



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Jonathan Åkesson

Svenska begränsningsartiklar i en EU-rättslig kontext

Om begränsningsartiklar i svenska dubbelbeskattningsavtal är
förenliga med de grundläggande friheterna i EU

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT23

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	6
Förord.....	8
Förkortningar.....	9
1 Inledning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte och frågeställning.....	13
1.3 Avgränsning	14
1.4 Metod och material.....	15
1.5 Forskningsläge.....	17
1.6 Terminologi	18
1.7 Disposition.....	20
2 Dubbelbeskattningsavtal.....	21
2.1 Vad är dubbelbeskattningsavtal?	21
2.2 OECD:s modellavtal.....	22
2.3 Hur förhåller sig skatteavtalen till intern rätt?.....	22
2.3.1 Den gyllene regeln	22
2.3.2 Förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal i praxis ..	23
2.4 Missbruk av skatteavtal och treaty shopping.....	24
3 Begränsningsartiklar	27
3.1 OECD:s arbete med begränsningsartiklar	27
3.2 Olika typer av begränsningsartiklar.....	28
3.2.1 Limitation on Benefits/Limitation of Benefits.....	29
3.2.2 Uteslutningsartiklar	33
3.3 Begränsningsartiklar i svenska dubbelbeskattningsavtal	37
3.3.1 Kort om begränsningsartiklar i svenska skatteavtal.....	37
3.3.2 Den svenska begränsningsartikelns utformning och tillämpning	37
3.4 Det multilaterala instrumentet och Principle Purpose Test .	45
4 EU-rätten.....	50
4.1 EU och skatterätten.....	50
4.2 De grundläggande friheterna	52
4.2.1 Etableringsfriheten	53
4.2.2 Fria rörligheten för kapital	54
4.2.3 Sambandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital	55

4.2.4	Fri rörlighet för tjänster.....	56
4.3	EU och skatteavtal.....	57
4.3.1	EU och skatteavtal enligt fördragsrätten.....	57
4.3.2	EU och skatteavtal utifrån EU-domstolens praxis.....	58
4.3.3	Mest gynnad nation.....	59
5	Begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten.....	61
5.1	Begränsningsartiklar och EU-domstolen.....	61
5.1.1	Open Skies (C-466/98).....	61
5.1.1.1	Bakgrund.....	61
5.1.1.2	EU-domstolens bedömning.....	62
5.1.2	ACT GLO (C-374/04).....	63
5.1.2.1	Bakgrund.....	63
5.1.2.2	Domstolens bedömning.....	65
5.2	Begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten i doktrin.....	66
5.2.1	Begränsningsartiklarnas två perspektiv: mottagaren respektive den verkliga ägaren.....	67
5.2.2	Open Skies.....	68
5.2.3	ACT GLO.....	71
5.2.4	Konsekvenser som kan uppstå då begränsningsartiklar strider mot EU-rätten.....	76
6	Analys och slutsats.....	78
6.1	Skillnaderna och likheterna mellan Limitation on Benefits och uteslutningsartiklar.....	78
6.2	De svenska begränsningsartiklarna.....	79
6.3	Förenligheten mellan begränsningsartiklar och de grundläggande friheterna.....	80
6.4	De svenska artiklarnas förenlighet med EU-rätten.....	82
6.5	Avslutning.....	88
	Käll- och litteraturförteckning.....	89

Summary

The increase in globalization and world trade has meant that tax treaties have become more important. As tax treaties have taken on a more central role, treaty abuse has also become more common. Tax treaties are agreements under international treaty law concluded between two or more states with the aim of unifying their tax systems, facilitating the taxation of persons and authorities, and avoiding juridical double taxation.

In the late 1980s and early 1990s, the US introduced special articles, the limitation on benefits articles, which intended to prevent treaty shopping, i.e. prevent residents of third states from obtaining the benefits of the US tax treaty. The US limitation on benefits-articles caused an international debate on treaty shopping and other forms of treaty abuse. In a resolution from 1997, the EU outlined a package of measures to prevent harmful tax competition within the Union. In 1998, the OECD published its report on harmful tax competition, in which different recommendations on various types of measures to counter treaty abuse are presented.

Sweden has introduced limitation on benefits articles in its tax treaties with the aim of preventing treaty abuse. The paper focuses on the Swedish limitation of benefits articles that do not refer to the domestic legislation of the contracting states that was in force at the time the treaty was signed. The articles aim to limit certain types of activities that have been subject to significantly lower tax compared to similar activities within that state. This type of limitation on benefits articles can be found, for example, in Article 28 of the lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland.

In the light of the OECD Commentaries and doctrine, the differences and similarities between limitation on/of benefits articles and exclusion provisions are discussed. Limitation on/of benefits articles have a different function than exclusion provisions. The former require a person to fulfil certain objective conditions to be covered by the treaty and its benefits, while the latter exclude persons who fulfil the conditions of the article from the benefits of the treaty. Furthermore, the limitation on/of benefits articles aim to prevent treaty shopping while the Swedish limitation on benefits articles aim to exclude offshore activities from the treaty benefits. The Swedish limitation on/of articles are therefore not limitation on/of benefits articles but exclusion provisions.

MLI and PPT are also briefly mentioned in the paper as Sweden signed the MLI on June 7, 2017. However, the MLI has not yet been implemented. The MLI is a multilateral agreement concluded by several countries. Article 7, which is one of the mandatory articles, provides for PPT which is intended to serve as an instrument in addition to tax treaties. PPT aims at assessing the

main purpose of a transaction or arrangement and can address treaty abuses that are not covered by, for example, a limitation on benefits article.

Furthermore, the compatibility of limitation on benefits articles with EU law is examined in the light of the *Open Skies* (C-466/98) and *ACT GLO* (C-374/04) cases. The judgments of the ECJ in these cases are complemented by the discussion in the literature on the compatibility of limitation on benefits articles with EU law, both in general and in the light of the cases.

In the light of EU case law and doctrine, the paper concludes that there are circumstances that speak both for and against the compatibility of limitation on benefits articles with EU law. The ECJ's statement in *ACT GLO* may indicate that the articles would be compatible with EU law. However, the case has been criticized in doctrine as the ECJ refers to the *D* case, which concerned the MFN principle, instead of referring to *Open Skies*. Since the MFN principle, as opposed to limitation articles, aims to provide contractual benefits to persons outside the contracting states who would otherwise not have access to the benefits, doctrine states that the legal situation regarding the compatibility of limitation on benefits articles with EU law is unclear. That the articles may lead individuals, for example, to refrain from establishing residence or investing in the contracting state due to the article, however, argues against the Swedish limitation on benefits article being compatible with EU law. The lack of a bona fide clause also entails a risk that the Swedish articles may affect commercially motivated arrangements, which cannot be considered compatible with EU law. The conclusion is thus that the legal situation is unclear until the ECJ has given a clearer decision on the issue of the compatibility of limitation on benefits articles with EU law. It is also unclear what impact the introduction of PPT will have on the compatibility of the articles with EU law and whether the PPT rule itself is compatible with EU law.

Sammanfattning

Den ökade globaliseringen och världshandeln har medfört att skatteavtal blivit viktigare. Då skatteavtalen har fått en mer central roll har även avtalsmissbruk blivit vanligare. Skatteavtal är folkrättsliga avtal som ingås mellan två eller fler stater och syftar till att förena staternas skattesystem, underlätta beskattningen för personer och myndigheter samt undvika internationell dubbelbeskattning.

I slutet av 1980-talet och början på 1990-talet införde USA speciella artiklar, limitation on benefits-artiklar, som avsåg att motverka treaty shopping, det vill säga motverka att medborgare i tredje stat åtnjöt förmånerna i det amerikanska skatteavtalet. De amerikanska begränsningsartiklarna skapade en internationell diskussion kring treaty shopping och andra former av avtalsmissbruk. EU redogjorde i en resolution från 1997 ett åtgärds paket för att motverka skadlig skattekonkurrens inom unionen. OECD publicerade 1998 sin skattekonkurrensrapport, i vilken rekommendationer på olika slags åtgärder för att motverka avtalsmissbruk presenteras. Begränsningsartiklar var ett av dessa förslag.

Sverige har infört begränsningsartiklar i sina skatteavtal i syfte att motverka avtalsmissbruk. Uppsatsen fokuserar på de svenska begränsningsartiklar som inte hänvisar till kontraktstaternas interna lagstiftning som var i kraft när avtalet tecknades. Artiklarna avser att begränsa vissa typer av verksamhet som varit underkastad en särskild förmånlig beskattning jämfört med liknande verksamheter i den staten. Denna typ av begränsningsartiklar återfinns till exempel i artikel 28 i lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland.

Mot bakgrund av OECD:s kommentarer samt doktrin diskuteras skillnaden och likheterna mellan limitation on/of benefits artiklar och uteslutningsartiklar. Limitation on/of benefits-artiklar har en annan funktion än uteslutningsartiklar. De förstnämnda kräver att en person ska uppfylla objektiva villkor för att omfattas av avtalet och dess förmåner medan de senare utesluter personer som uppfyller villkoren i artikeln från avtalets förmåner. Vidare syftar limitation on/of benefits-artiklar på att motverka treaty shopping medan de svenska begränsningsartiklarna avser att utesluta offshore-verksamheter från avtalsförmånerna. De svenska begränsningsartiklarna är därför inte limitation on/of benefits-artiklar utan uteslutningsartiklar.

MLI och PPT berörs också kort i uppsatsen då Sverige har undertecknat MLI den 7 juni 2017. MLI har dock inte implementerats än. MLI är ett multilateralt avtal ingånget av flera länder. I artikel 7, som är en av de obligatoriska artiklarna, föreskrivs PPT som avser att fungera som ett instrument utöver skatteavtalen. PPT tar sikte på att bedöma det huvudsakliga syftet med en

transaktion eller arrangemang och kan träffa avtalsmissbruk som inte omfattas av exempelvis en begränsningsartikel.

Vidare undersöks begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten mot bakgrund av rättsfallen *Open Skies* (C-466/98) och *ACT GLO* (C-374/04). EUD:s domar i rättsfallen kompletteras med den diskussion som förts i doktrin avseende begränsningsartiklar förenlighet med EU-rätten, både generellt och mot bakgrund av rättsfallen.

Mot bakgrund av EU-rättsfallen och doktrin kommer uppsatsen fram till att det finns omständigheter så talar både för och emot att begränsningsartiklar skulle vara förenliga med EU-rätten. EUD uttalande i *ACT GLO* kan tala för att artiklarna skulle vara förenliga med EU-rätten. Rättsfallet har dock kritiserats i doktrin då EUD hänvisar till fallet *D* som berörde MFN-principen, i stället för att hänvisa till *Open Skies*. Då MFN-principen, i motsats till begränsningsartiklar, syftar till att ge avtalsförmåner till personer utanför kontraktstaterna som annars inte skulle haft tillgång till förmånerna menar doktrin att rättsläget avseende begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten är oklart. Att artiklarna kan medföra att personer exempelvis underlåter att etablera bolag eller investera i kontraktstaten på grund av artikeln talar dock emot att de svenska begränsningsartiklarna skulle vara förenliga med EU-rätten. Även bristen på en bona fide-klausul medför risk att de svenska artiklarna kan träffa affärsmässigt motiverade upplägg, vilket inte kan ses som förenligt med EU-rätten. Slutsatsen blir alltså att rättsläget är oklart fram till EUD har givit ett tydligare beslut i frågan om begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten. Det är vidare även oklart vilken påverkan som införandet av PPT kommer att få på artiklarnas förenlighet med EU-rätten och ifall PPT-regeln i sig är förenlig med EU-rätten.

Förord

Nu börjar juristprogrammet lida mot sitt slut. Det har varit fyra och ett halvt år av studier, studentengagemang och mycket annat kul. Jag vill med anledning av detta därför tacka de personer som har varit med mig på min resa dels under studietiden, dels under uppsatsskrivandet. Först och främst vill jag tacka min handledare professor Mats Tjernberg för insiktsfulla diskussioner och kloka synpunkter under mitt uppsatsskrivande. Jag vill även tacka Juridiska Föreningen för fyra otroliga år som gjort studietiden mycket roligare än vad den annars skulle vara. Jag vill även tacka min familj och min släkt som har stöttat mig under alla dessa år och som stått ut med juridiksnack på middagsgårder och kalas. Jag vill även tacka alla vänner som jag har fått under min tid i Lund och där ska ett särskilt tack riktas till Erik som varit med i både bättre och sämre stunder, allt från översättandet av 1700-tals lagar till sena nätter på Juridiska Föreningen.

Avslutningsvis stort tack!

Jonathan Åkesson

Januari 2024, Lund

Förkortningar

BEPS	Base Erosion Profit Shifting
CFC	Controlled foreign company
CFE	CFE ECJ Task Force
eng.	engelska
EKOFIN-rådet	Rådet för ekonomiska och finansiella frågor
EU	Europeiska unionen
EUD (eng. ECJ)	Europeiska unionens domstol
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
MFN	Most favourable nation (svensk översättning: mest gynnad nation)
MLI	Multilateralt instrument
LOB	Limitation on/of benefits
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
OECD:s modellavtal	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
PPT	Principle Purpose Test
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
Skattekonkurrensrapporten	Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue

Uppförandekoden

EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december
1997 om skattepolitik (98/C 2/01).

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I takt med globaliseringen och den ökade världshandeln har skatteavtal blivit viktigare. Med skatteavtalen har även missbruk av dessa uppmärksammats av både Europeiska unionen (EU) och Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).¹

År 1997 publicerade Rådet för ekonomiska och finansiella frågor (EKOFIN-rådet) i EU sin resolution² avseende en uppförandekod för företagsbeskattning (uppförandekoden). I uppförandekoden redogörs en diskussion som förts mot bakgrund av EU-kommissionens diskussion kring ett åtgärds paket i syfte att angripa skadlig skattekonkurrens inom Europeiska unionen. Diskussionerna syftade till att bekämpa skadlig skattekonkurrens, förhindra skattebortfall och minska snedvridningen på den inre marknaden.³ Som en del av arbetet presenterades olika insatser som ska förbättra den inre marknaden. Insatserna hade föreslagits av EU-kommissionen och representanterna för EU:s medlemsländer.⁴ I uppförandekoden framförs bland annat att de bestämmelser mot missbruk och de motåtgärder som framkommer i skattelagar och dubbelbeskattningsavtal är en viktig faktor för att bekämpa skattefusk och skatteflykt.⁵ Uppförandekoden tar sikte på företagsbeskattningens område och de åtgärder som kan få en betydande verkan för var inom gemenskapen som ekonomisk verksamhet förläggs.⁶ Uppförandekoden lyfter fram att skatteåtgärder som medför en påtagligt lägre beskattningsnivå, inklusive nollbeskattning, än de som vanligtvis tillämpas i medlemsstaten ska anses vara skadliga. Vidare följer fem punkter som ska vara vägledande i bedömningen om en åtgärd är skadlig. Punkterna är följande:

1. Om förmånerna beviljas endast dem som inte är bosatta i medlemsstaten i fråga eller beviljas beträffande transaktioner med personer som inte är bosatta där, eller
2. Om förmånerna är fullständigt avgränsade från den inhemska ekonomin så att de inte påverkar det nationella beskattningsunderlaget, eller

¹ Se exempelvis EKOFIN-rådet (1997) och OECD (1998).

² EKOFIN-rådet (1997).

³ EKOFIN-rådet (1997). Preambeln stycke 1 och 2.

⁴ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 preambeln stycke 1 och 2.

⁵ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 punkt L.

⁶ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 punkt A.

3. Om förmånerna beviljas även om det inte förekommer någon egentlig ekonomisk verksamhet eller egentlig ekonomisk närvaro i den medlemsstat som erbjuder dessa skatteförmåner, eller
4. Om reglerna för beräkning av vinsten från en verksamhet inom en multinationell företagsgrupp avviker från internationellt allmänt vedertagna principer, särskilt de regler som godkänts av OECD, eller
5. Om det inte finns några möjligheter till insyn i skatteåtgärderna, inbegripet om lagstiftningen tillämpas mindre strikt och utan insyn på administrativ nivå.⁷

När en stat inför nya skatteåtgärder får inte åtgärderna vara skadliga enligt uppförandekoden.⁸ Det framkommer i rådets resolution att uppförandekoden är ett politiskt åtagande och inte påverkar medlemsstaternas rättigheter och skyldigheter. Inte heller medlemsländernas och gemenskapens behörighet påverkas.⁹

OECD publicerade 1998 sin rapport *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*¹⁰ (hädanefter skattekonkurrensrapporten). I rapporten uttalar OECD att globaliseringen har haft positiva effekter i utvecklandet av skattesystem men att globaliseringen samtidigt också medfört negativa effekter. De negativa effekterna tar sikte på nya sätt för företag och individer att minska sin beskattning och i vissa fall undvika beskattning. Globaliseringen har möjliggjort att företag och individer kan ändra sin skattepolitik och rikta sina finanser mot länder med fördelaktig skattepolitik. OECD menar att utnyttjandet av skattesystemen bland annat kan minska länders nationella skatteunderlag och länders skattestrukturer.¹¹ I rapporten definieras också olika skatteparadis och så kallade "harmful preferential tax regimes".¹² I rapporten återfinns också rekommendationer avseende internlagstiftning, dubbelbeskattningsavtal och internationellt samarbete.¹³ Rekommendation nio behandlar vilka personer som ska omfattas av förmånerna i ett dubbelbeskattningsavtal. Reglerna som staterna rekommenderas att implementera tar sikte på vissa personer och inkomster. Det kan exempelvis vara lågbeskattade bolagstyper och vissa typer av inkomster. OECD nämner också begränsningsartiklar och framför att artiklarna använts av stater för att begränsa avtalsförmåner till vissa personer.¹⁴ Rekommendation elva innehåller förslag på uteslutningsartiklar som används av OECD:s medlemsstater. OECD framhäver även att deras

⁷ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 punkt B.

⁸ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 punkt C.

⁹ EKOFIN-rådet (1997). Bilaga 1 preambeln stycke 7.

¹⁰ OECD (1998).

¹¹ OECD (1998) p. 23.

¹² OECD (1998) p. 38.

¹³ OECD (1998) p. 92.

¹⁴ OECD (1998) p. 119 f.

skattekommitté avser att förbereda och upprätthålla en lista med uteslutningsartiklar som används av medlemsstaterna.¹⁵

Dahlberg framför att åtgärderna i EU:s uppförandekod och OECD:s skattekonkurrensrapport starkt påminner om varandra med skillnaden att OECD:s rapport innehåller en katalog av förslag till åtgärder som medlemsstaterna kan vidta på nationell nivå. OECD:s rapport ger vidare vägledning till medlemsstaterna att identifiera skatteparadis utanför OECD:s och EU:s område. Dahlberg menar att åtgärdspaketen från EU och OECD kan ses som komplement till varandra.¹⁶

Intressant i sammanhanget är även att nämna EU-kommissionens rekommendation av den 28.1.2016 om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal. I rekommendationen framkommer att skatteavtal inte ska skapa möjligheter för noll- och reducerad beskattning genom treaty shopping¹⁷ eller andra missbruksstrategier. Kommissionen utmanar i rapporten medlemsstaterna att tackla avtalsmissbruk.¹⁸

Sverige har också i sina skatteavtal valt att införa begränsningsartiklar i syfte att förhindra att skatteavtalen missbrukas.¹⁹

1.2 Syfte och frågeställning

Uppsatsen ämnar analysera de svenska skatteavtalens begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten, närmare bestämt de grundläggande friheterna. Uppsatsen kommer ta sikte på de begränsningsartiklar som Dahlberg kategoriserar som kategori två, det vill säga begränsningsartiklar²⁰ som inte hänvisar till någon av de avtalslutande staternas interna lagstiftning som var i kraft när avtalet tecknades.²¹ I syfte att kunna avgöra deras förenlighet med EU:s grundläggande friheter kommer vidare en undersökning göras mot bakgrund av andra begränsningsartiklar såsom den amerikanska Limitation on Benefits-artikeln (LOB-artikeln). Uppsatsen kommer även undersöka OECD:s förslag på begränsningsartiklar som benämns som uteslutningsartiklar. Uppsatsen kommer vidare, utifrån materialet som framkommit, att klassificera den svenska artikeln i syfte att avgöra ifall det är en begränsningsartikel, likt LOB-artikeln, eller en uteslutningsartikel. Då det föreligger likheter och skillnader mellan LOB-artiklar och uteslutningsartiklar blir syftet med klassificeringen att på ett mer nyanserat och korrekt sätt kunna analysera de svenska artiklarna.

¹⁵ OECD (1998) p. 126 f.

¹⁶ Dahlberg (1999) s. 219.

¹⁷ Berörs under avsnitt 2.4.

¹⁸ On an External Strategy for Effective Taxation, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, COM(2016) 24 final.

¹⁹ Se avsnitt 3.3.

²⁰ Dahlberg benämner dessa artiklar som uteslutningsartiklar. Uppsatsen ämnar dock utreda de svenska artiklarnas karaktär varpå termen begränsningsartiklar kommer att användas.

²¹ Dahlberg (2000) s. 267.

Frågorna som ska besvaras är mot bakgrund av syftet:

- Vad definierar LOB-artiklar respektive uteslutningsartiklar och vilka skillnader och likheter finns mellan dessa?
- Vilken typ av begränsningsartikel är den svenska artikeln som förekommer i skatteavtal?
- Vad säger EU-rätten om förenligheten mellan begränsningsartiklar och de grundläggande friheterna och hur har diskussionen förts i doktrin?
- Är den svenska begränsningsartikeln förenlig med EU-rätten?

1.3 Avgränsning

Dahlberg har i sin avhandling kategoriserat tre olika kategorier av begränsningsartiklar. Den första kategorin av begränsningsartiklar innehåller regler som utesluter vissa specifika bolagstyper från avtalets förmåner. Dessa artiklar kan kännetecknas genom att de på ett eller annat sätt hänvisar till intern lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna.²² Den tredje kategorin av begränsningsartiklar kallas "Limitation of Benefits". Artiklarna återfinns ofta i svenska dubbelbeskattningsavtal som tillämpar territorialitetsprincipen. Begränsningsartiklarna har i dessa avtal till uppgift att tillse att inkomster inte undgår beskattning på grund av att landet tillämpar den beskattningsprincipen. Detta rör sig främst om utvecklingsländer.²³ Dessa artiklar kommer därmed inte beröras närmare i uppsatsen, då de inte har en lika stark koppling till EU-rätten som begränsningsartiklar av kategori två.²⁴

Vid undersökningen av de svenska begränsningsartiklarna kommer med hänsyn till uppsatsens tid och omfång endast skatteavtalen med länder inom Europas geografiska område att undersökas. Detta för att uppsatsen undersöker begränsningsartiklars förhållande till EU-rätten. Att då välja EU-medlemsstater i första hand medför att ingen differentiering mellan de olika grundläggande friheterna behöver göras. Nedslag kommer även att göras i länder som inte är medlemmar i EU såsom Nordmakedonien.²⁵ Uppsatsen kommer även utgå från gällande rätt med undantag för skatteavtalet mellan Sverige och Portugal, vilket kommer att användas för att skapa en bredare förståelse för hur de svenska begränsningsartiklarna tillämpas. Mot bakgrund av de svenska begränsningsartiklarna kommer en rättsfallsprognos göras

²² Dahlberg (2000) s. 240.

²³ Dahlberg (2000) s. 286

²⁴ För vidare läsning se Dahlman (2000) s. 240 ff. och s. 286 ff.

²⁵ Att nämna är även att Nordmakedonien ansökt om att bli medlem i EU och sedan 2005 är kandidatland, vilket gör Nordmakedonien intressant för uppsatsen. Se Europeiska rådet, Nordmakedonien, <<https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/enlargement/republic-north-macedonia/>> (senast uppdaterad 2023-12-18, besökt 2023-12-20)

utifrån relevanta rättsfall från Europeiska unionens domstol (EUD) samt relevant diskussion från doktrin.

Begränsningsartiklar utanför de svenska skatteavtalen såsom artiklar som föreslås av OECD eller den amerikanska LOB-artikeln kommer inte att beröras på detaljnivå utan endast beröras övergripande. Anledningen till detta är att uppsatsens fokus är svensk skatteavtalspolitik och den svenska begränsningsartikeln. En analys av OECD:s och USA:s begränsningsartiklar faller därför utanför syftet med uppsatsen och påverkar inte besvarandet av uppsatsens frågeställningar.

Gällande de grundläggande friheterna i EU kommer uppsatsen att fokusera på fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten då dessa grundläggande friheter diskuteras mest i anslutning till begränsningsartiklar.²⁶ Uppsatsen kommer vidare inte att lägga större fokus på vilken av etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital är tillämpliga i ett specifikt fall vid bedömningen av om de svenska artiklarna strider mot EU-rätten.

1.4 Metod och material

Uppsatsen kommer att besvara frågeställningen genom att använda dels rättsdogmatisk metod, dels EU-rättslig metod. Vid användandet av den rättsdogmatiska metoden kommer gällande rätt att vara i fokus. Även om gällande rätt är i fokus kommer även svaret på frågorna grundas på äldre förarbete och upphävda lagar i syfte att skapa en bred bild över lagstiftarens tolkning av relevanta rättsregler. Äldre förarbeten kommer även användas för att analysera rättsutvecklingen i syfte att skapa en bredare förståelse för gällande rätt för att få ett så korrekt svar som möjligt. Viss vägledning kommer även att hämtas från doktrin med utgångspunkt i argumentationens styrka. Uppsatsen använder rättsdogmatisk metod för att tolka, beskriva och systematisera gällande rätt utifrån de allmänt accepterade rättskällorna. Rättskällorna som avses är förarbeten, rättspraxis, lagstiftning samt doktrin.²⁷

Den rättsdogmatiska metoden kommer främst att användas i avsnitt 3 där de svenska begränsningsartiklarna går igenom och i första hand kommer lagstiftning och förarbeten i form av propositioner att användas i syfte att klargöra vilka aspekter och perspektiv som bidragit till rättsutvecklingen och användandet av begränsningsartiklar inom skatteavtalsområdet. Doktrin och praxis kommer att användas som ett komplement till förarbetena för att skapa en djupare förståelse för ämnet. Inom den rättsdogmatiska metoden har det förts diskussioner, och det råder delade meningar om metoden kan användas för att belysa brister och kritisera lagstiftningen eller ej. Åsikter som har framförts är att rättsdogmatiken intresserar sig för normerna men inte hur lagen tillämpas. Det har även föreslagits att rättsdogmatiken bör kallas

²⁶ Se exempelvis Osterweil (2009), Guerra (2011), Payani (2003), Greter (2008).

²⁷ Kleineman (2018) 21 ff.

rättsanalytisk metod eftersom det bättre beskriver analysen som görs av rättsreglerna. Kleineman menar vidare att uttrycket rättsdogmatisk som innehåller ordet dogmatisk kan göra att metoden inte framstår som en vetenskaplig disciplin. Dock menar Kleineman att det går att bortse från den språkliga sammanblandningen då den rättsdogmatiska metoden inte måste vara dogmatisk till sin karaktär.²⁸ Uppsatsen kommer mot bakgrund av det som framkommit utgå från Kleinemans syn och ibland kritisera lagstiftningen och förarbetena i syfte att försöka nå ett nyanserat resultat.

Den EU-rättsliga metoden beskrivs utifrån en svensk rättstillämpares perspektiv. Med detta menas hur EU-rättskällor tolkas och bör tillämpas i Sverige, det vill säga på nationell nivå.²⁹ Det har förekommit diskussioner kring hur EU-rätten ska klassificeras, vissa menar att EU-rätten är en del av folkrätten, medan andra menar att den utgör en del av den nationella rätten. En tredje grupp menar att EU-rätten utgör en blandning av folkrätten och den nationella rätten. Reichel menar att det finns behov av att utveckla strategier, vilka tar hänsyn till de särdrag som följer av EU-rätten när dess källor tillämpas och tolkas i en nationell kontext. Det framförs också att den inhemska rätten blivit en del av internationell rätt mot bakgrund av EU-rätten eftersom EU-rättens källor påverkar den inhemska rätten. Följande styrks också av att EU i större mån representerar medlemsstaterna i internationella situationer.³⁰ Reichel menar att det har funnits svårigheter att etablera en debatt på EU-nivå avseende hur rättsvetenskapen på europeisk nivå ska drivas framåt.³¹

När det gäller EU-rättens verkan på nationell nivå har det utvecklats grundläggande principer. I artikel 4.3 i FEU fastslås principen om lojalt samarbete, principen stadgar en ömsesidig respekt mellan medlemsstaterna och unionsrätten. Principen innefattar också att medlemsstaterna och unionen ska bistå varandra vid fullgörandet av uppgifter enligt fördraget. Lojaliteten innefattar både en positiv och negativ förpliktelse. Den positiva förpliktelsen tar sikte på att vidta lämpliga åtgärder i syfte att garantera att skyldigheterna som följer av fördraget eller av sekundärrätten fullgörs. Den negativa förpliktelsen innefattar en skyldighet för staten att avstå från åtgärder som kan äventyra unionens mål. EU-rättslig praxis har konkretiserat vissa av skyldigheterna. Att nämna är att tolka nationell rätt i ljuset av EU-rätten, och skyldighet att ersätta enskilda för överträdelser av EU-rätten. Skyldigheten utsträcks dock endast till de områden som medlemsstaten förbundit sig att följa. Dock är det inte bara medlemsstaterna som ska förhålla sig till EU-rätten. Enligt artikel 5.2 FEU får unionen, enligt principen om tilldelade befogenheter, endast handla inom den behörighet som getts av medlemsstaterna.³²

²⁸ Kleineman (2018) s. 24 ff.

²⁹ Reichel (2018) s. 109.

³⁰ Reichel (2018) s. 110.

³¹ Reichel (2018) s. 131.

³² Reichel (2018) s. 112 f.

Materialet kommer bestå av svenska dubbelbeskattningsavtal som innehåller begränsningsartiklar. Dessa artiklar återfinns i avtalen både med EU-medlemsstater och stater som är belägna i inom Europas geografiska område³³ men som inte är medlemmar i det europeiska samarbetet³⁴. Gällande skatteavtalen kommer den engelska versionen vara vägledande då det svenska modellavtalet från 1998 är skrivit på engelska och språket får därav anses vara vägledande när Sverige upprättar nya skatteavtal.³⁵

Uppsatsen kommer även att använda sig av material såsom doktrin samt praxis. Avseende praxis kommer både rättspraxis från Sverige och från EUD användas. Gällande utländsk doktrin har förstahandskällor använts, dock förekommer ibland hänvisningar till källor som är på annat språk än engelska. I dessa fall har uppsatsen använt andrahandskällan med de risker som det innebär.

Även OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD:s modellavtal) och kommentarer till dessa modellavtal kommer att användas. Det har förekommit diskussioner kring vilket rättskällevärde som OECD:s modellavtal och kommentarer har i svensk rätt. Att notera är att modellavtalet eller kommentarerna inte är en del av de svenska dubbelbeskattningsavtalen. OECD:s modellavtal och kommentarerna är heller inte bindande för svenska myndigheter och domstolar, vilket även har bekräftats i rättspraxis.³⁶

1.5 Forskningsläge

I avsnittet kommer en redogörelse göras för de källor som har varit viktiga för genomförandet av denna uppsats. Först ska nämnas att då uppsatsen berör svenska skatteavtal, har OECD:s modellavtal och OECD:s kommentarer varit en viktig källa för att förstå skatteavtalens funktion och syfte men även tankarna bakom begränsningsartiklar. I samband med OECD bör även boken *Klaus Vogel on double taxation conventions* lyftas fram. I sin boken lyfts OECD:s arbete och olika dokument och förslag för att skapa en helhetsbild över rättsläget. boken utgör därmed ett bra komplement till OECD:s kommentarer.

Även EU:s dokument rörande åtgärds paket och rekommendationer till stater rörande avtalsmissbruk har varit vägledande i syfte att få fram EU:s perspektiv på problemet.

³³ Såsom Estland, Lettland, Litauen, Polen, Portugal och Slovenien.

³⁴ Nordmakedonien.

³⁵ Sundgren (1999).

³⁶ Skatteverket, *Modellavtalets uppbyggnad*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/2966.html>> (senast uppdaterad 2023, besökt 2023-11-28) för mer information om OECD och vikten av kommentarerna se. Haslehner, (2021) s. 54, punkt 115 ff.

Olika typer av begränsningsartiklar har även diskuterats i doktrin, framför allt de begränsningsartiklar som följer av USA:s och OECD:s modellavtal.³⁷ I doktrin diskuteras artiklarnas framkomst, funktion och tillämpning men även vilka konsekvenser och problem som artiklarna kan medföra.

Gällande de svenska begränsningsartiklarna har forskning från Mattias Dahlberg varit framstående. Dahlberg är professor i finansrätt vid Uppsala universitet, och har genom sin avhandling *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag* varit en viktig källa för genomförandet av uppsatsen. Dahlberg är en av få personer som kategoriserat och analyserat olika svenska begränsningsartiklar inom svensk skatteavtalsrätt. I sin avhandling utgår Dahlberg från tre kategorier av svenska begränsningsartiklar³⁸ och problematiserar dem i relation till andra föreslagna artiklar från OECD samt den amerikanska LOB-artikeln. Dahlberg har gjort en grundlig analys av begränsningsartiklarna vilket har skapat en bra förståelse för deras funktion och tillämpning. Vidare ska även Sundgren nämnas. Sundgren har i tidningen IUR publicerat den mall på skatteavtal som finansdepartementet använt tidigare vid förhandling av skatteavtal. Sundgrens arbete har därmed bidragit till insyn hos finansdepartementet gällande vad de anser vara viktigt inom svensk skatteavtalspolitik.

Gällande förenligheten mellan begränsningsartiklar och EU-rätten har det, förutom EU-rättsfallen som presenteras i uppsatsen, funnits en utbredd diskussion i doktrin som har varit till hjälp för uppsatsens genomförande. Att nämna är Payani, Zester, Greter, Osterweil och Guerra som dels kommenterat EUD:s rättsfall, dels skapat egna bilder över rättsläget mot bakgrund av EU-fördragen. I sammanhanget bör även CFE ECJ Task Force (CFE) nämnas. CFE är en grupp bestående av representanter från olika länder och skatteorganisationer som syftar till att sprida information och upprätthålla en samlad röst inom EU.³⁹ CFE:s ställningstagande har också gett en sammanfattande bild över hur sakkunniga inom europeisk skatterätt tolkar rättsläget mot bakgrund av de EU-rättsliga fall som presenteras i uppsatsen.

1.6 Terminologi

I uppsatsen har en del internationella källor använts. Mot bakgrund av detta har mycket information förekommit på engelska varpå uppsatsen använt sig av lämpliga översättningar på engelska begrepp. För att kunna upprätthålla en så korrekt bild över rättsläget som möjligt kommer uppsatsen därför i detta avsnitt att redogöra för hur tankegången kring översättningar av begrepp har

³⁷ Se exempelvis Vega Borrego (2017), Dahlberg (2000), Dahlman (2006), Payani (2007), Picciotto (1992) och OECD (2017).

³⁸ Se avsnitt 1.3. avseende de olika kategorierna av begränsningsartiklar.

³⁹ CFE Tax Advisers Europe, *About us - information on confédération fiscale Européenne*, <<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-06/platform-cfe.pdf>> (senast uppdaterad anges ej, besökt 2023-12-18).

gått. Uppsatsen kommer även att göra nedslag i två begrepp som behöver förtydligas för att skapa en bättre förståelse för uppsatsen.

När det kommer till översättningarna har uppsatsen använt sig av de begrepp som använts av författare inom svensk doktrin. Anledningen till att dessa översättningar har använts är för att skapa en enhetlighet med andra källor utanför uppsatsen. Vissa översättningar härstammar även från material som används av svenska myndigheter såsom Domstolsverkets *Svensk/engelsk ordlista*⁴⁰ samt översättningar i propositioner. Under vissa avsnitt i uppsatsen sätts den engelska termen inom parentes vid översättningen. Detta för att läsaren enkelt ska få en förståelse av terminologin då det kan ha betydelse vid exempelvis uppsatsens översättningar av lagtext.

Vidare kommer nu två begrepp som används i uppsatsen att beröras djupare. Dessa begrepp är *beneficial owner* och *limitation on benefits*.

Ett begrepp som förekommer inom ramen för uppsatsen är *beneficial owner*. I uppsatsen kommer Dahlbergs översättning "verklig mottagare" att användas. Uttrycket tar sikte på personer i en icke kontraktsansluten tredje stat som genom en konstlad etablering i en kontraktsstat avser att utnyttja ett skatteavtalsförmåner. Begreppet används därför oftast i samband med treaty shopping.⁴¹ Principen om den verkliga mottagaren avser att säkerställa att skatteavtalen och dess förmåner tillämpas korrekt och att förmånerna endast ges till den som faktiskt är berättigade dem. Principen har därför expanderats till att motverka att icke behöriga parter åtnjuter avtalsförmåner. Både OECD och EU har arbetat med att försöka definiera begreppet.⁴² I uppsatsen kommer inte en närmare diskussion ske kring begreppets betydelse i olika situationer, utan det viktigaste att nämnda är att det föreligger en diskussion kring vem som är den verkliga mottagaren i vissa situationer samt konceptet med skenbolag för att åtnjuta avtalsförmåner.⁴³

Avseende LOB-artiklar har uppsatsen valt att utgå från översättningen begränsningsartiklar. Ordet *limitation on benefits* används inom internationell praxis för att belysa olika typer av begränsningsartiklar. Uppsatsen benämner dock de amerikanska begränsningsartiklarna som LOB-artiklar medan resterande artiklar i andra skatteavtal benämns som *begränsningsartiklar*. Anledningen till detta är att LOB-artiklar är väldigt starkt aknytna till de amerikanska begränsningsartiklarna och att OECD:s artiklar brukar benämnas som *limitation of benefits*.⁴⁴ För att det ska bli lättare att följa med uppsatsen och

⁴⁰ Domstolsverket, *Svensk/engelsk ordlista*, <https://www.domstol.se/globalassets/filer/gemensamt-innehall/for-professionella-aktorer/svensk-engelsk_ordlista_2019.pdf> (senast uppdaterad 2019-04-05, besökt 2024-01-02).

⁴¹ Dahlberg (2020) s. 315 f.

⁴² Gosch och Altenburg (2023) s. 373.

⁴³ För en mer tydligare och djupare genomgång av OECD respektive EU syn på begreppet se Gosch och Altenburg (2023) s. 373 ff.

⁴⁴ Se avsnitt 3.2.1.

sedan den avslutande analysen och diskussionen benämner uppsatsen de amerikanska artiklarna som LOB-artiklar och resterande artiklar som begränsningsartiklar eller uteslutningsartiklar.

1.7 Disposition

I det andra avsnittet kommer dubbelbeskattningsavtal beskrivas i syfte att få en förståelse för avtalens syfte och funktion. Även OECD:s modellavtal kommer beskrivas för att skapa en bild över vilken funktion och vägledning OECD:s modellavtal har inom ländernas skapande av skatteavtal. Avsnittet kommer även redogöra för hur skatteavtal förhåller sig till intern rätt. Sist kommer även en kort redogörelse över treaty shopping och missbruk av skatteavtal att presenteras.

I det tredje avsnittet kommer begränsningsartiklarna beröras där begränsningsartiklarnas framväxt och olika begränsningsartiklar från OECD och USA presenteras. Avsnittet kommer sedan fokusera på de svenska begränsningsartiklarna i syfte att försöka skapa en bild över hur artiklarna fungerar och tillämpas. Sist kommer arbetet med det multilaterala instrumentet (MLI) och principle purpose test (PPT) beröras kort för att undersöka hur införandet av detta kommer påverka skatteavtalen i Sverige.

I det fjärde avsnittet ges en bakgrund till EU-rätten såsom de grundläggande friheterna men även till hur EU-rätten förhåller sig till den direkta beskattningens område och till skatteavtal.

I det femte avsnittet kommer begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten att diskuteras. Framställningen kommer att ske mot bakgrund av EU-rättsliga fall på området samt hur rättsfallen har diskuterats i doktrin.

I det sjätte avsnittet kommer sedan en analys göras mot bakgrund av informationen som framkommit inom de olika avsnitten. Analysen kommer sedan att avslutas med en slutsats som ger en kort beskrivning över vad uppsatsen kommit fram till.

2 Dubbelbeskattningsavtal

2.1 Vad är dubbelbeskattningsavtal?

Dubbelbeskattningsavtal är folkrättsliga avtal ingångna mellan stater, där staterna är kontraktsparter. Eftersom skatteavtal är folkrättsliga traktat regleras staternas rättsförhållande av folkrätten.⁴⁵ Inom folkrätten finns suveränitetsprincipen. Principen innebär att en stat är suverän gentemot andra stater och att statens normgivande organ har makt att meddela föreskrifter inom statens territorium. En del av detta inre maktmonopol avser beskattningsrätten. En stat kan avstå rätten genom att ingå ett folkrättsligt bindande avtal. Avtalet medför att nationell rätt inte kan rättfärdiga underlåtenhet att fullgöra avtalet, så kallad *treaty override*.⁴⁶ Att ett skatteavtal både är att anse som ett folkrättsligt bindande avtal och som intern rätt kallas dubbelbeskattningsavtalens dubbla karaktär.⁴⁷

I den internationella rätten kan skatteavtalen ses från två synsätt, monistiskt eller dualistiskt. Det monistiska synsättet ser skatteavtalen, det vill säga folkrättsliga avtal, och intern rätt som två delar av samma system. Ett dualistiskt synsätt ser den internationella rätten, skatteavtalen, och den interna rätten som två olika rättssystem. Sverige har ett dualistiskt synsätt vilket medför att skatteavtalen måste införlivas i svensk rätt för att bli tillämpliga, vilket brukar ske genom en införlivande lag.⁴⁸ Skatteavtal kan vara bilaterala eller multilaterala. Avtalen kan vara antingen partiella eller fullständiga. Fullständiga skatteavtal reglerar i beskattningsrätten av generellt alla slags förmögenheter och inkomster medan partiella skatteavtal tar sikte på vissa inkomster, exempelvis lufttransporter.⁴⁹

Dubbelbeskattningsavtal avser att försöka förena två staters olika skattesystem och därigenom underlätta beskattningen för skattesubjekt och myndigheter samt undvika internationell dubbelbeskattning.⁵⁰ Avsaknaden av en enhetlig skatteavtalsrätt och avtalens bilaterala form medför att avtal mellan olika länder kan särskilja sig.⁵¹ Ett skatteavtal kan sägas bestå av två huvudsyften. Det första syftet utgör kartläggning av skattesubjektets hemvist då personen anses obegränsat skattskyldig enligt två staters interna rätt. Det andra syftet tar sikte på vilken stat som i första hand respektive andra hand har beskattningsrätt över inkomsten. I skatteavtalen föreskrivs även hur en lindring av dubbelbeskattning ska ske.⁵² Skatteavtalen är dock inte avsedda att

⁴⁵ Hilling (2016) s. 49 och Lindencrona (1994) s. 11.

⁴⁶ Pelin (2011) s. 84.

⁴⁷ Lindencrona (1994) s. 11.

⁴⁸ Dahlberg (2020) s. 281. Se även Pelin (2011) s. 89 f. Hilling (2016) s. 61.

⁴⁹ Pelin (2011) s. 87. se även Lodin m.fl. (2021) s. 571.

⁵⁰ Lodin m.fl. (2021) s. 571 samt Pelin (2011) s. 88.

⁵¹ Lodin m.fl. (2021) s. 571.

⁵² Lodin m.fl. (2021) s. 571.

användas för att genom konstlade upplägg åstadkomma mycket låg beskattning eller skattefrihet.⁵³

2.2 OECD:s modellavtal

OECD:s Fiscal Committee har utarbetat en modell till dubbelbeskattningsavtal som inriktar sig på inkomst och förmögenhet, OECD:s modellavtal. En första version släpptes 1963 och modellavtalet har reviderats successivt sedan dess.⁵⁴ Genom att OECD:s medlemsstater använder modellavtalet som grund i utformandet av skatteavtal kan en mer enhetlig skatteavtalsrätt skapas.⁵⁵ Till modellavtalet har OECD även upprättat vägledande kommentarer som stater och myndigheter kan använda vid tolkning av skatteavtal.⁵⁶ Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) har tillmätt OECD:s kommentarer vägledande betydelse vid tolkning av skatteavtal som överensstämmer med OECD:s modellavtal.⁵⁷

2.3 Hur förhåller sig skatteavtalen till intern rätt?

Som nämnt ovan har Sverige ett dualistiskt förhållningssätt till skatteavtalen, det vill säga att det krävs att skatteavtalen inkorporeras i svensk rätt.⁵⁸ I Sverige regleras dock inte internationell skatterätt bara genom skatteavtal utan också genom svensk intern internationell skattelagstiftning. Mot bakgrund av detta kan den svenska internationella skatterätten sägas bestå av två delar.⁵⁹

2.3.1 Den gyllene regeln

I internationell praxis har det utvecklats en rättsprincip som kallas "dubbelbeskattningsavtalens gyllene regel"⁶⁰. Principen uttrycker att dubbelbeskattningsavtal endast begränsar och inte utvidgar beskattningsrätten som tillfaller en stat enligt dess interna internationella skattelagstiftning.⁶¹ Praktiskt innebär regeln att en undersökning om en stats beskattningsrätt först ska göras mot bakgrund av statens interna skattelagstiftning. Om staten har beskattningsrätt studeras skatteavtalet. Föreligger inte beskattningsrätt hos staten är frågan avgjord. Vid studerandet av skatteavtalet undersöks om avtalet inskränker statens beskattningsrätt eller ej. Inskränkts beskattningsrätten får

⁵³ Se exempelvis prop. 1992/93:177 s. 61, prop. 1992/93:252 s. 60 och prop. 1993/94:7 s. 63.

⁵⁴ Pelin (2011) s. 87.

⁵⁵ Lodin m.fl. (2021) s. 571 och Haslehner, (2021) s. 1 p. 3.

⁵⁶ Lodin m.fl. (2021) s. 571.

⁵⁷ Lodin m.fl. (2021) s. 571 som hänvisar till HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 23 och HFD 2016 ref. 57.

⁵⁸ Se avsnitt 2.1.

⁵⁹ Lindencrona (1994) s. 23.

⁶⁰ Lindencrona (1994) s. 24.

⁶¹ Lindencrona (1994) s. 24. Se även Pelin (2011) s. 90.

staten inte beskatta inkomsten enligt den interna lagstiftningen. Inskränker avtalet inte på statens beskattningsrätt får staten beskatta inkomsten.⁶²

Skatteavtalet mellan Sverige och Korea var det första avtalet i Sverige som försågs med en inkorporeringslag. I inkorporeringslagen lagfästes skatteavtalens förhållande till intern internationell skatterätt genom den gyllene regeln. Lindencrona menar att Sveriges behov av att lagfästa principen i nyare skatteavtal kan tyda på en svensk osäkerhet kring ifall principen gäller eller ej. Lindencrona anger även om principen finns att återfinna sedan lång tid tillbaka är inte detta självt en anledning till att principen är giltig. Antagandet bygger Lindencrona på faktumet att sedvanerätt inte erkänns inom skatterättsens område.⁶³

Belägg för principen återfinns även i utländsk doktrin, där principen brukar följa av att dubbelbeskattningsavtal är *lex specialis* i förhållande till den allmänna interna internationella skatterätten. Lindencrona menar också att artiklarnas formulering ger belägg för principen, då en bestämd stat tillerkänns beskattningsrätten i ett konkret fall. Om exempelvis Sverige inte skulle tillerkännas beskattningsrätten enligt avtalet men beskattningsrätten framgår enligt den interna lagstiftningen skulle den interna rätten inskränkas vid en systematisk tolkning av båda texterna. Lindencrona beskriver sambandet som att "dubbelbeskattningsavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som ska tillämpas samtidigt med detta".⁶⁴ En konsekvens av förhållandet att skatteavtalen är skilda från det interna rättssystemet är att ändringar av dubbelbeskattningsavtalen inte påverkar den interna internationella skatterätten och tvärtom.⁶⁵

Vid en undersökning av den folkrättsliga aspekten av skatteavtalen finns ingen reglering kring hur staterna i sin interna rätt ska uppfylla sina folkrättsliga förpliktelser, det vill säga om inte detta följer av avtalet. Införlivningen berörs inte heller i OECD:s modellavtal.⁶⁶

2.3.2 Förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal i praxis

Förhållandet mellan den interna internationella skattelagstiftningen och dubbelbeskattningsavtalen har även berörts av HFD.

Ett rättsfall rörde frågan om Sverige kunde beskatta inkomster då en person ansågs obegränsat skattskyldig i Sverige enligt svensk intern lagstiftning medan skatteavtalet ansåg att hemviststaten var Kenya. Majoriteten av justitieråden ansåg att hänsyn skulle tas till skatteavtalet och personen ansågs ha

⁶² Lindencrona (1994) s. 24. se även Pelin (2011) s. 97.

⁶³ Lindencrona (1994) s. 25 med hänvisning den franska källan Maxime Chreiten. *A la recherche du droit fiscal international* (1955),

⁶⁴ Lindencrona (1994) s. 25 f.

⁶⁵ Lindencrona (1994) s. 26

⁶⁶ Pelin (2011) s. 89.

hemvist i Kenya.⁶⁷ I ett liknande rättsfall behandlades situationen när svensk intern rätt talade för svensk hemvist och kenyansk rätt talade för kenyansk hemvist. HFD avvek från det tidigare Kenya-fallet och menade att bara för att en person är bosatt i ett land enligt skatteavtalet medför inte det att Sveriges beskattningsrätt inskränks då personen är obegränsat skattskyldig i Sverige. Dock skulle skattesatsen i avtalet iakttas. Domstolen förtydligade även att skatteavtalen innebär en begränsning av den interna rätten, inte en förpliktelse att ändra den.⁶⁸

Schweiz-målet⁶⁹ berörde förhållandet mellan skatteavtal och den svenska Controlled foreign company-lagstiftningen (CFC)⁷⁰. HFD uttalade att då två lagar är oförenliga med varandra får frågan lösas utifrån principerna om regelkonkurrens. HFD uttalade att CFC-reglerna införts efter att skatteavtalet ingåtts samt att reglerna tillkommit för att reglera situationen som var föremål i rättsfallet. Mot bakgrund av nämnda tillämpade HFD derogationsreglerna och nådde slutsatsen att senare tillkommen lag har företräde framför äldre lagstiftning samt att speciallag går före allmän lag. CFC-reglerna gavs därför företräde framför skatteavtalet.⁷¹

I Grekland-målet⁷² uttalade HFD att skatteavtal har företräde framför intern rätt om inte lagstiftaren klart uttalat annat. I målet valde HFD att gå tillbaka till den praxis som gällt före Schweiz- domen. Den nya huvudregeln blev att folkrättsliga avtal har företräde och ska tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen lagstiftning. Endast undantagsvis kan svensk rätt ha företräde om lagstiftaren gett klart uttryck för detta. Att välja intern lagstiftning före skatteavtal kallas "Treaty override" och är internationellt sett en kontroversiell företeelse, då nationella beskattningsanspråk ges företräde framför en folkrättslig förpliktelse.⁷³

2.4 Missbruk av skatteavtal och treaty shopping

OECD:s Fiscal Committee har i kommentarerna till OECD:s modellavtal från 1977 erkänt problemet med missbruk av dubbelbeskattningsavtal.⁷⁴ Även om OECD erkänt problemet framgick inte i kommentarerna vad som utgjorde

⁶⁷ RÅ 1995 ref. 69

⁶⁸ RÅ 1996 ref. 38. Se Pelin (2011) s. 99 ff. samt Dahlberg (2020) s. 300.

⁶⁹ RÅ 2008 ref. 25.

⁷⁰ Dessa regler återfinns i 39 kapitlet Inkomstskattelag (1999:1229).

⁷¹ Se RÅ 2008 ref. 25 samt Pelin s. 101 f. samt Dahlberg.

⁷² RÅ 2010 ref. 112.

⁷³ Flodin m.fl. (2021) s. 573 samt Pelin (2011) s. 103 jmf. RÅ 2010 ref. 112. Se även Hilling (2016) s. 65. För mer information och en djupgående diskussion kring rättsfallen och dess effekter se Dahlberg (2020), Pelin (2011), Flodin m.fl. (2021) samt Hilling (2016).

⁷⁴ Se Panayi (2007) s. 34 med hänvisning till OECD:s kommentarer till modellavtalet 1977, artikel 1 p.7 samt artikel 10 p. 22.

missbruk av skatteavtal eller vad en korrekt användning av skatteavtal innebär. Kommentarererna förmedlade endast syftet med skatteavtalen.⁷⁵

Payani menar att utifrån kommentarerna kan slutsatsen dras att så länge villkoren som OECD ställer upp i kommentarerna efterföljs och skatteavtalet inte bidrar till skatteflykt (avoidance or evasion) torde skatteavtalet användas korrekt (proper use). Payani menar att i förhållande till korrekt användning av skatteavtal kan två argument framhållas. Å ena sidan finns argumentationen kring ifall skatteavtalet används för att främja skatteflykt. En sådan användning kan inte anses korrekt. Payani menar att argumentet medför en hög gräns för att ett avtal inte används korrekt och träffar främst klara fall av skattemissbruk såsom strukturer innehållande skatteparadis eller mellanhandsbolag (alt. skalbolag) utan ekonomisk substans. Å andra sidan är det möjligt att argumentera utifrån perspektivet att icke korrekt användning är all användning som inte främjar syftet med skatteavtalen utan att skatteflykt (avoidance or evasion) visas. En sådan tolkning sänker tröskeln av otillåten användning. Det skulle fånga strukturer genom icke-skenbara enheter och kanske instanser av dubbelbeskattning.⁷⁶

Treaty shopping började diskuteras i slutet av 1980-talet och i början av 1990-talet mot bakgrund av att USA hade börjat förhandla in specifika artiklar som tog sikte på problemet. Tanken var att artiklarna skulle begränsa möjligheterna för företag och personer i tredje stat från att utnyttja de amerikanska skatteavtalen. USA hade en relativt restriktiv skattepolitik och ansåg att nedsättningen av källskatt som följde av deras skatteavtal endast skulle tillfalla personer hemmahörande i USA och i kontraktstaterna.⁷⁷

OECD:s första referenser till treaty shopping finns, enligt Payani, i 2003 års OECD kommentarer till artikel 1 i OECD:s modellavtal. I avsnittet diskuteras LOB-artiklar. Där ges en beskrivning av treaty shopping indirekt och med väldigt generella termer.⁷⁸ Det framgår att LOB-artiklar syftar till att förhindra att personer i tredje stat, det vill säga personer med hemvist i en icke kontraktstat, utnyttjar avtalets förmåner genom användningen av en enhet som annars skulle anses ha hemvist i någon av staterna.⁷⁹ På grund av de vaga termerna och den vaga definitionen, menar Payani, att det finns olika former och grader av treaty shopping.⁸⁰

⁷⁵ Panayi (2007) s. 34 med hänvisning till OECD:s kommentarer till modellavtalet 1977 artikel 1 p. 7.

⁷⁶ Payani (2007) s. 34 och 35.

⁷⁷ Dahlberg (2020) s. 350. Se även Rust (2021) s. 2380 p. 9 och Osterweil (2009) s. 237 f.

⁷⁸ Payani (2007) s. 35.

⁷⁹ OECD (2003) artikel 1 p. 20.

⁸⁰ För olika exempel på Treaty shopping se Payani (2007) s. 37 ff. Se även OECD:s kommentarer till modellavtalet 2014, artikel 1 p. 7 ff.

Ett exempel på treaty shopping som Payani tar upp är när ett företag genom ett mellanhandsbolag utnyttjar förmånerna i ett skatteavtal för att kanalisera inkomster till tredje stat. Kännetecknande för detta upplägg är oftast att den verkliga ägaren (eng. beneficial owner)⁸¹ inte befinner sig i samma land som mellanhandsbolaget. Mellanhandsbolaget har vidare minimal ekonomisk aktivitet i etableringslandet och inkomsten beskattas lågt där den verkliga ägaren har sin hemvist. Payani menar att ett sådant upplägg kan ifrågasättas eftersom huvudsyftet är att ta del av avtalsförmåner som skattesubjektet egentligen inte har tillgång till.⁸²

Sundgren framför att treaty shopping kräver en inblandning av fler än två stater och menar att ett utnyttjande sker av en annan stats inhemska skattesystem eller skatteavtal med tredje stat. Sundgren menar att förfarandet bygger på att en person i en hemviststat etablerar exempelvis ett bolag i en annan stat för att genom det upprättade bolaget investera eller driva verksamhet i tredje stat.⁸³

⁸¹ Se avsnitt 1.6 för förklaring av beneficial owner.

⁸² Payani (2007) s. 38.

⁸³ Sundgren (1992) s. 370–371.

3 Begränsningsartiklar

3.1 OECD:s arbete med begränsningsartiklar

I OECD:s skattekonkurrensrapport, som nämndes i inledningen, framkommer 15 rekommendationer avseende dubbelbeskattningsavtal.⁸⁴ Rekommendation nio behandlar skatteavtalens förmåner och vilka som ska omfattas av dem. OECD anger att staterna ska överväga att implementera speciella regler i avtalen som begränsar vilka personer och vilka inkomster som inte ska omfattas av avtalets förmåner. Det kan exempelvis handla om lågbeskattade bolag eller inkomster.⁸⁵ Dahlberg delar in reglerna i subjeksregler och objektsregler. De förstnämnda tar sikte på skattesubjekten såsom olika bolagstyper medan de senare tar sikte på skatteobjekten såsom inkomststyper.⁸⁶ Rekommendation elva består av en förteckning över begränsningsartiklar som kan användas i dubbelbeskattningsavtal. Avsikten är att OECD:s skattekommitté ska sätta upp och hålla en förteckning över begränsningsartiklar. Förteckningen är tänkt att kunna användas av medlemsstaterna som en referens när nya skatteavtal förhandlas fram, eller när gamla skatteavtal omförhandlas.⁸⁷ OECD framhäver i skattekonkurrensrapporten att vissa stater infört begränsningsartiklar i sina skatteavtal i syfte att begränsa åtkomsten till sina avtal. OECD:s skattekommitté har mot bakgrund av detta undersökt och gått igenom dessa artiklar i syfte att föreslå förändringar till OECD:s modellavtal. Kommittén framhäver också att deras intention är att fortsätta arbetet inom detta område och modifiera modellavtalet genom att inkludera sådana begränsningar som stater kan välja att inkorporera i sina skatteavtal.⁸⁸

I sitt arbete för att motverka skatteflykt och missbruk av skatteavtal har OECD arbetat med ett omfattande projekt i syfte att reformera internationella skattenormer. Projektet avser att tackla "Base erosion and profit shifting" (BEPS).⁸⁹ Projektet avsåg att integrera synpunkter från stora industrinationer och tillväxtnationer (emerging economies).⁹⁰ Stöd gavs även av G20-länderna och en bredare grupp kallad Inclusive Framework on BEPS.⁹¹ Fokus för projektet har varit att adressera de tre svagheter i den internationella beskattningens struktur: bristen på koherens mellan de nationella skattesystemen vilket medförde att multinationella företag tilläts delta i skattearbitrage, en otillräcklig koppling mellan uppdelningen av skattejurisdiktionen bestämd i skatteavtal och den ekonomiska substansen i gränsöverskridande bolag samt otillräcklig insyn i information som leder till informationsasymmetrier till nackdel för skatteadministrationen jämfört med multinationella företag. Till följd av

⁸⁴ OECD (1998) s. 67 ff.

⁸⁵ OECD (1998) s. 68.

⁸⁶ Dahlberg (1999) s. 216.

⁸⁷ OECD (1998) s. 68.

⁸⁸ OECD (1998) p. 120.

⁸⁹ OECD (2013).

⁹⁰ Haslehner, (2021) s. 38. p. 74.

⁹¹ Haslehner, (2021) s. 38 f. p. 74.

BEPS-projektet utvecklades 15 åtgärds punkter.⁹² OECD publicerade sina "final reports" angående BEPS den 5 oktober 2015, vilka godkändes av G20-länderna. Rapporterna är två typer av förslag där majoriteten avser rekommendationer medan fyra avser obligatoriska minimistandarder för alla länder som deltar i BEPS-projektet.

OECD har i åtgärd 6 föreslagit begränsningsartiklar som kan införas i bilaterala och multilaterala avtal och som syftar till att förhindra treaty shopping. Regeln är tänkt att införas i OECD modellskatteavtal och grundas på bestämmelserna som återfinns i olika skatteavtal.⁹³

En av OECD:s obligatoriska minimistandarder är PPT.⁹⁴ PPT är en del av åtgärd 15 och kommer beröras mer ingående i avsnitt 3.4. Parterna är överens om att rapporternas slutsatser ska implementeras på tre olika sätt: ändringar i OECD:s vägledning, uppdateringar i OECD:s modellavtal såsom ändringar i bilaterala skatteavtal (speciellt genom antagandet av MLI) samt ändringar i inhemsk lag, vilka övervakas genom en peer-view process ledd av OECD/Inclusive Framework så länge det avser en obligatorisk standard.⁹⁵

3.2 Olika typer av begränsningsartiklar

Inom doktrin avseende skatteavtal och åtgärder mot treaty shopping diskuteras främst två typer av begränsningsartiklar: Limitation on/of Benefits och uteslutningsartiklar (eng. exclusion clause). I Sverige har en begränsningsartikel införts i artikel 27 och artikel 28 i vissa skatteavtal⁹⁶. Artikeln verkar dock ha olika namn. I svenska skatteavtal finns också olika namn på artiklarna trots att de är likalydande. Artiklarna går under benämningarna excluded companies⁹⁷, Limitation on Benefits⁹⁸ och Limitation of Benefits⁹⁹. Den förstnämnda benämningen, excluded companies, för tankarna mer mot en uteslutning av skattesubjekt, medan de senare Limitation on/of Benefits för tankarna mer åt begränsning av avtalsförmåner. Även i doktrin verkar den svenska artikeln gå under olika namn. Dahlberg och Sundgren benämner artikeln som en uteslutningsartikel, medan Dahlman benämner artikeln som en Limitation

⁹² Haslehner, (2021) s. 39 p. 75.

⁹³ OECD (2015) p. 25.

⁹⁴ Haslehner, (2021) s. 39 p. 76.

⁹⁵ Haslehner, (2021) s. 39 f. p. 77 f.

⁹⁶ Lag (1993:1163) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland, lag (1993:1164) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Lettland, lag (1993:1274) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen, lag (2005:248) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Polen, lag (2003:758) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Portugal (upphävt genom lag (2021:574) om upphävande av lagen (2003:758) om skatteavtal mellan Sverige och Portugal), lag (2021:1106) om skatteavtal mellan Sverige och Slovenien samt lag (1998:258) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Makedonien.

⁹⁷ Artikel 28 i respektive lagar med Estland, Lettland och Litauen se fotnot ovan.

⁹⁸ Artikel 27 i respektive lagar med Polen, Slovenien och Makedonien se fotnot 93 ovan.

⁹⁹ Artikel 27 i det numera upphävda skatteavtalet med Portugal se fotnot 93 ovan.

on Benefits.¹⁰⁰ Uppsatsen kommer vidare mot bakgrund av doktrin och OECD:s arbete utreda begränsningsartiklarna och se om det finns några likheter eller skillnader. Därefter kommer den svenska artikeln belysas närmare för att i slutändan undersöka vilken typ av begränsningsartikel artikeln utgör.

3.2.1 Limitation on Benefits/Limitation of Benefits

USA var det första landet att införa Limitation on Benefits-artiklar i sina skatteavtal.¹⁰¹ Som nämnt under avsnitt 3.1 var USA:s syfte med LOB-artiklarna att förhindra treaty shopping. Artikeln finns bland annat att i skatteavtalet mellan Sverige och USA.¹⁰²

Syftet med LOB-artiklarna är som nämnt att begränsa att ett skatteavtals förmåner utnyttjas i syfte att minska skatteintäkter för medborgare i en tredje stat som inte är kontraktspart till skatteavtalet. Upplägget grundar sig på att en medborgare i tredje stat etablerar en juridisk person i en stat i syfte att utnyttja ett skatteavtal mellan etableringsstaten och en annan stat.¹⁰³ Den grundläggande frågan ifall ett skattesubjekt omfattas av ett skatteavtal har alltså sin reflektion i frågan kring ifall en person är utesluten från ett skatteavtals förmåner.¹⁰⁴

En LOB-artikel innehåller objektiva tester som ska uppfyllas för att ett skattesubjekt ska omfattas av avtalets förmåner.¹⁰⁵ Hur en stat väljer att utforma sina LOB-artiklar kan skilja sig från andra stater. Exempelvis kan en stat ha ett objektiva test som föreskriver att ett bolags aktier ska vara upptagna på en särskild marknad för att bolaget ska omfattas av skatteavtalets förmåner. Det vanligast förekommande testet som används, framför allt i skatteavtalen med USA, är "the ownership/base erosion test". Testet innebär att för att ett skattesubjekt ska ha tillgång till skatteavtalets förmåner krävs att subjektet har hemvist i någon av kontraktssstaterna. Vidare ska skattesubjektet ägas till en viss procent, som är överenskommet mellan staterna, direkt eller indirekt av invånare med hemvist i en av de kontraktsslutande staterna. Majoriteten av skattesubjektets bruttoinkomst får inte heller betalas ut till personer som inte har sin hemvist i någon av kontraktssstaterna och som ger upphov till avdragsrätt för det skattesubjektet som betalar inkomsten.¹⁰⁶ Roland Dahlman undersökte LOB-artiklar i sin avhandling och hittade mer eller mindre åtta olika

¹⁰⁰ Se exempelvis Dahlberg (2020) s. 348 och 350, Dahlman (2006) s. 340 och 349 samt Sundgren (1999) s. 20.

¹⁰¹ Rust (2021) s. 2380 p. 9.

¹⁰² Se artikel 17 i lag (1994:1617) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater.

¹⁰³ Hilling (2005) s. 299.

¹⁰⁴ Dahlman (2006) s. 340.

¹⁰⁵ Rust (2021) s. 2380 p. 10 och 2384 p. 24 ff. Endast ett nedslag kommer att göras på de objektiva testen. För fler objektiva test och mer djupgående information på hur testen fungerar se. Rust (2021) och Guerra (2011). Testen kommer inte behandlas närmare i uppsatsen för mer information se hänvisningarna.

¹⁰⁶ Guerra (2011) s. 89 ff. Se artikeln för fler test. Samt Osterweil (2009) s. 239.

variationer av artikeln. LOB-artiklarna är klassificerade och differentierade efter vilket skattesubjekt eller skatteobjekt som staten avser att träffa.¹⁰⁷

Som en övergripande struktur över hur LOB-artiklarna fungerar i skatteavtalen säger Vega Borrego att tre villkor måste vara uppfyllda. För det första måste skattesubjektet uppfylla kravet på hemvist i en av kontraktsstaterna. För det andra måste skattesubjektet uppfylla kravet på verklig ägare (eng. beneficial owner) till inkomsten. För det tredje ska kraven i LOB-artiklarna vara uppfyllda.¹⁰⁸

Vid undersökning av LOB-artiklar används främst två begrepp. Limitation on Benefits och Limitation of Benefits. Enligt Payani är konceptet bakom de olika begreppen synonyma. OECD brukar använda sig av den första benämningen och USA sig av den andra.¹⁰⁹ Dahlman delar också denna uppfattning och kallar Limitation on Benefits för den amerikanska stilen och Limitation of Benefits den europeiska stilen.¹¹⁰

För att omfattas av avtalets förmåner ska skattesubjektet styrka att bosättningen i en av kontraktsstaterna inte har varit för att erhålla förmånerna enligt skatteavtalet som finns mellan etableringsstaten och annan stat. Det är av vikt att skattesubjektet etablerar en verklig anknytning till den avtalsslutande staten och därigenom visar att skattemässiga skäl inte varit drivande till etableringen i staten.¹¹¹ Förslag på en sådan artikel som förhindrar skattesubjekt som inte har väsentlig anknytning till etableringsstaten från att åtnjuta avtalets förmåner finns i kommentaren till artikel 1 till 2003 års modellavtal.¹¹²

Syftet med LOB-artikeln i det amerikanska modellskatteavtalet är att begränsa avtalsförmånerna för företag i tredje stater som inte har en autentisk koppling till en av kontraktsstaterna. Den amerikanska LOB-artikeln är väldigt komplex och kräver mycket juridiskt arbete för att förstå och tillämpa.¹¹³ Artikeln kommer mot bakgrund av detta inte behandlas ingående utan endast några nedslag kommer att göras. Den amerikanska LOB-artikeln syftar till att motverka det som nämnts ovan under avsnitt 2.4 avseende Treaty shopping, det vill säga "stepping stone conduit".¹¹⁴ Den amerikanska LOB-artiklarna syftar inte bara till att förhindra skatteflykt för skattesubjekt utan ser även till skatteobjekt.¹¹⁵ En sådan typ av skatteupplägg som träffas av artiklarna är när skattesubjekt skapar avdragsgilla kostnader i syfte att flytta inkomster inom

¹⁰⁷ Dahlman (2006) s. 344.

¹⁰⁸ Vega Borrego (2011) s. 111. se även Rust (2021). s. 2382 och 2383 p. 16 f.

¹⁰⁹ Payani (2007) s. 35

¹¹⁰ Dahlman (2006) s. 340.

¹¹¹ Rust (2021). s. 2379. p 8.

¹¹² Rust (2021) s. 2380 p. 9. se även OECD (2003) artikel 1p. 20 till artikel 1.

¹¹³ Dahlman (2006) s. 349.

¹¹⁴ Dahlman (2006) s. 356.

¹¹⁵ Dahlman (2006) s. 357.

en koncern.¹¹⁶ Möjligheterna att flytta inkomster i företag kan göras av skattemässiga skäl såsom genom att ta upp överförda förluster, skapa vinst för skattefria utdelningar och så vidare. På grund av den amerikanska LOB-artikeln omfattning och komplexitet har det inom doktrin ifrågasatts ifall lösningen inte är värre än problemet.¹¹⁷

OECD har också arbetat fram och diskuterat förslag på LOB-artiklar i kommentaren till artikel 1 i modellskatteavtalet.¹¹⁸ I sina kommentarer förslår OECD LOB-artiklar av både generell och specifik karaktär. Olika förslag på LOB-artiklar och tillvägagångssätt för att bemöta denna typ av skatteplanering framställs. Ett förslag som kan nämnas är att införa en artikel som nekar avtalsförmåner till skattesubjekt som inte ägs direkt eller indirekt av invånarna i staten där företaget är etablerat, så kallade slussningsbolag (eng. conduit companies).¹¹⁹ Detta är en artikel som känns igen från den amerikanska LOB-artikeln. I kommentaren anges vidare att en sådan artikel hade kunnat kompletteras med en bestämmelse som ställer upp kriterier som kännetecknar skattesubjekt som ägs eller kontrolleras av icke medborgare. OECD framför i kommentarerna att en sådan bestämmelse, även kallad en "look-through approach" skulle kunna verka som en lämplig grund för skatteavtal med länder som har väldigt låg eller ingen beskattning och där lite väsentlig affärsverksamhet normalt skulle bedrivas. Dock framför OECD att det kan vara nödvändigt att komplettera artikeln med en så kallad bona fide-klausul i syfte att skydda affärsmässigt motiverade etableringar.¹²⁰

OECD ger också förslag på generella bestämmelser, så kallade "Subject-to-tax"-bestämmelser. Bestämmelsen föreskriver att avtalsförmånerna endast ska beviljas om inkomsten är föremål för beskattning i hemviststaten. "Subject-to-tax"-bestämmelsen återspeglar syftet med skatteavtalen, det vill säga att undvika dubbelbeskattning. Dock framgår det av kommentarerna till modellavtalet att OECD inte rekommenderar en sådan generellt utformad artikel.¹²¹ Likt USA:s LOB-artikel föreslås också en bestämmelse mot "stepping-stone conduits". De nyss nämnda bestämmelserna beskriver OECD som generella och rekommenderar att dessa ska utvidgas med speciella bestämmelser för att säkerställa att avtalsförmånerna beviljas i bona fide-fall. OECD följer upp med exempel på bona fide-klausuler.¹²² Enligt OECD är det viktigt att en begränsningsartikel utformas utifrån den riktning och det mål som artikeln ska träffa och utifrån den inriktning som skatteavtalet har. Detta ska bestämmas på en bilateral nivå. När myndigheterna enligt en LOB-artikel ges auktoritet att införa skönsmässiga bestämmelser "discretionary provisions" ska det, enligt OECD, anses lämpligt att inkludera en extra regel som

¹¹⁶ Dahlman (2006) s. 357 och Dahlberg (2000) s. 296.

¹¹⁷ Dahlman (2006) s. 357.

¹¹⁸ OECD (2003), OECD (2015a) och OECD (2019).

¹¹⁹ OECD (2003) s. 55.

¹²⁰ OECD (2003) s. 56. Se även OECD (2015a) s. 123 som hänvisar till OECD (2003).

¹²¹ OECD (2003) s. 56. Se även OECD (2015a) s. 123 som hänvisar till OECD (2003).

¹²² OECD (2003) s. 57f.

ger den auktoritära myndigheten i källstaten diskretionen att tillåta avtalsförmånerna till en invånare i den andra staten om invånaren inte klarar några av testen.¹²³

Vega Borrego har sammanställt olika LOB-artiklar i syfte att analysera dem och dess tillämpning. Vega Borrego undersökte USA:s modellskatteavtal, skatteavtalen ingångna mellan USA och EU-medlemsstater, OECD:s modellavtal samt LOB-artiklarna som föreslås i åtgärd 6 i BEPS.¹²⁴ Gällande avtalen slutna mellan USA och EU:s medlemsländer undersökte Vega Borrego artikel 22 i de avtal som skapats mot bakgrund av USA:s skatteavtalsmodell från 1996 och 2006.¹²⁵ Värt att nämna är att i avtalet mellan Sverige och USA är det artikel 22¹²⁶ från det amerikanska modellavtalet från 2006 som används.¹²⁷ Den amerikanska artikel 22 återspeglar de förslag och utformande av begränsningsartiklar som finns i kommentarerna till OECD:s modellavtal.¹²⁸

I åtgärd 6 i BEPS åtgärds paket framhävs en speciell "anti abuse"-regel, som är en förenklad version av en LOB-artikel. Regeln syftar till att förhindra treaty shopping och ska införas i OECD:s modellavtal. Bestämmelsen baseras på bestämmelserna som återfinns i olika skatteavtal. I första hand ska reglerna i USA:s skatteavtal inkluderas, men även regler som härstammar från Indien och Japan.¹²⁹ I samband med att rapporten skrevs infördes en ny LOB-artikel i USA:s skatteavtal som nu medför att OECD ska se över artikeln och kommentarerna i åtgärdsrapporten. Rapporten ger även förslag till en LOB-artikel som baserats på den amerikanska LOB-artikeln, dock ej den som infördes 2015.¹³⁰ Förslag ges vidare på olika typer av LOB-artiklar, bland annat en generell och en detaljerad LOB-artikel. Den detaljerade kan kompletteras med en mekanism som adresserar specifika mellanhandssituationer (conduit arrangements).¹³¹ Rapporten fortsätter sedan att bedöma de olika typerna av artiklar och hur de skulle påverka olika situationer.¹³²

I 2017 års modellavtal har OECD infört en ny artikel, artikel 29, som syftar till att behandla begränsning av avtalets förmåner. Artikel 29 (1–7) ger förslag på olika LOB-artiklar. De olika paragraferna i artikeln innehåller förslag som kan implementeras i medlemsstaternas skatteavtal. Modellavtalet erbjuder ett val mellan en förenklad LOB-artikel och en detaljerad LOB-artikel. Paragraf 2–5 i modellavtalet ger exempel på objektiva tester som måste uppfyllas för

¹²³ OECD (2003). s. 58.

¹²⁴ Vega Borrego (2017) s. 109.

¹²⁵ Vega Borrego (2017) s. 109–110.

¹²⁶ Vega Borrego (2017) s. 88.

¹²⁷ Vega Borrego (2017) s. 110.

¹²⁸ Vega Borrego (2017) s. 88.

¹²⁹ Rust (2021). s. 2380 p. 9

¹³⁰ OECD (2015b) s. 20 punkt. 25.

¹³¹ OECD (2015b) s. 21–22 punkt 1.

¹³² OECD (2015b) s. 22 ff.

att ett skattesubjekt ska få åtnjuta avtalsförmånerna. Om inget av testen uppfylls finns fortfarande möjlighet att omfattas av avtalet enligt "the competent authority" test som finns under paragraf 6.¹³³ Testen som föreslås i förslaget är: active conduct of business, derivative benefits test, headquarters company, discretionary relief provision.¹³⁴ Artikeln i OECD:s modellavtal är väldigt likt den som föreslås i BEPS Action 6 Final Report, dock finns det vissa tillägg i OECD:s modellavtal som kommer från den amerikanska LOB-artikeln.¹³⁵

3.2.2 Uteslutningsartiklar

En annan typ av begränsningsartiklar som också förekommer i skatteavtal är uteslutningsartiklar (eng. exclusion clause)¹³⁶. Förslag på uteslutningsartiklar ges av OECD i kommentarerna till artikel 1.¹³⁷

Syftet med uteslutningsartiklar är att helt eller delvis utesluta vissa personer och skatteregimer från skatteavtalets tillämpningsområde och därigenom hindra personer från att utnyttja olika skatteavtal i syfte att minska källskatten på vissa inkomster. Minskning av källskatten uppnås vanligen genom att bosättningsstaten, via skatteavtal, erhåller ensamrätt på beskattningen av inkomster eller för att skatteavtalet begränsar beskattningen av källstatens inkomster. Vid sådana skatteupplägg väljs dels ett skatteavtal som ingåtts av källstaten vilken minskar beskattningen i denna stat mest, dels att lagstiftningen i bosättningsstaten tillåter allokering av inkomsten, som är föremål för skatteavtalet, till den stat där den ursprungliga ägaren är bosatt till lägsta möjliga skattekostnad. För att uppnå syftet med skatteupplägget är det av vikt att inkomsten är skattefri alternativt lågt beskattad. Inkomsten ska helst också vara skattefri när den överförs till tredje stat.¹³⁸ Upplägget är alltså beroende av att det finns en mellanhandsstat som tillåter en sådan struktur. I detta avseende finns det en grundläggande skillnad mellan uteslutningsartikeln och den ovan nämnda LOB-artikeln. LOB-artikeln begränsar förmåner om inte vissa objektiva villkor är uppfyllda medan uteslutningsartikeln utesluter personer som uppfyller villkoren i uteslutningsartikeln.¹³⁹

Det är först när skattebefriade eller nästan skattebefriade skattesubjekt kan urskiljas via speciella juridiska egenskaper som felaktig användning av skatteavtalen kan undvikas genom att neka personerna tillgång till avtalsförmånerna, genom uteslutningsmetoden. Då dessa typer av personer oftast definieras i lagstiftningen i ett land blir det enklare att utesluta dem från avtalets

¹³³ Rust (2021) s. 2382 p. 13.

¹³⁴ Testen kommer inte behandlas närmare i uppsatsen för mer information se Rust (2021) s. 2384 p. 24 ff., där Rust går närmare in på de olika testen.

¹³⁵ Rust (2021). s. 2380 p. 9.

¹³⁶ Ordet exclusion provision används av Vega Borrego och är översatt till uteslutningsartiklar av Dahlberg, se Dahlberg (2020) s. 348 fotnot 10 och Vega Borrego (2017) s. 204.

¹³⁷ OECD (2003) och OECD (2015a). OECD (2015a) hänvisar i stora delar tillbaka till 2003 års kommentarer.

¹³⁸ Vega Borrego (2017) s. 204

¹³⁹ Vega Borrego (2017) s. 204.

räckvidd. En alternativ lösning skulle vara att infoga en speciell skyddsklausul som skulle gälla de inkomster som sådana företag erhållit eller betalat.¹⁴⁰ OECD menar att om ett företag inte går att identifiera genom dess speciella juridiska egenskaper kan en mer generell utformning av en uteslutningsartikel användas.¹⁴¹ En sådan artikel skulle neka avtalsförmåner till skattesubjekt som annars skulle ha hemvist i kontraktstaten men som åtnjuter, i den staten, en förmånsbeskattning som är begränsad till utländska personer, det vill säga inte tillgänglig för skattesubjekt som tillhör staten.¹⁴²

I sina kommentarer listar OECD förslag på artiklar som bland annat refererar till specifika typer av inkomster. Detta är inkomster såsom utdelning, kapitalvinster, ränta och styrelsearvodet. Enligt förslaget kan sådana företag fortfarande bli berättigade till skydden som erbjuds enligt artikel 24 (icke-diskriminering), artikel 25 (ömsesidigt avtalsförfarande) och artikel 26 (informationsutbyte).¹⁴³ En sådan bestämmelse kan även syfta på att neka specifika avtalsförmåner genom specifika artiklar. Bestämmelsen begränsar källbeskattningen där transaktioner har ingåtts i huvudsyftet att erhålla dessa förmåner. Detta avser oftast artikel 10–12 och 21 som handlar om utdelning, ränta, royalties och annan inkomst.¹⁴⁴

Vega Borrego framför att det första förslaget på uteslutningsartiklar som ges av OECD är det mest extrema då skattesubjekten utesluts helt från avtalens tillämpningsområde. Det andra förslaget är mer flexibelt eftersom det endast undantar skattesubjekten från befrielse eller nedsättning av skatt i källstaten. Artikelns dock vara än mer begränsande och utesluta skattesubjektet från vissa typer av inkomster. Fördelen med en sådan partiell begränsning är att skattesubjektet fortfarande skyddas under artikel 24, 25 och 26 i avtalet. En partiell uteslutning medför alltså att skattesubjektet fortsätter att omfattas av avtalet med undantag för de artiklar som framgår i uteslutningsartikeln.¹⁴⁵

OECD ger också förslag på artiklar som nekar förmåner med hänsyn till vissa inkomster som är föremål för låg eller ingen beskattning. Förslaget innehåller en förteckning över verksamheter som undantas från skatteavtalet. Det handlar om verksamheter som inte kräver fysisk närvaro (eng. substantial presence) såsom exempelvis bankverksamhet, finansverksamhet, försäkringsverksamhet och koordinationscenter, huvudkontor och liknande verksamheter samt verksamheter som ger passiv inkomst såsom utdelning, ränta och royalties. Vidare stadgas att verksamheterna ska vara undantagna från skatt eller beskattas lägre i förhållande till liknande personer bosatta i staten eller

¹⁴⁰ OECD (2003) s. 61.

¹⁴¹ OECD (2003) 2003 s. 61.

¹⁴² OECD (2003) s. 61–62.

¹⁴³ OECD (2003) s. 2003 s. 61.

¹⁴⁴ OECD (2003) s. 63.

¹⁴⁵ Vega Borrego (2017) s. 204 f.

erhålla kredit, rabatt eller annan eftergift direkt eller indirekt i relation till inkomsten, annat än en kredit för betald utländsk skatt.¹⁴⁶

OECD lämnar även förslag på begränsningsartiklar som ämnar att utesluta förmånliga skattesystem som introduceras efter avtalet ingåtts. Den bestämmelsen syftar till att skydda en kontraktsstat från att ge avtalsförmåner med respekt till inkomst som omfattas av en särskild ordning för offshore-inkomster introducerade efter avtalet ingåtts.¹⁴⁷

OECD framhäver att uteslutningsartiklarna är klara i sin utformning och att tillämpningen är simpel även om de kan kräva administrativ assistans i vissa fall. Denna bild delas av Vega Borrego som även tillägger att det då krävs att artikeln precist identifierar staterna och skattesubjekten som ska uteslutas.¹⁴⁸ Uteslutningsartiklarna är också viktiga instrument då en stat har skapat särskilda privilegier i sin skattelagstiftning. Uteslutningsartikeln kan då förhindra att dessa privilegier används i samband med olämplig användning av skatteavtalet.¹⁴⁹ Enkelheten i tillämpningen av uteslutningsartiklar står, enligt Vega Borrego, i kontrast till den överdrivna tillämpningssvårigheten av de andra LOB-testen. För att uteslutningsartikeln ska vara lätt att tillämpa krävs dock att den är preciserad i kontrast till dess effektivitet då artikeln endast kommer vara tillämplig på de fall som anges i artikeln och inte på liknande fall. Att artikeln endast tar sikte på de skattesubjekt och skatteregimer som upprättats enligt dess nationella lagstiftning gör att artikeln blir lätt att kringgå. De refererade staterna kan endast anta en ny regel som upprättar eller skattesystem med enheter som har samma syfte, trots att den nya regeln inte definieras i termer liknande de som berörs av uteslutningsartikeln. Vega Borrego menar att detta är skälet till OECD:s förslag att lägga till lydelsen att artiklarna ska slå mot liknande skattesubjekt som uppkommit efter avtalet ingåtts. Det kan dock bli komplext och leda till diskussioner där stater försöker komma fram till ifall artikeln är tillämplig på personen eller ej.¹⁵⁰

Svårigheterna att definiera skattesubjekten och de skattesystem som berörs av uteslutningsartikeln medför att uteslutningsartikelns effektivitet påverkas. Om syftet med artikeln är att motverka treaty-shopping-strukturer bör artikeln endast träffa de skattesubjekt som objektivt åtnjuter en skattebehandling som gör det möjligt att utveckla det beteendet, dock inte fall som oavsiktligen tjänar syftet. Mot bakgrund av detta är det av vikt att återigen poängtera att uteslutningsartiklarna inte är i linje med de antaganden som LOB-artiklarna baseras på. LOB-artiklarna ger som nämnt tillgång till avtalet när skattesubjektet har tillräckligt anknytning till hemviststaten eller när det är affärsmässigt motiverat att erhålla den genererade inkomsten i källstaten. Vid tillämpning

¹⁴⁶ OECD (2003) s. 62 och 63 samt OECD (2015a) p. 21.3 och OECD (2019) artikel 1 p. 21.3.

¹⁴⁷ OECD (2003) s. 63. Offshore-verksamhet berörs mer ingående under avsnitt 3.3.2.

¹⁴⁸ Vega Borrego (2017) s. 205.

¹⁴⁹ OECD (2003) s. 61.

¹⁵⁰ Vega Borrego (2017) s. 205.

av en uteslutningsartikel förlorar i stället skattesubjektet rätten att tillämpa skatteavtalet även om det har tillämpats mot bakgrund av ett av dessa antaganden.¹⁵¹

I 2003 års kommentarer till artikel 1 presenteras tre typer av uteslutningsartiklar: artiklar som riktas mot skattesubjekt som drar förmåner från förmånliga skatteregimer (preferential tax regimes), artiklar som riktas mot specifika inkomster och artiklar som riktas mot förmånliga skatteregimer som introducerats efter skatteavtalet trätt i kraft.¹⁵² Det största problemet med dessa förslag är svårigheten med att implementera en generalklausul i skatteavtalet som definierar kriteriet som ska uppnås av regimen för att bli kategoriserad som en förmånlig skatteregim.¹⁵³

USA har infört en så kallad special tax regime-klausul. Det främsta syftet med klausulen är att neka skatteavtalsförmåner vid källan när den korresponderande inkomsten använder en förmånlig skatteregim i hemviststaten, det vill säga inkomsten är inte föremål för beskattning eller är föremål för mycket låg beskattning i hemviststaten. Denna klausul kan ses som ett försök från USA att introducera en generalklausul mot preferentiella skatteregimer, som inte behöver identifiera dem på förhand i skatteavtalet för att ha juridisk effekt.¹⁵⁴ STR klausulen använder en lista av kriterier som försöker vara så objektiva som möjligt, men den kan vara svår att tillämpa och skapa kontroverser med den andra avtalsstaten.¹⁵⁵

Vid skapandet av uteslutningsartikeln är det viktigt att staten är försiktig eftersom det finns en risk att träffa skattesubjekt som åtnjuter en förmånlig skatteregim av legitima skäl. Dessa skäl kan vara legitima ur en ekonomisk synpunkt men även utifrån rättvisa beskattningsprinciper.¹⁵⁶

Det har hävdats i doktrin att uteslutningsartiklar inte är riktiga anti-treaty shopping-klausuler utan att motverkandet av treaty shopping snarare är en biprodukt av bestämmelsen.¹⁵⁷ Vega Borrego framför att så är fallet eftersom även om skattesubjektet eller skattesystemet är lämpligt för att motverka treaty shopping, betyder inte det att en treaty shoppingstruktur kommer att uppstå. LOB-artiklarna bygger på antaganden att ett skattesubjekt fullt måste motivera sin hemvist, antingen genom tillräcklig anknytning eller genom att det är affärsmässigt motiverat, för att erhålla inkomster från staten. Detta gör att uteslutningsartikeln inte är en LOB-artikel. Uteslutningsartikeln används

¹⁵¹ Vega Borrego (2017) s. 208.

¹⁵² Vega Borrego (2017) s. 207 jmf. OECD (2003) och OECD (2015a) punkt 21.1–21.3 och 21.5 i OECD:s kommentarer till 2013 och 2014 års modellavtal.

¹⁵³ Vega Borrego (2017) s. 207

¹⁵⁴ Vega Borrego (2017) s. 207 f.

¹⁵⁵ Vega Borrego (2017) s. 208.

¹⁵⁶ Vega Borrego (2017) s. 208 och Picciotto (1992) s. 161.

¹⁵⁷ Vega Borrego (2017) s. 209.

alltså för andra syften, till exempel offshore-verksamhet, även om den påverkar treaty shoppingstrukturer.¹⁵⁸

3.3 Begränsningsartiklar i svenska dubbelbeskattningsavtal

3.3.1 Kort om begränsningsartiklar i svenska skatteavtal

Dahlberg har i sin avhandling kategoriserat tre olika kategorier av begränsningsartiklar. Den första kategorin av uteslutningsartiklar innehåller regler som utesluter vissa specifika bolagstyper från avtalets förmåner. Dessa artiklar kan kännetecknas genom att de på ett eller annat sätt hänvisar till intern lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna. Som exempel lyfter Dahlberg fram luxemburgska holdingbolag som är uteslutna enligt artikel 28 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Luxemburg¹⁵⁹.¹⁶⁰ Den andra kategorin av uteslutningsartiklar tar sikte på artiklar som inte hänvisar till någon av de avtalsslutande staternas interna lagstiftning, som var i kraft när avtalets tecknades. Dahlberg framför att denna typ av uteslutningsartiklar brukar bära rubriken "Limitation on Benefits".¹⁶¹ Den sista kategorin av uteslutningsartiklar kallas "Limitation of Benefits". Artiklarna återfinns ofta i svenska dubbelbeskattningsavtal som tillämpar territorialitetsprincipen. Uteslutningsartiklarna har i dessa avtal till uppgift att tillse att inkomster inte undgår beskattning på grund av att landet tillämpar den beskattningsprincipen. Detta rör sig främst om utvecklingsländer.¹⁶² Till skillnad från uteslutningsartikel tre är uteslutningsartiklarna av kategori ett och två fokuserade på skattesubjektet i stället för skatteobjektet.¹⁶³ Som framgått av avgränsningen (avsnitt 1.3) är uppsatsens fokus det Dahlberg betecknar som uteslutningsartiklar av kategori 2. Bakgrunden är att dessa artiklar implementeras mer och mer i svenska dubbelbeskattningsavtal och därför känns mest relevanta. Artiklarna går oftast under rubriken "Limitation on benefits", men kan även gå under andra rubriker såsom "Excluded companies" trots att lydelsen nästintill är identisk.¹⁶⁴

För att kunna göra en analys kring hur svenska begränsningsartiklarna förhåller sig till EU-rätten krävs först en djupdykning i de svenska begränsningsartiklarna.

3.3.2 Den svenska begränsningsartikelns utformning och tillämpning

¹⁵⁸ Borrego (2017) s. 209.

¹⁵⁹ Lag (1996:1510) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Luxemburg.

¹⁶⁰ Dahlberg (2000) s. 240.

¹⁶¹ Dahlberg (2000) s. 267.

¹⁶² Dahlberg (2000) s. 286

¹⁶³ Dahlberg (2000). s. 238.

¹⁶⁴ För exempel se avsnitt 3.2.

Som nämnt ovan finns det en modell för dubbelbeskattningsavtal som är utarbetad av OECD. Ett svenskt modellavtal finns också, vilket inte är lika känt. Den bristande kännedomen om det svenska modellavtalet kan nog främst grunda sig på att modellavtalet inte finns publicerat utan endast förekommit som ett internt dokument, upprättat av avdelningen för internationell beskattning, hos Finansdepartementet. Avtalet används som ett internt arbetsdokument som presenteras till kontraktsparter i samband med förhandlingar om nytt bilateralt avtal. Modellavtalet används för att ge uttryck för Sveriges skatteavtalspolicy, det vill säga de skatteanspråk i Sveriges interna lagstiftning som Sverige vill upprätthålla i sina skatteavtal. Trots att OECD har ett modellskatteavtal så kan det finnas fördelar med att Sverige har ett eget modellavtal, då det kan visa dels kontraktsparter, dels svenska skattebetalare vad Sverige har för ambitioner och ge en inblick i den svenska skatteavtalspolitiken. Det svenska modellavtalet är starkt influerat av OECD:s modellavtal.¹⁶⁵

Den svenska begränsningsartikeln har sin grund i kommentarerna till OECD:s modellavtal som handlar om otillbörligt utnyttjande av avtalen (eng. improper use of convention). Ett oönskat eller otillbörligt användande av skatteavtal har i Sverige också gett upphov till en helt ny riktning när det gäller tolkning av skatteavtal. Detta har lett till en av riksdagen ensidigt påbjuden och för domstolar tvingande tolkning av vissa inslag i avtalen.¹⁶⁶

Många av de skatteavtal som har berörts och som innehåller den svenska uteslutningsartikeln har upprättats och trätt i kraft före 2000-talet varpå det svenska modellavtalet från 1998 kommer att användas för analysen då det användes av Finansdepartementet vid tiden för tillkomsten av uteslutningsartikeln. Uteslutningsartikeln, artikel 27, i det svenska modellavtalet stadgar följande:

Notwithstanding any other provisions of this Convention, where

(a) a company that is a resident of a Contracting State derives its income primarily from other States

(i) from activities such as banking, shipping, financing or insurance or

(ii) from being the headquarters, co-ordination centre or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business primarily in other States; and

¹⁶⁵ Sundgren (1999) s. 1 f.

¹⁶⁶ Sundgren (1999) s. 3.

(b) except for the application of the method of elimination of double taxation normally applied by that State, such income would bear a significantly lower tax under the laws of that State than income from similar activities carried out within that State or from being the headquarters, co-ordination center or similar entity providing administrative services or other support to a group of companies which carry on business in that State, as the case may be, any provisions of this Convention conferring an exemption or a reduction of tax shall not apply to the income of such company and to the dividends paid by such company.¹⁶⁷

Artikeln innebär att skattesubjekt som bedriver viss verksamhet och på grund av verksamheten är underkastad särskild förmånlig beskattning utesluts från avtalets tillämpning. Sundgren säger att regeln utgör en så kallad "exclusion rule". Från svenskt perspektiv är syftet med regeln att förhindra skattesubjekt som åtnjuter vissa särskilda skatteförmåner och skattenedsättningar från att skapa skadlig skattekonkurrens och därmed begränsa skattesubjekten från det svenska skatteavtalet. Artikeln uttrycker Sveriges skatteavtalspolicy och önskemål om att i vissa hänseenden begränsa ett skatteavtals räckvidd. Bestämelsen är av sådan natur att den skraddarsys i varje enskilt fall anpassat till den andra kontraktsstatens skatteförhållanden.¹⁶⁸

Vid en undersökning av regeln i de olika skatteavtalen framstår vissa skillnader avtalen emellan. Det kan vara hänvisningar till olika artiklar i avtalen samt omskrivningar och tillägg till artikeln. Även i förarbetena till skatteavtalen kan vissa skillnader förekomma.

Förarbetena till dubbelbeskattningsavtalen mellan Estland, Lettland och Litauen¹⁶⁹ är nästintill identiska. Den enda skillnaden är namnen på länderna. I propositionen framgår att artiklarna om undantagna bolag, det vill säga artikel 28 i dubbelbeskattningsavtalen syftar till att förhindra att avtalsförmåner ges till så kallad offshore-verksamhet, huvudkontor, koordinationscenter eller liknande verksamhet som huvudsakligen är uppbyggda med anledning av och styrs av skatteskal.¹⁷⁰

Offshore-verksamhet avser situationen när ett skattesubjekt är etablerat i en kontraktsstat men där näringsverksamheten inte sker i egentlig mening i den staten. I stället kommer bolagets inkomster uteslutande från verksamhet som bedrivs utanför de avtalsslutande staterna. Kännetecknade för skattesubjekten som är etablerade i kontraktsstaten är att de vanligtvis är formellt upprättade enligt den statens lagstiftning men har registrerats i speciella register, vilket

¹⁶⁷ Texten till artikeln i det nyss nämnda svenska modellavtalet anges i sin version av september 1998. Se Sundgren (1999) s. 20,

¹⁶⁸ Sundgren (1999) s. 20.

¹⁶⁹ Jmf. Prop. 1992/93:177 s. 60 f., Prop. 1992/93:252 s. 59 f. och Prop. 1993/97:7 s. 62 ff.

¹⁷⁰ Prop. 1992/93:177 s. 60., Prop. 1992/93:252 s. 60. och Prop. 1993/97:7 s. 62.

innebär att verksamheten begränsas av speciella regler. Sådana regler kan stadga att bolagen endast får bedrivas av delägare hemmahörande i tredje stat och att bolagets verksamhet inte får bedrivas inom kontraktsstaten. Skattesubjekten beskattas oftast efter en årlig avgift eller schablonmässig skatt som generellt är mycket låg. Bolagen syftar till att attrahera utländska investerare som bedriver den egentliga verksamheten i utlandet genom att erbjuda formella bolagsetableringar i kontraktsstaten. Genom användandet av skattesubjekten kan investerarna undgå beskattning i staten de är hemmahörande. Upplägget är attraktivt för investerare och verksamheter som inte är bundna till en fast plats eller punkt. Anledningen till att vissa stater erbjuder offshore-verksamheter är för att staterna erhåller skatteintäkter samt oftast har ett krav på ett visst antal anställda för att bolagen ska kunna registreras. Som exempel på offshore-lagstiftning lyfter propositionen Malaysia, där skatten för verksamheter som sker i utländsk valuta är tre procent jämfört med 35 procent bolagsskatt för bolag i Malaysia. Detsamma gäller enligt propositionen för vissa bolag i Europa och Afrika där offshore-lagstiftning införts eller håller på att införas.¹⁷¹

Begränsningsartikeln i dubbelbeskattningsavtalen begränsar även ett annat slag av offshore-verksamhet, nämligen verksamhet i form av operational headquarters och coordination centres. Som exempel nämns i propositionen Singapore och Belgien. Dessa typer av skattesubjekt syftar till ersättning tillhandahålla finansiella, administrativa eller andra tjänster till närstående bolag som bedriver verksamhet utanför staten. Ersättningen som skattesubjekten erhåller från bolagen är avsedd att vara avdragsgill i utbetalarsstaten och beskattas lågt eller inte alls i mottagarlandet. Syftet med upplägget är att omvandla beskattningsbar inkomst i den egentliga verksamhetsstaten till låg- eller icke beskattad inkomst i staten där offshore-bolaget är beläget.¹⁷²

Det lyfts även fram i propositionen att många medlemsstater i OECD genom intern lagstiftning har infört bestämmelser som tar sikte på sådan verksamhet som redovisats och att majoriteten av dessa länder, liksom Sverige, inte är beredda att ge skattesubjekt som bedriver sådan verksamhet förmåner via dubbelbeskattningsavtal.¹⁷³

I propositionen framför Riksskatteverket att bestämmelsen främst bör få betydelse för om utdelningsskattebefrielse ska medges eller inte. Riksskatteverket har även med ett exempel där ett bolag i kontraktsstat A överlåter sina patent till ett helägt dotterbolag i kontraktsstat B. Dotterbolaget i stat B överlåter vidare rättigheterna till moderbolaget och andra bolag som är hemmahörande i tredje stat. Dotterbolaget i stat B erhåller marknadsmässig royalty och på grund av att majoriteten av inkomsterna härrör från tredje stat beskattas bolaget påtagligt lägre i stat B jämfört med andra bolag i stat B. Mot

¹⁷¹ Prop. 1992/93:177 s. 60 f., Prop. 1992/93:252 s. 59 f. och Prop. 1993/97:7 s. 62 ff.

¹⁷² Prop. 1992/93:177 s. 61., Prop. 1992/93:252 s. 60. och Prop. 1993/97:7 s. 63.

¹⁷³ Prop. 1992/93:177 s. 61., Prop. 1992/93:252 s. 60. och Prop. 1993/97:7 s. 63.

bakgrund av begränsningsartikeln är inte stat A bundet till att tillämpa skatteavtalet i förhållande till bolaget i stat B. Det framgår också av Riksskatteverkets kommentar att bestämmelsen tar sikte på bolag vars inkomster blivit lågt beskattade till följd av att en kontraktsstat gett skatteförmåner för så kallad offshore-verksamhet. Mot bakgrund av detta krävs vidare att bolaget i kontraktsstaten åtnjutit påtagligt lägre beskattning enligt kontraktsstatens lagstiftning jämfört med andra företag i kontraktsstaten.¹⁷⁴

Riksskatteverket lyfter att bestämmelsen blir tillämplig enligt begränsningsartikeln punkt b då inkomsten beskattas påtagligt lägre enligt den statens lagstiftning än inkomst av liknande verksamhet som bedrivs inom staten. Rekvisitet påtagligt lägre (engelska "significantly lower") framför Riksskatteverket som viktigt. Om verksamheten inte utsätts för lägre skattesats jämfört med andra inhemska bolag så är artikeln inte tillämplig trots att alla andra villkor är uppfyllda.¹⁷⁵

Propositionerna avseende skatteavtalet mellan Sverige och Portugal, Polen och Makedonien överensstämmer i stora delar med Lettlands, Estlands och Litauens propositioner. Dock innehåller inte de förstnämnda propositionerna Riksskatteverkets kommentar. Det har även lags till ett stycke som ej finns med i propositionerna till skatteavtalen mellan Sverige och de senare staterna. I stycket framgår att det vid ingåendet av nya skatteavtal blivit policy i Sverige att införa särskilda spärregler som ett skydd mot framtida ändringar i intern lagstiftning i de stater med vilka Sverige har skatteavtal. Det framhävs att detta är lämpligt då ett skatteavtal avser att löpa under en längre tid.¹⁷⁶

Det senaste ingångna skatteavtalet som Sverige ingått med ett medlemsland och som innehåller en begränsningsartikel är dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Slovenien. I propositionen har det införts ett nytt stycke som särskiljer propositionen från vad som framkommit i tidigare propositioner. Tidigare har regeringen bara uttalat att andra medlemsländer i OECD har infört regler mot offshore-verksamhet i sin interna lagstiftning. I propositionen avseende dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Slovenien anför regeringen i punkt 1 i att artikeln behandlar prövningen av det huvudsakliga syftet och pratar om PPT.¹⁷⁷ Lagstiftaren har även i skatteavtalet utökat artikeln i jämförelse med de andra skatteavtalen. Artikeln har i punkt 1 följande lydelse:

Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining

¹⁷⁴ Prop. 1992/93:177 s. 61f., Prop. 1992/93:252 s. 60 f. och Prop. 1993/97:7 s. 63 f.

¹⁷⁵ Prop. 1992/93:177 s. 61f., Prop. 1992/93:252 s. 60 f. och Prop. 1993/97:7 s. 63 f.

¹⁷⁶ Prop. 2022/03:127 s. 72., prop. 2004/05:121 s. 52 och prop. 1997/98:135 s. 55 f.

¹⁷⁷ Prop. 2021/22:21 s. 64.

that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.¹⁷⁸

I propositionen framgår att de nya bestämmelserna innebär att förmånerna enligt avtalet inte ska ges om det rimligen kan antas, utifrån hänsyn till omständigheterna och relevant fakta, att ett av de huvudsakliga syftena med vissa arrangemang eller en viss transaktion som direkt eller indirekt resulterade i förmånen har varit att få denna avtalsförmån. Det föreskrivs också undantag då givandet av förmånen är förenligt med avtalets ändamål och syfte, varmed förbudet i artikeln inte ska gälla.¹⁷⁹ Till stöd för detta lyfts det fram att punkten överensstämmer med punkt 9 i artikel 29 i OECD:s modellavtal och att detta uppfyller den minimistandard som följer av BEPS åtgärd 6. I tidigare berörda propositioner har lagstiftaren pratat om verksamheter som huvudsakligen syftar till att uppnå en skatteförmån, dock har regeringen i den nyaste propositionen gått längre. Formuleringen påminner även om den PPT-artikel som går att finna i Skatteflyktsdirektivet¹⁸⁰ och i MLI¹⁸¹. Det har skett en tydlig utveckling där det går att se att OECD har fått en mer central del av begränsningsartikeln. Sverige verkar även ha satt denna typ av artiklar som en policy i framtida avtalsskrivande.

Dock går inte propositionerna närmare in på hur artikeln ska tillämpas i praktiken. Dahlberg har dock analyserat artikelns rekvisit närmare utifrån tre bedömningspunkter¹⁸². Först tittade Dahlberg på ifall artiklarna var statiska, dynamiska eller neutrala i tiden. I och med att artiklarna hänvisar till lagstiftning som inte var i kraft när avtalets tecknades menar Dahlberg att artiklarna inte är statiska utan dynamiska och kanske till och med neutrala i tiden. Enligt Dahlberg är en artikel neutral i tiden när den varken refererar till en intern lagstiftning som var i kraft i en avtalslutande stat när avtalet ingicks, eller där sådan lagstiftning införs efter undertecknandet. Att artikeln endast hänvisar till vissa kriterier som ska vara uppfyllda talar även för att artikeln är att anse som neutral. Artikeln är utformad på ett sådant sätt att hänvisning till en specifik lagstiftning inte är nödvändig för att artikeln ska vara tillämplig.¹⁸³

Dahlberg framhåller att uteslutningsartiklarna i avtalen med Estland, Lettland är neutrala i tiden. Artikeln i skatteavtalet med Makedonien är dock dynamisk. Att artikeln med Makedonien är dynamisk beror främst på att det, till

¹⁷⁸ Artikel 27 lag (2021:1106) om skatteavtal mellan Sverige och Slovenien.

¹⁷⁹ Prop. 2021/22:21 s. 64, jfr. även artikel 7 i MLI se nedan avsnitt 3.4.

¹⁸⁰ Rådets Direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juni om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion i kraft.

¹⁸¹ Berörs närmare under avsnitt 3.4.

¹⁸² Dahlberg (2000) s. 239 f. samt s. 269.

¹⁸³ Dahlberg (2000) s. 270.

skillnad från de andra dubbelbeskattningsavtalen, hänvisas till lagstiftning som införs efter avtalets undertecknande.¹⁸⁴

Dahlberg lyfter fram att det i propositionen till skatteavtalen med de baltiska länder nämns att det inte finns offshore-lagstiftning i de nämnda staterna. Han menar även att det inte finns något som tyder på att de baltiska staterna avser att införa sådan lagstiftning. Även om det varken finns incitament från staterna att införa sådan lagstiftning är uteslutningsartiklarna utformade enligt Dahlberg på ett sätt att de kan tillämpas i förhållande till skattesubjektet som erhåller skatteförmåner enligt lagstiftning som var i kraft när avtalet undertecknades. Dahlberg poängterar att det föreligger en skillnad mellan å ena sidan syftet med avtalet, såsom det uttryckts i svensk internrättsligt förarbeten, och å andra sidan uteslutningsartikelns ordalydelse. Dahlberg menar att det hade varit bra om syftet framgick ur artikeln under förutsättning att det är båda de avtalsslutande staternas uppfattning.¹⁸⁵

I det andra steget av analysmodellen undersöker Dahlberg hur artiklarna identifierar skattesubjekten. Dahlberg framför att i artiklarna anges särskilda rekvisit för att utesluta skattesubjekt och den interna lagstiftning de omfattas av. Rekvisiten kan delas in i tre led: (1) förvärvar sina inkomster huvudsakligen från andra stater, (2) bedriver särskild verksamhet alternativt särskild funktion och (3) är föremål för låg beskattning.¹⁸⁶

Dahlberg framför att begreppet "other states" tar sikte på alla andra stater än den stat där det identifierade bolaget är skatterättsligt hemmahörande, vilket enligt Dahlberg även bör gälla den andra avtalsslutande staten. Vidare ska det identifierade bolaget huvudsakligen förvärva inkomster från dessa andra stater. Uttrycket "primarily" torde enligt Dahlberg avse mer än hälften av bolagets inkomster. Annorlunda är det med utformningen i avtalen med Makedonien. Där görs en distinktion mellan "offshore"- och "onshore"- inkomst. Enligt Dahlberg ska detta tolkas som att offshore-inkomst avser inkomst som härrör från annan stat än den i vilken det i artikeln identifierade bolaget är skatterättsligt hemmahörande. Det är dock intressant att notera att det inte krävs i artikeln att de identifierade bolagen huvudsakligen "primarily" förvärvar offshore-inkomster. Artiklarna utesluter dock endast det identifierade bolagets från förmåner enligt skatteavtalet för de inkomster som är förvärvade offshore. Uteslutningsartiklarna i avtalet med Sydafrika och Nordmakedonien saknar alltså det första ledet i analysapparatusens första steg.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Dahlberg (2000) s. 270.

¹⁸⁵ Dahlberg (2000) s. 270 f.

¹⁸⁶ Dahlberg (2000) s. 271.

¹⁸⁷ Dahlberg (2000) s. 271 f.

Verksamheterna i samtliga artiklar är alternativa. Det krävs alltså bara att en av verksamheterna bedrivs för att artikeln ska bli tillämplig.¹⁸⁸

Sist krävs att det uteslutna skattesubjektet är underkastat en särskilt låg beskattning. Detta är ett nödvändigt rekvisit för att artikeln ska bli tillämplig och för att skattesubjektet ska kunna uteslutas. Dahlberg menar att rekvisitet är uttryckt på ett förhållandevis komplicerat sätt. Hans tolkning är att jämförelsen ska göras mellan, å ena sidan beskattningen av inkomst som huvudsakligen förvärvas från andra stater från de i uteslutningsartikeln angivna verksamheterna eller funktionerna, och å andra sidan beskattningen av inkomst som förvärvas från den avtalsslutande staten i vilket det ifrågavarande bolaget är skatterättsligt hemmahörande, och som förvärvas från samma verksamheter eller funktioner som tidigare angivits i uteslutningsartikeln.¹⁸⁹

Uttrycket "significantly lower" måste enligt Dahlberg innefatta det förhållande, att viss inkomst enligt intern rätt är undantagen från beskattning, jämfört med att motsvarande inkomster som förvärvas från den stat i vilken bolaget är skatterättsligt hemmahörande, faktiskt är föremål för beskattning. Bedömningen måste ske från fall till fall. I avtalet med Makedonien görs i stället en distinktion mellan onshore-inkomster och offshore-inkomster. Vad som utgör vad framgår inte av någon bestämd definition i uteslutningsartiklarna. Den tolkningen kan dock göras att offshore-inkomst härrör från annan stat än den stat i vilken det mottagande skattesubjektet är skatterättsligt hemmahörande. Motsatsvis skulle då onshore vara den inkomst som härrör från den stat i vilken det mottagande skattesubjektet är skatterättsligt hemmahörande.¹⁹⁰ Avseende offshore-stater är det heller inte ovanligt med parallellskattsystem. Med parallellskattsystem menas att en stat dels har ett ordinarie skattsystem, dels ett förmånligare skattsystem som oftast riktar sig till utländska investerare i syfte att locka dem till staten.¹⁹¹

I ett sista steg analyserar Dahlberg rättsföljden. Dahlberg framför att rättsföljden är att de bestämmelser i avtalet som medger undantag från beskattning eller reduktion av skatt, inte tillämpas på inkomst som förvärvas av ett i artikeln definierat bolag. Det gäller även utdelning som betalas av ett sådant bolag som fortfarande omfattas av artikel 24 (förbud mot diskriminering), artikel 25 (ömsesidig överenskommelse) och artikel 26 (utbyte av upplysande information). Detta är en viktig skillnad i förhållande till merparten av uteslutningsartiklarna i kategori ett som utesluter bolaget helt från avtalets tillämpningsområde.¹⁹²

¹⁸⁸ Dahlberg (2000) s. 272.

¹⁸⁹ Dahlberg (2000) s. 273 f.

¹⁹⁰ Dahlberg (2000) s. 273 f.

¹⁹¹ Dahlberg (2000). s. 26.

¹⁹² Dahlberg (2000) s. 274 ff.

Dahlberg kritiserar artikeln då det kan finnas sunda affärsmässiga överväganden att etablera bolag som bedriver de i artikeln nämnda verksamheterna eller utövar funktionerna som träffas av artikeln. Sådana affärsmässiga överväganden behöver inte nödvändigtvis vara baserade på skattemässiga fördelar. Dahlberg listar sedan skäl som kan vara affärsmässigt övervägda såsom politisk stabilitet, närhet till kapitalmarknad, tillgång på kvalificerade arbetare och så vidare. Dock betonar Dahlberg att företag inte endast på den grunden utesluts. Den viktigaste anledningen är att de inte är föremål för låg beskattning. Dahlberg menar att båda rekvisiten behövs eftersom artikeln annars skulle omfatta alla företag som åtnjuter låg beskattning, vilket då skulle kunna utesluta företag som var tänkta att vara en del av avtalet, exempelvis välgörande verksamhet eller jordbruksföretag som åtnjuter skattelättnader.¹⁹³ Frågan är dock om tillägget som gjorts i artikeln i skatteavtalet med Slovenien har ändrat synen på artikeln och om den nu endast träffar rena skatteflyktsförfaranden.

Sist ska även nämnas att det finns en liknande artikel till den som Sverige anger i sitt modellskatteavtal finns att återfinna i OECD:s kommentarer till artikel 1. Förslaget nämndes under avsnitt 3 avseende uteslutningsartiklar och tar också sikte på samma typer av verksamheter och funktioner som anges i den svenska artikeln. Förslaget innehåller en förteckning över verksamheter som undantas från skatteavtalet. Det rör sig om verksamheterna som inte kräver fysisk närvaro samt verksamheter som ger passiv inkomst såsom utdelning, ränta och royalties. Vidare stadgas att verksamheterna ska vara undantagna från skatt eller beskattas lägre i förhållande till liknande personer bosatta i staten eller erhålla kredit, rabatt eller annan eftergift direkt eller indirekt i relation till inkomsten, annat än en kredit för betald utländsk skatt. Både OECD:s och den svenska artikeln beskriver villkor som ska vara uppfyllda för att ett skattesubjekt ska vara undantaget från skatteavtalets förmåner. Även om artiklarna i helhet verkar likalydande skiljer de sig i terminologi och är formulerade på olika sätt.¹⁹⁴ Sist ska nämnas att Sundgren framför att anledningen till att Sverige har implementerat begränsningsartiklar är att Sverige anser att dessa artiklar är förenliga med EU-rätten.¹⁹⁵

3.4 Det multilaterala instrumentet och Principle Purpose Test

Sist ska även MLI och PPT behandlas kort. Inom ramen för G20-gruppen och OECD:s arbete mot "base erosion profit shifting" har ett nytt skatterättsligt instrument utvecklats. MLI avser att motverka skatteplanering och erosion av skattebaser, och behandlas som åtgärd 15 i BEPS-projektet.¹⁹⁶ Syftet med

¹⁹³ Dahlberg (2000) s. 276 ff.

¹⁹⁴ OECD (2003) artikel 1 s. 62 och 63 samt OECD (2015a) artikel 1. p. 21.3 OECD (2019) artikel 1 p. 21.3.

¹⁹⁵ Dahlman (2006) s. 334.

¹⁹⁶ Dahlberg (2020) s. 351.

MLI är att möjliggöra ett koordinerat, snabbt och enhetligt genomförande av BEPS-åtgärderna i befintliga skatteavtal utan att behöva omförhandla det bilaterala avtalet.¹⁹⁷ Sverige och 67 andra stater och jurisdiktioner undertecknade MLI den 7 juni 2017 i Paris. Ytterligare stater har anslutit sig efter, dock ej USA. OECD har 36 medlemsstater, vilket gör att kretsen av avtalsstater sträcker sig långt utöver OECD-kretsen.¹⁹⁸ MLI trädde vidare i kraft den 1 juli 2018 men bestämmelserna har ännu inte blivit tillämpliga i Sverige då Sverige, enligt artikel 35.7 förbehåller sig rätten att tillämpa MLI tills nödvändiga ändringar implementerats i svensk intern rätt.¹⁹⁹ I samband med undertecknandet av avtalet angav Sverige också vilka svenska skatteavtal som ska omfattas av konventionen samt vilka övriga val och förbehåll Sverige gör avseende konventionen.²⁰⁰

MLI består av 39 artiklar, vilka utgör komplement till befintliga bilaterala och multilaterala skatteavtal.²⁰¹ Då det är tidskrävande att omförhandla ett enskilt skatteavtal samt för att inte fördröja införandet av minimistandarderna i BEPS-projektet är MLI tänkt att vara ett parallellt skatteavtal som medför förändringar i redan existerande skatteavtal.²⁰² Med andra ord ändrar inte MLI skatteavtalen utan bestämmelserna ska tillämpas i avsaknad av, i stället för eller utöver bestämmelserna i de befintliga skatteavtalen.²⁰³

I stort innehåller MLI fyra kategorier av bestämmelser. Den första kategorin avser bestämmelser som avser att motverka olika typer av skatteplanering och skatteflykt. Den andra kategorin tar sikte på konfliktklausuler, det vill säga hur de materiella bestämmelserna i MLI förhåller sig till bestämmelser i det ordinarie skatteavtalet. Den tredje kategorin avser en slags förbehållsklausul som anger i vilken omfattning en medlemsstat kan välja att inte tillämpa den materiella bestämmelsen. Slutligen är det fråga om bestämmelser som handlar om i vilken omfattning en stat ska meddela depositarien (OECD) om val och bedömningar, så kallade notifikationer.²⁰⁴

Vid tillämpning av MLI måste ska det först identifieras om båda kontraktstaterna valt att skatteavtalet ska omfattas av MLI. Om svaret är jakande innebär nästa steg en identifiering av vilka artiklar i MLI som staterna omfattas av. Här krävs att båda staterna valt den aktuella artikeln i MLI för att artikeln ska omfatta skatteavtalet, så kallad symmetrisk tillämpning.²⁰⁵ Sverige har valt att acceptera minimistandarden av artiklar i MLI, vilket avser artikel 6, 7

¹⁹⁷ Prop. 2017/18:61 s. 1.

¹⁹⁸ Dahlberg (2020) s. 351.

¹⁹⁹ Dahlberg (2020) s. 351 och 354 samt Prop. 2017/18:61 s. 35. jmf även Lodin m.fl. (2021) s. 572.

²⁰⁰ Prop. 2017/18:61 s. 5.

²⁰¹ Dahlberg (2020) s. 351.

²⁰² Se OECD (2013) och Prop. 2017/18:61 s. 9. jmf Lodin m.fl. (2021) s. 572.

²⁰³ Prop. 2017/18:61 s. 6. jmf. Lodin m.fl. (2021) s. 572.

²⁰⁴ Dahlberg (2020) s. 352 se även Prop. 2017/18:61 s. 1 och 6.

²⁰⁵ Dahlberg (2020) s. 352 se även Prop. 2017/18:61 s. 7.

och 16–26.²⁰⁶ En av dessa obligatoriska minimistandarder är artikel 7 som reglerar PPT.²⁰⁷

Artikel 6 i MLI förmedlar syftet med skatteavtal samt hur det går att förtydliga skatteavtalen så att deras syfte är att principiellt motverka missbruk (eng. abuse) av skatteavtal.²⁰⁸ Enligt artikeln ska det anges i skatteavtalet att parternas avsikt är att undanröja dubbelbeskattning utan att skapa förutsättningar för icke-beskattning eller minskad skatt genom skatteflykt eller skatteundandragande.²⁰⁹

Artikel 7 i MLI avser att agera mot internationell skatteflykt och skatteplanering. Artikeln gäller i förhållande till Sveriges skatteavtal och de avtalsstater som Sverige valt.²¹⁰ I artikel 7 genomförs ministandarden mot avtalsmissbruk som togs fram i BEPS-projektet åtgärd 6. MLI-artikeln förslår att staterna ska välja mellan fyra alternativ. Alternativ ett föreslår en PPT-regel som stadgar att en avtalsförmån inte ska ges om det huvudsakliga syftet med ett visst arrangemang eller transaktion varit att få avtalsförmånen. Dock görs undantag om givandet av förmånen är i överensstämmelse med syftet och ändamålet med de relevanta avtalsbestämmelserna. Det andra alternativet föreslår en PPT regel kombinerat med en förenklad LOB-artikel. Syftet är att förhindra skattesubjekt från att manipulera sin hemviststatus och därigenom åtnjuta förmånerna i skatteavtalet.²¹¹ Det tredje alternativet föreslår en kombination av en PPT-regel tillsammans med en detaljerad LOB-artikel. Till skillnad från den förenklade LOB-artikeln innehåller den detaljerade fler kriterier som måste uppfyllas för att en person ska anses ha tillräcklig koppling till hemviststaten. Regeln är därmed mer begränsande än alternativ 2. Det sista alternativet innehåller en detaljerad LOB-artikel som är kompletterad med en så kallad "anti-slussningsregel". Anti-slussningsregeln avser bolag som har hemvist i den avtalslutande staten och som agerar mellanhand till utomstående bolag så att dessa senare bolag ska kunna åtnjuta avtalsförmånerna. Intressant att notera är att MLI ger förslag på en förenklad LOB-artikeln men inte en detaljerad.²¹²

Av nämnda alternativ är det endast alternativ 1 och 2 som följer av MLI. Alternativ 3 och 4 måste implementeras genom förhandlingar kontraktstaterna emellan. Sverige har valt alternativ 1 och 2 och har därför valt att implementera PPT-regeln.²¹³ I propositionen anges att Sverige lämnat notifikationer till skatteavtalen som innehåller en bestämmelse som nekar vissa eller alla förmåner som skulle ges enligt avtalet, om det huvudsakliga syftet eller ett av de

²⁰⁶ Dahlberg (2020) s. 354 se även Lodin m.fl. (2021) s. 572.

²⁰⁷ Haslehner, (2021) s. 39. p. 76.

²⁰⁸ Dahlbergs (2020) s. 354.

²⁰⁹ Prop. 2017/18:61 s. 12.

²¹⁰ Dahlberg (2020) s. 354.

²¹¹ Prop. 2017/18:61 s. 13.

²¹² Rust (2021). s. 2380 p. 9.

²¹³ Prop. 2017/18:61 s. 14.

huvudsakliga syftena med ett arrangemang eller en transaktion var att erhålla avtalsförmåner.²¹⁴

Lydelsen för PPT framgår i artikel 7(1) i MLI och har följande lydelse:

Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.²¹⁵

Det framgår i artikeln att avtalsförmåner inte ska beviljas om det är rimligt att anta (reasonable to conclude) att erhållandet av förmånen var ett av huvudsyftena (one of the principle purposes) bakom upplägget (arrangement och transaction) som direkt eller indirekt (directly or indirectly) resulterade i förmånen.²¹⁶

Regeringen framför i propositionen att PPT-regeln beaktar alla omständigheter och relevanta fakta i syfte att bedöma om ett av de huvudsakliga syftena med ett arrangemang eller en transaktion. Utifrån bedömningen ska det sen avgöras ifall avtalets förmåner ska tillämpas på en förmögenhet eller inkomst. Regeringen menar att det inledningsvis kan finnas osäkerheter kring hur en sådan bedömning ska göras och att det mot bakgrund av nämnda kan förekomma ett ökat antal av ömsesidiga överenskommelser.²¹⁷ Regeringen går inte in på vilka andra konsekvenser eller påverkningar som PPT-regeln skulle medföra, utan tar mest sikte på de administrativa effekterna. I BEPS åtgärdsrapport till åtgärd 6 framgår att begränsningsartiklarna är baserade på objektiva kriterier. Däremot kräver PTT en fall till fall-analys på vad som anses vara huvudsyftena med ett arrangemang eller en transaktion. PPT-regeln utgör ett komplement till begränsningsartiklar och syftar till att agera som ett skyddsnet mot arrangemang och transaktioner som kan vara godkända enligt begränsningsartikeln men där huvudsyftet endast är att erhålla förmåner.²¹⁸ Införandet av en sådan artikel kan därför för svenskt vidkommande innebära att en transaktion eller arrangemang begränsas trots att den inte träffas av

²¹⁴ Prop. 2017/18:61 s. 15.

²¹⁵ Prop. 2017/18:61 Bilaga 1 artikel 7.

²¹⁶ Jmf bland annat Dahlberg (2020) s. 355 som för en djupare diskussion kring rekvisiten och som även har lyft upp problem med PPT-regeln.

²¹⁷ Prop. 2017/18:61 s. 37.

²¹⁸ OECD (2015) punkt 20 ff.

uteslutningsartikeln på den grunden att det främsta syftet med upplägget varit att erhålla avtalsförmånerna.

Som nämnt i inledningen syftar uppsatsen till att utreda svenska uteslutningsartiklar. MLI och PPT kommer därför inte beröras mer ingående utan syftet med avsnittet har varit att belysa existensen av det internationella multilaterala arbetet då Sverige valt att implementera MLI, vilket kommer att påverka den svenska skatteavtalspolitiken.

4 EU-rätten

4.1 EU och skatterätten

Innan uppsatsen går in på diskussionen kring den EU:s grundläggande friheter och förhållandet mellan EU-rätten och skatteavtalsrätten ska ett nedslag göras i förhållandet mellan EU och intern rätt med inriktning på intern skattelagstiftning.

Sedan Sveriges inträdde i Europeiska unionen 1995 har EU-rätt införlivats med svensk rätt i lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.²¹⁹ I samband med inträdet i EU fick Sverige acceptera och bli del av den omfattande rättsordning som EU byggt upp.²²⁰ Av intresse kan här nämnas 10 kap. 6 § Regeringsformen. Bestämmelsen avgör i vilken utsträckning riksdagen kan överlåta beslutandemakt till EU.²²¹ Vidare har EUD berört i vilken utsträckning EU-rätten förhåller sig till nationell lagstiftning. Bland annat har EUD ansett att EU-rätten har företräde framför nationell rätt. Antagandet grundar sig på att medlemsstaternas upprättande av unionen inneburit en begränsning i deras suveränitet genom upprättandet av ett regelverk som är tillämpligt dels på staterna, dels på dess medborgare.²²² Att medlemsstaternas medborgare lyder under EU-rätten och EU:s suveränitet har även bekräftats i senare rättsfall.²²³ Principen om EU-rättens företräde betyder att vid normkonflikt mellan EU-rätt och nationell rätt ska lösas till förmån för EU-rätten.²²⁴ Inom den inre marknaden diskuteras positiv och negativ integration inom ramen för förhållandet mellan den lagstiftningsdrivna och domstolsdrivna rättsutvecklingen. Den positiva integrationen tar sikte på EU-lagstiftaren och fastställer förutsättningar för hur den inre marknaden ska fungera på ett positivt sätt. Med detta menas att medlemsstaterna har en skyldighet att införa gemensamma regler för vissa marknader och bestämmelsernas implementering kan variera i olika grader, såsom fullharmoniseringsdirektiv och minimidirektiv.²²⁵ Den positiva harmoniseringen sker via EU-lagstiftning i form av förordningar och direktiv, d.v.s. sekundärrätten.²²⁶ Den negativa integrationen tar sikte på EUD utifrån de förbud som fastställs i fördraget. EUD

²¹⁹ Dahlberg (2020) s. 389.

²²⁰ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 107.

²²¹ Pelin (2011) s. 121.

²²² Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

²²³ Se exempelvis mål 26/62 Van Gend en Loos och 11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

²²⁴ Pelin (2011) s. 120.

²²⁵ Reichel (2018) s. 120 och Europarättens grunder 7:e upplagan Bernitz och Kjellgren (2022) s. 299. Bernitz och Kjellgren benämner fenomenet dock som positiv respektive negativ harmonisering.

²²⁶ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 299.

fastställer gränserna för medlemsstaterna genom att uttala sig kring vilka åtgärder som strider mot fördraget.²²⁷

I mål 26/62 Van Gend en Loos uttalade EUD att unionen utgör en ny rättsordning inom folkrätten enligt vilken medlemsstaterna har inskränkt sin suveränitet. Suveränitetsinskränkningen gäller enligt domstolen i förhållande till både medlemsstaterna och unionsmedborgarna.²²⁸

Av stor betydelse för unionsrättens inflytande på intern rätt är doktrinen om direkt effekt. Doktrinen innebär att unionsrättens bestämmelser medför rättigheter och skyldigheter som kan åberopas av enskilda inför nationella domstolar. Även indirekt effekt finns och är utarbetad i praxis. Indirekt effekt innebär att en nationell domstol tolkar en bestämmelse i nationell rätt som införts för att uppfylla kraven i ett direktiv, den nationella domstolen ska tolka bestämmelsen mot bakgrund av direktivets ordalydelse.²²⁹

När det kommer till EU:s förhållande till skatterätten ska artiklarna 110 till 113 FEUF nämnas. Bestämmelserna handlar om skatter och avgifter och framhäver att det inte får finnas fiskala hinder mot den fria rörligheten av varor ex. i form av diskriminerande beskattning.²³⁰ Artikel 112 handlar om indirekta skatter såsom mervärdesskatt och punktskatter.²³¹ Förutom förbudet mot diskriminerande varubeskattning finns det inga bestämmelser som uttryckligen begränsar medlemsstaternas rätt att inkomstbeskatta.²³²

I artikel 115 FEUF framgår att utan att det påverkar tillämpningen av artikel 114 FEUF ska rådet i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande enhälligt och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén utfärda direktiv om tillnämning av sådana lagar och andra författningar i medlemsstaterna som direkt inverkar på den inre marknadens upprättande eller funktion. Medlemsstaternas suveräna rätt att beskatta kan således i allt väsentligt bara begränsas genom antaganden av sekundärrätt. Deras beskattningsrätt skyddas av vetorätten.²³³ Det finns sammanlagt fyra antagna direktiv på det direkta beskattningsområdet: moder-/dotterbolagsdirektivet, fusionsdirektivet, ränte-/royaltydirektivet och skatteflyktsdirektivet.²³⁴

I det gamla EG-fördraget, som nu är upphävt, fanns artikel 293. Artikelns uttryckte att medlemsstaterna i den utsträckning det var nödvändigt skulle

²²⁷ Reichel (2018) s. 120 och Bernitz och Kjellgren (2022) s. 299. Bernitz och Kjellgren benämner fenomenet dock som positiv respektive negativ harmonisering.

²²⁸ Rättsfallet har även bekräftats i mål 11/70 Internationale Handelsgesellschaft.

²²⁹ För mer om direkt effekt se. Dahlberg (2020) s. 390, Bernitz och Kjellgren (2022), Terra och Wattel (2012) 3.5.1 och Pelin (2011) avsnitt 9.2.6 och 9.2.7.

²³⁰ Pelin (2011) s. 131 jmf. Artikel 110 FEUF.

²³¹ Dahlberg (2020) s. 387. och Pelin (2011) s. 131.

²³² Pelin (2011) s. 131.

²³³ Pelin (2011) s. 132.

²³⁴ Dahlberg (2020) s. 445.

inleda förhandlingar sinsemellan i syfte att säkerställa ett avskaffande av dubbelbeskattning inom gemenskapen.²³⁵ Dahlberg tolkar dock artikeln som huvudsakligen avsedd att undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning och kedjebeskattnig och att bestämmelsen troligen togs bort då dess syfte kan sägas falla in under de grundläggande friheterna och skapandet av Europeiska unionens inre marknad. Dahlberg menar också att det i ökad grad ifrågasätts i nationella domstolar om inte nationell skattelagstiftning är oförenlig med de grundläggande friheterna.²³⁶ I sammanhanget lyfter Dahlberg upp möjligheten för nationella domstolar att begära förhandsavgöranden enligt artikel 267. Viktigt att notera är att EUD inte kan uttala sig om den nationella lagstiftningen är förenlig med EU-rätten eller de grundläggande friheterna utan EUD kan bara tolka EU-rätten. Det är sedan upp till den nationella domstolen att bedöma om den nationella lagstiftningen är förenlig med EU-rätten eller ej.²³⁷

I praxis har EUD uttalat att den nationella skattelagstiftningen måste respektera de grundläggande friheterna i EU, trots att medlemsstaterna har behörighet att besluta över direkta skatter.²³⁸

4.2 De grundläggande friheterna

I artikel 18 i EUF finns ett allmänt diskrimineringsförbud som innebär att all diskriminering på grund av nationalitet är förbjuden. Medborgare i andra stater ska mot bakgrund av regeln behandlas som egna medborgare oavsett om diskrimineringen är kopplad indirekt eller direkt till nationalitet.²³⁹ Även öppen och dold diskriminering förbjuds genom artikeln. Öppen diskriminering tar sikte på lagstiftning som uttryckligen diskriminerar andra medborgares nationalitet medan dold diskriminering tar sikte på lagstiftning med neutrala villkor som till synes inte diskriminerar andra medborgare men som ändå innebär diskriminering. Pelin ger som exempel på dold diskriminering situationen där en arbetstagare endast får tillgång till vissa förmåner om han är bosatt på en specifik plats.²⁴⁰ Annan diskriminering är förbjuden enligt artikel 19 EUF.²⁴¹

I sin bedömning tar oftast domstolarna ställning till förhållandet mellan diskrimineringsförbudet och de förbud mot restriktioner som stadgas beträffande de grundläggande friheterna i FEUF.²⁴² Friheterna tar sikte på EU:s inre marknad och avser att avskaffa handelshinder mellan medlemsstaterna i syfte

²³⁵ Dahlberg (2020) s. 387.

²³⁶ Dahlberg (2020) s. 387.

²³⁷ Dahlberg (2020) s. 387–388.

²³⁸ Se exempelvis C-270/83 *Avoir Fiscal* s. 24. och C-35/98 *Verkooijen* p. 32.

²³⁹ Pelin (2011) s. 133 med hänvisning till *Royal Bank of Scotland* (C-311/97) och *Asscher* (C-104/97).

²⁴⁰ Pelin (2011) s. 133 som hänvisar till *Cowan* (mål C-186/87) för exempel.

²⁴¹ Dahlberg (2020) s. 395.

²⁴² Pelin (2011) s. 134. Se även Dahlberg (2020) s. 395. För en fördjupning kring restriktioner och inskränkningar och vad som omfattas av begreppen se Dahlberg (2020) s. 396.

att åkomma fri rörlighet inom unionen.²⁴³ De grundläggande friheterna tillhör primärrätten och den stora delen av praxisen på området avser undanröjandet eller inskränkandet av nationella bestämmelser som EUD anser strida mot fördraget.

De grundläggande friheterna är fri rörlighet för varor (artikel 23 och 29), fri rörlighet för personer (vilken kan delas in i fri rörlighet för arbetstagare (artikel 45-48) och etableringsfrihet (artikel 49-55)), fri rörlighet för tjänster (artikel 56-62) och fri rörlighet för kapital (artikel 56-66).²⁴⁴ Även om nationell lagstiftning strider mot de grundläggande friheterna kan den vara acceptabel om den kan rättfärdigas och är proportionerlig.²⁴⁵ En skatteregel som strider mot fördragsfriheten kan rättfärdigas enligt den så kallade rule of reason-doktrinen som utarbetades i Gebhard-målet. I målet föreskrivs att en inskränkande regel kan rättfärdigas om den uppfyller fyra förutsättningar. Förutsättningarna tar sikte på att åtgärden ska ha ett legitimt syfte som är i överensstämmelse med fördraget och som kan motiveras med tvingande hänsyn till allmänintresset. Åtgärden ska även vara proportionell och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det tilltänkta resultatet.²⁴⁶

Uppsatsen kommer huvudsakligen att fokusera på etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital eftersom dessa typer av grundläggande friheter nämns främst i diskussionen kring begränsningsartiklar.²⁴⁷ Även den fria rörligheten för tjänster ska kort beröras då den kan bli tillämplig för prestationer som inte faller in under de två nämnda bestämmelserna, vilket följer av artikel 57 EUF.

4.2.1 Etableringsfriheten

I artikel 49 regleras innebörden av etableringsfriheten. Det framgår av första meningen att medborgarna i en medlemsstat ska ha en rätt att fritt etablera sig inom en annan medlemsstats territorium. Inskränkningar mot denna rätt ska vidare enligt artikeln förbjudas. I artikel 49.2 framgår att etableringsfriheten avser friheten att som egenföretagare starta och utöva verksamhet samt rätten att bilda och driva företag i andra medlemsländer. Etableringsfriheten omfattar både rätten att etablera en primär etablering i form av ett nytt bolag på annat territorium samt rätten att starta sekundära etableringar såsom filialer och kontor.²⁴⁸ Enligt artikel 54 gäller rättigheten också i förhållande till bolag som upprättats enligt en medlemsstats interna lagstiftning, som har sitt säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet inom unionsgemenskapen. Etableringsfriheten gäller alltså både i förhållande till fysiska unionsmedborgare

²⁴³ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 299.

²⁴⁴ Pelin (2011) s. 134 och Bernitz och Kjellgren (2022) s. 299.

²⁴⁵ Pelin (2011) s. 134.

²⁴⁶ Pelin (2011) s. 143 med hänvisning till C-55/94 Gebhard.

²⁴⁷ Se exempelvis Osterweil (2009), Guerra (2011), Payani (2003), Greter (2008).

²⁴⁸ Terra och Wattel (2012) s. 68 jmf. artikel 49.1. EUF. Terra och Wattel kallar fenomenen för primär respektive sekundär etablering medan Bernitz och Kjellgren använder full respektive sekundär etablering jmf. Terra och Wattel (2012) s. 68 och Bernitz och Kjellgren (2022) avsnitt 13.2.

och registrerade juridiska personer inom unionen.²⁴⁹ Vad som utgör en etablering har fastställts av EUD. Etablering beskrivs som ett faktiskt utövande av en ekonomisk verksamhet genom en fast inrättning i ett annat medlemsland under en obestämd tid.²⁵⁰ För rätten till primär etablering krävs ett EU-medborgarskap, medan sekundär etablering utöver kravet på unionsmedborgarskap kräver ett faktiskt och varaktigt samband med ekonomin i ett medlemsland.²⁵¹ EUD har framfört att etableringsrätten har som syfte att låta unionsmedborgare dra fördel av och delta i det ekonomiska livet i andra medlemsstater på ett stabilt och kontinuerligt sätt.²⁵² För juridiska personer finns ett hemvistkrav. Kravet uppfylls när de juridiska personerna har ett varaktigt och faktiskt samband med ekonomin i en medlemsstat, oberoende av exempelvis styrelseledamöternas, aktieägarnas hemvist. Både primär och sekundär etablering ger rätt till fri rörlighet och icke-diskriminering. Avseende diskriminering har EUD slagit fast att varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten försvåras eller blir mindre attraktivt är otillåtet, även om inskränkningarna inte skulle vara diskriminerande.²⁵³

I Gebhard-målet (C-55/94) förklarade EUD att etableringsfriheten inte bara innehåller ett diskrimineringsförbud utan även ett förbud mot andra hindrande åtgärder. Domstolen anförde fyra kriterier för att sådana restriktioner på etableringsfrihetens område ska vara tillåtna. För ett icke rättfärdigande krävs att den nationella lagstiftningsåtgärden är: icke-diskriminerande, motiverad av ett trängande allmänintresse, ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas, och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning (proportionalitetsprincipen).²⁵⁴ I Gebhard-målet slogs det fast att nationella åtgärder som kan hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna som garanteras av fördraget för att vara tillåtna ska uppfylla fyra förutsättningar.²⁵⁵ I sammanhanget kan poängteras att artikeln har direkt effekt.²⁵⁶

Sist framgår i artikel 49 att artikeln gäller om inte annat följer av den fria rörligheten för kapital.

4.2.2 Fria rörligheten för kapital

Den fria rörligheten för kapital utgör en viktig förutsättning för att den inre marknaden ska kunna fungera väl.²⁵⁷ Den fria rörligheten för kapital tar sikte på rätten att fritt låna pengar och utfärda aktier där kapitalkostnaderna är lägst.

²⁴⁹ Terra och Wattel (2012) s. 68, jmf. artikel 49 och 54 FEUF.

²⁵⁰ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 354 och 355 med hänvisning till mål C-221/89 *Factor-tame* p. 20.

²⁵¹ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 355.

²⁵² Bernitz och Kjellgren (2022) s. 355 samt C-55/94 *Gebhard* p. 32 f.

²⁵³ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 355 och 356.

²⁵⁴ Dahlberg (2001) s. 830 jmf. C-55/94 *Gebhard* p. 37.

²⁵⁵ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 362.

²⁵⁶ Terra och Wattel (2012) s. 69.

²⁵⁷ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 370

En investerare ska även ha rätten att investera pengarna där investeraren anser att risken eller avkastningen är mest fördelaktig. Den fria rörligheten för kapital motiveras även av etableringsrätten då en etablering i en annan stat medför att tillgångar och kapital kan behöva föras över.²⁵⁸ I artikel 63 föreskrivs att alla restriktioner för kapitalrörelser ska vara förbjudna, vilket avser förhållandet mellan medlemsstater men också tredje land.

Den fria kapitalrörligheten sträcker sig längre än de andra rörligheterna genom att den också gäller till förmån för företag och privatpersoner från icke EU/ESS-länder (tredje land) som vill föra kapital till EU. Att fria rörligheten för kapital gäller i förhållande till tredje land har EUD slagit fast i praxis.²⁵⁹ EUD har också slagit fast att de fria kapitalrörelserna gäller i förhållande till tredje land även avseende intern skattelagstiftning.²⁶⁰

Artikel 63 i FEUF har en mycket bred räckvidd och förbjuder alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar, såväl mellan medlemsstaterna som mellan medlemsstaterna och tredje land. Kapitalrörelser räknas som kapitalöverföringar till ett annat land för investeringar i företag eller placeringar i värdepapper eller på konton i banker eller andra kreditinstitut liksom finansiella lån och säkerheter, men kan även bestå av personliga kapitalöverföringar såsom gåvor och arv. Med betalningar förstås framför allt likvider vid köp av varor och tjänster över gränserna samt löner, räntor, hyror och liknande.²⁶¹

Det ska även poängteras att artikeln har direkt effekt.²⁶² Artikel 65 stadgar att artikel 63 inte ska påverka medlemsstaternas rätt i två avseenden. För det första ska medlemsstaterna ha rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat kapital på olika orter. För det andra ska medlemsstaterna ha rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informations syfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser.²⁶³ Det har även förekommit en del rättsfall gällande förhållandet mellan de fria kapitalrörelserna och direkt beskattning.²⁶⁴

4.2.3 Sambandet mellan etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital

²⁵⁸ Terra och Wattel (2012) s. 71.

²⁵⁹ Se de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera* och andra p. 37 ff.

²⁶⁰ C-157/05 *Holböck* p. 37.

²⁶¹ Bernitz och Kjellgren (2022) s. 370–371.

²⁶² Bernitz och Kjellgren (2022) s. 371 med hänvisning till C-163/94 och Terra och Wattel (2012) s. 71.

²⁶³ Dahlberg (2020) s. 433.

²⁶⁴ Kommer inte tas upp närmare i uppsatsen men för resonemang och rättsfallskommentarer se bland annat Dahlberg (2020) s. 433 ff.

Förhållandet mellan kapitalrörelser och etableringsfriheten behandlas i artikel 65.2 EUF och har sin motsvarighet för etableringsfriheten i artikel 49 EUF. Friheterna är enligt Dahlberg parallella i alla fall inom EU. Etableringsfriheten gäller bara inom EU medan kapitalfriheten gäller i tredje land.²⁶⁵

I en gränsöverskridande situation kan en handling omfattas av både etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital. Ett sådant fall skulle exempelvis vara holdingbolag i en gränsöverskridande situation.²⁶⁶ EUD har berört konkurrerande friheter i sin praxis. Domstolen uttalade att det är möjligt att ett förfarande strider mot två friheter samtidigt men att friheterna avser olika situationer och har olika tillämpningsområden. Är båda friheterna tillämpliga ska det undersökas vilken frihet som har företräde. EUD ansåg att i en sådan konkurrerande situation är inte de fria kapitalrörelserna tillämpliga.²⁶⁷

Dahlberg framhäver att det till stor del föreligger en konvergens mellan de olika grundläggande friheterna. Med konvergens menar Dahlberg att EUD gör en likadan bedömning avseende friheterna, dels när det gäller att fastställa vad som utgör en restriktion, dels vilka rättfärdigande grunder som kan rättfärdiga restriktionerna enligt rule of reason-doktrinen.²⁶⁸ Dahlberg lyfter i sammanhanget fram C-55/94 Gebhard där domstolen uttalade att de fyra grundkriterierna för tillämpningen av rule of reason-doktrinen gäller för samtliga friheter.²⁶⁹

EUD har i praxis undersökt i vilken omfattning de fria kapitalrörelserna är tillämpliga när det föreligger konkurrens med en annan frihet. Domstolen ansåg inte att de fria rörligheterna var tillämpliga i den situationen. I målet jämfördes de fria kapitalrörelserna i förhållande till den fria rörligheten för tjänster. Domstolen angav i rättsfallet att en bedömning måste göras kring vilken frihet som har företräde.²⁷⁰ Dahlberg framför också att EUD varit restriktiv i praxis med att bedöma de fria kapitalrörelserna i förhållande till intern skattelagstiftning. Dock förekom det i C-436/00 X och Y där domstolen undersökte de interna skattereglerna i förhållande till fria kapitalrörelser då etableringsfriheten inte ansågs tillämplig. Domstolen gjorde samma restriktionsanalys och bedömde återopade rättfärdigande grunder enligt rule of reason-doktrinen på samma sätt beträffande såväl fria kapitalrörelser som etableringsfriheten.²⁷¹

4.2.4 Fri rörlighet för tjänster

Enligt artikel 56 FEUF innebär den fria rörligheten för tjänster att inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster inom unionen ska förbjudas. Detta

²⁶⁵ Dahlberg (2020) s. 438.

²⁶⁶ Terra och Wattel (2012) s. 70.

²⁶⁷ C-452/04 Fidium Finanz AG p. 31 ff.

²⁶⁸ Dahlberg (2020) s. 439 för mer information om Rule of reason-doktrinen.

²⁶⁹ Dahlberg (2020) s. 439.

²⁷⁰ C-452/04 Fidium Finanz AG p. 34.

²⁷¹ Dahlberg (2020) s. 438.

gäller i förhållande till medborgare i medlemsstater som har etablerat sig i en annan medlemsstat annan än mottagaren av tjänsten. Dock har rättigheten utsträckts till att även omfatta köparen av tjänsterna.²⁷²

I artikel 57 FEUF definieras tjänster som prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för varor, kapital och personer. Det kan ibland vara svårt att dra en gränsdragning mellan fri rörlighet för tjänster och etableringsfriheten, dock har det i praxis framkommit vissa faktorer som ska tas hänsyn till såsom regelbundenhet och kontinuitet.²⁷³ Att poängtera är att artikeln har direkt effekt.²⁷⁴

4.3 EU och skatteavtal

4.3.1 EU och skatteavtal enligt fördragsrätten

Innan uppsatsen diskuterar de svenska uteslutningsartiklarnas eventuella strikthet mot EU-rätten är det av vikt att få en förståelse för hur EU-rätten och skatteavtalsrätten fungerar. Tidigare i avsnitt 4.1 har en förståelse getts över hur den interna rätten samspelar med EU-rätten.

Som nämndes under avsnitt 4.1 fanns en artikel i det tidigare EG-fördraget, artikel 293, som stadgade att medlemsstaterna skulle inleda förhandlingar i syfte att säkerställa avskaffande av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Dock har som nämnt regeln tagits bort. Dahlberg anser att undanröjandet av internationell juridisk dubbelbeskattning är ett generellt mål för uppnåendet av den inre marknaden trots att det inte framkommer uttryckligen i EU-rätten.²⁷⁵ I den nuvarande fördraget om Europeiska unionens funktionssätt finns dock artikel 351.

I artikel 351 FEUF stadgas förhållandet mellan EU och ingångna medlemsstaternas avtal med andra länder, både inom unionen och tredje land. I artikeln första stycke framgår att avtal som ingåtts av medlemsstaterna före 1 januari 1958 eller före tidpunkten då medlemsstaten anslöt sig till EU inte ska påverkas av bestämmelserna i fördragen.²⁷⁶ Följande gäller dock inte villkorslöst, vilket framgår av andra stycket. Där föreskrivs att medlemsstaterna ska "*vidta alla lämpliga åtgärder för att undanröja det som är oförenligt med fördragen*" samt "*vid behov bistå varandra i detta syfte och i förekommande fall inta en gemensam hållning*"²⁷⁷.

²⁷² Terra och Wattel (2012) s. 66.

²⁷³ Se Bernitz och Kjellgren (2022) s. 356 med hänvisning till exempelvis C215/01 Schnitzer.

²⁷⁴ Terra och Wattel (2012) s. 66.

²⁷⁵ Dahlberg (2020) s. 359.

²⁷⁶ Artikel 351(1) FEUF.

²⁷⁷ Artikel 351(2) FEUF.

Panzeri framhäver att enligt bokstavstolkningen av artikel 351(1) framgår att skyddet i artikeln inte gäller för dubbelbeskattningsavtal mellan EU:s medlemsstater. För att komma till den slutsatsen menar Panzeri att en analys måste göras genom att titta på och kombinera olika faktorer. Panzeri tittar först på datum för ingåendet av skatteavtalet. Vid bedömningen av nämnda måste hänsyn tas till före anslutningen till EU, efter anslutningen till EU men före införlivandet av sekundärrätten och efter anslutningen till EU och införlivandet av sekundärrätten. Vidare behövs en undersökning kring samspelet mellan olika rättskällor inom EU såsom primär- och sekundärrätten. Vid undersökning av dessa scenarion vid avtal mellan medlemsstater går det att konstatera att EU-rätten, både den primära och sekundära, går före folkrättsliga förbindelser.²⁷⁸

4.3.2 EU och skatteavtal utifrån EU-domstolens praxis

EUD är den främsta uttolkaren av EU-rätten.²⁷⁹ Det framgår av artikel 263 FEUF att EUD:s uppgift är att granska lagenligheten av rättsakter. Artikeln förtydligar att det handlar om rättsakter som antas av rådet, kommissionen och centralbanken samt rättsakter som antas av Europaparlamentet och Europeiska rådet och som ska ha rättsverkan i förhållande till tredje man. Av artikeln omfattas inte rekommendationer och yttranden. Artikeln ger behörighet till EUD att pröva talan som väcks av Europaparlamentet, kommissionen, rådet och medlemsstaterna. Talan kan då avse bristande behörighet, åsidosättande av fördragen eller av någon rättsregel som gäller deras tillämpning eller maktmissbruk samt åsidosättande av väsentliga formföreskrifter.

EUD har också enligt artikel 267 FEUF behörighet att meddela förhandsavgöranden avseende tolkning av fördragen samt giltigheten och tolkningen av rättsakter som beslutas av unionens organ, byråer eller institutioner. Artikeln ger också en rätt för nationella domstolar att begära förhandsavgörande från EUD. Intressant att notera i sammanhanget är att artikeln skriver att nationella domstolar "får" begära förhandsavgöranden och inte "ska". EUD:s tolkning av EU-rätten kommer då ligga till grund för den nationella domstolens beslut.²⁸⁰ Då en fråga uppkommer i en medlemsstats sista instans, det vill säga att överklagan ej kan ske längre, ska den nationella domstolen föra frågan vidare till EUD.²⁸¹ I praxis har dock inte skatterättsnämnden ansetts utgöra en nationell domstol som kan begära förhandsavgöranden från EUD.²⁸²

EUD har också uttalat EU-rättens förhållande till skatteavtalsrätten i praxis. EUD har uttalat att den inte har behörighet att inom förhandsavgöranden pröva ett skatteavtals förenlighet med EU-rätten då frågan ligger utanför

²⁷⁸ Panzeri (2021) s. 147 och 148.

²⁷⁹ Dahlberg (2020) s. 393.

²⁸⁰ Dahlberg (2020) s. 393.

²⁸¹ Dahlberg (2020) s. 393.

²⁸² C-134/97 Victoria Film A/S p. 18 f.

unionsrätten.²⁸³ Inte heller artikel 267 FEUF medför en sådan behörighet. EUD menar också att det ligger utanför dess behörighet att se om bestämmelserna i ett skatteavtal var förenliga med en medlemsstat nationella rätt. Dock framförde EUD att nämnda inte hindrade domstolens möjlighet att beakta skatteavtalsbestämmelserna, och den interna rätten, när den gör en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen. EUD nådde slutsatsen att åtaganden i ett skatteavtal inte kan tillåtas stå i konflikt med de fria rörligheterna om de frångår den EU-rättsliga principen om likabehandling. Å ena sidan får EUD alltså inte pröva om skatteavtalen är förenliga med intern rätt, å andra sidan får inte skatteavtalen medföra att medlemsstaterna frångår principen om likabehandling.²⁸⁴ Guerra håller också med om nämnda slutsatser.²⁸⁵

Förhållandet mellan skatteavtalen och EU-rätten har också behandlats av EUD. I C-336/96 Gilly ansåg EUD att medlemsstaterna är suveräna att själva bestämma kriterierna för skattskyldighet. Domstolen anser också att det för medlemsstaterna inte är orimligt att vid allokeringen av beskattningsrätt mellan sig ta intryck av den internationella praxis som fått sitt uttryck i OECD:s modellavtal.²⁸⁶

I C-265/04 Bouanich framför EUD att det står medlemsstaten fritt att genom bilaterala avtal fastställa kriterier för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten. Dock får fördelningen av beskattningsrätten inte leda till en rätt för medlemsstaterna att införa en diskriminering som strider mot unionsrätten.²⁸⁷ Guerra menar att domstolen i målet fastställer det som sagts i *Avoir Fiscal*²⁸⁸ och *Saint Gobain ZN*²⁸⁹, det vill säga att EUD tar positionen att skatteavtal är en del av den nationella lagstiftningen och därför måste ta hänsyn till de grundläggande rättigheterna i EU.²⁹⁰

4.3.3 Mest gynnad nation

Mest gynnad nation (MFN) (eng. most favourable nation) är en accepterad princip inom handel- och investeringsavtal som syftar till att skapa jämlikhet inom handelsrätten.²⁹¹ Principen är väletablerad inom handelsrätten och härstammar från GATT-avtalet, dock har principen inte riktigt fått riktigt genomslag inom skatterätten.²⁹² Inom skatterätten har dock frågan ställts om EU-rätten medför ett krav på en sådan princip. Det har inom skatteavtalsrätten

²⁸³ C-298/05 *Columbus Container* p. 47.

²⁸⁴ C-602/17 *Benoit Sauvage och Kristel Lejeune mot Etat Belge* p. 24 jmf. Dahlberg s. 362.

²⁸⁵ Guerra (2011) s. 86.

²⁸⁶ C-336/96 *Gilly* p. 23, 24, 31 och 35.

²⁸⁷ C-265/04 *Bouanich* p. 50.

²⁸⁸ C-270/83 *Avoir Fiscal*.

²⁸⁹ C-307/97 *Saint Gobain ZN* behandlas vidare nedan under avsnitt 5.2.

²⁹⁰ Guerra (2011) s. 86

²⁹¹ Zester (2006) s. 143.

²⁹² Zester (2006) s. 144.

diskuterats om en MFN-princip inte följer av EU-rätten. Inom skatteavtalsrätten uttrycker MFN-principen frågan ifall den förmånliga behandling som ges till en medborgare i en stat genom en annan stat i ett skatteavtal också kan utsträckas till att gälla en medborgare i tredje stat.²⁹³ Dahlberg menar att ett stadgande om mest gynnad nation inte är ovanligt i skatteavtal och om ett sådant stadgande finns är en stat som ger en förmån till en annan stat i ett skatteavtal förpliktigad att ge samma förmån till de andra staterna som staten har skatteavtal med. I sammanhanget lyfter Dahlberg fram ett antal rättsfall från EUD.²⁹⁴ I fallet D²⁹⁵ konstaterade EUD att skatteavtalens tillämpningsområde omfattar de personer, både fysiska och juridiska, som framgår i avtalet. Domstolen uttalade också att två medlemsstater som båda hade skatteavtal med samma medlemsstat, dock med olika lydelse i skatteavtalen, inte befann sig i samma objektivt jämförbara situation. Utgången i fallet D har även bekräftats i C-374/04 ACT GLO.²⁹⁶ Mot bakgrund av EUD:s praxis anser Dahlberg att en MFN-princip inte föreligger inom skatteavtalsrätten.²⁹⁷

Det har förekommit diskussioner om sambandet mellan begränsningsartiklar och MFN. Som nämnt i uppsatsen syftar begränsningsartiklarna, framför allt LOB-artiklarna till att stärka en stats taxeringsrätt. MFN-principen syftar till att minska en stats inflytande till förmån för skattebetalarna.²⁹⁸ Om en begränsningsartikel skulle anses vara diskriminerande kan det resultera i att skattebetalare får åtnjuta en avtalsförmån som skattebetalaren inte skulle ha tillgång till. Detta kan även möjliggöras genom att MFN-principen utsträcker en förmån till personer som inte omfattas av förmånen.²⁹⁹ Diskussionen kring sambandet mellan MFN-principen och begränsningsartiklar faller utanför uppsatsens område och kommer inte beröras närmare. Syftet med att lyfta MFN-principen har endast varit att skapa en förståelse för domstolens resonemang i Open Skies och ACT GLO-målen, vilka presenteras i nästa avsnitt.³⁰⁰

²⁹³ Dahlberg (2020) s. 363.

²⁹⁴ Att nämna är C-204/90 Bachmann och C-376/03 D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

²⁹⁵ C-376/03 D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

²⁹⁶ C-374/04 ACT GLO kommer behandlas närmare i avsnitt 5.1.2.

²⁹⁷ Dahlberg (2020) s. 364 ff. jmf. C-376/03 D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen.

²⁹⁸ Zester (2006) s. 143.

²⁹⁹ Zester (2006) s. 143.

³⁰⁰ För närmare analys om förhållandet mellan MFN och begränsningsartiklar se exempelvis Zester (2006).

5 Begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten

5.1 Begränsningsartiklar och EU-domstolen

Vidare ska nu rättsfall från EUD beröras. I rättsfallen har EUD undersökt begränsningsartiklars förhållande till EU-rätten.³⁰¹ Även om alla rättsfall som omnämns inte direkt berör den direkta beskattningens område kan rättsfallen ändå ha relevans för att skapa en förståelse kring hur domstolen ser på begränsningsartiklar. Rättsfallen som kommer beröras diskuteras ofta på begränsningsartiklarnas område.³⁰² Viktigt att notera är också att under avsnitt 3 diskuterades olika typer av begränsningsartiklar, bland annat den amerikanska LOB-artikeln men även uteslutningsartiklar. Rättsfallen och den diskussion som kommer lyftas under avsnittet tar sikte på olika former av begränsningsartiklar men kan, trots skillnaderna, vara vägledande för att se hur EUD tänker och resonerar kring begränsningsartiklar.

5.1.1 Open Skies (C-466/98)

5.1.1.1 *Bakgrund*

Rättsfallet rörde ett lufttransportavtal som var ingånget mellan USA och gemenskapsstater, däribland Storbritannien. I avtalet fanns en artikel som gav respektive stat rätten att tillfälligt dra in, begränsa, återkalla eller villkora ett av den andra avtalsparten utsett flygbolags operativa licenser eller tekniska tillstånd. Denna begränsningsrätt förelåg om flygbolaget inte huvudsakligen ägdes och effektivt kontrollerades av den avtalspart som utsett flygbolaget eller dennes medborgare. Rätten krävde samförstånd från den andra parten. Om däremot villkoren i avtalet, såsom ägande- och effektivitetskravet, var uppfyllda var kontraktstaten skyldig att bevilja flygbolaget lämpliga operativa licenser och tekniska tillstånd.³⁰³

EU-kommissionen ansåg att avtalen var negativa för unionen och att avtalen endast kunde upprättas på unionsnivå. Kommissionen uppmanade Storbritannien att inte ingå eller omförhandla avtalet med USA. Storbritannien invände och framförde att avtalet inte hindrade Storbritannien att utse flygbolag som inte kontrollerades eller ägdes av brittiska medborgare utan avtalet gav endast USA möjligheten att vägra dessa bolag, varpå Storbritannien skulle ha möjlighet att begära samråd. Kommissionen godtog inte förklaringen och väckte talan hos EUD.³⁰⁴

³⁰¹ Begränsningsartiklar kan endast vara relevanta i förhållande till EU-rätten om minst en av parterna är en medlemsstat jmf. Greter (2008) s. 3.

³⁰² Se exempelvis Osterweil (2009), Guerra (2011), Payani (2003), Greter (2008).

³⁰³ C-466/98 Open Skies p. 3 ff.

³⁰⁴ C-466/98 Open Skies p. 8–9, 11 samt 14.

5.1.1.2 EU-domstolens bedömning

Den första frågan som EUD tar ställning till är frågan kring artikel 234 (nuvarande artikel 351 FEUF) i dåvarande EG-fördraget är tillämplig. Artikel 234 tar sikte på avtal som ingåtts före en medlemsstats inträde i unionen, vilket det första avtalet i målet hade. EUD förtydligar att trots att ett avtal är ingånget före medlemsstatens inträde i unionen ska EU-rätten beaktas och oförenligheter undanröjas.³⁰⁵ I det aktuella målet menade EUD dock att även om avtalet var ingånget före Storbritannien inträde var det nuvarande avtalet att anse som ett nytt avtal varpå artikel 234 inte var tillämplig.³⁰⁶

EUD undersökte vidare ifall Storbritannien genom avtalet åsidosatt artikel 52 (nuvarande artikel 56 FEUF) i EG-fördraget som reglerade etableringsfriheten. Storbritannien hade framfört att så inte var fallet med argumentet att USA utgjorde tredje land och att den ekonomiska verksamhet som avtalet reglerade huvudsakligen bedrevs utanför unionen.³⁰⁷ EUD framförde att artikel 52, till skillnad från artikel 61 rörande friheten att tillhandahålla tjänster, var tillämplig på luftfartsområdet.³⁰⁸ Domstolen konstaterade vidare att artikel 52 inte var beroende av ifall gemenskapen hade lagstiftat på området utan ifall bedömningen av situationen skulle omfattas av unionsrätten. EUD förtydligade via hänvisning till praxis att medlemsstaterna, vid utövandet av sin behörighet, ska beakta EU-rätten. Domstolen tillade även att alla bolag som var etablerade i en medlemsstat i enlighet med artikel 54 omfattades av bestämmelsen, trots att den huvudsakliga verksamheten var tjänster till tredje länder.³⁰⁹ Domstolen menade att gemenskapsmedborgare som utnyttjat etableringsfriheten och likställda bolag skulle behandlas som inhemska rättssubjekt i värdsmedlemsstaten både med avseende på rätten att starta yrkesverksamhet som utövandet av verksamheten som personer etablerade i värdsmedlemsstaten.³¹⁰ Domstolen hänvisade till Saint Gobain ZN och Gottardo och meddelade att domstolen slagit fast att en medlemsstat som är part i ett internationellt bilateralt avtal med tredje land ska, enligt principen om nationell behandling, bevilja fasta driftställen som tillhör bolag med säte i annan medlemsstat de förmåner som föreskrivs i avtalet under samma förutsättning som gäller för bolag som har sitt säte i den medlemsstat som är part i avtalet.³¹¹

EUD nådde slutsatsen att artikeln i Bermuda-avtalet kunde påverka flygbolag som var etablerade i Storbritannien och som väsentlig del ägdes och kontrollerades av en annan medlemsstat eller av medborgare i en sådan stat.³¹² EUD menade att gemenskapsflygbolagen alltid kan undantas från rätten att åtnjuta avtalsförmånerna medan brittiska bolag däremot åtnjuter dessa.

³⁰⁵ C-466/98 Open Skies p. 22.

³⁰⁶ C-466/98 Open Skies p. 26 f.

³⁰⁷ C-466/98 Open Skies p. 34 f.

³⁰⁸ C-466/98 Open Skies p. 39 f.

³⁰⁹ C-466/98 Open Skies p. 41 ff.

³¹⁰ C-466/98 Open Skies p. 45.

³¹¹ C-466/98 Open Skies P. 46.

³¹² C-466/98 Open Skies p. 48 f.

Gemenskapsflygbolagen utsattes därför för diskriminering som hindrade dem från att behandlas som inhemska rättssubjekt i värdmedlemsstaten, det vill säga Storbritannien. Diskrimineringen berodde, enligt EUD, inte på USA utan på artikeln i avtalet som gav USA rätt att agera på detta sätt. Storbritannien hade därför genom att ingå och tillämpa avtalet underlåtit sina skyldigheter enligt EU-rätten.³¹³ EUD framförde att i Saint Gobain ZN kunde endast Tyskland utvidga en skatteförmån i ett bilateralt avtal mellan Tyskland och tredje stat till att gälla även för fasta driftställen som tillhörde bolag i en annan medlemsstat utan att äventyra det tredje landets rättigheter enligt avtalet och utan att åläggas nya skyldigheter. Slutsatsen i Saint Gobain ZN innebär inte att EUD är förhindrad från att konstatera åsidosättandet för att inte äventyra de rättigheter som tredje stat åtnjuter på grund av den bestämmelsen som strider mot EU-rätten i ett fall där åsidosättandet är en direkt följd av en bestämmelse i ett bilateralt internationellt avtal som ingåtts efter att staten anslöt till gemenskapen.³¹⁴

Domstolen avslutade med att konstatera att rättfärdigande grunden avseende allmän ordning i artikel 56 (nuvarande artikel 63 FEUF) enligt rättspraxis endast kunde åberopas om en diskriminerande åtgärd behövdes för att möta ett tillräckligt allvarligt och verkligt hot som påverkade ett av samhällets grundläggande intressen. Mot bakgrund av detta krävdes ett direkt samband mellan det aktuella hotet och den diskriminerande åtgärden som hade vidtagits för att möta hotet. Möjligheten att neka ett av den andra parten utsett flygbolag enligt Bermuda II-avtalet, begränsades, enligt EUD, inte endast till det fall flygbolaget utgjorde hot mot allmän ordning för den part som utfärdade nämnda licenser och tillstånd. EUD kunde inte se ett direkt samband mellan å ena sidan diskrimineringen av gemenskapsflygplan och å andra sidan ett hot för Storbritanniens allmänna ordning som kunde uppkomma av att USA utsåg ett flygbolag.³¹⁵

EUD nådde slutsatsen att artikeln i Bermuda II-avtalet stred mot EU-rätten och att Storbritannien genom avtalet underlåtit sina skyldigheter att följa EU-rätten.³¹⁶

5.1.2 ACT GLO (C-374/04)

5.1.2.1 *Bakgrund*

Rättsfallet rörde en grupptalan mellan olika bolagskoncerner och den brittiska skattemyndigheten, då ej hemmahörande bolag inte erhållit skattetillgodovanden på utdelningar från i landet hemmahörande bolag.³¹⁷ I Storbritanniens

³¹³ C-466/98 Open Skies p. 50 ff.

³¹⁴ C-466/98 Open Skies p. 54 med hänvisning till C-307/97 Saint Gobain ZN p. 59 och 60.

³¹⁵ C-466/98 Open Skies p. 57 ff.

³¹⁶ C-466/98 Open Skies p. 61.

³¹⁷ C-374/04 ACT GLO p. 2.

interna skattelagstiftning fanns en bestämmelse om så kallad partiell kvittning. Bestämmelsen innebar att aktieägare kunde erhålla ett skattetillgodohavande på utdelning från i landet hemmahörande bolag under förutsättning att bolaget betalat bolagsskatten i förskott. Utdelningar till bolag med hemvist i Storbritannien var skattefria om de erhöles från ett annat bolag som också var hemmahörande i Storbritannien. Den brittiska skattelagen föreskrev att hemmahörande bolag som lämnade utdelning till sina aktier var skyldiga att betala bolagsskatten i förskott. Skatten beräknades på värdet eller beloppet av utdelningen. Förskottsbetalningen för utdelningarna kunde sedan kvittas mot bolagsskatten som betalades för verksamhetsåret.³¹⁸

Bolag som inte var hemmahörande i Storbritannien var skattskyldiga för den inkomst som härrörde från Storbritannien. Om det utomstående bolaget inte hade rätt till skattetillgodohavande förelåg ingen inkomstskatt på utdelningen. Om det däremot föreskrev i skatteavtal att det utomstående bolaget hade rätt till fullt eller partiellt skattetillgodohavande beskattades utdelningen från brittiska bolag. Dock fanns det skatteavtal med länder, såsom Tyskland, där sådant skattetillgodohavande inte föreskrevs i skatteavtalet.³¹⁹ I skatteavtalet med Nederländerna fanns även en förmånsbegränsningsartikel enligt vilken skattetillgodohavande inte medgavs när utomstående bolag, med äganderätt i brittiskt bolag, ägdes av ett bolag i tredje stat med vilket Storbritannien slutit skatteavtal med som inte medgav rätt till skattetillgodohavande från brittiskt bolag.³²⁰

I rättsfallet besvarades olika frågor både med hänsyn till inhemsk skattelagstiftning och skatteavtal. Av intresse för uppsatsen är dock frågorna om bestämmelserna i skatteavtal varpå den inhemska skattelagstiftningen inte kommer att beröras.

Avseende skatteavtalen besvarade EUD frågan kring ifall artiklarna 43 och 56 EG (nuvarande artikel 49 och 63 FEUF) avseende etableringsfriheten och fria rörligheten för kapital, hindrade att en medlemsstat gav skattetillgodohavande till vissa stater i dubbelbeskattningsavtal men inte till andra stater enligt andra dubbelbeskattningsavtal.³²¹ En annan fråga som besvarades av EUD var frågan kring ifall en medlemsstat hade rätt att tillämpa en förmånsbegränsningsartikel som nekade ett bolag hemmahörande i den andra staten rätt till skattetillgodohavande, under förutsättning att bolaget ägdes av ett bolag med hemvist i tredje stat med vilket Storbritannien ingått dubbelbeskattningsavtal som inte gav rätt till skattetillgodohavande vid utdelning. Frågan vid

³¹⁸ C-374/04 ACT GLO p. 5 ff.

³¹⁹ C-374/04 ACT GLO p. 14 f. och 18.

³²⁰ C-374/04 ACT GLO p. 20.

³²¹ C-374/04 ACT GLO p. 75.

domstolen tog också sikte på ifall det utomstående bolaget som erhöll utdelningen ägdes av ett bolag som hade hemvist i tredje land eller medlemsstat.³²²

5.1.2.2 *Domstolens bedömning*

Domstolen inledde bedömningen med att uttala att frågan i målet kunde omfatta både etableringsfriheten och fri rörlighet för kapital. Uttalandet gjordes mot bakgrund av att frågan rörde nationell skattelagstiftning både avseende frågan var bolaget var hemmahörande samt aktieägarnas andelsinnehav.³²³

Genom hänvisning till rättsfallen Gilly och Saint Gobain ZN uttalade EUD att harmoniserande åtgärder för dubbelbeskattning saknades på gemenskapsnivå och att staterna därigenom var behöriga att själva fastställa kriterierna för inkomstbeskattning. Kriterierna ska syfta till att avskaffa dubbelbeskattning och staterna är fria att fastställa kriterier för fördelningen av beskattningssmakten via bilaterala avtal.³²⁴

För att diskriminering skulle föreligga menade EUD att de ej hemmahörande bolagen som åtnjöt skattetillgodohavandet i skatteavtalen och de ej hemmahörande bolagen som inte åtnjöt sådant tillgodohavande enligt skatteavtalen skulle befinna sig i en objektivt jämförbar situation.³²⁵ Till stöd för argumentationen hänvisade domstolen till fallet D och klargjorde att ett bilateralt avtal omfattar de juridiska och fysiska personer som omnämns i avtalet.³²⁶ För att undvika dubbelbeskattning på utdelad vinst föreskrevs i skatteavtalet att en fördelning av beskattningsbefogenheterna skulle ske mellan Storbritannien och den andra kontraktstaten. Vissa avtal föreskrev dock intern skatteplikt i Storbritannien för utdelning men i vissa skatteavtal föreskrevs dock ingen skatteplikt i Storbritannien för utdelning som utomstående bolag erhöll från brittiska bolag. Det fanns även avtal där det föreskrevs att skatteplikt skulle gälla. Det var i dessa senare skatteavtal som det föreskrevs att skattetillgodohavande skulle medges i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolag. Skillnaderna i skatteavtalen var dels beroende av skattesystemens särdrag, dels med hänsyn till tidsperioden och omfattningen av de frågor som de berörda medlemsstaterna enades om. Det var i de situationer där Storbritannien hade förbehållit sig beskattningsrätten av utdelningen som Storbritannien också hade beviljat skattetillgodohavandet till utomstående bolag som erhöll utdelningen från brittiska bolag. Skattesatsen varierade också utifrån omständigheter, såsom om skatteavtalet föreskrev ett fullt eller partiellt skattetillgodohavande. Ett direkt samband förelåg alltså mellan rätten till skattetillgodohavandet och skattesatsen i ett dubbelbeskattningsavtal.³²⁷

³²² C-374/04 ACT GLO p. 76.

³²³ C-374/04 ACT GLO p. 37–40 jmf. p. 77.

³²⁴ C-374/04 ACT GLO p. 81.

³²⁵ C-374/04 ACT GLO p. 82–83.

³²⁶ C-374/04 ACT GLO p. 84 med hänvisning till C-376/03 fallet D.

³²⁷ C-374/04 ACT GLO p. 85–87.

Domstolen menade med hänvisning till fallet D att beviljandet av skattetillgodohavande utgjorde en integrerad del av skatteavtalet och att det inte utgjorde en lösgörbar del. Vidare menade även domstolen att beviljandet av skattetillgodohavande bidrog till avtalets allmänna jämvikt. Domstolen menade att följande resonemang också gällde i förhållande till bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalen, vilka innebar att skattetillgodohavandet villkorades av att det utomstående bolaget varken indirekt eller direkt ägdes av ett bolag med hemvist i tredje stat eller en annan medlemsstat med vilken Storbritannien ingått dubbelbeskattningsavtal som saknade bestämmelser om skattetillgodohavande.³²⁸

Trots att bestämmelserna riktades mot bolag som inte var hemmahörande i kontraktsstaterna var reglernas tillämplighet begränsad till personer med hemvist i kontraktsstaterna. Att rättigheterna och skyldigheterna endast var tillämpliga på personer med hemvist i kontraktsstaterna utgjorde en inneboende del av dubbelbeskattningsavtalen. Mot bakgrund av nämnda resonemang ansåg EUD att bolag med hemvist i en medlemsstat som ingått dubbelbeskattningsavtal med Storbritannien, i vilket det inte föreskrevs någon rätt till skattetillgodohavande, inte befann sig i samma situation som ett bolag med hemvist i en medlemsstat som slutit dubbelbeskattningsavtal i vilket det föreskrevs en rätt till tillgodohavandet.³²⁹

Mot bakgrund av resonemangen ansåg EUD att etableringsfriheten inte hindrade att en rätt till skattetillgodohavande mellan två medlemsstater i ett bilateralt avtal inte utsträcktes till att även omfatta bolag med hemvist i en tredje medlemsstat som också den slutit dubbelbeskattningsavtal med första staten men i vilket det inte fanns en rätt till skattetillgodohavande. Följande slutsats gäller enligt EUD även i förhållande till fri rörlighet för kapital.³³⁰

EUD menade kort sagt att i ett scenario där medlemsstat A ger rätt till skattetillgodohavande i skatteavtal för bolag med hemvist i medlemsstat B innebär följande inte ett brott mot etableringsfriheten att samma rätt till skattetillgodohavande inte ges i skatteavtalet mellan medlemsstat A och medlemsstat C.

5.2 Begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten i doktrin

Nedan kommer en redogörelse göras för doktrinens åsikter gällande relevanta rättsfall inom området. Uppsatsen fokuserar på artiklar från Payani, Zester, Greter, Osterweil och Guerra. Även CFE ECJ Task Force (CFE) har skrivit ett ställningstagande rörande begränsningsartiklars förenlighet med de

³²⁸ C-374/04 ACT GLO p. 88 och 89 samt p. 62 i C-376/03 fallet D

³²⁹ C-374/04 ACT GLO p. 90–91 med hänvisning till C-376/03 fallet D p. 61.

³³⁰ C-374/04 ACT GLO p. 93 f.

grundläggande friheterna. CFE menar att frågan kring begränsningsartiklarnas förenlighet med EU-rätten åter har väckts i samband med åtgärd 6 i BEPS.³³¹

5.2.1 Begränsningsartiklarnas två perspektiv: mottagaren respektive den verkliga ägaren

Greter menar att begränsningsartiklar påverkas utifrån två perspektiv. Utifrån det första perspektivet påverkar en begränsningsartikel mottagaren av en betalning som har hemvist i en kontraktstat men som inte är den verkliga ägaren. För det andra har begränsningsartiklarna en indirekt påverkan på den verkliga ägaren. Påverkan på den verkliga ägaren är beroende av om mottagaren och den verkliga ägaren är samma person och var den verkliga ägaren har hemvist om det inte skulle vara samma person.³³²

I ett första steg analyserar Greter om effekten på mottagaren strider mot EU-rätten. Om en medlemsstat är en kontraktspart menar Greter att en olik behandling kan uppstå i de fall där en person, som inte är den verkliga ägaren, avstår från en handling på grund av begränsningsartikeln. Det kan exempelvis vara att personen avstår från att investera pengar i den andra kontraktstaten. I dessa fall menar Greter att begränsningsartikeln utgör hinder för de grundläggande friheterna eftersom de begränsas. Detta kan avse alla friheter eller endast fri rörlighet för kapital beroende på om kontraktstaterna är medlemsstater eller ej. Greter framför att på mottagarnivå kan inte en begränsningsartikel utgöra diskriminering eftersom mottagare som inte är verkliga ägare endast behandlas annorlunda i förhållande till andra mottagare som är verkliga i samma stat. Mot bakgrund av detta görs det ingen åtskillnad mellan mottagare från olika stater. Dock kan begränsningsregeln utgöra en begränsning av de grundläggande friheterna, vilket är tillräckligt för att strida mot EU-rätten.³³³

Vidare undersöker Greter ifall påverkan på den verkliga ägaren strider mot de grundläggande friheterna. Greter framför att begränsningsartiklarna möjliggör att källstaten tillämpar olika regler beroende på var den verkliga ägaren är bosatt. Greter menar att om den verkliga ägaren inte är bosatt i någon av kontraktstaterna behandlas mottagaren och indirekt den verkliga förmånstagaren mindre fördelaktigt jämfört med om den verkliga ägaren skulle varit bosatt i en av kontraktstaterna. Särbehandlingen kan enligt Greter hindra en verklig ägare från att strukturera sina investeringar på ett visst sätt. Greter menar att följande utgör en inskränkning av tillämpliga grundläggande

³³¹ CFE ECJ Task Force (2018) s. 419.

³³² Greter (2008) s. 7

³³³ Greter (2008) s. 7 f.

friheter.³³⁴ Skulle den verkliga ägaren och mottagaren befinna sig i två medlemsstater kan det, enligt Greter, utgöra diskriminering.³³⁵

Greter menar att invånare i en medlemsstat som etablerar sig i en annan medlemsstat vanligtvis befinner sig i en jämförbar situation med invånarna i den senare medlemsstaten som etablerar sig där, då de följer liknande procedurer och omfattas av samma rättsliga behandling. Ett förnekande av en skatteförmån leder därför till diskriminering och överträdelse av etableringsfriheten. Svårigheter kan dock uppstå när det rör sig om mellanhänder. Greter lyfter ett exempel där två verkliga ägare investerar kapital i ett mellanhandsbolag. Mellanhandsbolaget behandlas då oftast på samma sätt oavsett om den verkliga ägaren är bosatt i landet eller ej. Om dock båda de verkliga ägarna, den ena bosatt i kontraktmedlemsstaten och den andra i en annan medlemsstat fattar samma beslut och det förutsätts att detta beslut har samma rättsliga konsekvenser, det vill säga att mellanhandsbolaget beskattas för sin inkomst i den stat där de har sina effekter, kommer de verkliga ägarna att befinna sig i en jämförbar situation i deras beslut att använda en mellanhand. Att den ena verkliga ägaren är bosatt i en annan medlemsstat påverkade i ett sådant fall inte mellanhandsbolagets allmänna behandling. Nekandet av en förmån är dock en diskriminerande handling i förhållande till den verkliga ägaren som fattade beslutet.³³⁶

CFE framför att en begränsningsartikel kan vara begränsade på två olika sätt, substantiellt och processuellt begränsande. Substantiellt hinder föreligger när ett skattesubjekt med hemvist i en stat inte erhåller avtalsförmåner som medborgare i samma stat erhåller. I en sådan situation kan de grundläggande friheterna bli aktuella. Processuellt hinder föreligger då begränsningsartikeln är för komplex och det därmed blir svårt att pröva faktan som krävs för att ett skattesubjekt ska få tillgång till avtalsförmånerna. Även här kan de grundläggande friheterna bli aktuella.³³⁷

5.2.2 Open Skies

Payani framför att även om Open Skies inte handlade om skatteavtal eller gemenskapsrättslig skatterätt kan rättsfallet ändå medföra intressanta effekter om principerna som EUD uttalar överfördes till skatterätten. Skillnaderna mellan skatteavtal och det lufttransportsavtalet som var föremål i rättsfallet är att lufttransport i viss mån regleras av EU-rätten, vilket inte den internationella skatten gör på samma sätt. Payani anser dock att rättsfallet har relevans eftersom EUD fastställer praxis inom diskrimineringsområdet vilket kan påverka medlemsstaternas behörighet vid förhandlingar och ingående av skatteavtal och överenskommelser men även vid åtgärder såsom begränsningsartiklar. Payani framför även att Open Skies visar på unionens växande

³³⁴ Greter (2008) s. 8.

³³⁵ Greter (2008) s. 8. Omständigheterna såg ut så i Open Skies.

³³⁶ Greter (2008) s. 8 f..

³³⁷ CFE ECJ Task Force (2018) s. 420.

kompetens och intresse att följa upp hinder som begränsar den inre marknaden, trots att den begränsande staten är tredje stat och därmed utanför unionens jurisdiktion. Rättsfallet bör också, enligt Payani, skapa oroligheter kring legaliteten av skatteavtal innehållandes en begränsningsartikel.³³⁸

I likhet med Payani menar Osterweil att lärdom kan dras av Open Skies trots att det inte berör skatterätten. Osterweil drar mot bakgrund av rättsfallet slutsatsen att EU-rätten har företrädare framför bilaterala avtal trots att avtalet är slutet med tredje land.³³⁹

Zester framför att domstolen uttalade att diskrimineringen i Open Skies följde av begränsningsartikeln i avtalet och inte av USA:s agerande. Zester anser även, likt Payani, att begränsningsartiklar har en liknade struktur som ägarandelstester i Open Skies och att resultatet av artiklarna är detsamma, det vill säga att begränsa avtalsförmånerna till kontraktsparterna. Likheten torde medföra att EUD:s resonemang kan appliceras på diskriminerande begränsningsartiklar i skatteavtal med tredje land.³⁴⁰ Gällande jämförbarheten mellan olika artiklar framför Greter att det inte spelar någon roll ifall begränsningsartikeln är lik de begränsningsartiklar som föreslås i OECD:s modellavtal eller begränsningsartiklar som härstammar från USA eftersom båda typerna av artiklar kräver, likt artikeln i Open Skies, att vissa villkor är uppfyllda för att omfattas av avtalet.³⁴¹

EUD har uttalat att trots EU:s brist på behörighet över den direkta beskattningen, krävs det av medlemsstaterna att de beaktar EU-rätten vid utövandet av sin behörighet.³⁴² Mot bakgrund av detta menar Greter att EU-fördraget är relevant för begränsningsartiklar i de skatteavtal som berör EU-rätten. Greter menar att samma relevans föreligger på den interna skatterätten.³⁴³ Greter framför att de grundläggande friheterna skapats mot bakgrund av den inre marknaden och för att avskaffa hinder inom den. I denna situation ska därför de grundläggande friheterna, enligt Greter, tolkas extensivt.³⁴⁴ När endast en av parterna i ett skatteavtal är en medlemsstat menar Greter att de fria rörligheterna för kapital kan bli tillämpliga, då de andra friheterna inte gäller i

³³⁸ Payani (2003) s. 3 f.

³³⁹ Osterweil (2009) s. 241.

³⁴⁰ Zester (2006) s. 147.

³⁴¹ Greter (2008) s. 3.

³⁴² Se avsnitt 3.2.1.

³⁴³ I det fall då den diskriminerande staten, källstaten, är en medlemsstat och mottagaren av inkomsten är bosatt i källstaten, får inte källstaten neka rätten till etableringsfrihet eller frihet att tillhandahålla tjänster för mottagaren bara för att den verkliga ägaren är bosatt i en tredje stat. Det bör vidare inte vara tillåtet att genomskåda en person för att fastställa omfattningen av de grundläggande friheterna. Se Greter (2008) s. 4.

³⁴⁴ Greter (2008) s. 4.

förhållande till tredje land. Dock menar Greter att den fria etableringsrätten kan bli tillämplig mot bakgrund av Open Skies.³⁴⁵

Greter menar vidare att konsekvensen av begränsningsartiklar är att utbetalningen från en kontraktsstat till en medborgare i en annan kontraktsstat blir hårdare beskattad än om den verkliga ägaren hade åtnjutit avtalets förmåner. Följande beror på att ursprungsstaten vanligtvis tar ut en högre skatt i form av en högre källskattesats än den som följer av skatteavtalet.³⁴⁶

CFE framhäver att EUD i sin praxis menar att en medlemsstat som ingått avtal med tredje land inte kan komma överens om bättre behandling av företag som ägs av aktieägare i den egna staten, än för företag som ägs av aktieägare i annan stat inom EU/EES.³⁴⁷

CFE menar att utifrån hemviststatens perspektiv visar rättsfallen Gottardo och Open Skies att sambandet mellan begränsningsartiklar och etableringsrätten kan fastställas genom att undersöka om uteslutningsartiklarna har en begränsande effekt. I de fall där begränsningsartiklarna föreskriver en annan behandling beroende på ägaren är det enligt CFE troligt att EU-medborgare kommer bli avskräckta från att utöva etableringsfriheten i etableringsstaten. För att göra en sådan bedömning krävs en jämförelse mellan en person som har hemvist i etableringsstaten men som ägs av en ej hemmahörande person och en annan person med hemvist i etableringsstaten. Som Greter poängterar under avsnitt 5.2.1 är båda personerna med hemvist i etableringsstaten föremål för den statens skattesuveränitet. Mot bakgrund av detta är de skyldiga att betala skatt under samma förutsättningar. CFE menar mot bakgrund av Saint Gobain ZN att det inte finns anledning att betvivla att förutsättningarna för personen som ägs av en ej hemmahörande person inte skulle åtnjuta samma nationella behandling som övriga bolag i staten.³⁴⁸ Det är därför vidare enligt CFE sannolikt att varje mindre fördelaktig behandling som följer av att personen ägs av en ej hemmahörande person utgör en begränsning av etableringsrätten inom den inre marknaden. I den utsträckning det föreligger en begränsning, behöver det undersökas om begränsningen kan motiveras med hänsyn till behovet av att motverka missbruk, vilket är en accepterad motivering enligt EUD:s praxis.³⁴⁹

Domstolen har regelbundet påpekat att behovet av att motverka missbruk kräver en fall-för-fall-analys, vilken är nödvändig för att en åtgärd ska vara lämplig för att uppnå sitt syfte och vara proportionerlig. CFE menar att problemen inte heller kan lindras av så kallade derivat-klausuler, det vill säga klausuler

³⁴⁵ För en närmare inblick hur rättigheterna förhåller sig till olika skatteavtalskonstellationer se Greter (2008) s. 3 och 6 figur 1 respektive figur 2.

³⁴⁶ Greter (2008) s. 6 f. jmf. Gyllene regeln avsnitt 2.3.1.

³⁴⁷ CFE ECJ Task Force (2018) s. 420 med hänvisning till C-55/00 Gottardo och C-466/98 Open Skies.

³⁴⁸ CFE ECJ Task Force (2018) s. 422.

³⁴⁹ CFE ECJ Task Force (2018) s. 422.

som ger den verkliga ägaren rätt till avtalets förmåner även om inte ägandetestet är uppfyllt. Det förutsätts dock att den verkliga ägaren skulle ha varit berättigad till förmånen. CFE menar att ett sådant derivat förmånstest endast mildrar men inte undanröjer begränsningen i relation till de grundläggande friheterna. Vidare är testet villkorat av att den verkliga ägaren skulle erhållit förmånen direkt. Bristen på proportionalitet (både hänförlig till processuella och substantiella hinder) kvarstår fortfarande.³⁵⁰

CFE diskuterade även begränsningsartiklar innehållandes så kallade skönsrättsliga bedömningar, det vill säga klausuler som tillåter en fall-till-fall-analys. Dock kan även dessa klausulen anses vara begränsande då de kan generera vissa förenlighetsproblem enligt EU-praxis.³⁵¹

5.2.3 ACT GLO

Greter menar att det finns rättsfall från EUD där begränsningsartiklar inte har varit föremål för diskriminering och refererar till ACT GLO. Skattetillgodohavandet i skatteavtalet var tillgänglig för alla mottagare som beskattades i källstaten men inte till mottagare som inte beskattades i källstaten. I det senare fallet kunde alltså inte en dubbelbeskattningssituation föreligga. Situationen var därför inte jämförbar och ingen diskriminering kunde ske.³⁵² Om en mottagare var skattepliktig eller inte berodde på rättigheterna för aktieägaren/den verkliga mottagaren enligt avtalet mellan Storbritannien och dennes hemland. Greter betonar att begränsningsartikeln i skatteavtalen dock inte följde OECD:s eller USA:s modeller.³⁵³

I ACT GLO framförde Storbritannien och andra medlemsstater att om förmånerna i ett skatteavtal skulle utvidgas till ej hemmahörande bolag belägna i andra medlemsstater skulle jämvikten och reciprociteten i avtalet undermineras. Detta på grund av att skatteavtal främst är bilaterala och att varje part ger samt erhåller vissa fördelar. EUD höll med om argumentet och ansåg att förmånerna i skatteavtalen utgjorde en integrerad del av avtalet som bidrog till avtalets övergripande balans. Greter framför dock att det fortfarande är oklart om uttalandet innebär att medlemsstaterna är fria att inkludera vilken särbehandling som helst av icke hemmahörande personer i skatteavtal eller inte. En fullständig frihet att godtyckligt särbehandla icke hemmahörande personer är dock inte sannolik, då principen att staterna i allmänhet måste beakta EU-rätten vid utformandet av lagar, inklusive skatteavtal, är väl etablerad och bekräftad i praxis. Greter framför att EUD inte alltid har accepterat rättfärdigande grunden om reciprocitet och hänvisar till Saint Gobain ZN, där EUD beordrade en ensidig förlängning av avtalsförmånerna. Dock framför Greter att omständigheterna var annorlunda i ACT GLO eftersom ingen skatt

³⁵⁰ CFE ECJ Task Force (2018) s. 423.

³⁵¹ CFE ECJ Task Force (2018) s. 423.

³⁵² Greter (2008) s. 9 f. för liknande resonemang se Osterweil (2009) s. 245.

³⁵³ Greter (2008) s. 9 f.

förelåg i Storbritannien om den verkliga ägaren inte erhöll skattetillgodovande.³⁵⁴

Rättfärdigandegrunden om skatteavtalets reciprocitet accepterades också av EUD i fallet D, dock menar Greter att rättsfallet snarare berörde principen om mest gynnad nation³⁵⁵ än vad det rörde diskriminering. Greter menar att MFN-principen också inkluderar någon form av diskriminering men att situationen är annorlunda jämfört med begränsningsartiklar, då begränsningsartiklar i motsats till MFN-principen nekar en förmån till en person som faktiskt omfattas av avtalet men som särbehandlas på grund av att den verkliga ägaren inte omfattas av avtalet. Skillnaden mellan begränsningsartiklar och MFN-principen medför, enligt Greter, att argumentet i fallet D inte kan tillämpas direkt på begränsningsartiklar.³⁵⁶ Greter menar att i fallet D har domstolen beslutat att en person bosatt i en icke-kontraherande stat befinner sig i en annan situation än en person bosatt i en kontraherande medlemsstat. Skillnaden var dock att i fallet D utnyttjades inte friheten att omfattas av det belgisk-nederländska skatteavtalet. Vidare hade det inte genomförts en transaktion som var relevant enligt det belgisk-nederländska skatteavtalet. I fallet med LOB-artiklar utnyttjar i stället den verkliga förmånstagaren en frihet att omfattas av det aktuella skatteavtalet och det finns även en skatteavtalsrelevant transaktion.³⁵⁷

Även Guerra har uppmärksammat EUD hänvisning till fallet D. Han menar att mot bakgrund av Open Skies-fallet är det anmärkningsvärt att varken generaladvokaten eller EUD nämner Open Skies i ACT GLO-målet.³⁵⁸ Mot bakgrund av referensen till fallet D i stället för Open Skies menar Guerra att det inte går att dra några slutsatser ifall LOB-artiklar är förenliga med EURätten.³⁵⁹ Guerra menar att det föreligger viktiga skillnader mellan MFN-principen och begränsningsartiklar, vilket skulle ha motiverat en annorlunda analys i ACT GLO-fallet. Guerra hänvisar till Zester och säger att begränsningsartiklarnas syfte är att neka förmåner till personer som inte uppfyller vissa test medan MFN-principen syftar till att ge förmåner för skattebetalare till personer i icke kontraktsstater som annars inte skulle haft tillgång till dessa förmåner. Guerra menar att artiklarna varken har samma mål eller syfte samt att de har olika funktion. Guerra framför vidare att begränsningsartiklar jämför hemvistpersoner med källstatspersoner medan MFN jämför medborgare i två olika källstater.³⁶⁰

Osterweil ifrågasätter likt Greter och Guerra EUD:s resonemang. Han menar att även om Storbritannien inte har någon skyldighet att behandla medborgare

³⁵⁴ Greter (2008) s. 10 f.

³⁵⁵ Se avsnitt 4.3.3.

³⁵⁶ Greter (2008) s. 10 f.

³⁵⁷ Greter (2008) s. 8 f.

³⁵⁸ Guerra (2011) s. 87.

³⁵⁹ Guerra (2011) s. 87.

³⁶⁰ Guerra (2011) s. 88 med hänvisning till Zester s. 143.

och icke-medborgare likadant bör det ifrågasättas om det är rimligt att särbehandla exempelvis ett tyskt och ett nederländskt företag enbart på grunden att det finns en artikel i skatteavtalet som ger det nederländska bolaget en rätt till skattetillgodohavande.³⁶¹ Osterweil jämför med fallet D och ställer frågan varför en tysk medborgare ska hamna i en sämre situation än en belgisk.³⁶² Som stadgats i avsnitt 4.4.3 avseende MFN-principen ansåg EUD i fallet D att ett skatteavtal är ingånget mellan två medlemsstater och att det därför inte finns anledning att utvidga tillämpningsområdet till medborgare i en tredje medlemsstat. I fallet D nådde EUD slutsatsen att det inte är diskriminerande att begränsa avtalsförmånerna till medlemsstaternas egna medborgare.³⁶³

Guerra framför att en anledning till att EUD lutade sig mot fallet D kan vara att göra det klart att skatteavtal inte kan utsträckas till att omfatta medborgare i icke-kontraktstater och att två icke medborgare (en medborgare i en kontraktstat och den andra medborgare i en icke kontraktstat) inte är i samma situation.³⁶⁴ Att EUD fokuserade på företaget som ägde entiteten som erhöll skattetillgodohavande (det vill säga den verkliga ägaren) anser Guerra är felaktigt då fokus borde varit på entiteten som erhöll avtalsförmånerna (det vill säga mottagarbolaget). Guerra menar att EUD drogs mot MFN eftersom de fokuserade sin uppmärksamhet på det kontrollerande företaget medan det företaget endast nämndes som ett ytterligare villkor för den nederländska entiteten att bli berättigad avtalsförmånerna i skatteavtalet som ingåtts av dess egna land. Företaget under granskning var alltså det företag som var kontrollerat och inte det kontrollerande företaget. Guerra menar att detta synsätt förklarar varför EUD tittade på Fallet D i stället för Open Skies, vilket det inte hade gjort om de förstod frågan i målet.³⁶⁵

Osterweil kommenterar Greters artikel och håller med om att Open skies är i konflikt gällande ACT GLO på det sättet att medlemsstaterna inte kan skapa avtal som är i strid mot EU:s grundläggande fri- och rättigheter. Osterweil menar dock att domstolen kan göra distinktioner mellan rättsfall och att EUD är inte bundna av amerikanska principer såsom *stare decisis*.^{366, 367} Osterweil menar att mönstret av skatterelationer är mer komplext än nätverket som lyfts i Open Skies. Osterweil framför vidare att det hade varit svårt och olämpligt för EUD att tillåta vad som skulle ha motsvarat MFN-behandling för begränsningsartiklar då det hade inneburit att det blir möjligt för skattebetalare i tredje stat att dra nytta av bestämmelserna i varje skatteavtal som faktiskt är mer

³⁶¹ Osterweil (2009) s. 245.

³⁶² Osterweil (2009) s. 245.

³⁶³ C-376/03 D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen p. 63. Jmf. Osterweil (2009) s. 245.

³⁶⁴ Guerra (2011) s. 88–89.

³⁶⁵ Guerra (2011) s. 89.

³⁶⁶ Doktrin innebärande att domstolen måste följa sina prejudikat. Se Cornell Law School, *Stare decisis*, <https://www.law.cornell.edu/wex/stare_decisis> (senast uppdaterad december 2021, besökt 2023-11-28).

³⁶⁷ Osterweil (2009) s. 247.

fördelaktigt än det som gäller i skattebetalarnas egen jurisdiktion. Osterweil anser att det är lämpligt att dra slutsatsen att om kontraktsstaten till ett skatteavtal håller med om att det är i staternas bästa intresse att begränsa förmånerna i skatteavtalet till medborgarna i kontraktsstaterna och att det ska kontrolleras av dessa medborgare ska EUD inte ingripa i dessa arrangemang mot bakgrund av de grundläggande rättigheterna.³⁶⁸

CFE undersökte ACT GLO med utgångspunkt för källstaten. CFE hänvisar till rättsfallet och anger att situationen var komplex. CFE framför också, likt nämnda författare, att huvudfokuset i rättsfallet rörde MFN-principen. Genom en hänvisning till punkt 90 i ACT GLO-domen framför CFE att EUD uttalat att effekten av avtalet på en person som inte är hemmahörande i någon av kontraktsstaterna ska bortses från. CFE menar att om uttalandet begränsar utövandet av en grundläggande frihet för en person som är icke hemmahörande i en kontraktsstat och beslutet är i kontrast till EUD:s dom i *Gottardo och Open Skies*. CFE menar att det är rimligt att anta att om EUD ville upphäva dessa rättsfall skulle EUD uttalat det i domen. Mot bakgrund av följande är det därför inte klart, enligt CFE, ifall EUD:s slutsats utgör prejudikat som stödjer att begränsningsartiklar är kompatibla med EU-rätten, även sett från källstatens perspektiv.³⁶⁹

Guerra menar att trots att ACT GLO inte gav en klar guidning till begränsningsartiklar förenlighet med EU-rätten håller han med EUD:s bedömning i att begränsningsartiklar inte strider mot EU-rätten. Han menar att begränsningsartikeln som var föremål för bedömningen varken skapade eller undvek en diskriminerande situation, då begränsningsartikeln endast begränsade rätten till avtalsförmåner och att det därav inte är ett instrument för att skapa en diskrimineringsituation.³⁷⁰ Även Osterweil anser att EUD agerat korrekt och att EUD, i ACT GLO, hade rätt i att inte klandra Storbritannien för begränsningen av rätten att dra fördel av skattetillgodohavanden till brittiska medborgare och även till utländska aktieägare i brittiska företag. Detta då det föreskrevs i skatteavtalet mellan Storbritannien och det medlemsland där den utländska aktieägaren var bosatt.³⁷¹

Greter undersöker sakomständigheterna i ACT GLO mot bakgrund av rättfärdigandegrunden att förhindra skatteflykt som var aktuell i *Cadbury Schweppes*³⁷². I rättsfallet uttalade EUD att avsikten att optimera skattestrukturen inte kunde betraktas som skatteundvikande i strid med EU-rätten om det inte finns objektiva omständigheter som visar att målen som följer av friheterna inte har uppnåtts. Greter menar att begränsningsartiklarna som följer av OECD:s modell är väldigt generella och inte riktade mot rent konstlade upplägg eller

³⁶⁸ Osterweil (2009) s. 247.

³⁶⁹ CFE ECJ Task Force (2018) s. 423 med hänvisning till C-374/04 ACT GLO p. 90.

³⁷⁰ Guerra (2011) s. 88.

³⁷¹ Osterweil (2009) s. 245–246.

³⁷² C-196/04 *Cadbury Schweppes*.

kringgåendet av en medlemsstats lagstiftning. Greter menar därför att begränsningsartiklarna inte skulle uppfylla proportionalitetstestet. De amerikanska LOB-artiklarna är dock mer specifika och innehåller mer objektiva tester för att säkerställa att artiklarna inte träffar affärsmässigt motiverade upplägg. Greter menar dock att EUD inte ser treaty shopping som skatteundvikande eller missbruk varpå även de amerikanska artiklarna skulle avslås vid ett proportionalitetstest eftersom de också är för generella och inte omfattar alla undantag som är affärsmässigt motiverade. Greter menar att EU:s medlemsstater bryter mot EU-rätten antingen genom att behandla skattskyldiga i objektiva jämförbara situationer olika eller genom att ratificera ett skatteavtal som tillåter att tredje land särbehandlas. Resultatet innebär, enligt Greter, att alla EU-medlemsstater vars skatteavtal som följer OECD:s modellkonvention eller innehåller en begränsningsartikel liknande USA:s bryter mot EU-rätten.³⁷³ Även Guerra nämner Cadbury Schweppes och framför att nationella åtgärder, såsom begränsningsartiklar i skatteavtal, endast bör träffa rent konstlade upplägg. Om kraven i artikeln riktar in sig på andra situationer där det finns ekonomisk substans kommer rättfärdigandet inte uppfylla proportionalitetstestet.³⁷⁴ Faktumet att LOB-testen är baserade på objektiva test är exakt det som skapar den hårdhet och strikthet som EUD många gånger motsatt sig i praxis på den grund att dessa test inte är förenliga med den inre marknaden.³⁷⁵

Osterweil framför också att svårigheten med begränsningsartiklar är att de kräver ett komplext, invecklat språk utformat för att täcka all form av avtalsmissbruk. Osterweil menar vidare att det oftast krävs lösningsmallar för att avgöra om en person omfattas eller inte. Inte ens en bra skriven begränsningsartikel är, enligt Osterweil, totalt immun mot granskning från EUD. EUD kommer, om den åläggs att granska en begränsningsartikel, tillämpa olika test, det mest viktiga rörande ifall artikeln är diskriminerande mot medborgare i andra medlemsstater.³⁷⁶

Guerra menar, trots EUD:s uttalande i Gilly³⁷⁷, att bara för att reglerna följer OECD betyder inte det att de även nödvändigtvis följer EU-rätten, vilket framkommer av generaladvokatens uttalande i Lankhorst-Hohorst-målet.³⁷⁸ Guerra menar också att förenligheten mellan anti-missbruksregler och EU-rätten alltid varit ett problem, vilket även gäller i förhållande till begränsningsartiklar. Dock har begränsningsartiklar ett speciellt problem på grund av deras komplexa strukturer.³⁷⁹

³⁷³ Greter (2008) s. 11 f.

³⁷⁴ Guerra (2011) s. 94.

³⁷⁵ Guerra (2011) s. 94.

³⁷⁶ Osterweil (2009) s. 248.

³⁷⁷ Se avsnitt 4.3.2.

³⁷⁸ Guerra s. 89.

³⁷⁹ Guerra (2011) s. 89.

Osterweil framför att den övergripande frågan i diskussionen om verklig ägare och begränsningsartiklar är hur missbruk av skatteavtal eller treaty shopping å ena sidan och EU:s grundläggande friheter å andra sidan förenas. Osterweil menar att begränsningsartiklar inte är perfekta men att de kan skraddarsys till att reflektera grundläggande principer som har skapats av EUD där friheterna behöver nyanseras för att lösa missbruk av lagen. Osterweil anger att de objektiva testen undanröjer mycket av den diskussion om missbruket som skulle uppstå vid frånvaro av begränsningsartiklar. Osterweil hänvisar till skatteavtalet mellan Belgien och USA och framhäver att det är möjligt för EU medlemsstater att hantera missbruk på ett sätt som borde vara förenligt med EU-rätten.³⁸⁰ Även Guerra framför att det viktigaste argumentet för att använda begränsningsartiklar är, mot bakgrund av EU:s rättfärdigande grunder och proportionalitetsprincipen, att artiklarna används för att förhindra missbruk.³⁸¹

Guerra tycker att det är svårt att förstå varför EUD förpliktade en medlemsstat att utvidga fördelarna av ett skatteavtal till en enhet bosatt i en stat, som den gjorde i fallet Saint Gobain ZN, men beslutade att inte göra det i en situation som involverade en bosatt enhet som råkade vara ägd av en icke-bosatt, som den gjorde i fallet ACT GLO. Bortsett från faktumet att dessa två rättsfall rörde två olika perspektiv, etableringsstaten å ena sidan och källstaten å andra sidan, görs gällande att EUD hade rätt i Saint Gobain ZN och att samma logiska grund ska appliceras på ett beslut rörande begränsningsartiklar.³⁸²

CFE anser att begränsningsartiklar troligen är oförenliga med EU-rätten eftersom olika skattesystem som sammankopplas till deras tillämpning troligen kommer att medföra substantiella och processuella hinder och därav begränsa de grundläggande friheterna på den inre marknaden. En sådan inskränkning kan exempelvis avskräcka EU medborgare från att kontrollera bolag i andra medlemsstater. CFE framför vidare att olika särdrag hos olika begränsningsartiklar, såsom derivat-klausuler och skönmässiga bedömningar, kan inte motivera ett rättfärdigande i enlighet med EU-rätten då det saknas en praxis om vad som verkligen utgör missbruk. En sådan praxis behöver tillkomma genom en fall till fall-analys. CFE menar att utan en sådan analys blir det svårt att förena begränsningsartiklar med proportionalitetsprincipen. Mot bakgrund av detta anger CFE att till och med domstolen utrett frågan kring begränsningsartiklars förenlighet med EU-rätten bör medlemsstaterna beakta sina skyldigheter enligt EU-rätten när de förhandlar fram nya skatteavtal.³⁸³

5.2.4 Konsekvenser som kan uppstå då begränsningsartiklar strider mot EU-rätten

³⁸⁰ Osterweil (2009) s. 247.

³⁸¹ Guerra (2011) s. 93 f.

³⁸² Guerra (2011) s. 94.

³⁸³ CFE ECJ Task Force (2018) s. 425.

I doktrin har det även spekulerats kring vilka effekter som skulle kunna uppkomma då en begränsningsartikel strider mot EU-rätten.

Zester framhäver att EUD inte diskuterade konsekvenserna av att ägarandelstestet stred mot EU-rätten i Open Skies. Zester anser dock att om en begränsningsartikel är diskriminerande måste en bedömning göras ifall en artikel är ett fundamentalt villkor för skatteavtalet. Om svaret är ja kan det medföra att hela avtalet upphävs.³⁸⁴

CFE framför att skulle begränsningsartiklarna inte vara förenliga med EU-rätten kommer det medföra att medlemsstaterna inte längre kan införa sådana artiklar i skatteavtalen. Vidare skulle medlemsstaterna behöva förhandla om skatteavtalen i syfte att ta bort inskränkningen i de grundläggande friheterna. Detta skulle antingen behöva ske genom att begränsningsartiklarna anpassas efter EUD:s definition av missbruk eller genom att avtalet sägs upp. Ett tredje alternativ är att medlemsstaten ensidigt skulle behöva se till så att de som omfattas av begränsningsartikeln inte utesluts utan erhåller samma nationella behandling som övriga personer.³⁸⁵

Payani menar mot bakgrund av Open Skies att även om övriga tester (förutom ägarandelstestet som EUD avslog) är förenliga med EU-rätten, det vill säga uppfyller proportionalitetstestet eller inte är diskriminerande, medför inte det att begränsningsartikeln i sin helhet är förenlig med EU-rätten. Detta då ägarandelstets oförenlighet med EU-rätten medför att ett företags val av test begränsas på ett sätt som skulle hindra eller göra det mindre attraktivt att utöva de grundläggande friheterna.³⁸⁶

Greter frågar sig vad som händer om en medlemsstat fortsätter att inte uppnå sina skyldigheter och ta bort begränsningsartiklar som strider mot EU-rätten. Greter lyfter artikel 6 i FEU och menar att rådet kan dra in medlemsstatens rösträtt samt utföra andra åtgärder enligt artikel 7(2) och 7(3). Greter uttalar med hänvisning till kommissionen att för att artikel 7(3) ska bli tillämplig krävs att medlemsstaten brutit mot en grundläggande rättighet i EU-fördraget.³⁸⁷

³⁸⁴ Zester (2006) s. 147.

³⁸⁵ CFE ECJ Task Force (2018) s. 424.

³⁸⁶ Payani (2003) s. 6. För vidare resonemang se Guerra (2011) s. 93.

³⁸⁷ Greter (2008) s. 14.

6 Analys och slutsats

6.1 Skillnaderna och likheterna mellan Limitation on Benefits och uteslutningsartiklar

I takt med globaliseringen har både EU och OECD uppmärksammat att skatteavtal kan missbrukas. OECD menar att skatteavtalen inte syftar till att möjliggöra skatteflykt och skattemissbruk utan att avtalens syfte är att förhindra dubbelbeskattning mellan stater. Ett vanligt fenomen för att kringgå skatt är att utnyttja skatteavtal mellan olika stater i syfte att minimera källskatten på inkomster, så kallad treaty shopping. Hur Treaty shopping-strukturer se ut kan variera. Det vanligaste är dock att den verkliga ägaren till en inkomst etablerar ett mellanhandsbolag i en annan stat än där den verkliga ägaren är bosatt. Genom mellanhandsbolaget kan den verkliga ägaren då utnyttja förmåner i skatteavtalet mellan källstaten och etableringsstaten vilket medför att skatten blir lägre. Mellanhandsbolagets ekonomiska verksamhet i etableringslandet är vanligtvis liten eller icke existerande.³⁸⁸

I syfte att begränsa treaty shopping började USA på 1980-talet att införa och tillämpa speciella artiklar, så kallade LOB-artiklar. Begränsningsartiklar har även uppmärksamrats inom OECD och EU. OECD har i sitt senaste modellavtal infört en ny artikel, artikel 29 som ger förslag på begränsningsartiklar som medlemsstaterna kan införa i sina avtal. OECD har även gett förslag på begränsningsartiklar i form av uteslutningsartiklar.³⁸⁹

LOB-artiklarna består av en del objektiva test som personen måste uppfylla för att få tillgång till skatteavtalets förmåner. LOB-artiklarnas funktion skiljer sig från uteslutningsartikel som i stället nekar en person tillgång till avtalsförmånerna om villkoren är uppfyllda. Dahlman har funnit att det finns åtta olika typer av LOB-artiklar. Den vanligaste LOB-artikeln fokuserar dock på var den verkliga ägaren av exempelvis en inkomst är bosatt. Enligt Vega Borrego ställer LOB-artiklarna upp tre villkor som måste uppfyllas för att ett skatteobjekt ska omfattas av avtalets förmåner: skattesubjektet måste vara bosatt i en av kontraktstaterna, vara verklig ägare till inkomsten samt uppfylla kraven i LOB-artikeln. LOB-artikeln föreskriver även att skattesubjektet ska styrka att bosättningen i kontraktstaten inte endast skett på grund av att åtnjuta avtalets förmåner utan etableringen ska ha en verklig anknytning till den avtalsslutandestaten. LOB-artiklarna kan ta sikte på både skattesubjektet och skatteobjektet. Exempelvis har OECD utarbetat ett förslag på LOB-artikel som syftar till att slå mot mellanhandsbolag. OECD har även framhävt vikten av att komplettera LOB-artiklarna med en så kallad bona fide-klausul. Klausulen syftar till att skydda affärsmässigt motiverade etableringar.

³⁸⁸ Se avsnitt 1.1. samt avsnitt 2.4.

³⁸⁹ Se avsnitt 2.4.

Som tidigare nämnts skiljer sig uteslutningsartiklar från LOB-artiklar i den mån att uteslutningsartiklarna avser att neka skattesubjekt avtalsförmåner då vissa villkor är uppfyllda. En sådan begränsning av ett avtals förmåner kan vara både hel och delvis. Är uteslutningen hel utesluts skattesubjektet helt från avtalet medan en partiell uteslutning endast utesluter skattesubjektet från enstaka artiklar. Fördelen med partiell uteslutning är dock att skattesubjektet fortfarande kan åtnjuta artikel 24 (icke-diskriminering), artikel 25 (ömsesidigt avtalsförfarande) och artikel 26 (informationsutbyte). Av vikt vid skapandet av en uteslutningsartikel är att skattesubjektet som ska träffas av artikeln specificeras så att artikeln inte träffar skattesubjekt som åtnjuter en förmånlig skatteregim av legitima skäl. Skälen kan vara legitima både ur beskattningsprinciper och ur ekonomiska synpunkter. Med detta menas att begränsningsartiklar endast bör träffa skattesubjekt som avsiktligt utgör treaty shopping-strukturer. Även på denna punkt särskiljs LOB-artiklarna från uteslutningsartiklarna då LOB-artiklarna ger tillgång till avtalet när skattesubjektet har tillräcklig anknytning till hemviststaten eller när det är affärsmässigt motiverat. Uteslutningsartiklarna undantar i stället skattesubjekten rätten att tillämpa skatteavtalet även om skatteavtalet tillämpas mot bakgrund av något av dessa antaganden. I doktrin har diskussion även förts kring ifall uteslutningsartiklarnas enda syfte är att motverka treaty shopping eller om uteslutningsartikeln struktur medför att den även påverkar treaty shopping som en biprodukt av artikelns syfte.³⁹⁰

Det är vidare ur en annan synpunkt viktigt hur uteslutningsartiklarna preciseras eftersom artiklarna endast kan utesluta de skattesubjekt som framkommer i artikeln och inte liknande fall, vilket gör att artiklarna kan vara enkla att gå runt då det endast kräver en ny liknande bolagsform i en stats lagstiftning.³⁹¹

6.2 De svenska begränsningsartiklarna

I avsnitten ovan har begränsningsartiklar presenterats med fokus på LOB-artiklar och uteslutningsartiklar. Som nämnt bär de svenska begränsningsartiklarna både lydelsen "excluded companies" samt "limitation on/of Benefits". Mot bakgrund av detta ska därför en kort redogörelse göras kring ifall de svenska artiklarna är LOB-artiklar eller uteslutningsartiklar. Den första distinktionen som kan göras är artiklarnas syften. LOB-artikeln ställer upp objektiva test för att bedöma om ett skattesubjekt i en av kontraktstaterna ska anses omfattas av avtalets förmåner, medan uteslutningsartikeln utesluter skattesubjekt från avtalets förmåner om villkoren i artikeln uppfylls. Den svenska artikeln är av det senare slaget. Vidare framgår i doktrin att LOB-artiklar har som syfte att slå mot rena treaty-shopping strukturer genom att artikeln undersöker om ett skattesubjekt ska ha verklig hemvist i en kontraktstat. Utifrån svenska förarbeten och lydelse såsom "påtagligt lägre beskattning" i skatteavtalen framkommer att den svenska begränsningsartikeln syftar

³⁹⁰ Se avsnitt 3.2.2.

³⁹¹ Se avsnitt 3.2.2.

till att utesluta offshore-verksamhet och vissa typer av inkomster från andra stater. Med detta menas att den svenska artikeln inte tar sikte på var skatteobjekt har sin hemvist utan snarare på hur skatteobjektet beskattas i hemviststaten. Den svenska artikeln tar alltså sikte på offshore-verksamheter men kan även träffa treaty shopping-strukturer. Vega Borrego framför att uteslutningsartiklar kan slå emot treaty shopping-strukturer men att det inte är deras främsta syfte utan snarare en biprodukt av artikelns utformning. Mot bakgrund av det som framkommit ovan samt den svenska artikelns syften och fokusområde är det rimligt att anta att den svenska begränsningsartikeln är en uteslutningsartikel och inte en LOB-artikel trots rubriken i vissa dubbelbeskattningsavtal.³⁹²

Till skillnad från några av de artiklar som OECD har föreslagit utesluter inte de svenska begränsningsartiklarna som är föremål för uppsatsen bolaget från hela skatteavtalet utan personerna omfattas fortfarande av artikel 24–26.³⁹³

Även om det skulle framkomma att uteslutningsartiklar är en form av LOB-artiklar kommer analysen fortsatt utgå från Vega Borregos tolkning att uteslutningsartiklar särskiljer sig från LOB-artiklar. Ytterligare ett argument för särskiljningen är att LOB-artiklar starkt är förknippade med amerikanska begränsningsartiklar som tar sikte på skattesubjektets hemvist, vilket de svenska artiklarna inte gör.

6.3 Förenligheten mellan begränsningsartiklar och de grundläggande friheterna

EUD har uttalat sig kring begränsningsartiklars förhållande till EU-rätten. De två mest omtalade rättsfallen är *Open Skies* (C-466/98) och *ACT GLO* (C-374/04). *ACT GLO* berörde begränsningsartiklar i skatteavtal medan *Open Skies* tog sikte på begränsningsartiklar utanför den direkta beskattningens område, närmare bestämt inom lufttransportsektorn.

I *Open Skies* blev EUD:s slutsats att artiklarna stred mot de grundläggande friheterna. Artikeln som var föremål i målet innehöll en så kallad ägarandels-test vilket gav USA rätten att begränsa avtalets förmåner till flygbolag som inte ägdes direkt eller kontrollerades av brittiska medborgare. EUD ansåg att även om avtalet var ingånget mellan Storbritannien och tredje land var Storbritannien skyldigt att beakta unionsreglerna. EUD uttalade också att etableringsfriheten gällde för alla bolag i Storbritannien även om den ekonomiska verksamheten bedrivs huvudsakligen i tredje land. Mot bakgrund av bland annat *Saint Gobain ZN* är medlemsstaterna, enligt principen om nationell behandling, skyldiga att bevilja driftställen som tillhör bolag med säte i en annan medlemsstat samma förmåner som föreskrivs i avtalet och som ges till inhemsk bolag. I och med att gemenskapsflygbolagen inte åtnjöt samma

³⁹² Se avsnitt 3.3.

³⁹³ Se avsnitt 3.3.

rättigheter och avtalsförmåner som inhemska bolag i Storbritannien uttalade EUD att diskrimineringen förelåg.³⁹⁴

I ACT GLO hade Storbritannien ingått skatteavtal med andra medlemsstater. I vissa av skatteavtalen föreskrevs en rätt till skattetillgodohavande som inte fanns i skatteavtal med andra medlemsstater. Några av avtalen innehöll också en begränsningsartikel där Storbritannien hade rätt att neka ett ej hemmahörande bolag rätt till skattetillgodohavande då bolaget ägdes av ett bolag med hemvist i tredje stat med vilket Storbritannien ingått dubbelbeskattningsavtal som inte gav rätt till skattetillgodohavande vid utdelning. Mot bakgrund av att det förelåg ett samband mellan beskattningsrätten och erhållandet av skattetillgodohavande. I de skatteavtal där det inte förelåg någon skatteplikt vid utdelning från brittiska bolag stadgades heller inget skattetillgodohavande, ansåg EUD att bolagen inte befann sig i en objektivt jämförbar situation. Med hänvisning till fallet D konstaterade EUD att beviljandet av skattetillgodohavande var en integrerad del i skatteavtalet som inte utgjorde en lösgörbar del och att beviljandet av skattetillgodohavandet var viktigt för avtalets jämvikt. Även omständigheten att avtalets rättigheter och skyldigheter begränsades till personer med hemvist i kontraktsstaterna ansågs utgöra en inneboende del av skatteavtalet. Storbritanniens begränsningsartikel och reglering av skattetillgodohavande stred därför enligt EUD inte mot EU-rätten och EU-rätten hindrade vidare inte att en sådan rätt till ett skattetillgodohavande inte utsträcktes till att omfatta tredje medlemsstat, vilken även ingått skatteavtal med den förstnämnda staten dock utan samma avtalade förmåner.³⁹⁵

Det är domstolens hänvisning till fallet D i stället för Open Skies som har skapat diskussion i doktrin. Många författare, däribland Greter och Guerra, menar att fallet D berörde principen om mest gynnad nation, vilken inte har samma funktion och syfte som begränsningsartiklar. Fallet D kan därför inte enligt Guerra och Greter tillämpas direkt på begränsningsartiklar. Guerra menar till och med att domstolens hänvisning till fallet D visar på att domstolen inte ens förstått frågan i målet, då domstolen undersökt det kontrollerade bolaget, etableringsstaten, i stället för det kontrollerande bolaget, den verkliga ägaren.³⁹⁶

CFE framför med hänvisning till ACT GLO att domstolen uttalar att en medlemsstat ska bortse från effekterna av skatteavtalet på en person som inte är hemmahörande i någon av kontraktsstaterna. CFE menar att om uttalandet begränsar utövandet av en grundläggande frihet för en person som är icke hemmahörande i en kontraktsstat är beslutet i kontrast till EUD:s dom i Gotardo och Open Skies.³⁹⁷ I Open Skies uttalades mot bakgrund av Saint Gobain ZN att de etablerade bolagen i en stat ska åtnjuta samma nationella

³⁹⁴ Se avsnitt 5.1.1.2 angående domstolens bedömning i C-466/98 Open Skies.

³⁹⁵ Se avsnitt 5.1.2.2 angående domstolens bedömning i C-374/04 ACT GLO.

³⁹⁶ Se avsnitt 5.2.3.

³⁹⁷ Se avsnitt 5.2.3.

behandling oberoende av ägarens hemvist, det vill säga i etableringsstaten eller ej.³⁹⁸

Doktrin framför att EUD:s uttalande i ACT GLO motsäger det som domstolen uttalat i Open Skies vilket medför att rättsläget blir oklart gällande begränsningsartiklar förhållande till EU-rätten.³⁹⁹

6.4 De svenska artiklarnas förenlighet med EU-rätten

Sist ska nu de svenska begränsningsartiklarnas förenlighet med EU-rätten analyseras. Som framkommit i avsnitt 6.2 har de svenska begränsningsartiklarna klassificerats som uteslutningsartiklar. Uteslutningsartiklar avser att utesluta personer uppfyller vissa villkor i motsats till exempelvis LOB-artikeln som utesluter personer som ej uppfyller vissa föreskrivna villkor. Även om uteslutningsartiklarna fungerar på ett annat sätt än vissa begränsningsartiklar har ändå artiklarna en liknande funktion, det vill säga att utesluta vissa personer från skatteavtalets förmåner. Mot bakgrund är det därför möjligt att dra paralleller till EU-rättsfallen avseende artiklarnas förenlighet med EU-rätten.

EUD betonade i Open Skies att medlemsstaterna ska beakta unionsrätten vid ingående av skatteavtal, även om ett avtal slutits med tredje land. EUD ansåg vidare mot bakgrund av Saint Gobain ZN och Gottardo att en medlemsstat som är part i ett internationellt bilateralt avtal med tredje stat ska bevilja fasta driftställen som tillhör bolag med säte i annan medlemsstat de förmåner som föreskrivs i avtalet under samma förutsättning som gäller för bolag som har sitt säte i den medlemsstat som är part i avtalet.⁴⁰⁰

Den svenska begränsningsartikeln tar sikte på att utesluta företag som blivit lågt beskattade till följd av att en avtalsslutande stat gett skatteförmåner för så kallade offshore-verksamheter. För att ett sådant bolag ska undantas från skatteavtalet krävs att företaget bedriver viss verksamhet som listas i artikeln samt att bolaget blivit lägre beskattad jämfört med andra bolag i kontraktstaten, det vill säga att staten har ett parallellskattesystem.⁴⁰¹

CFE betonar att EUD fastslog i Open Skies att en medlemsstat i ett bilateralt avtal med tredje land inte kan komma överens om bättre behandling av företag som ägs av medborgarna i den egna staten än för företag som ägs av medlemmar i en annan medlemsstat.⁴⁰²

³⁹⁸ Se avsnitt 5.1.1.2.

³⁹⁹ Se avsnitt 5.2.3.

⁴⁰⁰ Se avsnitt 6.3 och avsnitt 5.1.1.2.

⁴⁰¹ Se avsnitt 3.3.2.

⁴⁰² Se avsnitt 5.2.2.

Med tanke på att Sverige inte har infört uteslutningsartiklar med alla länder blir det intressant att ställa frågan ifall ett bolag etablerat i en medlemsstat, exempelvis Estland, som Sverige ingått avtal innehållandes en uteslutningsartikel mot bakgrund av Open Skies kan få tillgång till avtalets förmåner för att en liknande artikel exempelvis inte finns i skatteavtalet med tredje land.

CFE menar vidare mot bakgrund av Open Skies och Gottardo att sambandet mellan etableringsrätten och begränsningsartiklar kan fastställas genom att undersöka ifall begränsningsartiklarna har en begränsande effekt. CFE lyfter i sammanhanget fram situationen där begränsningsartiklarna föreskriver en annan behandling beroende vem som äger personen. En sådan särbehandling kan enligt CFE avskräcka gemenskapsinvånare från att utnyttja etableringsrätten. En bedömning måste alltså göras mellan en person som har hemvist i etableringsstaten och som ägs av en icke hemmahörande person samt situationen där ägaren har hemvist i etableringsstaten.⁴⁰³

De svenska uteslutningsartiklarna avser att slå mot offshore-verksamheter. Som nämnt tar offshore-verksamhet sikte på situationen där ett skattesubjekt etablerat sig i en kontraktstat men där näringsverksamheten egentligen sker i en annan stat. Skattesubjektets inkomster kommer i stället från verksamhet som bedrivs utanför kontraktstaten. Skattesubjekten är formellt upprättade i etableringsstaten men brukar villkoras av regler som säger att bolaget endast får bedrivas av personer hemmahörande i tredje stat. Genom förfarandet kan delägarna undgå beskattning i den stat där de är hemmahörande.⁴⁰⁴ Personerna som bedriver offshore-verksamhet kommer att behandlas annorlunda jämfört med personer som bedriver samma verksamhet med hemvist inom etableringsstaten, då dessa senare personer inte kommer åtnjuta den förmånligare skatten. Indirekt kan därför sägas att de svenska uteslutningsartiklarna även gör skillnad på personer beroende på vem ägaren är eftersom uteslutningsartiklarna endast slår mot offshore-verksamhet som innebär att ägaren är hemmahörande i tredje stat och inte i kontraktstaterna. Utifrån CFE:s uttalande är det därför troligt att de svenska uteslutningsartiklarna kan anses vara diskriminerande eftersom personerna blir olikt behandlade beroende på deras hemvist. Uteslutningsartiklarna medför även att personen från tredje stater såsom andra medlemsstater, avstår från att utnyttja etableringsrätten.

I Open Skies invände Storbritannien med argumentet att det är USA som har valt att införa begränsningsartikeln. EUD konstaterade dock att diskrimineringen inte berodde på USA utan på artikeln i avtalet som gav USA rätten att agera på detta sätt.⁴⁰⁵ I fallet med den svenska uteslutningsartikeln går det att ifrågasätta ifall artikeln också skulle underkännas på samma grund. Som framgått i förarbeten syftar artikeln till att begränsa skattelättnader för offshore-verksamheter vid det fall då kontraktsparterna skulle införa sådan

⁴⁰³ Se avsnitt 5.2.2.

⁴⁰⁴ Se avsnitt 5.2.2.

⁴⁰⁵ Se avsnitt 5.1.1.2.

lagstiftning.⁴⁰⁶ Utifrån den ordalydelsen verkar Sverige lägga skulden på kontraktsparten och mena att på grund av den statens agerande måste Sverige gardera sig genom att införa en artikel av nämnda slag. Frågan är dock om inte artikeln i sig är diskriminerande eftersom den kommer att särbehandla företag som väljer att etablera sig i kontraktsstaten i relation till andra företag från andra medlemsstater som inte innehar en sådan artikel.

I ACT GLO uttalade EUD med hänvisning till fallet D att beviljandet av skattetillgodohavande utgjorde en integrerad del av skatteavtalet och att begränsningsartikeln mot bakgrund av detta inte var lösgörbar. Beviljandet av skattetillgodohavandet bidrog även till avtalets jämvikt då det förelåg ett samband mellan beskattningsrätten och skattetillgodohavandet. EUD angav vidare att reglernas tillämplighet var begränsad till personer med hemvist i kontraktstaterna och att endast dessa kunde åtnjuta rättigheterna och skyldigheterna som följde av avtalet. Dessa rättigheter och skyldigheter utgjorde vidare en inneboende del av skatteavtalet. Mot bakgrund av resonemanget ansåg EUD att skatteavtalet inte skulle utsträckas till att gälla länder med vilka Storbritannien inte ingått avtal om skattetillgodohavande.⁴⁰⁷

Vid undersökning av de svenska uteslutningsartiklarna mot bakgrund av ACT GLO kan förenligheten mellan uteslutningsartiklarna och EU-rätten ses i ett annat ljus än jämfört med Open Skies. Utifrån ACT GLO verkar det finnas en möjlighet att de svenska uteslutningsartiklarna skulle vara förenliga med EU-rätten då EUD:s uttalande verkar tala för att det är tillåtet att ha en begränsningsartikel i skatteavtal med vissa länder. Det går att argumentera för att den jämvikt och reciprocitet som förekommer i det brittiska skatteavtalet som var föremål i rättsfallet även föreligger i den svenska uteslutningsartikeln. Detta då ett av kraven i den svenska artikeln är att personen ska ha blivit påtagligt lägre beskattad. Det föreligger därför ett samband mellan å ena sidan den förmånliga beskattningen i den ena kontraktstaten och å andra sidan nekandet av avtalsförmåner. Om en person inte uppfyller kravet på förmånlig beskattning kommer heller inte bolaget att uteslutas från avtalets förmåner och vice versa.

Greter har framfört att vanligtvis blir en person hårdare beskattad än om personen åtnjuter ett skatteavtalsförmåner då en stat vanligtvis har högre skattesatser i sin interna lagstiftning.⁴⁰⁸ En offshore-verksamhet som då först åtnjuter förmånligare beskattning i ett parallellskattesystem hade blivit förmånligare beskattad om personen även åtnjuter avtalsförmånerna jämfört med att bolag som åtnjuter den vanliga skattesatsen i en kontraktstat. Att utesluta personer från skatteavtalet skulle därmed medföra att personer inom ett

⁴⁰⁶ Se avsnitt 3.3.2.

⁴⁰⁷ Se avsnitt 6.3 och 5.1.2.

⁴⁰⁸ Se avsnitt 5.2.1.

parallelskattesystem hamnar i en mer jämställd situation. Detta hade även kunnat vara ett argument för att skapa jämvikt och reciprocitet i skatteavtalet.

I doktrin har Greter diskuterat att begränsningsartiklars påverkan utifrån två perspektiv. Greter pratar om ett mottagarperspektiv och den verkliga ägarens perspektiv. Begränsningsartiklarna har en direkt påverkan på mottagaren av en betalning och en indirekt påverkan på den verkliga ägaren. Påverkan är vidare beroende på ifall mottagaren och den verkliga ägaren är samma person och var den verkliga ägaren har hemvist om de inte skulle vara samma person.⁴⁰⁹

De svenska uteslutningsartiklarna kan påverka mottagarens val att investera i en specifik stat eftersom om en person uppfyller den typ av verksamhet som föreskrivs i uteslutningsartikeln och blir lägre beskattad på grund av att investeraren huvudsakligen erhåller inkomst från tredje stat kommer bolaget att uteslutas från avtalets förmåner. Följande kan leda till att ett bolag råkar hamna under offshore-lagstiftningen endast för att bolaget erhåller inkomst från utländska investerare och får att etableringsstaten erbjuder en särskild form av beskattning av denna person. Uteslutningsartiklarna kan då medföra att en person väljer att inte investera i tredje stat eller etablera sitt bolag i kontraktstaten. Greter menar att denna typ av olik behandling kan utgöra ett hinder mot EU-rätten. Dock är begränsningsartikeln inte diskriminerande om mottagaren i samma medlemsstat behandlas annorlunda trots att en mottagare skulle ha en verklig ägare i en annan stat, dock menar Greter att detta är en begränsning av EU-rätten.⁴¹⁰

Vidare studerar Greter påverkan på den verkliga ägaren och framför att begränsningsartiklarna möjliggör att källstaten tillämpar olika regler beroende på var den verkliga ägaren är bosatt. Greter menar att generellt behandlas mottagaren och indirekt den verkliga förmånstagaren mindre fördelaktigt jämfört med om den verkliga ägaren skulle varit bosatt i en av kontraktstaterna.⁴¹¹ Enligt Greter skulle detta medföra en inskränkning av EU-rätten. Greter framför mot bakgrund av *Open Skies* att det till och med kan röra sig om diskriminering då den verkliga ägaren och mottagaren är bosatta i två medlemsstater.⁴¹²

I fallet med den svenska uteslutningsartikeln spelar det ingen roll var den verkliga ägaren är bosatt eftersom mellanhandsbolaget i kontraktstaten kommer att omfattas av uteslutningsartikeln oavsett om den verkliga ägaren är bosatt i kontraktstaten eller ej då uteslutningen är beroende på var inkomsten kommer ifrån. Dock kan även den verkliga mottagarens hemvistort påverka

⁴⁰⁹ Se avsnitt 5.2.1.

⁴¹⁰ Se avsnitt 5.2.1.

⁴¹¹ Se avsnitt 5.2.1.

⁴¹² Se avsnitt 5.2.1.

då vissa länders offshore-lagstiftning föreskriver att den verkliga ägaren ska vara bosatt i en annan stat än etableringsstaten.

Greter menar att invånare i en medlemsstat som etablerar sig i en annan medlemsstat vanligtvis befinner sig i en jämförbar situation med invånarna i den senare medlemsstaten som etablerar sig där, då de följer liknande procedurer och omfattas av samma rättsliga behandling. Ett förnekande av en skatteförmån leder därför till diskriminering och överträdelse av etableringsfriheten. Svårigheter uppstår dock om det handlar om investeringar i stället för etableringar. Mellanhandsbolaget behandlas då oftast på samma sätt oavsett om den verkliga ägaren är bosatt i landet eller ej. Om dock båda de verkliga ägarna, den ena bosatt i kontraktsmedlemsstaten och den andra i en annan medlemsstat fattar samma beslut och det förutsätts att detta beslut har samma rättsliga konsekvenser, det vill säga att mellanhandsbolaget beskattas för sin inkomst i den stat där de har sina effekter, kommer de verkliga ägarna att befinna sig i en jämförbar situation i deras beslut att använda en mellanhand. Att den ena verkliga ägaren är bosatt i en annan medlemsstat påverkade i ett sådant fall inte mellanhandsbolagets allmänna behandling. Nekandet av en förmån är dock en diskriminerande handling i förhållande till den verkliga ägaren som fattade beslutet.⁴¹³

Att en inskränkning eller hindrande av etableringsrätten och fria rörligheten för kapital kan strida mot EU-rätten framgår av artikel 49 och 63 FEUF.⁴¹⁴

OECD har även framfört i sina kommentarer gällande begränsningsartiklar att de kan vara för generella och träffa affärsmässigt motiverade etableringar och verksamheter.⁴¹⁵ Även Dahlberg har kritiserat de svenska uteslutningsartiklarna för att de kan träffa affärsmässigt motiverade verksamheter.⁴¹⁶ Greter menar att begränsningsartiklarna som följer av OECD:s modell är väldigt generella och inte riktade mot rent konstlade upplägg eller kringgåendet av en medlemsstats lagstiftning. Greter menar därför att begränsningsartiklarna inte skulle uppfylla proportionalitetstestet. Greter har även kritiserat de amerikanska artiklarna men menar ändå att de är bättre formulerade än OECD:s artiklar. Detta baserar Greter på att de amerikanska LOB-artiklarna är mer specifika och innehåller fler objektiva tester för att säkerställa att artiklarna inte träffar affärsmässigt motiverade upplägg. Greter menar dock att även de kan strida mot EU-rätten.⁴¹⁷ Som nämnt bygger även den svenska artikeln på OECD:s förslag från 2003.⁴¹⁸

Greter har lyft upp vikten av att begränsningsartiklar inte ska omfatta affärsmässigt motiverade verksamheter och undersökte begränsningsartiklar mot

⁴¹³ Se avsnitt 5.2.1.

⁴¹⁴ Se avsnitt 4.2.

⁴¹⁵ Se avsnitt 3.2.1.

⁴¹⁶ Se avsnitt 3.3.2.

⁴¹⁷ Se avsnitt 5.2.1.

⁴¹⁸ Se avsnitt 3.2.2.

bakgrund av rättfärdigandegrunden i Cadbury Schweppes.⁴¹⁹ Guerra håller med Greter och framför att om begränsningsartikeln träffar rent konstlade upplägg, det vill säga personer där det finns ekonomisk substans, kommer rättfärdigandet inte uppfylla proportionalitetstestet.⁴²⁰ Att de svenska uteslutningsartiklarna inte har någon bona fide artikel är anmärkningsvärt, dock framgår av förarbetena till bland annat skatteavtalen med Estland, Lettland och Litauen att artikeln träffar verksamheter som huvudsakligen är uppbyggda och styrs av skatteskal. Följande framgår endast av propositionerna men inte av uteslutningsartikeln. Det är först i skatteavtalen med Slovenien som en sådan lydelse återfinns i själva artikeln.⁴²¹ Det går att argumentera för att det kan föreligga ett processuellt hinder som CFE framförde, då det kan bli svårt att avgöra vad som ska anses som huvudsakligen. Vad lagstiftaren menat med begreppet framgår varken av uteslutningsartikeln eller förarbetena, vilket kan medföra en processuell börda för personerna som träffas av bestämmelsen. Ytterligare ett problem är att det endast är i skatteavtalet med Slovenien som kravet på huvudsaklighet finns med i artikeln. Frågan blir då ifall det vid en tvist i skatteavtal med andra stater går att välja att göra en bedömning mot bakgrund av förarbetena då den andra staten kan påpeka att det inte framgår av artikeln som har förhandlats fram. Då ett skatteavtal bygger på en folkrättslig förpliktelse med en annan stat skulle det vara svårt att göra en analogi från det slovenska skatteavtalet vid en eventuell tvist.⁴²²

Att nämna är även det som Osterweil och Guerra framför nämligen att trots att begränsningsartiklar inte är perfekta är de viktiga för att motverka missbruk av skatteavtal och lagar. Osterweil menar att de även har löst mycket av den diskussion som skulle uppstått om begränsningsartiklar inte existerade.⁴²³

Om den svenska begränsningsartikeln skulle vara oförenlig med EU-rätten kan det leda till anmärkningsvärda konsekvenser. Zester och Payani framhäver att det är av vikt att se ifall begränsningsartikel är ett fundamentalt villkor för skatteavtalet. Om det skulle vara så kan det medföra att hela avtalet måste sägas upp. I andra fall framför CFE kan avtalet behöva omförhandla avtalet i syfte att ta bort de EU-rättsliga inskränkningarna. Om en stat inte uppfyller sina skyldigheter och ändrar eller ta bort den stridiga begränsningsregler menar Greter att medlemsstaten kan få EU-rättsliga konsekvenser såsom indragen rösträtt.⁴²⁴

Sist ska även PPT kort beröras. Det är oklart om bedömningen kommer att bli enklare när PPT-regeln börjar gälla i Sverige och införlivandet kommer att ställa många frågor kring tillämpning och funktion. Först och främst är det rimligt att ställa sig frågan vilken effekt PPT kommer att ha och hur den

⁴¹⁹ Se avsnitt 5.2.3.

⁴²⁰ Se avsnitt 5.2.3.

⁴²¹ Se avsnitt 3.3.2.

⁴²² Se avsnitt 2.1.

⁴²³ Se avsnitt 5.2.3.

⁴²⁴ Se avsnitt 5.2.4.

kommer fungera tillsammans med begränsningsartikeln. Vidare är det även rimligt att ställa sig frågan ifall PPT-regeln är förenlig med EU-rätten. Intressant i sammanhanget är dock att PPT-regeln kan utvidga begränsningsartikelns tillämpningsområde eftersom PPT-regeln kan träffa fler upplägg än som varit tänkt med begränsningsartikeln. Med andra ord kan PPT-regeln träffa personer som kringgår villkoren med syftet att erhålla förmånligare beskattning. Den problematik som dock kvarstår är frånvaron av en svensk bona fide-artikel eftersom affärsmässigt motiverade upplägg ändå kan träffas av begränsningsartikeln och därmed undantas från avtalets förmåner oberoende av PPT-regeln.⁴²⁵

6.5 Avslutning

Mot bakgrund av EUD:s uttalande i praxis är det troligt att de svenska uteslutningsartiklarna skulle kunna vara förenliga med EU-rätten då de upprätthåller en jämvikt och reciprocitet i skatteavtalet. Reciprociteten och jämvikten grundar sig på kravet att personen blivit förmånligt beskattad jämfört med andra bolag i en kontraktsstat för att nekas avtalsförmåner. Mot bakgrund av vad som framförts i doktrin kan det dock föreligga en inskränkning i EU-rätten om uteslutningsartikeln medför en begränsning exempelvis genom att en person undviker att investera eller etablera sig i en kontraktsstat. Dock med hänsyn till hur uteslutningsartiklarna skiljer sig från andra begränsningsartiklar som föreslås av OECD och USA samt att den svenska uteslutningsartikeln syftar till att begränsa offshore-verksamhet är det svårt att dra en slutsats kring dess förenlighet med EU-rätten tills EUD tagit upp och bedömt frågan.

En diskussion bör även föras i Sverige ifall en bona fide-regel ska införas i syfte att inte begränsa affärsmässigt motiverade etableringar från avtalets förmåner. Sammanfattningsvis blir det en fråga dels om EU och EUD kommer att godta den svenska lydelsen av uteslutningsartikeln, dels en fråga och diskussion för Finansdepartementet och riksdagen om de vill ha en artikel som även kan träffa affärsmässigt motiverade verksamheter. Oavsett om det skulle vara så att de svenska artiklarna strider mot EU-rätten eller ej bör det lyftas fram att deras funktion är att motverka avtalsmissbruk.

⁴²⁵ Se avsnitt 3.4.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Tryckta källor

Offentligt tryck

Sverige

Propositioner och regeringsskrivelser

Prop. 1992/93:177 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Estland

Prop. 1992/93:252 Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Lettland

Prop. 1993/97:7 Proposition om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen

prop. 1997/98:135 Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Makedonien m.m.

Prop. 2002/03:127 Skatteavtal mellan Sverige och Portugal m.m.

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

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

Prop. 2021/22:21 Skatteavtal mellan Sverige och Slovenien

Europeiska unionen

Europeiska rådet

Rådets Direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juni om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion i kraft.

Europeiska kommissionen

On an External strategy for Effective Taxation, Communication from the Comission to the European Parliament and the Council, COM(2016) 24 final.

Övrigt

EKOFIN-rådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik (98/C 2/01). [cit. EKOFIN-rådet 1997]

OECD (1998), *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*, OECD Publications, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>>.

OECD (2003), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2003 (Condensed Version)*, OECD Publications, Paris. Tillgänglig online: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en>

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>> [cit. OECD 2015a].

OECD (2015), *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>> [cit. OECD 2015b].

OECD (2019), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris. Tillgänglig online: <<http://dx.doi.org/10.1787/g2g972ee-en>>

Litteratur

Böcker

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2022), *Europarättens grunder*, 7 uppl., Norstedts Juridik AB, Stockholm.

Dahlberg, Mattias (2000), *Svensk Skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*. Iustus Förlag AB, Uppsala.

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

Dahlman, Roland (2006), *Corporate Form and International Taxation of Box Corporations*. Acta Universitatis Stockholmiensis, Stockholm.

Gosch, Dietmar och Altenburg, Nadia (2023), 'Beneficial Ownership and Tax Treaties', i: Haase, Florian och Kofler, Georg. (red.), *The Oxford Handbook of International Tax Law*. Oxford University Press, Oxford.

Haslehner, Werner (2021), 'Introduction', i: Reimer, Ekkehart och Rust, Alexander. (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Hilling, Maria (2005), *Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market*. Iustus Förlag AB, Uppsala.

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

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro. (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund.

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

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

Payani, Christiana HJI (2007), *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty-Shopping and the European Community*. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

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

Picciotto, Sol (1992), *International Business Taxation: a study in the Internationalization of Business Regulation*. Weidenfeld and Nicolson, London.

Reichel, Jane (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria och Zamboni, Mauro. (red.), *Juridisk metodlära*. Studentlitteratur, Lund.

Rust, Alexander (2021), 'Article 29: Entitlement to Benefits', i: Reimer, Ekkehart och Rust, Alexander. (red.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Terra, J.M Ben och Wattel, Peter J (2012), *European Tax Law*. 6 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Vega Borrego, Félix Alberto (2017), *Limitation on Benefits Clauses in Double Taxation Conventions*. 2 uppl., Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn.

Artiklar

CFE ECJ Task Force (2018), 'Opinion Statement ECJ-TF 1/2018 on the Compatibility of Limitation-on-Benefits Clauses with the EU Fundamental Freedoms', *CFE News: European Taxation*, s. 419-425.

Dahlberg, Mattias (1999), 'Skattekonnkurrensprojekten inom EU och OECD', *Skattenytt* s. 209–222.

Dahlberg, Mattias (2001), 'Om CFC-lagstiftningens förenlighet med EG-rätten', *Svensk skattetidning* Nr 9, s. 823–838.

Greter, Alexander (2007), 'Limitation on Benefits Clauses and Europeans Community Law: Legitimacy and Consequenses', *The EC Tax Journal*, volym 9, Nr. 3. s. 1-15.

Guerra, José Calejo (2011), 'Limitation on Benefits Clauses and EU law', *European Taxation* s. 86-96.

Osterweil, Eric (2009), 'Are LOB provisions in Double Tax Conventions contrary to EC Treaty Freedoms?', *EC Tax Review*, Nr 5. s. 236-248.

Panzeri, Ilareia (2021), 'Tax Treaties versus EU Law: Which Should Prevail?', *Europeans Taxation*. s. 147-155.

Payani, Christiana HJI (2003), 'Open skies for European tax?', *British Tax Review* s. 189-202.

Sundgren, Peter (1992), 'Treaty shopping', *Skattenytt* s. 370–388.

Sundgren, Peter (1999), 'Svensk modell för dubbelbeskattningsavtal', *Institutet för Utländsk Rätt*, NR 16/99, 27 september, 1999.

Zester, Anitza (2006), 'Can the Most-Favored Nation Principle Influence the Use of Limitation on Benefits Clauses in Tax Treaties?', *International Tax Review*, volym 34, Nr 3. s. 143-150.

Elektroniska källor

CFE Tax advisers Europe, *About us - information on confédération fiscale Européenne*, <<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-06/platform-cfe.pdf>> (senast uppdaterad anges ej, besökt 2023-12-18).

Cornell Law School, *Stare decisis*, <https://www.law.cornell.edu/wex/stare_decisis> (senast uppdaterad december 2021, besökt 2023-11-28).

Domstolsverket, *Svensk/engelsk ordlista*, <https://www.domstol.se/globalassets/filer/gemensamt-innehall/for-professionella-aktorer/svensk-engelsk_ordlista_2019.pdf> (senast uppdaterad 2019-04-05, besökt 2024-01-02).

Europeiska rådet, *Nordmakedonien*, <<https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/enlargement/republic-north-macedonia/>> (senast uppdaterad 2023-12-18, besökt 2023-12-20).

Skatteverket, *Modellavtalets uppbyggnad*, <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/2966.html>> (senast uppdaterad 2023, besökt 2023-11-28).

Rättsfall m.m.

Sverige

Svenska domstolar

RÅ 1995 ref. 69

RÅ 1996 ref. 38.

RÅ 2008 ref. 25.

RÅ 2010 ref. 112.

EU-domstolen

Mål 26/62 *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1.

Mål 6/64 *Costa mot E.N.E.L.*, EU:C:1964:66.

Mål 11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114.

C-270/83 *Avoir Fiscal*, EU:C:1986:37.

C-204/90 *Bachmann*, EU:C:1992:35.

C-55/94 *Gebhard*, EU:C:1995:411.

De förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 *Sanz de Lera och andra*, EU:C:1995:451.

C-336/96 *Gilly*, EU:C:1998:221.

C-134/97 *Victoria Film A/S*, EU:C:1998:535.

C-307/97 *Saint Gobain*, EU:C:1999:438.

C-35/98 *Verkooijen*, EU:C:2000:294.

C-466/98 *Open Skies*, EU:C:2002:624.

C-55/00 *Gottardo*, EU:C:2002:16.

C-376/03 *D. mot Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, EU:C:2005:424.

C-374/04 *ACT GLO*, EU:C:2006:773.

C-452/04 *Fidium Finanz AG*, EU:C:2006:631.

C-157/05 *Holböck*, EU:C:2007:297.

C-265/05 *Bouanich*, EU:C:2007:26.

C-298/05 *Columbus Container*, EU:C:2007:754.

C-602/17 *Benoit Sauvage och Kristel Lejeune mot Etat Belge*, EU:C:2018:856.