 68 (avsnitt 5.5).

5.9 HFD 2016 ref. 25

Swedbank Fonder AB (Fondbolaget) skickade in en begäran till Skatteverket gällande utfärdande av ett hemvistintyg för år 2013 för Swedbank Robur Europafond (Fonden). Detta för att intyget skulle användas i Spanien för att intyga att Fonden hade sin skatterättsliga hemvist i Sverige utifrån skatteavtalet mellan Sverige och Spanien (SFS 1977:75). Skatteverket avlog begäran med anledning av att en värdepappersfond sedan den 1 januari 2012 enligt den interna svenska rätten inte längre är skattskyldig för inkomst av tillgångar som ingår i fonden. Som en följd av detta kunde en svensk värdepappersfond inte ansågs vara en person med hemvist i Sverige i enlighet med skatteavtalet.

Förvaltningsrätten avlog Fondbolagets överklagande och angav bland annat att det räckte med att det förelåg en teoretisk möjlighet att bli skattskyldig för vissa inkomster, utifrån art. 4.1 i skatteavtalet. Eftersom en värdepappersfond inte längre kunde ha denna status kunde de följaktligen inte anses ha sin skatterättsliga hemvist i Sverige enligt skatteavtalet.

Kammarrätten gjorde en annorlunda bedömning än underinstansen. Domstolen ansåg att trots det faktum att värdepappersfonderna inte längre var skattskyldiga för någon inkomst i Sverige så var de fortfarande svenska skattesubjekt och obegränsat skattskyldiga. Kammarrätten hänvisade till Luxemburgmålet som prioriterade den skattemässiga anknytningen istället för den faktiska beskattningen vid hemvistbedömningen. Således ansågs Fonden ha sin hemvist i Sverige.

Frågan i målet som HFD skulle ta ställning till var huruvida Fonden hade sin skatterättsliga hemvist i Sverige i enlighet med skatteavtalet.¹²⁶ Frågan kunde specificeras på så sätt att domstolen behövde avgöra om den sedan 2012 införda skattefriheten för värdepappersfonderna påverkade hemvistbedömningen som görs utifrån art. 4.1 i skatteavtalet. Domstolen konstaterade att det vare sig i skatteavtalet eller modellavtalet inte finns någon specifik reglering av värdepappersfonder. Däremot fanns viss vägledning att hämta från kommentarerna till modellavtalet från 2010.¹²⁷ HFD betonade vikten av att utröna den gemensamma partsavsikten vid tolkningen av skatteavtal samt

¹²⁶ Den första frågan som HFD behövde ta ställning till var huruvida Skatteverkets beslut att inte utfärda ett hemvistintyg för att användas i Spanien utgör ett sådant beslut som kan överklagas. Emellertid är detta en fråga av förvaltningsprocessuell karaktär och kommer således inte återgivas här.

¹²⁷ HFD hänvisade till punkt 6.12 i kommentaren till art. 1 respektive punkt 8.6 i kommentaren till art. 4 i detta modellavtal, OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en>, besökt 2023-01-02.

betydelsen som kan tillmätas modellavtalet och kommentarerna vid det fall då det aktuella skatteavtalet är baserat på modellavtalet. Likt tidigare rättsfall började domstolen med att vända sig till förarbetena till skatteavtalen för vägledning, dock utan någon framgång. Skatteavtalet i förevarande mål var i huvudsak utformat i överensstämmelse med modellavtalet. Därefter började HFD redogöra för de kommentarer i 2010 års modellavtal som gav vägledning i den aktuella frågan.

Den samlade bedömningen som HFD gjorde gällande kommentarerna kan utläsas genom följande utdrag i domen:

”I OECD:s kommentarer till modellavtalet från senare tid finns det, som angetts ovan, kommentarer till såväl artikel 1 som artikel 4 som kan appliceras på värdepappersfonder. Av dessa framgår visserligen att staterna ser olika på frågan om fonders hemvist, men att flertalet anser att de som omfattas av statensskattelagstiftning har hemvist där även om de är undantagna från beskattning.”¹²⁸

Vidare hänvisade domstolen till Luxemburgmålet och framlyfte det faktum att det inte är ett krav på att den skattskyldige måste befinna sig i en faktisk beskattningssituation i den stat med vilken den har en faktisk anknytning. HFD avslutar sin bedömning med följande stycke, som utifrån tidigare rättsfall nu lägger till en ny faktor att ta i beaktning (text i fetstilt angivet av mig):

*”Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ligger det därför närmast i linje med skatteavtalets syfte och ändamål, **hur OECD:s modellavtal förstås av flertalet stater** samt tidigare rättspraxis att i detta fall fästa avgörande vikt vid att Fonden är obegränsat skattskyldig i Sverige och därmed anse den ha hemvist här i skatteavtalets mening.”¹²⁹*

Enligt min mening verkar det alltså vara fallet att HFD tagit i beaktning hur övriga medlemsstater förhåller sig till modellavtalet i de fall den gemensamma partsavsikten inte direkt kan utrönas från de instrument som framgår av tidigare prejudikat. Vidare kan en diskussion även föras kring domstolens förhållningssätt gällande kommentarerna. Skatteavtalet med Spanien ingicks 1976 och trädde i kraft som lag i Sverige följande år. Den version av modellavtalet som skatteavtalet baserades på var från 1963. Kommentarer som användes i målet var dock från 2010 års modellavtal. Samtidigt är det värt att ha i åtanke att vid tidpunkten då målet avgjordes var den senaste versionen av modellavtalet från 2014. Likt de tidigare rättsfallen där kommentarer från senare modellavtal använts så ges inget resonemang

¹²⁸ HFD 2016 ref. 25.

¹²⁹ Ibid.

från HFD gällande detta. Sallander har framfört argumentet att det antagligen var fallet att varken modellavtalet från 1963 eller 2014 innehöll kommentarer som gav vägledning i frågan.¹³⁰ Jag är inte redo att kalla detta för ett rent ambulatoriskt förhållningssätt då det i sådana fall hade förväntats av HFD att utgå ifrån kommentarerna från 2014 års modellavtal. Däremot hade man kunnat konstatera att domstolen helt enkelt följde rekommendationen från OECD där staterna rekommenderas att söka ledning i nyare versioner av kommentarerna.¹³¹

5.10 HFD 2016 ref. 57

Ett irländskt bolag samarbetade med två svenska arrangörer och ägde rättigheterna till en föreställning som ägde rum i Sverige i form av en turné. De svenska bolagen betalade ersättning till det irländska bolaget och innehöll skatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (artistskattelagen). Bolaget ansökte om ersättning för artist-skatten med belopp som motsvarade skatten på den del av ersättningen som översteg vad bolaget hade betalat ut till artisterna men fick avslag av Skatteverket. Skatteverket grundade avslagsbeslutet på att Sverige hade beskattningsrätt enligt artistskattelagen och art. 18.2 i skatteavtalet mellan Sverige och Irland (SFS 1987:103), vars motsvarighet fanns i art. 17.2 i modellavtalet.¹³²

Bolaget överklagade till förvaltningsrätten, som ändrade beslutet och ansåg att bolaget var berättigat till återbetalning på grund av att ersättningen inte kunde beskattas enligt artistskattelagen utöver vad som svarade mot artistföretagets ersättning till artisterna. Skatteverket överklagade domen till kammarrätten som biföll överklagandet och fann att ersättningen skulle beskattas i sin helhet. Bolaget överklagade till HFD och yrkade för fastställande av förvaltningsrättens dom. HFD inledde med att redogöra för dels skatteavtalet samt de relevanta bestämmelserna som motsvarade bestämmelserna i modellavtalet. Kommentaren till modellavtalet hade ändrats sedan skatteavtalets slöts.

¹³⁰ Sallander, Skattenytt 2017 s. 711.

¹³¹ Jfr. Sallander, Skattenytt 2017 s. 711 samt avsnitt 4.2 i arbetet.

¹³² Vid tidpunkten då skatteavtalet med Irland ingicks var den aktuella versionen av modellavtalet från 1977, OECD: Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977 <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en>, besökt 2023-01-02.

Ändringarna innebar att möjligheterna till beskattning i det land där föreställningen ges utvidgades under två fall:

1. När ett rörelsedrivande företag erhöll ersättning för framträdanden av t.ex. en grupp artister, och
2. När en sådan grupp i sig utgör en juridisk person som uppbar ersättningen.

HFD anförde därefter att vid tolkning av skatteavtal ska avtalsparternas gemensamma avsikt vara avgörande samt att fastställandet av denna ska ske med utgångspunkt i tolkningsreglerna i art. 31–33 VCLT. Vidare anförde HFD att när det kommer till internationell beskattning bör särskild vikt läggas vid OECD:s modellavtal och tillhörande kommentarer, med hänvisning till Luxemburgmålet.

Knäckfrågan i förevarande mål var alltså hur man förhöll sig till ändringar som införts i kommentarerna efter det att modellavtalet ingåtts vid tolkning av skatteavtal, det vill säga vilken version av kommentarerna skulle läggas till grund vid tolkningen av den relevanta artikeln i skatteavtalet. HFD konstaterade att vid tidpunkten då staterna undertecknade skatteavtalet framgick av kommentaren till artikeln att den relevanta artikeln hade i syfte till att motverka vissa arrangemang i skatteundandragande syfte och omfattade inkomster som artisten hade kontroll över, rätt till eller tillgodogjorde sig.

Efter det att skatteavtalet slöts gjordes ett tillägg i kommentaren, nämligen att tillämpningsområdet för bestämmelsen i fråga också skulle sådan omfatta situationer som den förevarande situationen i målet.¹³³ Även den underliggande rapporten som kommentaren baserades på blev godkänd först efter skatteavtalets undertecknande.¹³⁴

Med anledning av det nyss nämnda tillägget utnyttjade flera stater sin rätt till reservation i förhållande till införandet av tillägget. Detta visade sig inte enbart vara ett klagande av artikelns innebörd, utan även att tillämpningsområdet för den utvidgats. Detta hade skett efter det att staterna ingick skatteavtalet.

¹³³ ”Tillägget” syftar till den version av kommentarerna som framgick av 1992 års modellavtal, OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en>, besökt 2023-01-02.

¹³⁴ Domstolen hänvisade till p. 85-89 i OECD-rapporten (*The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*) som godkändes av rådet den 27 mars 1987.

HFD bedömde alltså att den senare kommentaren kunde bortses från tolkningen av skatteavtalet i förevarande fall, vilket innebar att den version av kommentarerna som var aktuell vid tidpunkten då skatteavtalet ingicks skulle tillämpas. I och med att det inte fanns något stöd för uppfattningen att den i målet aktuella ersättningen skulle ha beskattats i Sverige utifrån den äldre kommentaren dömde således HFD att bolaget var berättigat till återbetalning av den skatt som omfattades av yrkandet.

I förevarande mål är det tydligt att HFD använt sig av en statisk tolkning. Detta eftersom domstolen beaktade både den äldre samt reviderade versionen av modellavtalets kommentarer. Anledningen till att den äldre versionen var den som tillämpades var på grund av att ett användande av den reviderade versionen ansågs strida mot den gemensamma partsavsikten i ljuset av kommentarens rekommendation.¹³⁵

5.11 HFD 2019 ref. 36

Ett polskt bolag bedrev bygg- och anläggningsverksamhet. Från den 27 augusti 2014 till den 8 oktober 2014 hade bolaget i uppdrag att utföra arbete på en av bolaget uppförd etantank i Stenungsund. Från den 9 oktober 2014 till den 15 februari 2015 uppfördes etantankens väggar av andra bolag. Därefter fick det polska bolaget i uppdrag att utföra arbete på etantankens kupol. Detta arbete pågick under perioden 16 februari – 17 oktober 2015.

Skatteverket meddelade beslut om att beskatta bolaget för inkomst av näringsverksamhet utifrån att bolaget hade fast driftställe i Sverige. Motiveringen till detta var att de två uppdragen utfördes på samma arbetsplats och för samma kund, med identiska projektnamn och projektnummer på fakturorna. Detta ansågs utgöra dels att arbetena hade en geografisk enhet samt hade ett kommersiellt samband. I prövningen huruvida byggprojekt pågått i mer än tolv månader bedömde Skatteverket, till skillnad från det polska bolaget, att avbrottet mellan de två uppdragen var ett sådant tillfälligt avbrott som ska räknas in i prövningen.

Allmänna ombudet ansökte om förhandsbesked hos SRN. Frågan som nämnden skulle besvara var huruvida det polska bolaget kunde anses ha haft fast driftställe i Sverige med avseende till de uppdrag som utförts på etantanken i Stenungsund utifrån de ovan angivna perioderna. Knäckfrågan i ärendet var huruvida tiden mellan arbetena ansågs utgöra ett tillfälligt avbrott. Nämnden bedömde att så inte var fallet. Motiveringen till detta var dels att det andra uppdraget inte var planerat och dels att båda uppdragsperioderna i förhållande till avbrottsperioden var kortvariga. SRN fann, med vägledning i

¹³⁵ Sallander, Skattenytt 2017 s. 713.

modellavtalet och kommentarerna, att det inte rörde sig om ett sådant tillfälligt avbrott som hade föranlett att de två uppdragsperioderna räknas in i den totala verksamhetstiden i tolv månadersprövningen.¹³⁶

HFD konstaterade inledningsvis att bolaget utifrån den interna svenska rätten hade ett fast driftställe i Sverige. Frågan i målet var huruvida skatteavtalet mellan Sverige och Polen (SFS 2005:248) inskränkte Sveriges rätt att beskatta det polska bolagets inkomster. Art. 7.1 i skatteavtalet stadgade att den avtalslutande stat där det fasta driftstället är beläget får beskatta endast så stor del av företagens inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Vidare stadgades det i art. 5.3 i skatteavtalet att en plats för byggnadsverksamhet utgör fast driftställe endast om verksamheten pågår under en tidsperiod som överstiger tolv månader.

Utifrån förarbetena till införandelagen om skatteavtalet framgick det att skatteavtalet baserats på modellavtalet.¹³⁷ Följaktligen konstaterade HFD att vägledning kan sökas modellavtalet och kommentarerna i frågan huruvida bolaget anses ha fast driftställe i Sverige utifrån bestämmelserna i skatteavtalet.

Införandelagen om skatteavtalet antogs år 2005 i Sverige. I relation till skatteavtalets ordalydelse och den senaste versionen av modellavtalet (2017) fanns ingen skillnad. Däremot hade kommentarerna i den senaste versionen av modellavtalet ändrats i förhållande till de kommentarer som fanns i den version av modellavtalet som skatteavtalet baserades på (2003). Emellertid hade dessa ändringar ingen påverkan på den i förevarande mål aktuella frågan. Enligt min mening har HFD konstaterat detta i domen för att förtydliga varför just kommentarerna från den senaste versionen av modellavtalet använts.¹³⁸

Utifrån en samlad bedömning av den vägledning som gavs i kommentarerna samt omständigheterna i målet bedömde HFD att det polska bolaget inte haft ett fast driftställe i Sverige enligt bestämmelserna i skatteavtalet. Vikt lades särskilt vid det drygt fyra månader långa avbrottet, som alltså inte ansågs utgöra ett sådant tillfälligt avbrott i enlighet med det som framgick av kommentarerna. HFD fastställde således förhandsbeskedet meddelat av SRN.

Till skillnad från tidigare rättsfall kan man i förevarande mål utläsa HFD:s resonemang till varför just en viss version av kommentarerna har använts för vägledning i frågan. En annan observation var avsaknaden av det annars alltid

¹³⁶ Det framgår inte av nämndens förhandsbesked vilken version av modellavtalet som använts.

¹³⁷ Domstolen hänvisade till prop. 2004/05:121 s. 41, se punkt 20 i domen.

¹³⁸ Se punkt 22 i domen.

förekommande stycket gällande utrönandet av den gemensamma partsavsikten. HFD lade istället kommentarerna som utgångspunkt för tolkningen av skatteavtalet, vilket uttryckligen angavs i domen:

*”Det drygt fyra månader långa avbrottet har inte sin grund i någon av de olika slags situationer som enligt kommentaren till modellavtalet ska leda till att det ska anses vara ett sådant tillfälligt avbrott i verksamheten som inte ska beaktas vid beräkningen av tolv månadersperioden.”*¹³⁹

¹³⁹ HFD 2019 ref. 36. Se punkt 28 i domen.

6 MLI

6.1 Bakgrund

Internationella projekt och samarbeten inom beskattning spänner sig flera decennier tillbaka, däremot inte alltid med något större genomslag. Liksom andra områden vad gäller internationella samarbeten finns alltid motstridiga politiska intressen som fördröjer eller rentav förhindrar slagkraft för sådana projekt.¹⁴⁰ Ett tydligt exempel på detta var ett av OECD:s projekt under 1990-talet benämnt som *Harmful Tax Competition*.¹⁴¹ Flera medlemsstater riktade hårt kritik mot projektet redan i begynnelsefasen, vilket utmynnade i att inga betydande ändringar eller reformer utvecklades.¹⁴² Dock är det viktigt att betona att enbart det faktum att ett internationellt projekt inte genomförs eller uppnår den önskade slagkraften inte per automatik är att anse som ett ”misslyckande”. Detta kan exemplifieras genom ett annat projekt som initierades av OECD i början av 2000-talet som gällde beskattningen av bolagsomstruktureringar (*Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*).¹⁴³ Initiativet välkomnades av ett antal medlemsstater från Europa då man märkte att bolag genomgick omstruktureringar till nya EU-medlemsstater i östra Europa.¹⁴⁴ Det huvudsakliga förslaget från projektet var att ursprungsstaten skulle ha en fortsatt rätt till att beskatta ett bolag som omstrukturerar sig till en annan stat, där ”bolagsskatten” för ursprungsstaten baseras på den vinst som skulle kunna ha uppstått om bolaget inte hade omstrukturerat. Förslaget möttes av stort motstånd från aktörer inom näringslivet och utfallet blev relativt stillsamma förändringar i beskattningsprinciper. Däremot fungerade rapporten som inspiration för de åtgärder inom BEPS-projektet som främst berör värdeskapande.¹⁴⁵

¹⁴⁰ Andersson, Skattenytt 2016 s. 639.

¹⁴¹ OECD: *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998

¹⁴² Andersson, Skattenytt 2016 s. 639.

¹⁴³ OECD: “*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*”, in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*

¹⁴⁴ Andersson, Skattenytt 2016 s. 639.

¹⁴⁵ Andersson, Skattenytt 2016 s. 640.

BEPS-projektet är sett till antalet jurisdiktioner som anslutit sig det största samarbetet inom internationell beskattning på mer än ett halvt decennium.¹⁴⁶ Över 100 jurisdiktioner världen över avslutade förhandlingar rörande MLI under november 2016 varav den första signeringsceremonin ägde rum i Paris den 7 juni 2017, där 67 jurisdiktioner (däribland Sverige) undertecknade konventionen.¹⁴⁷ MLI trädde i kraft den 1 juli 2018 och i skrivandets stund har 100 jurisdiktioner skrivit under konventionen.¹⁴⁸

Den 15 mars 2018 överlämnades propositionen som innehöll förslaget om godkännande av MLI för att Sverige skulle kunna ratificera konventionen.¹⁴⁹ Den 16 maj 2018 röstade riksdagen igenom propositionen och antog MLI som gällande rätt, med ett antal förbehåll och reservationer gentemot artiklarna i konventionen i förhållande till Sveriges aktuella skatteavtal med andra stater.¹⁵⁰

6.2 Tillämpning av MLI

Som tidigare nämnts i arbetet var det huvudsakliga syftet med MLI att kunna göra ändringar i redan ingångna skatteavtal utan att staterna behöver omförhandla skatteavtalen, då detta annars hade krävt betydande resurser och tid från parterna.¹⁵¹ Staterna som antagit och ratificerat konventionen väljer själva vilka skatteavtal som ska modifieras med hjälp av MLI.¹⁵² Dessa benämns som CTA:s, en förkortning av ”*Covered Tax Agreements*”.¹⁵³ Rent praktiskt kan det uppstå eventuella regelkonflikter mellan skatteavtalen och MLI med avseende till de materiella artiklarna. För att undvika detta problem har det till MLI upprättats ett antal så kallade kompatibilitetsklausuler (eng: *Compatibility Clauses*) som ger en beskrivning till hur den specifika bestämmelsen i MLI ska påverka den relevanta artikeln i ett skatteavtal.¹⁵⁴

¹⁴⁶ Monsenego, SvSkt 2015:10 s. 827 samt Andersson, Skattenytt 2016 s. 639.

¹⁴⁷ OECD: Signing Ceremony: Multilateral Convention on Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <<https://www.oecd.org/tax/signing-ceremony-multilateral-convention-on-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>, besökt 2022-10-09.

¹⁴⁸ OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 16 December 2022, <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2022-10-09.

¹⁴⁹ Prop. 2017/18:61.

¹⁵⁰ Rskr. 2017/18:276.

¹⁵¹ Se ingressen precis under huvudrubriken, OECD: BEPS Action 15 – Multilateral Instrument, <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>>, besökt 2022-10-09.

¹⁵² Engström, SvSkt 2017:6-7 s. 398.

¹⁵³ Art. 2.1 (a) MLI.

¹⁵⁴ *Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, s. 5-7.

6.3 Tolkning av MLI

Eftersom MLI är en konvention och är att anse som ett internationellt traktat uppkommer frågan återigen hur den förhåller sig till tolkningsreglerna i VCLT, varav de två främsta frågorna kan ställas så som följande¹⁵⁵

- Vilket eller vilka tolkningsmedel kan och bör användas vid tolkningen av MLI?
- I vilken omfattning ska ovanstående tolkningsmedel utnyttjas vid tolkning av MLI?

Likt strukturen i artikel 3 i modellavtalet har MLI en lista som definierar vissa begrepp (artikel 2.1) samt en generell tolkningsregel (artikel 2.2) med följande lydelse:

*”Då en part tillämpar denna konvention vid någon tidpunkt anses, om inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i konventionen ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt det relevanta skatteavtalet som omfattas.”*¹⁵⁶

Tolkningsregeln är till synes identiskt utformad så som den generella tolkningsregeln i art. 3.2 i modellavtalet. Den väsentliga skillnaden mellan tolkningsreglerna är att artikel 2.2 i MLI anger att det är tre instrument som nu ska beaktas, nämligen MLI, det aktuella skatteavtalet som ska tolkas samt den interna skattelagstiftningen.¹⁵⁷ Vid upprättandet av art. 3.2 i modellavtalet gjordes det sannolikt med tanken att skatteavtalet som ska tolkas är baserat på modellavtalet. Nu kan en situation vara som sådan att artikel 3.2 hamnar i smeten vid tolkandet av MLI, utan att skatteavtalet i fråga är baserat på modellavtalet.¹⁵⁸

Likt kommentarerna till modellavtalet finns det till MLI tekniska uttalanden (eng: *Explanatory Statements*) som har som funktion att förklara hur bestämmelserna i konventionen är menade att kunna påverka skatteavtalen. Det väsentliga innehållet från de tekniska uttalandena är att de stater som vill implementera de BEPS-åtgärder av skatterättslig natur, ska kunna göra detta

¹⁵⁵ Curovic, Skattenytt 2018 s. 736.

¹⁵⁶ Art. 2.2 MLI. Den svenska översättningen finns att ta del av under rubriken ”*In which languages is the Multilateral Instrument available?*” i ”*Action overview*” i OECD: BEPS Action 15 – Multilateral Instrument, <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>>, besökt 2022-10-09. Hädanefter i detta arbete kommer alltså den svenska översättningen av artiklarna i MLI hänvisas till.

¹⁵⁷ Curovic, Skattenytt 2018 s. 737.

¹⁵⁸ Ibid.

snabbt och effektivt.¹⁵⁹ I doktrinen finner man olika ståndpunkter gällande vilket fack man lägger de tekniska uttalandena i. Ur ett axplock finner man exempelvis att Bosman argumenterar för att de tekniska uttalandena utgör en del av ”sammanhanget” så som stadgas i artikel 31.2 VCLT, medan andra författare, så som Brauner, menar på att de endast bör utgöra ett supplementärt tolkningsmedel så som stadgas i artikel 31.4 VCLT.¹⁶⁰

Det är i denna diskussion värt att återigen betona faktumet att det är kompatibilitetsklausulerna som ger vägledning för tolkning av de materiella bestämmelserna, inte de tekniska uttalandena. När det däremot kommer till tolkningen av kompatibilitetsklausulerna kan de tekniska uttalande beaktas, då dessa ger en beskrivning av hur kompatibilitetsklausulerna kan komma att fungera. Redan här kan man dra slutsatsen av att de bör tas med vid tolkningen av huruvida statens CTA:er påverkas av MLI.¹⁶¹ Det eventuella motargumentet mot detta är de konventionsparter som ej var närvarande i framtagandet av MLI. Curovic menar på att detta inte bör spela en roll, eftersom det annars blir ett märkligt utfall om dessa konventionsparter undgår att tillämpa MLI på det avsedda sättet med motiveringen att man inte var med i det underliggande arbetet. Vikt bör alltså läggas vid att man faktiskt accepterat konventionen och dess huvudsakliga syfte.¹⁶²

En annan relevant fråga vid tolkningen av MLI är huruvida kommentarerna till modellavtalet kan användas. Trots att BEPS-åtgärderna är relativt färska så har den senaste versionen av modellavtalet från 2017 genomsyrats av innehållet från BEPS-rapporterna.¹⁶³ Värt att betona i detta avseende är att det inte finns någon uttrycklig hänvisning till att en konventionsstat måste beakta modellavtalet och dess tillhörande kommentarer vid tolkningen av MLI. Scenariot som bäst kan användas för att illustrera problematiken är således huruvida det finns någon grund utifrån tolkningsartiklarna i VCLT att använda sig av kommentarerna vid tolkningen av MLI på ett skatteavtal som inte är baserat på modellavtalet.

I den svenska doktrinen har det sedan en tid tillbaka funnits förespråkare för att kommentarerna kan fungera som ett stöd vid utrönandet av ”syftet och ändamålet” med ett skatteavtal, så som stadgas i art. 31.1 VCLT.¹⁶⁴ Den naturliga följdfrågan som därtill uppkommer, om man utgår ifrån att

¹⁵⁹ *Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, se punkt 11 s. 2.

¹⁶⁰ Bosman, *Intertax* Volume 45 Issue 10, 2017, s. 647 samt Brauner, *Intertax*, Volume 46 Issue 1, 2018 s. 16. Båda dessa är hänvisade till i fotnot 26 respektive 27 i Curovic, *Skattenytt* 2018 s. 737-738.

¹⁶¹ Curovic, *Skattenytt* 2018 s. 738.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ Curovic, *Skattenytt* 2018 s. 739.

¹⁶⁴ Linderfalk och Hilling, *Nordic Tax Journal* 2015, s. 44-47.

kommentarerna kan användas vid tolkningen av MLI, är huruvida man använder sig av ett statiskt eller ett ambulatoriskt förhållningssätt.¹⁶⁵ Utifrån såväl tolkningsreglerna i modellavet som i MLI förespråkas ett ambulatoriskt förhållningssätt.¹⁶⁶ I doktrinen har exempelvis Kleist framfört att det finns möjlighet att använda sig av ett ambulatoriskt förhållningssätt av kommentarerna vid tolkningen av MLI med avseende till de materiella artiklarna, i synnerhet PPT-bestämmelsen i art. 7 MLI.¹⁶⁷

6.4 Inverkan på svenska skatteavtal

I samband med Sveriges undertecknande av MLI lämnades den 22 juni 2018 även in ett dokument innehållandes de skatteavtal som Sverige vill ska omfattas av MLI samt inställningen som Sverige har till konventionens artiklar, dvs. reservationer och anmärkningar.¹⁶⁸ I dokumentet angav den svenska regeringen att en majoritet (64) av Sveriges skatteavtal ska omfattas av konventionen. Det finns vissa begränsade men även fullständiga skatteavtal som Sverige inte valt att inkludera. För de begränsade skatteavtalen är dessa i regel sådana skatteavtalen som enbart har till syfte att fördela staternas rätt att beskatta ett visst antal inkomster och är således inte heltäckande.¹⁶⁹ När det kommer till de fullständiga skatteavtalen, exempelvis det nordiska, är en möjlig förklaring att staterna redan omförhandlar skatteavtalet med intentionen att låta BEPS-åtgärderna genomsyra det nya framförhandlade skatteavtalet.¹⁷⁰

¹⁶⁵ Curovic, Skattenytt 2018 s. 740.

¹⁶⁶ Art. 3.2 modellavtalet samt art. 2.2 MLI.

¹⁶⁷ Kleist, Nordic Tax Journal, 2015 s. 41.

¹⁶⁸ OECD: Signatories and parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, <<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2023-01-03. Sverige finns i rad 91 i listan.

¹⁶⁹ Engsbråten, SvSkt 2017:6 s. 400.

¹⁷⁰ *Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, se punkt 26 s. 9.

Den svenska regeringen valde följande artiklar för införande till de skatteavtal som ska omfattas av MLI:

- Art. 6 – Syftet med ett skatteavtal som omfattas
- Art. 7 – Förhindra avtalsmissbruk
- Art. 16 – Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse
- Art. 17 – Motsvarande justeringar
- Art. 18-26 – Skiljeförfarande¹⁷¹

De övriga artiklarna i konventionen, dvs. de som Sverige har lagt in reservationer mot, är sådana materiella bestämmelser som berör hybrid-situationer, fasta driftställen och även missbruk av skatteavtal.¹⁷² Ovanstående val av artiklar som Sverige har gjort anses utgöra minimi-standarderna av artiklar från MLI som ska införas.¹⁷³

Art. 6 MLI är ämnad för att läggas in i preambeln för de skatteavtal som ska omfattas av MLI. Artikelns första punkt har följande lydelse:

”Som har för avsikt att undanröja dubbelbeskattning beträffande de skatter som omfattas av detta avtal, utan att skapa förutsättningar för icke-beskattning eller minskad skatt genom skatteundandragande eller skatteflykt (däri inbegripet genom så kallad ’treaty-shopping’, som syftar till att personer med hemvist i en stat som inte är part till detta avtal indirekt ska åtnjuta förmåner enligt detta avtal),”¹⁷⁴

Att art. 6.1 utgör en minimistandard går att utläsa ifrån det inledande stycket, som stadgar att de skatteavtal som omfattas av konventionen ska innehålla ovan nämnda text i ingressen. Stater kan dock med framgång reservera sig mot förevarande artikel förutsatt att skatteavtalet redan har en liknande skrivelse i ingressen.¹⁷⁵

¹⁷¹ Kommer inte att vidare redogöras för i arbetet, se avsnitt 1.4.

¹⁷² Engsbråten, SvSkt 2017:6 s. 401.

¹⁷³ Huruvida en artikel anses utgöra en minimistandard eller inte baseras på en stats möjlighet att helt reservera sig mot artikeln. Se fotnot 16 i Engsbråten, SvSkt 2017:6 s. 402.

¹⁷⁴ Art. 6.1 MLI.

¹⁷⁵ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 403.

Art. 7 MLI ämnar att bekämpa de situationer där personer, som saknar hemvist i en av de avtalsslutande staterna, vidtar åtgärder som utmynnar i att de erhåller förmåner utifrån ett skatteavtal. I den internationella skatterätten benämns detta för ”*treaty-shopping*”.¹⁷⁶ Staterna kan välja mellan följande alternativ¹⁷⁷

- a) En bestämmelse som innehåller ett s.k. *Principal Purpose Test* (PPT)
- b) PPT kombinerad med förenklad LOB (*Limitation on Benefits*)
- c) PPT kombinerad med detaljerad LOB
- d) Detaljerad LOB kompletterad av en ”*anti-conduitbestämmelse*”

Hittills har alla stater och jurisdiktioner som skrivit under och ratificerat MLI valt att använda sig av PPT, dvs. alternativ a). Det finns även vissa stater och jurisdiktioner som valt att kombinera PPT med en förenklad LOB, alltså alternativ b).¹⁷⁸ Sverige har enbart valt alternativ a) för de skatteavtal som ska omfattas av MLI.¹⁷⁹

I artikelns fjärde punkt ges en ganska långtgående diskretionär rätt för en behörig myndighet (I Sverige blir detta Skatteverket) att medge en förmån i det aktuella skatteavtalet som ursprungligen nekats på grund av att man tillämpat PPT. En sådan bedömning görs utifrån omständigheterna *in-casu*.¹⁸⁰ Detta är att anse som en kompletterande bestämmelse som staterna kan lägga till i sina skatteavtal. Sverige har däremot valt att inte inkludera denna punkt i någon av de skatteavtalen som ska omfattas av MLI. Regeringens motivering till detta var att man bedömde att bestämmelsen i praktiken har en begränsad betydelse.

¹⁷⁶ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 404.

¹⁷⁷ Prop. 2017/18:61 s. 13 f.

¹⁷⁸ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 404.

¹⁷⁹ Prop. 2017/18:61 s. 15.

¹⁸⁰ Prop. 2017/18:61 s. 15.

I och med att samtliga stater och jurisdiktioner primärt valt att använda sig av PPT-bestämmelsen (art. 7.1 MLI) är det således av vikt att studera denna närmare. Ordalydelsen enligt den svenska versionen av MLI är följande:

*” Utan hinder av bestämmelserna i ett skatteavtal som omfattas ska en förmån enligt avtalet inte ges i fråga om en inkomst eller en förmögenhetstillgång, om det med hänsyn till alla relevanta fakta och omständigheter rimligen kan antas att ett av de huvudsakliga syftena med det arrangemang eller den transaktion som direkt eller indirekt resulterade i förmånen var att få förmånen, såvida det inte fastställs att det under omständigheterna är förenligt med de relevanta bestämmelsernas ändamål och syfte att förmånen ges.”*¹⁸¹

Kortfattat kan man alltså beskriva PPT som den nya internationella motsvarigheten till skatteflyktslagen (1995:575).¹⁸² Bestämmelsen medför att en ny, subjektiv bedömning ska göras vid tillämpningen av skatteavtal.¹⁸³ Detta medför att möjligheten att neka förmåner utifrån skatteavtalen vidgas, en faktor som kan spela en betydande roll när det kommer till bekämpningen av skatteflykt.¹⁸⁴ Kleist har däremot framlyft en potentiell nackdel med PPT-bestämmelsen. Införandet av en bestämmelse där en subjektiv bedömning görs kan komma att försvaga en av styrkorna med skatteavtalen, nämligen att de bygger på objektiva kriterier. Att skatteavtalen baseras på just objektiva kriterier är ett nödvändigt fundament när det kommer till förutsebarhet för skattskyldiga.¹⁸⁵ Indirekt kan detta ge framtida konsekvenser med avseende till investeringar, ekonomisk utveckling samt förflyttning över staternas gränser för arbete.¹⁸⁶ Enligt Kleist återstår det alltså att se huruvida fördelarna uppväger nackdelarna med avseende till PPT-bestämmelsen.¹⁸⁷

Art. 16 MLI har en tydlig koppling till art. 25.1-25.3 i modellavtalet med avseende till förfarande för ömsesidiga överenskommelser mellan staternas behöriga myndigheter (eng: *Mutual Agreed Procedures, MAP:s*).¹⁸⁸ Åtgärd 14 är ägnad just för dessa typer av förfaranden, där staterna har kommit överens om en ny ordalydelse för art. 25.1-25.3 i sina skatteavtal.¹⁸⁹ Art. 16 MLI är alltså en artikel som utgör en minimistandard, då den stadgar att staterna ska ändra ordalydelsena för art. 25.1-25.3 så som föreskrivet

¹⁸¹ Art. 7.1 MLI.

¹⁸² Jämför prop. 2017/18:61 s. 14.

¹⁸³ Prop. 2017/18:61 s. 15.

¹⁸⁴ Prop. 2017/18:61 s. 14.

¹⁸⁵ Kleist, *Nordic Tax Journal*, 2015 s. 45.

¹⁸⁶ Kleist, *Nordic Tax Journal*, 2015 s. 46.

¹⁸⁷ *Ibid.* Gällande just detta argument så hänvisar Kleist i sin tur till Baker (2017), *British Tax Review* (3): 281-4.

¹⁸⁸ Engström, *SvSkt* 2017:6-7 s. 405.

¹⁸⁹ Prop. 2017/18:61 s. 16.

ovan.¹⁹⁰ Likt art. 6 MLI är det möjligt för stater att lägga in en reservation mot art. 16, under förutsättningen att staterna uppfyller minimistandarden på ett annat sätt.¹⁹¹ För Sverige specifikt valde regeringen att inte lägga in några reservationer gentemot artikeln.¹⁹² Första punkten i art. 16 är värd att analysera ur ett komparativt perspektiv i de fall andra stater har reserverat sig mot artikeln. Ordalydelsen är som följande:

*” Om en person anser att en eller båda avtalslutande jurisdiktionerna vidtagit åtgärder som för denne medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i det skatteavtal som omfattas, kan denna person, utan att det påverkar personens rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa avtalslutande jurisdiktioners interna rättsordningar, lägga fram sin begäran för den behöriga myndigheten i någon av de avtalslutande jurisdiktionerna. Begäran skall läggas fram inom tre år från den tidpunkt då personen i fråga först fick vetskap om den åtgärd som gett upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i det skatteavtal som omfattas.”*¹⁹³

Den materiella skillnaden mellan art. 16.1 MLI visavi den i modellavtalet är att den skattskyldige inte enbart är begränsad att lägga fram sin begäran för den behöriga myndigheten i den stat hen har hemvist i, utan även i den andra staten.¹⁹⁴ Värt att noteras i detta avseende är att 13 stater som Sverige har ingått skatteavtal med har reserverat sig mot den första meningen i art. 16.1 MLI. Lösningen för dessa stater är att deras behöriga myndigheter inrättar ett notifikations- eller konsultationsförfarande med Skatteverket.¹⁹⁵ För att exemplifiera detta kan en skattskyldig som har sin hemvist i Kanada framlägga sin begäran hos den behöriga myndigheten i Kanada gällande ömsesidig överenskommelse. Om den behöriga myndigheten i Kanada i sin tur inte bedömer att den skattskyldiges begäran är grundad, ska de följaktligen notifiera Skatteverket i Sverige om detta.¹⁹⁶

¹⁹⁰ Prop. 2017/18:61 s. 15.

¹⁹¹ Prop. 2017/18:61 s. 16.

¹⁹² Ibid.

¹⁹³ Art. 16.1 MLI.

¹⁹⁴ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 405.

¹⁹⁵ Prop. 2017/18:61 s. 16.

¹⁹⁶ Varför Kanada specifikt har valts ut i förevarande exempel är med anledning av att det är en av de 13 staterna som har reserverat sig mot bestämmelsen.

Exemplet ovan med Kanada kan fortsätta till art. 16.2, som har följande ordalydelse:

*” Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, ska myndigheten söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse med den behöriga myndigheten i den andra avtalsslutande jurisdiktionen i syfte att undvika beskattning som strider mot det skatteavtal som omfattas. Överenskommelse som träffats ska genomföras utan hinder av tidsgränser i de avtalsslutande jurisdiktionernas interna lagstiftning.”*¹⁹⁷

Om vi ponerar att den skattskyldige som har hemvist i Kanada framlägger sin invändning gällande en eventuell dubbelbeskattningssituation till den behöriga myndigheten i Kanada. Om denna behöriga myndighet skulle bedöma invändningen som välgrundad, men att en lösning till situationen blir svår att uppnå från deras sida (förmodligen på grund av att lösningen hade stått i direkt strid med Kanadas interna skattelagstiftning), så har den behöriga myndigheten i Kanada en skyldighet att tillsammans med Skatteverket försöka nå en lösning genom ömsesidig överenskommelse. En annan skillnad mellan förevarande bestämmelse och art. 16.1 MLI är att staternas behöriga myndigheter enligt den andra meningen i art. 16.2 inte är bundna av några tidsgränser utifrån deras respektive interna skattelagstiftning. Det är dock av vikt att poängtera att tidsgränserna som stipuleras i andra meningen i art. 16.1 MLI ställs i relation till tidsgränserna utsatta i redan ingångna skatteavtal och alltså inte utifrån den interna skattelagstiftningen.¹⁹⁸

Slutligen bör även art. 16.3 framlyftas, som stadgar följande:

*” De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande jurisdiktionerna ska genom ömsesidig överenskommelse söka avgöra svårigheter eller tvivelsmål som uppkommer i fråga om tolkningen eller tillämpningen av det skatteavtal som omfattas. De kan även överlägga i syfte att undanröja dubbelbeskattning i fall som inte behandlas i det skatteavtal som omfattas.”*¹⁹⁹

Bestämmelsens huvudsakliga innehåll betonar vikten av samarbete mellan staterna i komplexa situationer vid tolkningen och tillämpningen av skatteavtalen som omfattas av MLI. Även situationer som inte regleras i skatteavtalet kan bli föremål för ömsesidig överenskommelse mellan staterna.²⁰⁰ Värt att framlyfta i detta avseende är att art. 16.2-3 enbart

¹⁹⁷ Art. 16.2 MLI.

¹⁹⁸ Se sista meningen i art. 16.2 MLI.

¹⁹⁹ Art. 16.3 MLI.

²⁰⁰ Se sista meningen i art. 16.3 MLI.

tillämpas om avtalsparterna (staterna) bedömer att det i deras ingångna skatteavtal saknas motsvarande bestämmelser.²⁰¹

I likhet med art. 16 är även art. 17 MLI kopplad till BEPS-åtgärd 14.²⁰² Kortfattat kan det konstateras att art. 17 fungerar som en hänvisning till art. 9.2 i modellavtalet.²⁰³ Ordalydelsen är som följande:

”Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”²⁰⁴

Sett till art. 17 MLI på svenska är den första punkten i princip identisk med art. 9.2 i modellavtalet. Syftet med förevarande regel är i de fall då obehöriga vinstöverföringar kan uppkomma mellan företag i intressegemenskap. Om exempelvis Kanada justerar det ena bolagets inkomst utifrån armlängdsprincipen, så ska Sverige till en följd av detta göra en motsvarande justering av det andra bolagets inkomst i Sverige. Detta i syfte för att undvika dubbelbeskattning.²⁰⁵ Med avseende till åtgärd 14 i BEPS-projektet utgör införandet av art. 9.2 i modellavtalet inte minimistandard för staterna, utan är istället att anse som en ”best practice”.²⁰⁶ Däremot är de stater som väljer att lägga in en reservation gentemot art. 17 i vart fall skyldiga att göra sådana justeringar som artikeln åsyftar till eller att, tillsammans med den andra staten, söka en lösning genom ömsesidig överenskommelse.²⁰⁷

Det är värt att framlyfta att Sverige har, i enlighet med art. 17.3 a) MLI reserverat sig mot art. 17 på så sätt att artikeln enbart ska tillämpas om skatteavtalet i fråga inte innehåller en liknande bestämmelse som art. 17.2 avser.²⁰⁸ I de skatteavtal där Sverige har bedömt att en sådan bestämmelse

²⁰¹ Art. 16.4 b)-c) MLI.

²⁰² Prop. 2017/18:61 s. 16.

²⁰³ Prop. 2017/18:61 s. 17.

²⁰⁴ Art. 9.2 i modellavtalet. Till skillnad från MLI finns ingen officiell svensk översättning.

²⁰⁵ Ibid.

²⁰⁶ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 407.

²⁰⁷ Prop. 2017/18:61 s. 17.

²⁰⁸ Ibid.

finns, kommer dessa lämnas utan någon modifikation, oavhängigt av vad staterna som motparter till de svenska skatteavtalen har bedömt.²⁰⁹ Däremot betyder en bedömning av att en liknande bestämmelse till art. 17 MLI och art. 9.2 modellavtalet saknas i ett skatteavtal inte att art. 17 per automatik ska införas.²¹⁰

Sett till ett verkligt exempel har Sverige bedömt att skatteavtalet med Kanada inte har någon liknande bestämmelse till art. 17 MLI. Kanada har dock lagt in en reservation gentemot artikeln. Detta betyder att art. 17 i praktiken inte kommer att tillämpas, trots att Sverige bedömt att den borde göra det.²¹¹ En annan stat som lagt in reservation gentemot artikeln trots att Sverige bedömt att en liknande bestämmelse saknas är Mexiko. Förvisso finns art. 9.2 i modellavtalet i skatteavtalet, men även en ytterligare artikel (9.3), som stadgar att bestämmelserna i punkt 2 inte tillämpas vid fall av bedrägeri, uppsåtlig försummelse eller grov vårdslöshet. Till skillnad från Kanada så har alltså Mexiko bedömt bestämmelserna i art. 9.2-3 i skatteavtalet med Sverige med slutsatsen att dessa är liknande bestämmelser med avseende till art. 17 MLI, trots att Sverige inte gör detta.²¹² Vad detta i praktiken innebär är att Sveriges skatteavtal med Mexiko förblir oförändrat, trots att art. 9.3 i skatteavtalet är att anse som en begränsning vad gäller skyldigheten att genomföra en justering av skattebeloppet.²¹³ Det kan i detta avseende även tilläggas att skatteavtalet med Argentina innehåller en liknande bestämmelse som art. 9.3 i skatteavtalet med Mexiko. Skillnaden är dock att Argentina inte har lagt in en reservation, vilket medför att art. 17 MLI ska tillämpas.

Som tidigare nämnt gällande internationella överenskommelser så medför ett undertecknande av en konvention inte per automatik att denna utgör en del av den svenska interna lagstiftningen. Enligt 10 kap. 3 § regeringsformen måste alltså undertecknandet först godkännas av riksdagen för att kunna träda i kraft, vilket redan har gjorts med avseende till MLI. Däremot är det av vikt att diskutera hur modifikationerna till de skatteavtal som ska omfattas av MLI faktiskt ska göras med avseende till den svenska interna lagstiftningen. Sverige valde att föreslå lagändringar till de berörda skatteavtalen där de relevanta bestämmelserna i MLI ska införlivas i den svenska interna skattelagstiftningen.²¹⁴ Fördelen med detta är att det skapar mer förutsebarhet för skattskyldiga samt andra berörda aktörer vid modifikationer av skatteavtalen.²¹⁵

²⁰⁹ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 407.

²¹⁰ Prop. 2017/18:61 s. 17.

²¹¹ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 407-408.

²¹² Prop. 2017/18:61 s. 18.

²¹³ Ibid.

²¹⁴ Prop. 2017/18:61 s. 8.

²¹⁵ Engsbråten, SvSkt 2017:6-7 s. 411.

Däremot uppstår det en press för Sverige rent tidsmässigt att faktiskt få igenom alla lagändringar innan dessa ska börja tillämpas enligt huvudregeln om tillämpning i art. 35.1 MLI, som har följande ordalydelse:

Bestämmelserna i denna konvention tillämpas i var och en av de avtalsslutande jurisdiktionerna i förhållande till ett skatteavtal som omfattas:

- a) i fråga om källskatter på belopp som betalas till eller tillgodoförs person som inte har hemvist, för händelse som ligger till grund för beskattning som inträffar den första dagen under nästkommande kalenderår som börjar på den senaste av de dagar då denna konvention träder i kraft i var och en av de avtalsslutande jurisdiktionerna till det skatteavtal som omfattas eller senare, och*
- b) i fråga om alla andra skatter som tas ut av denna avtalsslutande jurisdiktion, för skatter som tas ut avseende beskattningsperioder som börjar vid utgången av en period om sex kalendermånader (eller en kortare period om alla avtalsslutande jurisdiktioner notifierar depositarien om att de avser tillämpa en kortare period) efter den senaste av de dagar då denna konvention träder i kraft i var och en av de avtalsslutande jurisdiktionerna till det skatteavtalet som omfattas eller senare.²¹⁶*

Sverige löste detta genom att reservera sig mot artikeln på så sätt att man först vidtar de åtgärder som behövs rent internrättsligt för att ändra de skatteavtal som omfattas av MLI innan modifikationerna faktiskt ska börja tillämpas, i enlighet med art. 35.7 MLI.²¹⁷

Vid tidpunkten då propositionen om MLI framlades konstaterade regeringen att man inte visste vilka lagar om skatteavtal som behövde ändras eller vilka ändringar som krävdes i dessa lagar och därmed lämnades inga sådana lagförslag i propositionen.²¹⁸ I skrivandets stund har enbart en lagändring fullbordats gällande ändring av ett skatteavtal som Sverige valt att omfattas av MLI, nämligen skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Propositionen överlämnades till riksdagen den 16 september 2021 och den 10 november 2021 bifölls förslaget.²¹⁹

²¹⁶ Art. 35.1 MLI.

²¹⁷ Prop. 2017/18:61 s. 30-31 samt s. 34.

²¹⁸ Prop. 2017/18:61 s. 9.

²¹⁹ Prop. 2021/22:4 samt rskr. 2021/22:28

I en följd motion till propositionen för införandet av MLI yrkade riksdagsledamöter från Sverigedemokraterna att riksdagen skulle tillkännage för regeringen att den bör intensifiera arbetet med att uppdatera och modernisera de delar av Sveriges skatteavtal som inte träffas av tillämpliga artiklar i den multilaterala konventionen.²²⁰ Vidare föreslogs det även i motionen att regeringen bör utveckla en årlig redogörelse för Sveriges skatteavtal till riksdagen som också innefattar en nyttoanalys av de delar av det multilaterala instrument som Sverige har valt att tillämpa respektive att inte tillämpa.²²¹ Ett exempel på hur detta skulle kunna genomföras var att regeringen lämnar en redogörelse för hur arbetet med skatteavtalen fortskrider samt i denna lämnar en fördjupad redogörelse för vilka effekter olika avtalsvillkor avser att åstadkomma och vilka problem och brister som återstår att lösa.²²² Denna redogörelse borde enligt motionen även innehålla en nyttoanalys av de olika delar av det multilaterala instrumentet som Sverige anslutit sig till, vilka nyttoeffekter Sverige gått miste om samt vilka negativa effekter som undvikits genom de delar Sverige inte anslutit sig till.²²³

Skatteutskottet delade regeringens bedömning gällande en återhållsam inställning vid valet av vilka artiklar i MLI som ska tillämpas.²²⁴ Utskottet utgick ifrån att regeringen vid den framtida tillämpningen av den multilaterala konventionen skulle fortsätta arbetet med att hålla de svenska skatteavtalen uppdaterade samt att regeringen vidare bör följa hur införlivandet av den multilaterala konventionen påverkar de svenska företagen.²²⁵ Med anledning av detta fann utskottet att det inte förelåg några skäl för att rikta specifika tillkännagivanden gentemot regeringen med avseende till de förslag som framgick av motionen, varför utskottet som en följd av den bedömningen avstyrkte motionen.²²⁶

²²⁰ Mot. 2017/18:4053 s. 1 (första yrkandet i förslag till riksdagsbeslut).

²²¹ Mot. 2017/18:4053 s. 1 (andra och tredje yrkandet i förslag till riksdagsbeslut).

²²² Mot. 2017/18:4053 s. 3.

²²³ Ibid.

²²⁴ 2017/18:SkU22 s. 9.

²²⁵ 2017/18:SkU22 s. 10.

²²⁶ Ibid.

I den fjärde referentgranskningsrapporten (eng: *peer-review report*) gällande åtgärd 6 i BEPS-projektet med avseende till treaty-shopping som släpptes den 9 februari 2022 konstaterade OECD att Sverige ännu inte har meddelat att man slutfört sina interna åtgärder för ikraftträdandet av MLI med avseende till något av sina skatteavtal.²²⁷ I rapporten finner man även en till Sverige riktad rekommendation, som lyder som följande:

”It is recommended that Sweden completes the steps to have the MLI take effect with respect to its agreements listed under the MLI as those agreements will only be modified by the MLI (and come into compliance with the minimum standard) once the provisions of the MLI take effect.

It is also recommended that Sweden formulates a plan for the implementation of the minimum standard in its agreements for which no steps have yet been taken and that were concluded with members of the BEPS Inclusive Framework [...].”²²⁸

I skrivandets stund finns det ännu ingen plan från den svenska regeringen med avseende till arbetet med implementeringen av MLI till skatteavtalen så som rekommenderat av OECD.

²²⁷ OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping* s. 280 f.

²²⁸ OECD, *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping* s. 281.

7 Analys och avslutande reflektioner

I de föregående avsnitten ovan har redogörelser gjorts för skatteavtal, modellavtalet och dess tillhörande kommentarer, rättsfall från HFD gällande tolkning av skatteavtal och slutligen de relevanta delarna av BEPS-projektet med avseende till skatteavtal, främst MLI.

I avsnitt 7.1 analyseras de rättsfall från HFD som redogjorts för i avsnitt 5 i syfte för att identifiera mönster med avseende till tolkning av skatteavtal samt hur modellavtalet kommentarerna har haft för påverkan vid tolkningen av skatteavtal.

I avsnitt 7.2 ska en analys göras hur tolkningen av svenska skatteavtal kan komma att påverkas av MLI och övriga material som ovan framlyfts från BEPS-projektet. En diskussion kommer även föras kring det eventuella spelet mellan artiklarna i MLI, modellavtalet och kommentarerna vid framtida tolkning av skatteavtal.

7.1 Tolkning av skatteavtal i HFD

Utifrån det material jag har analyserat för detta arbete kan jag dra den relativt starka slutsatsen att det råder en bred enighet vad gäller betydelsen av modellavtalet och dess tillhörande kommentarer inom såväl svensk som internationell skatterätt vid tolkningen av skatteavtal. Detta trots att det finns meningsskiljaktigheter gällande vart modellavtalet och kommentarerna ska läggas i VCLT rent artikelmässigt. Anledningen till varför kategoriseringen av modellavtalet och kommentarerna spelar en förhållandevis liten roll i helhetsbilden när det kommer till tolkningen av skatteavtal är att de relevanta aktörerna (det vill säga förvaltningsdomstolarna, ombuden för skattskyldiga och Skatteverket) har valt ett pragmatiskt tillvägagångssätt när det kommer till modellavtalet och kommentarerna. Sett till ett rent formellt perspektiv har modellavtalet och kommentarerna ett väldigt svagt rättskällevärde, om ens något överhuvudtaget. Detta då dessa instrument inte införlivats i svensk rätt genom lag. Just för modellavtalet och kommentarerna är dessa inte ens internationella traktat på sådant sätt att det binder stater som parter och på så sätt skapar förpliktelser.

I förevarande arbete har en undersökning inte gjorts av de bakomliggande anledningarna med avseende till hur ovannämnda aktörer valt att tillmäta modellavtalet och kommentarerna en stor praktisk betydelse. Motiveringen till detta är helt enkelt att det inte riktigt faller inom arbetets syfte och frågeställningar. Däremot är det knappast kontroversiellt att konstatera att såväl svensk som internationell skatterätt genomsyras av politiska krafter och ambitioner och att OECD på så sätt utvecklat en auktoritet genom tiden. Denna auktoritet kan ha dock uppkommit genom andra arbeten som organisationen har varit verksam inom och alltså inte nödvändigtvis genom projekten inom den internationella skatterätten.

Tjernberg har däremot framlyft en möjlig icke-politisk orsak till den starka praktiska betydelsen av modellavtalet och kommentarerna som utvecklats inom den internationella skatterätten, vilket jag nedan exemplifierar som följande: en skattskyldig som är svensk medborgare med hemvist i Sverige som inleder ett förfarande mot Skatteverket gällande hans K10-blankett (skatt på kvalificerade andelar i ett fåmansföretag). Den skattskyldige behöver i förfarandet mot Skatteverket (och eventuellt mot förvaltningsdomstolarna) inte beakta något annat förutom den svenska interna rätten. Om vi å andra sidan tar samma skattskyldig som det nyss nämnda exemplet men att denne istället har jobbat fyra månader i Singapore. I detta avseende behöver den skattskyldige nu vara uppmärksam på den svenska interna rätten, den singaporianska interna rätten samt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Singapore. Den skattskyldige kan även komma att hamna i ett förfarande med båda staternas skattemyndigheter och domstolar, där denne i praktiken förmodligen redan är dubbelbeskattad och kan komma att förbli det under en betydande period.

Enligt min mening är det andra exemplet ovan anledningen till varför skattskyldiga och deras ombud (dvs. främst advokat- och revisionsbyråer) väljer att inte gå emot modellavtalet och kommentarerna. Följdfrågan som då uppkommer är varför domstolarna, SRN och skattemyndigheterna väljer att tillmäta modellavtalet och kommentarerna ett betydande tolkningsvärde vid tolkningen av skatteavtal. Jag bedömer att frågan bäst kan besvaras uppifrån och därefter nedåt, dvs. med HFD som utgångspunkt. Detta med anledning av domstolens prejudikatbildande roll i skatteavtalsrätt.

Utifrån de rättsfall som jag redogjort för i kapitel 5 kan jag konstatera att HFD använt sig av modellavtalet och kommentarerna för tolkning av de svenska skatteavtalen i de fall där den aktuella bestämmelsen har utformats i överensstämmelse med den motsvarande bestämmelsen i modellavtalet. Detta gav HFD tydligast uttryck för i Luxemburgmålet, varav prejudikatet i argumenterande syfte kan illustreras som följande:

om...

staterna upprättar en bestämmelse som överensstämmer med modellavtalet

så...

har staterna haft för avsikt att vela uppnå ett resultat som motsvarar det som rekommenderats av OECD.

Även utifrån rättsfallen innan Luxemburgmålet kan man utläsa att HFD använt sig av modellavtalet och kommentarerna vid tolkning av skatteavtal, exempelvis rättsfallet RÅ 1987 ref. 158. Däremot har HFD inte i varje fall tydliggjort hur användningen av modellavtalet och kommentarerna har gjorts. Ett mönster som jag identifierat i detta avseende är att domstolen vanligtvis börjat med att konstatera att vid tolkning av skatteavtal ska den gemensamma partsavsikten utrönas. Den gemensamma partsavsikten brukar vanligtvis framgå av förarbetena till skatteavtalet, vilket enligt min mening är domstolens ”inkörsport” till att använda sig av modellavtalet och kommentarerna, under förutsättning att skatteavtalet är baserat på modellavtalet. Därefter är det oklart från HFD:s sida gällande vilken version av kommentarerna man har använt sig av. Utifrån ett helhetsperspektiv drar jag försiktigt slutsatsen att HFD utgår ifrån ett ambulatoriskt förhållningssätt gällande kommentarerna. Detta då HFD enbart i två rättsfall verkar ha utgått ifrån ett statiskt förhållningssätt vid utrönandet av den gemensamma partsavsikten, nämligen RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not. 68 samt HFD 2016 ref. 57. Slutsatsen som jag drar gällande dessa rättsfall är att vikt lades vid att utröna den gemensamma partsavsikten. Ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna eller andra omständigheter efter avtalets ingående hade ansetts strida mot den gemensamma partsavsikten. Enligt min mening så kommer alltså HFD:s förhållningssätt av kommentarerna styras beroende på förenligheten med den gemensamma partsavsikten.

Sammanfattningsvis vill jag föra följande argument gällande tillämpningen av kommentarerna. Oavsett vart man vill klassificera kommentarerna i VCLT:s tolkningsartiklar är det oundvikligen fallet att de kan vara till stor nytta vid tolkningen av skatteavtal, synnerligen i de fall då skatteavtalet i fråga är baserat på modellavtalet. HFD har en prejudikatbildande roll i skatterättsmål, varav det hierarkiskt sett följer att även underinstanserna tillämpar kommentarerna vid tolkning av skatteavtal. Längst ned i denna hierarki är Skatteverket som därmed också rättar sig efter HFD:s avgöranden. Detta kan exemplifieras främst med ställningstaganden om vissa artiklar i modellavtalet eller det nordiska skatteavtalet samt rättsfallskommentarer om vissa skattemål. Om HFD:s prejudikat går emot det som Skatteverket bedömt i sina ställningstaganden eller rättsfallskommentarer, måste dessa antingen

uppdateras eller upphävas. Detta har jag inte tagit upp för att diskutera den rättsliga statusen som Skatteverkets ställningstaganden eller rättsfallskommentarer kan komma att ha, utan snarare för att återigen framlyfta HFD:s prejudikatbildande roll. Gällande SRN gör jag i princip samma bedömning som den som nyss gjorts för Skatteverket. Detta eftersom det tydligt framgår att även nämnden flitigt använder sig av modellavtalet och kommentarerna vid tolkningen av skatteavtalet i förhandsbeskeden.

7.2 MLI:s påverkan på skatteavtal

I förevarande analys kommer fokus främst ligga på hur tolkningen svenska skatteavtal kan komma att påverkas av Sveriges undertecknande av MLI. Detta innefattar alltså en diskussion kring samspelet som MLI, modellavtalet samt kommentarerna kan komma att ha vid framtida rättsfall i HFD.

Inledningsvis är en sammanfattning kring Sveriges implementering med artiklarna i MLI välbehövlig. När det kommer till artiklarna i MLI kan jag dra följande slutsats utifrån det material jag analyserat, vilket är att Sverige har hållit en tämligen återhållsam inställning gällande de artiklar från MLI som ska implementeras samt arbetet med lagändringarna till de skatteavtal som ska omfattas av MLI.

När det kommer till den återhållsamma inställningen som Sverige tagit gällande vilka artiklar från MLI som ska implementeras i de skatteavtal som omfattas är det emellertid värt att framlyfta att Sverige inte är ensamt i detta avseende. Däremot har ingen konkret plan framlagts gällande lagändringar till skatteavtalen för implementering av artiklarna från MLI, vilket har påpekats av OECD av rapporten som togs upp i avsnitt 6. Även röster inifrån riksdagen påpekade samma sak. Återigen vill jag försöka hålla mig undan det politiska planet när det kommer till förevarande arbete, men utifrån det som framgick av förarbetena till MLI får man intrycket av att skatteflykt och skatteundandragande prioriteras högt i Sverige. Det torde alltså vara rimligt att i skrivandets stund konstatera att det åtminstone är anmärkningsvärt att Sverige inte har påbörjat fler lagändringar med avseende till implementeringen av artiklarna från MLI till skatteavtalen.

Givetvis bör en analys göras av det första arbetet som är avklarat, nämligen ändringsprotokollet till skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Samtidigt som arbetet med att utveckla en metod för hur artiklarna från MLI skulle implementeras i de svenska skatteavtalen genom lagändringar i den interna svenska skattelagstiftningen så tog Sverige kontakt med Storbritannien för att utreda möjligheten att implementera ändringarna till deras skatteavtal genom ett ändringsprotokoll.

Detta framgick av propositionen där ändringsprotokollet föreslogs för godkännande av riksdagen. Frågetecknet som nu uppstår i detta avseende är som följande:

Om Sverige behövde ta kontakt med en av staterna till sina skatteavtal för att tillsammans utreda möjligheten till ett ändringsprotokoll för ändringar i ett skatteavtal; visar inte detta på att staterna frångår en av de huvudsakliga fördelarna med MLI?

För att tydliggöra ovanstående frågeställning kan följande konstateras. Att Sverige tog kontakt med Storbritannien för att gemensamt utreda möjligheten till ändringar i skatteavtalet är att anse som en bilateral förhandling. Vidare är ett av de uttryckta målen med MLI att staterna ska kunna göra modifikationer i sina skatteavtal utan att behöva påkalla bilaterala förhandlingar. Regeringen var medveten om denna problematik utifrån propositionen till ändringsprotokollet. Att regeringen ändå valde just detta tillvägagångssätt motiverades på den grund att man så snabbt som möjligt ska kunna implementera de ändringar till skatteavtalen som behövs. Regeringen framlyfte även att så länge som ändringarna förs in på ett sådant sätt där kraven på tydlighet och förutsägbarhet uppfylls, så spelar valet av tillvägagångssätt en mindre betydelse. Utifrån propositionen kan man vidare utläsa att ändringsprotokoll kan komma att användas även för andra skatteavtal som Sverige valt att omfattas av MLI.

Jag gör följande bedömning av regeringens motivering för att använda sig av ändringsprotokoll när det kommer till ändringarna som behöver göras med avseende till skatteavtalen. Jag är fullt förstående i bedömningen att det viktigaste är att ändringarna förs in på ett sådant sätt att kraven på tydlighet och förutsägbarhet uppfylls och att det följaktligen spelar mindre roll om detta görs genom ett ändringsprotokoll eller genom en underrättelse till depositarien i OECD. Dock vilar detta på en tämligen viktig faktor: att de bilaterala förhandlingarna till ett ändringsprotokoll mellan staterna faktiskt avklaras tidseffektivt. Om inte, så är det mycket tydligare att ett av de huvudsakliga syftena med MLI gått förlorad. Med avseende till förevarande ändringsprotokoll tog det, från att staterna inledde förhandlingarna till det att de undertecknade ändringsprotokollet, strax över sju månader. Det finns inget

riktigt stöd i nuläget för att man ska utgå ifrån att även framtida eventuella förhandlingar med andra stater kommer att ta lika lång tid (om inte längre eller kortare). Utifrån ett optimistiskt perspektiv kan jag bedöma att MLI fungerar som en ”påskyndare” för staterna att förhandla fram ett ändringsprotokoll som implementerar artiklarna från MLI i skatteavtalen. Vad jag menar med detta är att staterna nu har ett konkret mål att utgå ifrån gällande bekämpandet av skatteflykt. Annars är det risk för att staterna enbart gör ändringar i sina skatteavtal med anledning av att det visar sig finnas en möjlighet att uppnå dubbel icke-beskattning.²²⁹ Däremot är frågan om hur snabbt staterna klarar av att genomföra ändringarna genom ett ändringsprotokoll i grunden en politisk fråga eftersom det inte är givet att staternas intressen alltid är i linje med varandra under förhandlingarna, vilket kan leda till att ändringarna i skatteavtalen faktiskt tar en lång tid till dess att de börjar implementeras.

Sett till arbetets syfte och frågeställningar blir det nu även relevant att undersöka huruvida tillvägagångssättet som staterna väljer att implementera ändringarna till skatteavtalen spelar någon roll när det kommer till tolkningen av skatteavtal. Utifrån det som har redogjorts för i avsnitt 2.1.5 gällande tolkningsartiklarna i VCLT samt rättsfallen har jag dragit slutsatsen att den gemensamma avsikten som parterna till ett skatteavtal har är historiskt sett det som HFD har ansett utgöra ”sammanhanget” så som avses i VCLT. Historiskt sett kan flera källor anses utgöra den gemensamma partsavsikten, däri även ett ändringsprotokoll. Detta kan exemplifieras tydligast genom RÅ 1987 ref. 162. Om man hypotetiskt sett bortser från de utsatta tidsgränserna för förevarande arguments skull är det enligt min mening välkomnat att parternas gemensamma avsikt med ändringar i skatteavtalet manifesterar sig genom ett ändringsprotokoll, om det i framtiden skulle behöva tolkning och HFD till en följd behöver utröna den gemensamma partsavsikten.

Vidare ska en analys göras med avseende till hur de materiella artiklarna i MLI kommer att samspela med modellavtalet och kommentarerna vid framtida tolkning av skatteavtal. Inledningsvis kan det konstateras att MLI inte fungerar som en ”ersättare” till skatteavtalen i sig utan snarare som en konvention som staterna tillämpar parallellt med skatteavtalen. På motsvarande sätt ersätts inte heller modellavtalet och kommentarerna vad gäller tolkning av skatteavtal. Majoriteten av de skatteavtal som Sverige valt att omfattas av MLI bygger som sagt på just artiklarna i modellavtalet samt att både domstolarna och skattemyndigheterna beaktar kommentarerna i den mån som redogjorts för i kapitel 5. I kapitel 6 har det redogjorts för att det förklarande dokumentet till MLI inte åsyftar till att tolka de materiella

²²⁹ Här har jag specifikt Kenya-målen i åtanke. Dessa rättsfall har inte redogjorts för i arbetet eftersom dem hade primärt att göra med skatteavtalens ställning i förhållande till den interna rätten. Se Sallander (2015) s. 98-103 för en redogörelse av dessa mål.

bestämmelserna i konventionen (med undantag för bestämmelserna om skiljeförfarande som, med hänvisning till arbetets avgränsning, inte har redogjorts för). De materiella bestämmelserna ska istället tolkas utifrån de sedvanliga principerna för tolkning av skatteavtal. Alltså kommer återigen utrönandet av den gemensamma partsavsikten spela en central roll vid tolkningen av skatteavtalet, samt även själva skatteavtalets lydelse. Här vill jag alltså föra argumentet att modellavtalet och kommentarerna kan ha en fortsatt relevans, särskilt 2017 års modellavtal och kommentarer, då dessa är ”länken” till de materiella artiklarna i MLI är 2017 års version av modellavtalet. Detta eftersom denna version av modellavtalet innehåller de materiella bestämmelserna som tagits fram inom ramen av BEPS-projektet samt kommentarerna till dessa.

Vidare finns det i doktrinen redan sentiment (Kleist) som uttrycker att framtida versioner av modellavtalet och dess tillhörande kan spela en viktig roll med avseende till hur PPT ska tolkas och tillämpas, då bestämmelsen innehåller ett subjektivt element som kan komma att påverka objektiviteten och förutsägbarheten som skatteavtalen åsyftar till att ha för enskilda och domstolar samt skattemyndigheter. Detta förutsätter dock, enligt min mening, att svenska förvaltningsdomstolar och HFD nästan exklusivt använder sig av det ambulatoriska förhållningssättet vid tolkning av skatteavtal framöver, vilket kan komma att bli problematiskt om ett sådant förhållningssätt skulle strida mot den gemensamma partsavsikten i skatteavtalet. Det återstår däremot att se hur förvaltnings-domstolarna samt Skatteverket kommer förhålla sig till PPT-bestämmelsen, då den subjektiva bedömningen är en makt som tilldelas dessa aktörer.

Sammanfattningsvis är det, på grund av avsaknaden av prejudikat av rättsfall med skatteavtal där artiklarna från MLI implementerats, för tidigt att dra någon direkt slutsats gällande hur samspelet mellan MLI samt modellavtalet och kommentarerna kan komma att se ut. Det lutar dock mot att ett ambulatoriskt förhållningssätt till kommentarerna hade underlättat samspelet något, särskilt kommentarerna från 2017 års modellavtal.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Offentligt tryck

OECD

OECD-Publikationer

OECD: *Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2016.

OECD: *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, 1998.

OECD: *Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet: rapport / av OECD:s kommitté för skattefrågor 1977*, Tidskriften Skattenytt, Leksand, 1982.

OECD: *Draft Double Convention on Income and on Capital 1963*, OECD Publishing, Paris, 1963.

OECD: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977*, OECD Publishing, Paris, 1977.

OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1992*, OECD Publishing, Paris, 1992.

OECD: *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010*, OECD Publishing, Paris, 2010.

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

OECD: *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS: Action 6*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2022.

OECD: “R(7). *The taxation of income derived from entertainment, artistic and sporting activities*”, in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD: “*Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*”, in *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, OECD Publishing, Paris, 2010.

Sverige

Regeringskansliet

SÖ 1975:1 *Wienkonventionen om traktaträtten*, Wien den 23 maj 1969.

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

Propositioner och regeringsskrivelser

Kungl. Maj:ts proposition nr 132 år 1967.

Kungl. Maj:ts proposition nr 141 år 1968.

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

Prop. 1988/89:61 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern.

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

Prop. 2004/05:121 Skatteavtal mellan Sverige och Polen.

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

Prop. 2021/22:4 Ändring i skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

Utskottsbetänkanden

Bet. 2017/18:SkU22 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Övrigt riksdagstryck

Mot. 2017/18:4053, Olle Felten och Jeff Ahl (båda SD), med anledning av prop. 2017/18:61 Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.

Rskr. 2017/18:276.

Rskr. 2021/22:28.

Litteratur

Andersson, Krister: *Vad är BEPS och vad innebär det för Sverige?*, I: Skattenytt 2016 s. 639-640.

Baker, Philip: *The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, British Tax Review 2017 (3): 281–4.

Bosman, Alexander: *General Aspects of the Multilateral Instrument*, Intertax, Volume 45 Issue 10, 2017, s. 647.

Brauner, Yariv: *McBEPS: The MLI - The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been*, Intertax, Volume 46 Issue 1, 2018, s. 16.

Curovic, Tara: *MLI – komplikationer och tolkningsproblem*, I: Skattenytt 2018 s. 736-740.

Dahlberg, Mattias: *Internationell beskattning*, 5 uppl., Lund, 2020.

Dahlberg, Mattias: *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, I: Arvidsson, Richard och Melz, Peter samt Silfverberg, Christer (red.) *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, Stockholm, 2003.

Engsbråten, Alf: *Hur kommer Sveriges undertecknande av det multilaterala instrumentet att påverka svenska skatteavtal?*, Svensk Skattetidning 2017:6–7 s. 398-411.

Kleineman, Jan: *Rättsdogmatisk metod*, I: Nääv, Maria, Zamboni, Mauro (red.) *Juridisk metodlära*, Lund, 2018.

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

Lindencrona, Gustaf: *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, 1. uppl., Stockholm 1994.

Linderfalk, Ulf and Hilling, Maria: *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal 2015.

Monsenego, Jérôme: *Utfallet av BEPS-projektet*, I: Svensk Skattetidning 2015:10 s. 827.

Nieminen, Martti: *Dual Role of the OECD Commentaries – Part I*, Intertax, Volume 43, Issue II pp. 640-641.

Pelin, Lars: *Internationell skatterätt: I ett svenskt perspektiv*, 5. uppl., Lund, 2011.

Sallander, Ann-Sophie: *Om valet av version av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal - en analys av HFD:s praxis under 30 år*, I: Skattenytt 2017 s. 707 samt 711-713.

Sallander, Ann-Sophie: *Skatteavtal: Om tolkning och tillämpning*, 1. uppl., Stockholm, 2015.

Tjernberg, Mats: *Skatterättslig tolkning*, 1 uppl., Uppsala, 2018.

Trolle Önnerfors, Elsa & Wenander, Henrik: *Att skriva rätt: goda råd för att skriva uppsats i juridik*, 3 uppl., Stockholm, 2022.

Elektroniska källor

OECD: BEPS Actions

<<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>>, besökt 2022-10-09.

OECD: BEPS Action 15 – Multilateral Instrument,

<<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>>, besökt 2022-10-09.

OECD: Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963,

OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en>, besökt 2023-01-02.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed

Version 1977, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en>, besökt 2023-01-02.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed

Version 1992, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en>, besökt 2023-01-02.

OECD: Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2010, <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2010_mtc_cond-2010-en>, besökt 2023-01-02.

OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>, besökt 2022-10-09.

OECD: Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>, besökt 2022-10-09.

OECD: Signatories and Parties to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Status as of 16 December 2022, <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>, besökt 2022-10-09.

OECD: Signing Ceremony: Multilateral Convention on Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, <<https://www.oecd.org/tax/signing-ceremony-multilateral-convention-on-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>, besökt 2022-10-09.

Övriga källor

IRS: Austria – Tax Treaty Documents, <<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/austria-tax-treaty-documents>>, besökt 2023-01-02.

Nationalencyklopedin: Länsrätt, <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/länsrätt>>, besökt 2023-01-02.

Nationalencyklopedin: Riksskatteverket, <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/riksskatteverket>>, besökt 2023-01-03.

Nationalencyklopedin: Taxeringsintendent, <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/taxeringsintendent>>, besökt 2023-01-02.

Nationalencyklopedin: Taxeringsnämnd, <<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/taxeringsnämnd>>, besökt 2023-01-02.

Riksarkivet: Mellankommunala prövningsnämnden, <<https://sok.riksarkivet.se/?postid=ArkisRef+SE%2FRA%2F420178>>, besökt 2023-01-03.

Skatterättsnämnden: Historik, <<https://skatterattsnamnden.se/omoss/historik.4.14dfc9b0163796ee3e77a3e8.html>>, besökt 2023-01-03.

Sveriges Domstolar: Om Högsta förvaltningsdomstolen, Historia och bakgrund <<https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/om-hogsta-forvaltningsdomstolen/historik/>>, besökt 2023-01-02.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1972 ref. 34

RÅ 1987 ref. 158.

RÅ 1987 ref. 162 – Englandsfararna.

RÅ 1995 not. 68.

RÅ 1996 ref. 84 – Luxemburgmålet.

RÅ 1998 ref. 49.

RÅ 2001 ref. 38.

HFD 2012 ref. 18.

HFD 2016 ref. 25.

HFD 2016 ref. 57.

HFD 2019 ref. 36.