



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Olivia Maunsbach Lilliebladh

Hantering av missbruk av skatteav-
talsbestämmelser i svensk rätt – Efter
införandet av the Principal Purpose Test

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: VT 2024

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	5
Förord.....	6
Förkortningar.....	7
1 Inledning.....	8
1.1 Bakgrund till ämnet	8
1.2 Syfte och frågeställning.....	10
1.3 Material och metod.....	10
1.4 Forskningsläge.....	13
1.5 Avgränsning	14
1.6 Disposition.....	15
2 Tolkning och tillämpning av skatteavtal – särskilt vid missbruk av skatteavtalsbestämmelser	16
2.1 Introduktion	16
2.2 Skatteavtalsspecifika principer och problem.....	17
2.2.1 Kort om skatteavtal	17
2.2.2 Syftet med skatteavtal	19
2.2.3 Treaty Override	20
2.2.4 Missbruk av skatteavtalsbestämmelser och generella skatteflyktsklausuler	21
2.3 Tolkning av skatteavtal.....	24
2.3.1 Kort om relevanta tolkningsinstrument.....	24
2.3.2 Kommentarererna till modellavtalet.....	25
2.3.3 Tolkning och tillämpning av skatteavtal i svensk praxis	26
2.3.4 Tillämpning av skatteflyktslagen i skatteavtalsituationer	28
2.4 Avslutande kommentarer.....	28
3 The Principal Purpose Test och dess innebörd.....	30
3.1 Introduktion	30
3.2 Analys av rekvisit i the Principal Purpose Test.....	30
3.2.1 Kort om klausulens uppbyggnad.....	30
3.2.2 Förmån	32
3.2.3 Huvudsakligt syfte	33
3.2.4 Arrangemang eller transaktion.....	34
3.2.5 Syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse	34
3.2.6 Konsekvens av att omfattas av klausulen.....	36

3.2.7	Bevisbörda.....	36
3.3	Avslutande kommentarer.....	37
4	Jämförelse mellan skatteflyktslagen och the Principal Purpose Test	39
4.1	Introduktion	39
4.2	Skatteflyktslagen i förhållande till the Principal Purpose Test	39
4.2.1	Skatteflyktslagens utformning	39
4.2.2	Jämförelse av utformning och rekvisit.....	40
5	Avslutande reflektioner och slutsatser.....	43
5.1	Inledande kommentarer	43
5.2	Är den svenska skatteflyktslagen tillämplig vid missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där inte the Principal Purpose Test har implementerats?.....	44
5.3	Hur förhåller sig skatteflyktslagen och the Principal Purpose Test till varandra i situationer av missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där the Principal Purpose Test har implementerats?	45
5.4	Vilka tolkningsproblem aktualiseras vid tillämpning av the Principal Purpose Test i svensk rätt?	47
	Källförteckning	50

Summary

The purpose of this paper is to examine and analyse how the introduction of the Principal Purpose Test (the PPT clause) in Swedish tax treaties will affect the Swedish handling of abuse of tax treaty provisions. Since the PPT clause, through the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures, has been incorporated into the tax treaty between Sweden and the United Kingdom, the analysis will be done on the basis of the PPT clause in that tax treaty. In order to fulfil the purpose of the paper, three questions will be answered.

The first question discussed is whether the Swedish Tax Evasion Act may be applicable in the case of abuse of treaty provisions, in tax treaties where the Principal Purpose Test has not been implemented. In summary, it is concluded that despite tax treaty specific principles, such the principle of treaty overrides, it may be possible to apply the Swedish Tax Avoidance Act when tax treaty provisions are abused. This is supported by both an analysis of the purpose of the OECD Model Tax Convention and its provisions, and the case law of the Supreme Administrative Court.

The second question to be answered is how the Swedish Tax Avoidance Act and the Principal Purpose Test relate to each other in situations of abuse of treaty provisions in tax treaties where the Principal Purpose Test has been implemented. After analysing the rules of interpretation of treaties in general as well as the general rule of interpretation of the OECD Model Tax Convention, it is concluded that there is reason to assume that guidance will be sought in the Tax Avoidance Act when interpreting the Principal Purpose Test. In summary, this is because a common intention of the parties regarding the interpretation of the clause is difficult to determine, whereby the general rule of interpretation in the OECD Model Tax Convention refers to definitions in national law.

Finally, the question of what interpretation problems arise when applying the Principal Purpose Test in Swedish law is answered. It is noted that in several respects there are difficulties of interpretation which mean that it may be difficult to predict a future application of the clause. It is recognised that many elements are difficult to define and that there are shortcomings in terms of predictability. The difficulties in determining the purpose of the provision in question are analysed and the examination reveals that it is difficult to clarify how such an assessment should be made. The rules regarding the burden of proof rules in the clause are also addressed and problematised in the light of discussions in doctrine. Furthermore, the consequences of a person being subjected to the PPT clause are analysed. The consequences may in the author's view be disproportionate to the purpose of tax treaties, namely to avoid double taxation.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att utreda och analysera hur införandet av the Principal Purpose Test (PPT-klausulen) i svenska skatteavtal kommer påverka den svenska hanteringen av missbruk av skatteavtalsbestämmelser. Eftersom PPT-klausulen, genom den Multilaterala konventionen för att motverka skatteflykt, har införlivats i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, kommer analysen göras med utgångspunkt i PPT-klausulen i det avtalet. För att uppfylla uppsatsens syfte kommer tre frågeställningar att besvaras.

Den första frågan som diskuteras är den om den svenska skatteflyktslagen kan vara tillämplig vid missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där inte PPT-klausulen inte har implementerats. Sammanfattningsvis konstateras att det trots skatteavtalsspecifika principer, så som exempelvis principen om treaty override, kan vara möjligt att tillämpa den svenska skatteflyktslagen när skatteavtalsbestämmelser missbrukas. Detta stöds av både en analys av syftet med OECD:s modellavtal och dess bestämmelser samt praxis från Högsta förvaltningsdomstolen.

Den andra frågan som besvaras är hur skatteflyktslagen och PPT-klausulen förhåller sig till varandra i situationer av missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där PPT-klausulen har implementerats. Efter en analys av de tolkningsregler som finns gällande traktat i allmänhet och den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellavtal fastställs att det finns anledning att anta att ledning kommer sökas i skatteflyktslagen vid en tolkning av PPT-klausulen. Sammanfattningsvis beror detta på att en partsgemensam avsikt med klausulen är svår att fastställa varvid den allmänna tolkningsregeln i OECD:s modellavtal hänvisar till definitioner i nationell rätt.

Avslutningsvis besvaras frågan om vilka tolkningsproblem som aktualiseras vid tillämpning av PPT-klausulen i svensk rätt. Det konstateras att det i flera avseenden finns tolkningssvårigheter som innebär att det kan bli svårt att förutse en framtida tillämpning av klausulen. Det fastställs att många rekvisit är svårdefinierade och att det finns brister när det kommer till förutsägbarhet. Svårigheterna med att fastställa aktuell avtalsbestämmelses syfte analyseras och av utredningen framkommer att det är svårt att klargöra hur en sådan bedömning ska göras. Bevisbördereglerna i klausulen tas också upp och problematiseras med anledning av diskussioner i doktrin. Vidare analyseras konsekvensen av att en person omfattas av PPT-klausulen, vilken i författarens mening kan bli oproportionerlig i förhållande till syftet med skatteavtal, nämligen att motverka dubbelbeskattning.

Förord

Efter 4,5 år av slit är dagen kommen. Med andakt, glädje och en aning sorg lämnar jag härmed ifrån mig den allra sista examinationsuppgiften på juristprogrammet. Det finns mycket fint att säga om min tid som student på Juridicum i Lund, men jag håller här mig till det viktigaste, att tacka er som har stöttat mig på vägen.

Tack till min eminente handledare Richard Croneberg för alla kloka, om än en aning frustrerande, kommentarer och anmärkningar. Jag vill särskilt tacka för dina pep-talks och för att du fick mig att inse att skatterätt faktiskt är ganska kul.

Tack till min fantastiska svärmor för att du alltid svarar när jag ringer och för ditt aldrig sinande moraliska stöd.

Tack till mina älskade syskon, för att ni finns och för att ni oavsett hur stressad jag är alltid får mig på bättre tankar.

Jag vill också tacka min bättre hälft som alltid, i vått och torrt, finns där. Du är min klippa.

Sist men motsatsen till minst, tack mamma och pappa! Utan er hade jag inte tagit mig hit.

Lund den 22 maj 2024

Olivia Maunsbach Lilliebladh

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
GAAR	General Anti Avoidance Rule
MLI	Den multilaterala konventionen för att motverka skatteflykt
Modellavtalet	OECDs modellavtal
LOB-regel	Limitations Of Benefits regel
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
PPT-klausulen	The Principal Purpose Test
Wienkonventionen	1969 års Wienkonvention om traktaträtten

1 Inledning

1.1 Bakgrund till ämnet

Nationella generella skatteflyktsklausuler eller *general anti avoidance rules (GAARs)* är inte en nyhet. Den svenska skatteflyktslagen, som har funktionen av en generell skatteflyktsklausul, antogs för första gången redan under hösten 1980 och lagen bygger på utredningar som sträcker sig så långt tillbaka som till första halvan av 1900-talet.¹ Under senare år har dock den skatterättsliga utvecklingen gått alltmer i en global riktning och avsaknaden av gemensamma internationella åtgärder för att motverka skatteflykt blivit tydlig. Sedan *organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD)* utrett möjligheter att motverka skatteflykt och en alltför aggressiv skatteplanering genom projektet *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*², har globala instrument om motverkande av skatteflykt utvecklats. Detta har i sin tur resulterat i förändringar i *OECD:s modellavtal (modellavtalet)*³.

I Action 15 i BEPS-projektet⁴ gjordes en analys av ett potentiellt multilateralt instrument för att implementera de förändringar som gjorts i modellavtalet med anledning av BEPS-projektet i redan befintliga dubbelbeskattningsavtal.⁵ I analysen konstaterades att det på grund av de omfattande förändringar som krävs genom BEPS-projektet, som hade inneburit att förhandla om ett stort antal bilaterala skatteavtal, var önskvärt att ett sådant instrument skulle tas fram snabbt.⁶ Detta resulterade i *den multilaterala konventionen mot skatteflykt (MLI)*⁷, en avtalsmodell sammansatt av artiklar från modellavtalet, som gör det möjligt för stater att uppdatera de skatteavtal som redan finns med nya regler om missbruk och skatteflykt utan att omförhandla varje individuellt skatteavtal.

OECD ville också genom MLI möjliggöra införandet av de avtalsrelaterade minimistandarder som gemensamt accepterades i det slutgiltiga BEPS-paketet⁸, däribland minimistandarden för motverkande av missbruk av

¹ Se Prop. 1980/81:17. e SOU 1931:40.

² BEPS-projektet, Base Erosion and Profit Shifting. Se www.oecd.org/tax/beps/.

³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris.

⁴ OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁵ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, p. 2.

⁶ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, p. 5.

⁷ OECD:s konvention, *den Multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster*, 24 nov. 2016.

⁸ Se: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> för hänvisning till de slutgiltiga rapporterna för varje åtgärds punkt.

avtalsbestämmelser i enlighet med action 6.⁹ Eftersom ovan nämnda ministandard hade kunnat mötas på många olika sätt och givet den stora antal stater och rättssystem som iakttagits under framtagandet av BEPS-paketet, var ett mål att bestämmelserna i MLI skulle vara tillräckligt flexibla för att kunna anpassas efter olika staters rättssystem, samtidigt som de fortfarande måste vara konsekventa mot konventionens syfte.¹⁰

Således lades tre alternativ för att hantera avtalsmissbruk fram, ett av dessa alternativ var att införa en generell skatteflyktsklausul, så kallad *the Principal Purpose Test* (PPT-klausulen) i skatteavtal.¹¹ PPT-klausulen syftar till att fylla luckor i det system med mer specifika skatteflyktsregler som finns för motverkande av skatteflykt. Genom klausulen vill man att även arrangemang och transaktioner som inte träffas av speciella skatteflyktsregler, men som fortfarande syftar till att på olika sätt undgå beskattning eller få minskat beskattningsanspråk ska bli angripbara. Eftersom PPT-klausulen är ämnad att fungera för länder världen över och därför inte har anpassats specifikt efter de olika konventionsslutande staterna, har det uppkommit en diskussion om PPT-klausulens förenlighet med nationella regler och rättsprinciper samt andra internationella förpliktelser. Många forskare är överens om att det finns svårigheter med att tillämpa PPT-klausulen mellan EU:s medlemsstater, eftersom ett antal grundläggande EU-rättsliga principer kan komma att inskränkas.¹² Det har även framförts omfattande kritik i allmänhet mot att PPT-klausulens utformning är vag och svårtolkad vilket i sin tur innebär en brist i förutsägbarhet vid tillämpning.¹³ Trots detta har PPT-klausulen nu införlivats i svensk lag genom skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien och det finns således anledning att ändå utreda vad klausulen kommer innebära för den svenska rättstillämpningen.

Med tanke på att det finns en generell skatteflyktsklausul i svensk rätt finns det ett intresse att utreda hur instrumenten kan tänkas överlappa med varandra. Det är också intressant att fundera över vad alternativet till att införa PPT-klausulen skulle vara. Det finns exempelvis nationella generella skatteflyktsklausuler som har tillämpats i skattavtalssituationer. Det finns dock skatteavtalsrättsliga principer som kan anses hindra tillämpning av nationella generella skatteflyktsklausuler i situationer där ett skatteavtal är tillämpligt. Det är inte heller klarlagt om tillämpning av nationella generella skatteflyktsklausuler i skatteavtalssituationer är motiverat med tanke på det grundläggande syftet med skatteavtal, att undvika dubbelbeskattning. Således finns flera intressanta frågor att problematisera. Dels hur en tolkning och

⁹ 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.

¹⁰ OECD (2016) *Explanatory statement* till MLI, p. 14.

¹¹ Artikel 29(9) i OECDs modellavtal, artikel 7(1) i MLI och artikel 27A i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien.

¹² Se avsnitt 1.4.

¹³ Se avsnitt 1.4.

tillämpning av PPT-klausulen kan genomföras, dels om nationella generella skatteflyktsklausuler hade kunnat vara ett alternativ för att motverka missbruk av skatteavtalsbestämmelser i stället för ett införlivande av PPT-klausulen i skatteavtal.

1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att *utreda och analysera hur införandet av the Principal Purpose Test i svenska skatteavtal kommer påverka den svenska hanteringen av missbruk av skatteavtalsbestämmelser*. Analysen kommer göras med utgångspunkt i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien. För att uppfylla uppsatsens syfte besvaras följande tre frågeställningar:

1. Är den svenska skatteflyktslagen tillämplig vid missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där inte the Principal Purpose Test har implementerats?
2. Hur förhåller sig skatteflyktslagen och the Principal Purpose Test till varandra i situationer av missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där the Principal Purpose Test har implementerats?
3. Vilka tolkningsproblem aktualiseras vid tillämpning av the Principal Purpose Test i svensk rätt?

1.3 Material och metod

Eftersom syftet med denna uppsats är att utreda hur missbruk av skatteavtalsbestämmelser hanteras i svensk rätt, ter det sig rimligt att använda en rättsdogmatisk metod. Allmänt uppfattat är syftet med en rättsdogmatisk metod att fastställa vad som är gällande rätt kopplat till en viss rättsfråga eller ett specifikt problemområde.¹⁴ Att analysera och systematisera gällande rätt är också en grunduppgift för en rättsvetenskaplig utredning.¹⁵ Det är dessutom inom ramen för den rättsdogmatiska metoden möjligt att ge ett kritiskt perspektiv på den gällande rätten.¹⁶ Mot bakgrund av detta förekommer analytiska och kritiska inslag genomgående i uppsatsen.

Uppsatsen utgår från de traditionella rättskällorna, nämligen lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten, och doktrin.¹⁷ Förarbeten och författningstext till skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, MLI och den svenska skatteflyktslagen är av särskilt stor vikt för uppsatsens utredning och analys.

¹⁴ Olsen (2004), *Rättsvetenskapliga perspektiv*. Svensk Juristtidning, 2004 s. 111.

¹⁵ Peczenik (1995), *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 312.

¹⁶ Kleineman (2018) *Rättsdogmatisk metod* i Nääv och Zamboni (red.): *juridisk metodlära*, s. 35.

¹⁷ Kleineman (2018), s. 21.

Eftersom uppsatsens syfte är att utreda och analysera hantering av missbruk av skatteavtalsbestämmelser ur ett svenskt perspektiv, blir praxis från svenska domstolar också viktig. För att underbygga min analys har jag även tagit hjälp av doktrin, inte minst artiklar av Kuzniacki och Danon, så väl som Hillings bok *Skatteavtal och generalklausuler*.¹⁸

Eftersom flera av uppsatsens frågeställningar bygger på tolkning av skatteavtalsbestämmelser, kommer ledning behöva sökas i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. Wienkonventionens regler kommer därför att analyseras ytterligare i uppsatsens efterföljande kapitel. När det kommer till tolkning och tillämpning av skatteavtal som bygger på modellavtalet finns det också ledning i material som kommer från OECD. Eftersom PPT-klausulen framgår av modellavtalet och bygger på BEPS-projektets föreslagna åtgärdsplan kommer den slutliga rapporten till BEPS action 6 och action 15 samt modellavtalets bestämmelser och kommentarer att vara av betydelse för tolkning och analys av PPT-klausulen. För att besvara frågor om skatteavtalsbestämmelser som bygger på OECD:s modellavtal är det oavsett viktigt att förstå hur OECD tänker sig att avtalet ska tillämpas och därför blir OECD:s egen beskrivning av bakgrunden till bestämmelserna viktiga för analysen. Det är dock viktigt att poängtera att dessa källor kan anses vara soft law-instrument och därför finns inställningen att OECD:s källor i många situationer ska tillmätas mindre tyngd än traditionella rättskällor.¹⁹ Eftersom det finns delade meningar i doktrin när det gäller denna fråga behöver rättskällevärdet av kommentarerna till modellavtalet analyseras vidare. Jag återkommer därför till vilken vikt som ska tillmätas kommentarerna till modellavtalet i min analys.

Med anledning av uppsatsens syfte anser jag att det finns en relevans i att utreda hur missbruk av avtalsbestämmelser kan hanteras när tillämpligt skatteavtal inte innehåller en PPT-klausul. Detta för att kunna illustrera vilken inverkan en implementering PPT-klausulen har på den svenska rättstillämpningen. Det ska också tilläggas att skatteflyktslagen består av fyra paragrafer varav två motsvarar innehållet i PPT-klausulen.²⁰ Således kommer jag genomgående använda den förenklade termen *skatteflyktslagen* för de paragrafer som motsvarar PPT-klausulen i stället för att hänvisa till specifika paragrafer.

¹⁸ Kuzniacki, (2018), *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*, World Tax Journal, May 2018, IBFD; Danon (2018), *Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose test for MNE Groups*, Bulletin for International Taxation, January 2018; Hilling (2016), *Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv*, Wolters Kluwer.

¹⁹ Se bland annat Hilling och Linderfalk (2015), *the Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal 2015;1:34-59.

²⁰ 2-3 §§ I Skatteflyktslagen.

För att på ett tydligare sätt kunna analysera PPT-klausulens framtida tolkning och tillämpning har jag valt att utgå från PPT-klausulen i ett specifikt skatteavtal. Det är viktigt att poängtera att OECD framhåller vikten av generella skatteflyktsklausuler för att uppnå minimistandarden i Action 6 samtidigt som de noterar att syftet med en sådan klausul kan uppfyllas på andra sätt än genom att införa en exakt implementering av PPT-klausulen. Exempelvis kan avtal innehålla andra klausuler som gör det möjligt att uppfylla OECDs vägledande princip som PPT-klausulen bygger på.²¹ Eftersom syftet med denna uppsats är att utreda hur införandet av just PPT-klausulen påverkar hanteringen av missbruk i skatteavtalssituationer har jag valt att använda mig av ett skatteavtal där PPT-klausulen har implementerats i sin helhet, närmare bestämt skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien.²² Eftersom jag, på grund av den stora mängden forskning som redan finns om PPT-klausulens tillämpning mellan EU-medlemsstater²³, valt att utesluta EU-rättsliga tolkningsproblem från min analys, ter det sig rimligt att välja ett avtal mellan Sverige och ett tredje land, där EU-rättsliga problem inte kommer att aktualiseras. Storbritannien, som genom Brexit inte längre är EU-medlemsstat, är just ett sådant land. Dessutom är Storbritannien ett land som Sverige har mycket ekonomiska relationer med, vilket innebär att skatteavtalet mellan Storbritannien och Sverige tillämpas regelbundet.²⁴ Det är därför troligt att PPT-klausulen i just detta avtal kommer att aktualiseras i framtiden vilket ytterligare bidrar till att en analys av PPT-klausulen i just detta avtal blir relevant.

Skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien uppfyller också flera viktiga krav ur en rättslig synpunkt för att tillämpning av PPT-klausulen ska bli aktuell. Först och främst är både Sverige och Storbritannien medlemmar i OECD och skatteavtalet dem emellan bygger på modellavtalet. Detta är utgångspunkten för att MLI ska kunna appliceras på ett befintligt skatteavtal. Både Sverige och Storbritannien har också anslutit sig till MLI, utan reservationer för artikel 7, som är den artikel som innehåller PPT-klausulen.²⁵ Detta innebär att grundförutsättningarna för att PPT-klausulen ska kunna tillämpas i skatteavtalssituationer staterna emellan är uppfyllda. Både Sverige och Storbritannien är också anslutna till Wienkonventionen, vilket skedde innan skatteavtalet mellan staterna trätt i kraft. Således behövs inte någon diskussion om vilka regler i Wienkonventionen som också är folkrättsliga principer och

²¹ se OECD (2015) *Action 6 Final Report*, p. 19-22.

²² Lag (2015:666) om skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland; Prop. 2017/18:61.

²³ Se avsnitt 1.4.

²⁴ Se bland annat: svenskt Näringslivs kommentar om angående Svergies utbyte av arbetskraft och tjänster med Storbritannien, <https://www.svensktnaringsliv.se/fraga/Brexit>. Se också Svenska handelskammarens analys av den ekonomiska relationen mellan Sverige och Storbritannien med anledning av Brexit, https://stockholmshandelskammare.se/wp-content/uploads/2021/04/analys_brexit_web.pdf, s. 3.

²⁵ Jämför artikel 27A i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien och artikel 7(1) i MLI.

därigenom är tillämpbara vid tolkning av traktat som ingåtts efter att stater anslutit sig till Wienkonventionen för att kunna uppfylla uppsatsens syfte. Wienkonventionen kan således tillämpas i sin helhet när tolkning av PPT-klausulen ska göras. På grund av att ett dualistiskt synsätt tillämpas i Sverige måste också internationella konventioner implementeras genom lag för att bli tillämpliga.²⁶ Eftersom det inte inom ramen för denna uppsats ryms en vidare diskussion om vad som krävs gällande implementering av MLI samt det faktum att avtalet mellan Sverige och Storbritannien i skrivande stund är det enda skatteavtalet där förändringarna genom MLI har införlivats i svensk lag, är just detta skatteavtal det enda som möjliggör en analys som uppfyller syftet med denna uppsats.

1.4 Forskningsläge

När det kommer till tolkning och tillämpning av PPT-klausulen finns det ett flertal kritiska analyser gällande klausulens vaga formulering och tolknings-svårigheter samt de specifika problem som kan uppstå när klausulen tillämpas mellan två EU-medlemsstater.²⁷ EU-kommissionen har också förhållit sig kritisk till OECDs formulering av PPT-klausulen.²⁸

Även konkurrensen mellan skatteavtalsbestämmelser och övrig nationell rätt har tidigare diskuterats i doktrin.²⁹ De frågor jag ställer i den här uppsatsen är emellertid inte fullt utredda och jag anser därför att det finns något att tillföra i situationer där skatteavtalsbestämmelser i avtal mellan Sverige och ett tredje land missbrukas. Detta gäller särskilt efter att PPT-klausulen införlivats i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien. Jag anser också att det saknas diskussioner om hur PPT-klausulen kommer hanteras specifikt i svensk rätt och hur klausulen kommer att interagera med den svenska skatteflyktslagen

²⁶ Dahlberg (2020), *Internationell beskattning*, s. 281.

²⁷ Se exempelvis: Kuzniacki, (2018); Danon (2018); Koriak (2016), *European Union – the Principle Purpose Test under BEPS action 6: Is the OECD proposal compliant with EU law?* European Taxation, volym 56 nr. 12, 2016, IBFD; Palao Taboada (2015), *OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule*, 69 Bulletin for International Taxation. nr 10 (2015), IBFD; Valério (2021), *European Union - Applying the OECD Principal Purpose Test in Accordance with EU Law: An Analysis of the Scope, Burden of Proof and Effects*. European Taxation volym 61 nr 11, 2021, IBFD. Moreno (2017), *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6* p. 440, Kluwer Law online. De Broe (2017), *Tax Treaty and EU Law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6*, Institute for Tax Law 203-204.

²⁸ Eu-kommissionens rekommendation, 2016/136 den 28 jan 2016, *om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal*, nr C (2016) 271.

²⁹ Se exempelvis: Hilling (2016); Avi-Yonah (2006), *Tax Treaty Overrides: a qualified defence of U.S Practice in Tax Treaties and Domestic law*, Dahlberg (2008), *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, Skattenytt 2008 s. 482; Mutén (2008), *Treaty override i regeringsrätten*, SvSkt, 2008:5, s. 353; Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkt 2010:5, s. 520, Cejje (2023), *Om internationell rätts inverkan på svensk skatterätt – exemplet skatteavtal*, Uppsala Faculty of Law, Working Paper 2023; och Vogel (2006), *the Domestic Law Perspective in Tax Treaties and Domestic Law*.

som ju också är en nationell generell skatteflyktsklausul med många likheter i ordalydelse och utformning med PPT-klausulen.³⁰ Denna uppsats ämnar således att bidra med en utvecklad analys av dessa frågor.

1.5 Avgränsning

Uppsatsen inleds med en redogörelse för hur skatteavtal ska tolkas och tillämpas, med särskilt fokus på hur missbruk av skatteavtalsbestämmelser hanteras och vilka principer och problem som aktualiseras i sådana situationer. Detta kommer genomföras både genom att diskutera relevanta internationella tolkningsprinciper och genom att redogöra för hur svenska domstolar vanligtvis hanterar tolkning av skatteavtal. Eftersom uppsatsens syfte är att utreda tillämpning av PPT-klausulen, som inte blir aktuell att tillämpa i skatteavtal som inte bygger på modellavtalet, kommer inga vidare diskussioner om skatteavtal som bygger på andra instrument än modellavtalet föras. En analys av hur den svenska skatteflyktslagen har tillämpats i skatteavtalsituationer kommer också genomföras. Denna uppsats kommer enbart beröra situationer av missbruk av bestämmelser i skatteavtal mellan Sverige och stater som inte är medlemmar i EU. Således kommer diskussioner om EU-rättsliga missbruksregler och principer lämnas därhän. Diskussioner om hur missbruk av skatteavtalsbestämmelser kan åtgärdas med hjälp av specifika skatteflyktsklausuler kommer inte heller diskuteras närmare i denna uppsats.

I uppsatsen kommer PPT-klausulen att analyseras. Vidare diskussioner om andra varianter av generella skatteflyktsklausuler som är implementerade i skatteavtal ryms inte inom ramen för denna uppsats. För att kunna diskutera en framtida tillämpning av PPT-klausulen och således de tolkningsproblem som kan tänkas aktualiseras, måste någon form av avtalsgemensam förståelse av klausulen fastställas. Med tanke på likheterna mellan PPT-klausulen och den svenska skatteflyktslagen är det också relevant att jämföra dessa, framför allt med hänsyn till den allmänna tolkningsregeln i modellavtalet och dess hänvisning till nationell rätt. Dessutom finns det i en jämförelse mellan två instrument med samma syfte möjlighet att visa på skillnader i formulering som kan innebära skillnader i tillämpning. I det sammanhanget ska det noteras att skatteflyktslagen är den svenska motsvarigheten till artikel 6 i skatteflyktsdirektivet och att det finns diskussioner i doktrin om skatteflyktslagen är en korrekt implementering av direktivet. Den frågan kommer dock inte utredas närmare i denna uppsats, eftersom den EU-rättsliga dimensionen inte behandlas.

Det finns också ett behov av att analysera risker med utformningen av PPT-klausulen och om det kan uppkomma problem med en tillämpning av klausulen i svensk rätt. Eftersom PPT-klausulen är en konsekvens av kompromisser mellan ett stort antal stater, är klausulen inte anpassad specifikt för det

³⁰ Se kapitel 4.

svenska rättssystemet. De olika staterna som enats om PPT-klausulens utformning lägger självklart olika mycket vikt vid olika rättsprinciper och staternas rättssystem är också utformade på olika sätt. Dessutom är generella skatteflyktsklausuler ofta vagt formulerade vilket i sin tur ofta genererar tolkningsproblem. En djupgående analys av tolkningsproblem med generella skatteflyktsklausuler i allmänhet kommer dock inte rymmas inom ramen för denna uppsats utan analysen i uppsatsen fokusera uteslutande på tolkningsproblem i samband med PPT-klausulen.

Slutligen måste en analys av hur PPT-klausulen kan tänkas tillämpas i praktiken göras. För att kunna genomföra en konkret analys ter det sig rimligt att använda ett skatteavtal mellan Sverige och en annan stat som anslutit sig till MLI som grund för denna analys. Analysen av PPT-klausulen kommer emellertid enbart göras från ett svenskt perspektiv. Således kommer eventuella komparativa analyser eller tolkningsproblem från ett brittiskt perspektiv lämnas helt utanför denna uppsats.

1.6 Disposition

I kapitel 2 redogörs på ett mer principiellt plan för skatteavtal och dess tolkning. Kapitlet tar avstamp i vad ett skatteavtal faktiskt är ur ett internationellt perspektiv. I kapitlet ges exempel på internationella principer som är relevanta när det kommer till tillämpning av skatteavtal och missbruk av skatteavtalsbestämmelser. Kapitlet övergår sedan i en redogörelse av hur tolkning av skatteavtal ska göras, med hänsyn till folkrättsliga tolkningsregler och principer samt hur tolkning av skatteavtal sker i praktiken. Detta innefattar även en redogörelse av hur olika internationella instrument förhåller sig till varandra när det kommer till tolkning och tillämpning av skatteavtal. I de avslutande avsnitten av kapitel 2 ges exempel på hur Högsta förvaltningsdomstolen tidigare har hanterat tolkning av skatteavtal samt hur svenska domstolar har hanterat en tillämpning av den svenska skatteflyktslagen i skatteavtalssituationer.

Kapitel 3 fokuserar på PPT-klausulen och dess utformning och innebörd. Klausulen kommer att analyseras och relevanta rekvisit i klausulen kommer att diskuteras för att försöka identifiera en avtalsgemensam tolkning av klausulen.

I kapitel 4 görs en jämförelse skatteflyktslagens rekvisit och utformning med PPT-klausulens och i kapitel 5 sammanfattas uppsatsens slutsatser.

2 Tolkning och tillämpning av skatteavtal – särskilt vid missbruk av skatteavtalsbestämmelser

2.1 Introduktion

För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar är det av stor vikt att få en grundläggande förståelse för vad ett skatteavtal är och hur tolkning och tillämpning av skatteavtalsbestämmelser ska ske. Detta är av stor vikt både för att förstå hur missbruk av skatteavtalsbestämmelser har hanterats i svensk rätt innan införandet av PPT-klausulen och för att kunna analysera hur sådana situationer kommer hanteras i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, efter PPT-klausulens införande.

På ett liknande sätt som för andra rättsliga instrument finns regler och principer om hur skatteavtal ska tolkas och tillämpas. Det finns därför problemområden som är specifika för situationer där skatteavtalsbestämmelser missbrukas jämfört med missbruk av andra typer av rättsregler. Det är därför viktigt att identifiera dessa för att förstå hur tillämpning av generella skatteflyktsklausuler sker i skatteavtalssituationer. För att kunna diskutera tillämpning av både nationella generella skatteflyktsklausuler i skatteavtalssituationer och tillämpning av PPT-klausulen är det därför relevant att först redogöra för vilka tolkningsprinciper som finns när det kommer till skatteavtal och hur man i praktiken brukar tolka och tillämpa skatteavtalsklausuler. Det är också av stor vikt att förstå hur rättskällorna för tolkning av skatteavtal förhåller sig till varandra, till viss del för att kunna besvara alla tre av uppsatsens frågeställningar, men framför allt för att kunna analysera hur den svenska skatteflyktslagen kommer påverka tolkning av PPT-klausulen.

Det är också av stor vikt att förstå hur svenska domstolar hanterar tolkning av skatteavtalsbestämmelser, både generellt och specifikt i situationer som berör missbruk av skatteavtalsbestämmelser. Därför analyseras även relevant praxis för att klargöra hur svenska domstolar normalt hanterar situationer där de ställs inför att tolka bestämmelser i skatteavtal, vilka rättskällor och tolkningsmetoder som domstolen anser är relevanta i sådana situationer samt hur de i praxis har hanterat den svenska skatteflyktslagen i skatteavtalssituationer.

Kapitlet inleds med en kort redogörelse för vad skatteavtal är för typ av rättsligt instrument och de principer och problemområden som finns att förhålla sig till för att kunna tillämpa generella skatteflyktsklausuler i skatteavtalssituationer. Därefter diskuteras relevanta rättsliga instrument för tolkning av skatteavtalsbestämmelser och hur dessa instrument förhåller sig till varandra.

Detta följs av en redogörelse för relevant praxis vid tolkning av skatteavtalsbestämmelser samt vid tillämpning av den svenska skatteflyktslagen i skatteavtalsituationer. Avslutningsvis följer en kort sammanfattande analys.

2.2 Skatteavtalsspecifika principer och problem

2.2.1 Kort om skatteavtal

Skatteavtal, eller dubbelbeskattningsavtal som de också kallas, är internationella bilaterala traktat som ingås av stater för att reglera situationer där beskattningsanspråk finns i båda de avtalsslutande staterna. Avtalen är också avgörande för att underhålla ekonomiska relationer mellan stater.³¹ Det huvudsakliga syftet med att ingå dubbelbeskattningsavtal är att undvika just dubbelbeskattning och på så sätt underlätta gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter.³² Genom avtalens ingående förpliktigar sig de avtalsslutande staterna att sätta ned sina nationella beskattningsanspråk enligt avtalets bestämmelser. De rättsliga konsekvenserna av avtalet är således att nationell lagstiftning ändras, antingen genom att avtalsslutande stater underlåter att utföra åtgärder som annars varit tillämpliga, eller genom att beskattningsanspråket korrigeras genom avräkning eller genom att inkomst undantas från beskattning.³³

För att skatteavtalsbestämmelser ska bli tillämpliga krävs att det i intern rätt finns ett beskattningsanspråk i båda de avtalsslutande staterna. Skatteavtal kan alltså inte utöka en stats beskattningsrätt. En utgångspunkt för skatteavtal är således att dess bestämmelser enbart utgör en begränsning av de avtalsslutande staternas beskattningsanspråk. Denna princip benämns ofta som ”den gyllene regeln” och framgår numera av alla införlivandelagar till skatteavtal som är införlivade i svensk rätt.³⁴ Efter att ett nationellt beskattningsanspråk konstaterats tolkas skatteavtalet. Om aktuell inkomst omfattas av skatteavtalets bestämmelser tillämpas sedan nationell rätt i enlighet med de begränsningar som avtalet innebär. Således kan man förenklat beskriva tillämpningen av skatteavtal som är baserade på modellavtalet i tre steg. Steg ett är att konstatera ett nationellt beskattningsanspråk, steg två är att konstatera om det finns ett tillämpligt skatteavtal för den aktuella situationen och sedermera tolka avtalet för att fastställa om aktuell inkomst omfattas av avtalet. Steg tre är att tillämpa nationella skatteregler, i enlighet med de begränsningar som skatteavtalets bestämmelser innebär.³⁵

³¹ OECD (2015), "R(8). Tax treaty override", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Avsnitt I, p. 1.

³² Vogel (2006) s. 3., Hilling (2016), s. 34 och s. 65.

³³ Hilling (2016) s. 34.

³⁴ Hilling (2016), s. 34, Cejie (2023), s. 7.

³⁵ Hilling (2016), s. 39–40.

Det krävs också att skatteavtalet är införlivat i nationell rätt på ett korrekt sätt för att avtalets bestämmelser ska vara tillämpliga. Implementering av skatteavtal görs på olika sätt beroende på om en stat har ett monistiskt eller dualistiskt förhållningssätt.³⁶ I en stat med ett monistiskt förhållningssätt gäller internationell rätt på samma nivå som nationell rätt och när ett traktat har ingåtts behövs inga ytterligare åtgärder för att reglerna i traktatet ska bli tillämpliga på nationell nivå.³⁷ En konsekvens blir således att folkrättsliga avtal genom ikraftträdande blir en del av statens interna rättssystem.³⁸ I en stat med ett dualistiskt förhållningssätt måste däremot traktat och andra internationella rättsliga instrument implementeras genom lag för att de ska få genomslag på nationell nivå. De internationella rättsreglerna existerar alltså i en annan svär än nationella rättsregler, fram till dess att de har implementerats genom lagstiftning i nationella rätt.³⁹ Sverige ses generellt som en stat med ett dualistiskt förhållningssätt till den internationella rätten och skatteavtal inkorporeras i svensk rätt genom införlivandelagar.⁴⁰

När skatteavtal är införlivade genom lagstiftning ses de således som en del av den nationella rätten. Bestämmelser i skatteavtal brukar generellt ses som specifika regler, vilket enligt principen om *lex specialis* innebär att de har företräde framför övriga nationella regler, som i denna kontext brukar ses som mer generella. I det svenska rättssystemet gäller också principen om *lex posterior*, alltså att nyare lagstiftning ska ha företräde framför äldre. När det kommer till förhållandet mellan skatteavtalsbestämmelser och övrig nationell rätt krävs dock generellt sett att lagstiftaren uttryckligen angivit att en nationell bestämmelse, som införts efter att aktuellt skatteavtal trätt i kraft, ska ha företräde framför bestämmelser i skatteavtal för att principen om *lex posterior* ska vara applicerbar.⁴¹

På grund av sin karaktär som internationella traktat regleras skatteavtalens tolkning av folkrättsliga regler och principer, vilket medför att bestämmelserna i 1969 års Wienkonvention blir tillämpliga.⁴² Så är generellt fallet även om stater inte har anslutit sig till Wienkonventionen eftersom de flesta av konventionens bestämmelse i stor omfattning anses vara en kodifiering av

³⁶ Dahlberg (2020), s. 281.

³⁷ Hilling (2016), s. 20.

³⁸ Dahlberg (2020), s. 281.

³⁹ Vogel (2006), s. 3.

⁴⁰ Dahlberg (2020), s. 281

⁴¹ Vogel (2006), s. 3.

⁴² Wienkonvention om traktaträtten, *den 23 maj 1969*. Wienkonventionen är tillämplig fullt ut endast om båda avtalsslutande stater är anslutna till Wienkonventionen innan det traktat som är aktuellt för tolkning har ingåtts. Visserligen ger Wienkonventionen uttryck för många allmängiltiga folkrättsliga principer som anses kodifierade genom Wienkonventionen. Eftersom både Sverige och Storbritannien var anslutna innan deras nuvarande skatteavtal ingicks kommer dock den diskussionen lämnas utanför denna uppsats. Se också Vogel (2006), s. 3.

allmänt vedertagna internationella principer.⁴³ Skatteavtal som instrument är dock inte ofta kommenterade i en rent folkrättslig kontext utan vanligtvis förbehålls diskussion om skatteavtal och tolkning av dessa till personer som är verksamma inom den internationella skatterätten.⁴⁴ Detta kan bero på att det i praktiken finns skillnader mellan skatteavtal och andra internationella traktat. Exempelvis är en fundamental del av skatteavtal som rättsliga instrument att de delvis bygger på nationell rätt i de avtalsslutande staterna.⁴⁵ Det framgår också av modellavtalets allmänna tolkningsregel att tolkning av begrepp som inte är definierade i modellavtalet görs enligt nationell rätt.⁴⁶

Dessutom finns det både koncept och termer som är specifika för skatteavtal, exempelvis begrepp som hemvist och källstat. Det är också vanligare att stater frånträder skatteavtal och ger företräde till nationella bestämmelser än vad det är vid tillämpning av andra typer av traktat. Skatteavtal är också, till skillnad från många andra traktat, vanligtvis bilaterala avtal.⁴⁷ Detta skulle kunna vara en anledning till att frånträdelser från skatteavtalsbestämmelser är vanligare, eftersom det enbart är en annan avtalsslutande stat som hade kunnat väcka en talan om att pröva en frånträdelse av ett traktat.

2.2.2 Syftet med skatteavtal

Det övergripande syftet med skatteavtal är vanligtvis att underlätta för gränsoverskridande ekonomiska aktiviteter. För skatteavtal som bygger på modellavtalet är det uttalade syftet att undvika dubbelbeskattning. Det går således att diskutera om syftet med skatteavtal snarare är att uppnå en enkelbeskattning av inkomst, det vill säga att inkomst ska beskattas, men enbart en gång.⁴⁸ Det finns ett flertal diskussioner i doktrin som talar både för och emot att en princip om enkelbeskattning existerar i skatteavtalsrätten.⁴⁹ Argument för att beakta principen vid rättstillämpningen kan bland annat vara att många av de upplägg som idag genomförs av personer för att utnyttja skatteavtalsbestämmelser och således uppnå dubbel icke-beskattning går att motverka om skatteavtalsbestämmelser tillämpas med principen om enkelbeskattning i åtanke snarare än principen om motverkande av dubbelbeskattning.⁵⁰ Argument emot att principen om enkelbeskattning har stöd i skatteavtalsrätten kan exempelvis vara att frånvaro av beskattning i vissa situationer är avsedd av

⁴³ Wouters och Vidal (2006), *The international Law Perspective i Tax Treaties and Domestic law* (red G. Mastio), s. 13.

⁴⁴ Wouters och Vidal (2006), s. 13; Linderfalk (2016), *When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, Nordic Tax J. 2016;1:3-16, s. 4.

⁴⁵ Wouters och Vidal (2006), s. 15.

⁴⁶ Artikel 3(2), OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital.

⁴⁷ Wouters och Vidal (2006), s. 15

⁴⁸ Hilling (2016) s. 40-41; Avi-Yonah (2019), *Advanced Introduction to International Tax Law*, s. 74.

⁴⁹ Avi-Yonah (2019), s. 74; Kuzniacki (2018), s. 265. Se också Hilling (2016) s. 41-42, med vidare referenser.

⁵⁰ Hilling (2016), s. 41 med vidare referenser.

de avtalsslutande staterna, exempelvis på grund av bistånds- eller näringspolitiska skäl.⁵¹

OECD har i olika sammanhang gett uttryck för att en princip om enkelbeskattning existerar i skatteavtalsrätten.⁵² Detta har blivit ytterligare aktuellt efter att MLI har tagits fram eftersom syftet i den nya preambeln till modellavtalet, uttrycker att dubbelbeskattning ska undvikas, men inte i så stor utsträckning att det möjliggör för missbruk av skatteregler.⁵³ Detta skulle kunna anses ge uttryck för en princip om enkelbeskattning snarare än enbart motverkande av dubbelbeskattning.

2.2.3 Treaty Override

Genom att ingå ett skatteavtal åtar sig de avtalsslutande staterna att respektera och applicera avtalsbestämmelserna.⁵⁴ Att tillämpa nationell lagstiftning i strid med skatteavtalsbestämmelser innebär således en frånträdelse från en stats internationella förpliktelser och brukar benämnas som "treaty override".⁵⁵ Så är också fallet när en stat implementerar en nationell regel som på något sätt står i strid med avtalsförpliktelserna.⁵⁶ Detta gäller oavsett vilket förhållningssätt aktuell stat har till skatteavtals rättsliga ställning i de nationella rättssystemen.⁵⁷ Generellt sett brukar treaty overrides vara mer accepterat i stater med ett dualistiskt förhållningssätt till internationella förpliktelser än i stater med ett monistiskt förhållningssätt, vilket är logiskt eftersom skatteavtalsbestämmelser och andra nationella bestämmelser befinner sig på samma hierarkiska nivå i en stat med ett dualistiskt förhållningssätt.⁵⁸

I doktrin har det diskuterats om treaty override kan vara nödvändigt i vissa situationer för att motverka missbruk av skatteavtalet och att det därför är ett rimligt tillvägagångssätt att ställa skatteavtalsbestämmelser åt sidan till förmån för nationella skatteflyktsbestämmelser.⁵⁹ OECD har förhållit sig starkt kritiska till treaty overrides, även i de fall där anledningen till att en nationell bestämmelse tillämpas i strid med skatteavtalsrättsliga förpliktelser är att exempelvis motverka missbruk av skatteavtalsbestämmelser.⁶⁰

⁵¹ Lang (2004), *Double non-taxation*, Cahiers de Droit Fiscal International vol 89 a 2004, s. 86.

⁵² Se bland annat OECDs guiding principle i OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*: kommentar till Artikel 1, p. 61.

⁵³ OECD (2018) Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster.

⁵⁴ OECD (2015), R(8) *Tax Treaty Override*, avsnitt II p. 7.

⁵⁵ OECD (2015), R(8) *Tax Treaty Override*, avsnitt II p. 7, p. 7. Hilling (2016), s. 65.

⁵⁶ OECD (2015), R(8) *Tax Treaty Override*, avsnitt II p. 7.

⁵⁷ Hilling (2016), s. 65.

⁵⁸ Hilling (2016), 66.

⁵⁹ Se exempelvis: Avi-Yonah (2006); s. 78. Hilling (2016), s. 66.

⁶⁰ OECD (2015) R(8) *Tax Treaty Override*, avsnitt V, p. 34.

Detta till trots finns det situationer där Högsta förvaltningsdomstolen har tillämpat nationella regler i strid med skatteavtalsbestämmelser. Exempelvis valde domstolen i två domar från 2008 att tillämpa de senare införda CFC-reglerna i strid med skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.⁶¹ Det framhölls av domstolen att skatteavtalsbestämmelser som är införlivade i svensk lag inte har någon särställning i förhållande till övrig intern rätt och att lagkonkurrensen ska avgöras med hjälp av principerna om *lex specialis* och *lex posterior*. Domstolen ansåg vidare att CFC-reglerna utgör *lex posterior* och *lex specialis* i förhållande till lagen om införlivandet av skatteavtalet och de nationella CFC-reglerna tillämpades sedermera trots konflikt med skatteavtalsbestämmelserna. Det verkar därför som att Högsta förvaltningsdomstolen anser att det finns utrymme för att i vissa fall ge svensk intern rätt företräde framför skatteavtalsbestämmelser. Det ska dock tilläggas att just domstolens motivering i ovan nämnda mål har kritiserats i doktrin, eftersom domstolen i målen från 2008 kan anses ge uttryck för att treaty overrides i vissa avseenden ska accepteras.⁶²

Högsta förvaltningsdomstolen har dock i senare praxis framhållit att skatteavtal har företräde framför nationell rätt, även om en nationell bestämmelse tillkommit senare än skatteavtalet. Domstolen har anfört att detta beror på en sedan lång tid tillbaka väletablerad princip om att begränsningen av Sveriges beskattningsanspråk som följer av skatteavtal ska få genomslag vid rättstillämpningen så länge skatteavtalet är införlivat i svensk lag.⁶³ I samma mål framhöll domstolen också att 2008 års fall inte ska tolkas som att det skett en förändring vad gäller det allmänna förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt. Således ska skatteavtal i allmänhet tillämpas oberoende av innehåll i senare tillkommen nationell lagstiftning. Domstolen betonade också vikten av principen om att lagstiftaren tydligt måste uttrycka att en nationell bestämmelse ska gälla över skatteavtalsbestämmelser för att den nationella bestämmelsen ska gå att tillämpa i strid med skatteavtalsbestämmelser. Om lagstiftarens intentioner inte klart framgår antas att lagstiftaren inte valt att rubba tillämpningen av skatteavtalen.

2.2.4 Missbruk av skatteavtalsbestämmelser och generella skatteflyktsklausuler

På samma sätt som när det gäller andra rättsregler går skatteavtalsbestämmelser att missbruka. Missbruk av skatteregler kan innebära att beskattningen av inkomst blir påtagligt lägre eller att inkomsten helt undantas från

⁶¹ RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

⁶² Se bland annat Dahlberg (2008), s. 482; Mutén (2008), s. 353; Hultqvist (2010), s. 520.

⁶³ Domar av 14 december 2010, mål nr 2662-09, 216-10 och 283-10, RÅ 2010 ref. 112.

beskattning.⁶⁴ Förutom att skatteintäkterna blir mindre är dubbel icke-beskattning problematiskt av flera skäl. För skattebetalare som kollektiv blir dubbel icke-beskattning problematiskt eftersom det innebär ett skattebortfall. Således kan det faktum att en minoritet av skattebetalare har möjlighet att genomföra skatteplaneringsstrategier som medför minskad beskattning för dem innebära att majoriteten av skattebetalare får höjda beskattningsanspråk för att kunna finansiera offentlig verksamhet, eller att den offentliga verksamheten minskar. Detta blir problematiskt från ett neutralitets och rättviseperspektiv. Eftersom skatteavtalsbestämmelser inte aktualiseras om inte skattesubjektet eller skatteobjektet har en anknytning till en annan stat, kan dubbel icke-beskattning genom skatteavtalsbestämmelser också leda till att gränsöverskridande ekonomisk verksamhet gynnas skattemässigt i förhållande till nationell verksamhet. Det innebär i sin tur att behandlingen av inkomst från gränsöverskridande verksamhet och nationell sådan behandlas olika och således innebär det en bristande likformighet.⁶⁵ Det finns därför ett behov av att motverka missbruk som leder till påtagligt minskad beskattning eller till och med dubbel icke-beskattning.⁶⁶

När det rör missbruk av skatteavtal handlar det främst om två situationer av missbruk, antingen när en person försöker kringgå gränserna för tillämpning av skatteavtal, ”treaty shopping”, eller när en person på andra sätt försöker kringgå skatteavtalsbestämmelser, ”rule shopping”.⁶⁷ För att ett skatteavtal ska vara tillämpligt krävs att aktuell person har hemvist i någon av avtalsstaterna enligt modellavtalets artikel 4. Treaty shopping är situationer där personer genomför arrangemang eller transaktioner med syftet att få hemvist i någon av de avtalsslutande staterna och således omfattas av bestämmelserna i skatteavtalet staterna emellan. Med andra ord innebär treaty shopping att en skattebetalare arrangerar sina ekonomiska aktiviteter med syftet att göra ett specifikt skatteavtal tillämpligt. På så sätt kan en skattebetalare åtnjuta förmåner genom avtalet som kan leda till mer förmånlig beskattning eller till och med dubbel icke-beskattning.⁶⁸ Rule shopping är situationer där en person genomför arrangemang eller transaktioner med syftet att omfattas av en specifik regel i ett skatteavtal som personen redan i stort omfattas av. Det handlar således inte om att uppnå hemvist i en av de avtalsslutande staterna utan i stället genomförs arrangemang eller transaktioner för att kunna åtnjuta förmåner i en specifik bestämmelse, exempelvis för att personen vill att dess inkomst ska karakteriseras på ett sätt som medför en mer fördelaktig beskattning.⁶⁹

Det har gjorts olika ansatser att försöka åtgärda missbruk av skatteavtalsbestämmelser genom mer specifika bestämmelser, exempelvis genom så kallade

⁶⁴ Hilling (2016), s. 33.

⁶⁵ Hilling (2016), s. 42.

⁶⁶ Hilling (2016), s. 69.

⁶⁷ OECD (2015) *Action 6 – Final Report*, p. 17 och 27

⁶⁸ OECD (2015) *Action 6 – Final Report*, p. 17; Hilling (2016), s. 45.

⁶⁹ Kuzniacki (2018), s. 236 med vidare referenser.

Limitations of Benefits regler (LOB-regler) som är klausuler som förbehåller förmåner genom skatteavtal till personer som har ett ekonomiskt intresse i någon av de avtalsslutande staterna. Även så kallade uteslutningsartiklar används för att i viss mån utesluta skattebefriade personer från skatteavtals tillämpningsområde eller neka personerna undantagande eller avräkning av skatt enligt avtalet för vissa inkomster.⁷⁰ OECD anser också att PPT-klausulen är ett bra instrument för att åtgärda båda ovan typer av missbruk.⁷¹

Det har även diskuterats om nationella generella skatteflyktsklausuler ska kunna tillämpas i skatteavtalssituationer för att täppa till de hål som finns i systemet av specifika regler och på ett mer heltäckande sätt komma åt avtalsmissbruk. OECD har öppnat för att nationella generella skatteflyktsklausuler, trots principen om Treaty Override, skulle kunna vara tillämpliga i skatteavtalssituationer.⁷² Det framgår av kommentarerna till modellavtalet att en vägledande princip vid tillämpning av avtalets bestämmelser är att förmåner i ett dubbelbeskattningsavtal inte bör ges ut, om det huvudsakliga syftet med att genomföra specifika transaktioner eller arrangemang var att uppnå en bättre skatteposition. Detta så länge det inte framgår att beviljandet av förmånen i aktuellt fall är förenligt med syfte och ändamål med tillämplig avtalsbestämmelse.⁷³ Det framhålls dessutom att det generellt inte finns någon konflikt mellan nationella generella skatteflyktsklausuler och skatteavtalsbestämmelser, eftersom generella skatteflyktsklausuler inte är något som tas upp i avtalen och därför inte heller påverkas av avtalets bestämmelser.⁷⁴ Det är dock viktigt för de avtalsslutande staterna att observera de förpliktelser om att motverka dubbelbeskattning som skatteavtalet medför, så länge det inte finns tydliga bevis för att avtalet missbrukas.⁷⁵

Att OECD framhåller att tillämpning av nationella generella skatteflyktsklausuler i skatteavtalssituationer inte bör innebära någon konflikt med förpliktelser enligt avtalet, så länge det är tydligt att bestämmelser i avtalet har missbrukats, kan framstå som tvetydligt i förhållande till tidigare uttalanden från OECD där organisationen framfört stark kritik mot *treaty overrides*, även i missbrukssituationer. Hilling menar att anledningen till att nationella generella skatteflyktsklausuler är möjliga att tillämpa trots principen om treaty override är att de tillämpas först i det tredje steget av tillämpning, nämligen när nationell rätt ska appliceras i enlighet med avtalets begränsningar.

⁷⁰ Hilling (2016), s. 45.

⁷¹ OECD (2015), *Action 6 – Final Report*, p. 26 och p. 27.

⁷² Krever (2016) *General Reports: GAARs* i Lang m.fl. (red.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, 2016, s. 16; OECD (2015), "Commentary on Article 1: Concerning the Persons Covered by the Convention", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, p. 9.5 och 22.

⁷³ OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Kommentar till artikel 1, p. 9.5.

⁷⁴ OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Kommentar till artikel 1, p. 22.1.

⁷⁵ OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Kommentar till artikel 1, p. 22.2.

Konsekvensen av att tillämpa en nationell generell skatteflyktsklausul, så som exempelvis 2 § i den svenska skatteflyktslagen, är att aktuell inkomst karakteriseras om. Därefter appliceras avtalets begränsningar i enlighet med tillämpliga bestämmelser, efter omkaraktisering. Således aktualiseras inte någon *treaty override* utan nationell rätt tillämpas fortfarande i enlighet med de förpliktelser som skatteavtalet innebär. Detta framstår som en rimlig förklaring till OECD:s ställningstaganden, som annars lätt kan uppfattas som motstridiga.

2.3 Tolkning av skatteavtal

2.3.1 Kort om relevanta tolkningsinstrument

Internationella traktat tolkas utifrån artikel 31–33 i Wienkonvention om tolkning av traktat. Utgångspunkten när man tolkar skatteavtal med hjälp av Wienkonventionens tolkningsregler är att fastställa den gemensamma partsavsikten gällande vad traktatet ska kommunicera.⁷⁶

Traktat ska tolkas ärligt (*in good faith*) och enligt den gängse meningen (*ordinary meaning*) av traktatens uttryck, sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatets ändamål och syfte.⁷⁷ Detta ger uttryck för att det är avtalets ordalydelse som är grunden för tolkningen.⁷⁸ Vid en bedömning av traktatets uttryck i sitt sammanhang utgör avtalstext, preambel och bilagor en del av underlaget. Därutöver kan överenskommelser som rör traktatet och som träffats mellan alla parter i samband med ett traktats ingående samt dokument som upprättats i samband med ingående och godkänts av traktatsslutande stater ingå i ”sitt sammanhang”.⁷⁹

Utöver sammanhanget ska hänsyn tas till efterföljande överenskommelser mellan parterna rörande traktatets tolkning eller tillämpning, efterföljande praxis som visar en enighet mellan parterna om traktatets tolkning samt relevanta internationella rättsregler som är tillämpliga i förhållande till parterna.⁸⁰ Det framgår också att ett uttryck ska anses ha en ”special meaning”, om det kan fastställas att detta var partsavsikten.⁸¹

För att få bekräftat att tolkningen av traktatet genom ovan nämnda metoder är rätt, alternativt om tolkning av traktatet med hjälp av dem 1) inte undanröjer meningens tvetydighet eller oklarhet eller 2) leder till ett resultat som är uppenbart orimligt eller oförnuftigt, kan supplementära tolkningsdata

⁷⁶ Hilling (2016) s. 52 med vidare referenser.

⁷⁷ Artikel 31(1) i 1969 års Wienkonvention.

⁷⁸ Dahlberg (2020), s. 283.

⁷⁹ Artikel 31 (2) i 1969 års Wienkonvention.

⁸⁰ Artikel 31(3) i 1969 års Wienkonvention.

⁸¹ Artikel 31(4) i 1969 års Wienkonvention.

användas som grund för tolkning av traktatet.⁸² Det finns inte någon uttömmande definition av supplementära tolkningsdata i Wienkonventionen men det framgår att förberedelser till traktatet och omständigheter vid traktatets ingående innefattas. Förarbeten ses därmed generellt sett som supplementära tolkningsdata.⁸³ Detta innebär att det finns en hierarki i hur traktat ska tolkas i enlighet med Wienkonventionen. I första hand utgår tolkning från ordalydelse, sett i sitt sammanhang och mot bakgrund av syfte och ändamål med traktatet. I andra hand kan traktat tolkas med hjälp av supplementära tolkningsdata.

Eftersom det i det första steget av tolkningen i enlighet med Wienkonventionen⁸⁴ hänvisas till avtalet i sin helhet när en tolkning ska göras, blir också den allmänna tolkningsregeln i modellavtalet relevant. Regeln återfinns i artikel 3(2) i modellavtalet och lyder som följer:

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

Begreppet "the context" eller sammanhanget bestäms av den gemensamma partsavsikten hos de avtalsslutande staterna och av betydelsen av aktuellt begrepp i den andra avtalsslutande staten.⁸⁵ Det är dock viktigt att komma ihåg att även denna tolkningsregel, som en del av skatteavtalet, ska tolkas med utgångspunkt i Wienkonventionens bestämmelser. Det innebär att även den allmänna tolkningsregeln ska tolkas utifrån den gängse meningen med bestämmelsen och det bör innebära att de tolkningshjälpmedel som tas upp i artikel 31 i wienkonventionen ska användas först, innan ledning söks i övrig intern rätt.⁸⁶

2.3.2 Kommentarererna till modellavtalet

För skatteavtal som bygger på modellavtalet ger kommentarerna till det samma ofta ledning om hur bestämmelser i avtalet ska tolkas och tillämpas. Det finns dock diskussioner i doktrin om hur stor vikt som bör läggas vid kommentarerna till modellavtalet när skatteavtalsbestämmelser ska tolkas. Hilling menar att kommentarerna utgör ett icke-bindande

⁸² Artikel 32, 1969 års Wienkonvention.

⁸³ Artikel 32, 1969 års Wienkonvention, Dahlberg (2020) s. 283.

⁸⁴ Artikel 31 1969 års Wienkonvention.

⁸⁵ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, kommentar till artikel 3, p. 12.

⁸⁶ Wouters och Vidal (2006), s. 16.

tolkningshjälpmedel för skatteavtal som bygger på modellavtalet och att starter därför inte har någon skyldighet att använda sig av kommentarerna till modellavtalet när avtalsbestämmelser ska tolkas.⁸⁷ Samtidigt framhåller hon att en utgångspunkt måste vara att den tolkning som kommentarerna förespråkar kan anses ge uttryck för den gemensamma partsviljan.⁸⁸ Danon anser också att kommentarerna till modellavtalet måste utgöra ett sådant bindande sammanhang som uttrycks i wienkonventionens artikel 31(1), och således tas med i bedömningen av den gängse meningen.⁸⁹

Dahlberg anser att kommentarerna i vissa fall kan anses ge uttryck för den gängse meningen och att kommentarerna är ett viktigt hjälpmedel när skatteavtal ska tolkas. Han anser dock att kommentarerna i de flesta situationer inte ensamma kan ges en avgörande betydelse för hur skatteavtal ska tolkas. Detta eftersom modellavtalet som regel varken har en tillräcklig konstitutionell legitimitet eller folkrättslig legitimitet.⁹⁰ Således verkar det finnas viss consensus om att ledning kan sökas i kommentarerna för att utläsa en partsgemensam tolkning av en skatteavtalsbestämmelse. Detta bör innebära att om uttryck för den gemensamma partsviljan går att hitta i kommentarerna till modellavtalet, ska det gå före definitioner i nationell rätt.

Det är också värt att nämna att det i doktrin diskuteras om man bör förespråka en ambulatorisk eller statisk tolkning när det kommer till kommentarerna till modellavtalet.⁹¹ Kortfattat innebär en statisk tolkning att man enbart tar de kommentarer som fanns vid avtalets ingående i beräkning när avtalets bestämmelser ska tolkas. Om man istället förespråkar en ambulatorisk tolkning ska kommentarer till modellavtalet som lagts till efter avtalet ingående tas med i beräkningen. OECD har framhållit att en ambulatorisk tolkning förespråkas i de delar där det enbart är kommentarerna som förändrats.⁹² Det tydliggörs dock att detta inte gäller när det kommer kommentarer som hänför sig till nya eller förändrade avtalsbestämmelser. I sådana fall förespråkas i stället en statisk tolkning.⁹³

2.3.3 Tolkning och tillämpning av skatteavtal i svensk praxis

Högsta förvaltningsdomstolen har ett antal gånger tolkat innebörden av skatteavtal, både med hjälp av den allmänna tolkningsregeln i modellavtalet och

⁸⁷ Hilling (2016) s. 55. Se också vidare argumentation i Linderfalk och Hilling (2015).

⁸⁸ Hilling (2016), s. 55-56. Hon poängterar dock också att detta självklart inte är fallet om någon av staterna har lämnat en anmärkning till kommentarsuttalandet.

⁸⁹ Danon (2018), s. 31.

⁹⁰ Dahlberg (2020), s. 285.

⁹¹ Se exempelvis Linderfalk och Hilling (2015).

⁹² OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, Introduktion, p. 3.

⁹³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version, Introduktion, p. 35.

utan den. Den allmänna tolkningsregeln har enbart åberopats i ett fåtal fall.⁹⁴ Vid tillämpning av den allmänna tolkningsregeln har Högsta förvaltningsdomstolen i princip likställt sammanhanget i tolkningsregelns mening med den gemensamma partsavsikten. Lagstiftningen i den andra avtalsslutande staten har inte i något fall använts för att ensamt fastställa hur tolkning ska ske, utan har enbart använts som underlag för att fastställa den gemensamma partsavsikten.⁹⁵

I de flesta andra fall har domstolen försökt fastställa den gemensamma partsviljan utan hänvisning till tolkningsregeln i modellavtalet. När det avtal som tolkas bygger på modellavtalet har kommentarerna till modellavtalet ofta använts för att fastställa syftet med aktuell bestämmelse.⁹⁶ Som framkommit i ovan avsnitt är just syftet med en bestämmelse något som ska tas med i bedömningen av den gängse meningen. Domstolen har i några fastställt att tolkning av skatteavtal ska vara inriktad på att utröna den gemensamma partsavsikten hos de avtalsslutande staterna och att denna ska fastställas enligt artikel 31–33 i Wienkonventionen.⁹⁷

Domstolen har även i olika fall framhållit att det vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet normalt kan antas att avtalsparterna avsett att uppnå det resultat som överensstämmer med OECD:s rekommendationer. Därför ska även modellavtalet som sådant och dess kommentarer tillmätas särskild betydelse.⁹⁸ Det finns också situationer där domstolen sökt ledning i kommentarerna till modellavtalet när skatteavtalsbestämmelser har tolkats, utan att hänvisa till sammanhanget eller den gemensamma partsavsikten.⁹⁹

Domstolen har även fastställt den gemensamma partsavsikten med hänvisning till de svenska förarbetena till aktuellt skatteavtals införlivandelag samt övriga nationella regler som varit tillämpliga i aktuell situation.¹⁰⁰ Det har även funnits situationer där domstolen ansett att man efter en bedömning av aktuell bestämmelses funktion, avtalets uppbyggnad, systematik och terminologi i övrigt, historiska sammanhang och andra sådana förhållanden inte kunnat utröna den gemensamma partsavsikten om tolkning av ett specifikt begrepp. I sådana fall ska enligt domstolen ledning sökas i svensk intern rätt.¹⁰¹ Den praxis som finns från Högsta förvaltningsdomstolen ger dock inte något svar på hur domstolen anser att den allmänna tolkningsregeln i modellavtalet och tolkningsreglerna i Wienkonventionen förhåller sig till varandra. Det man däremot kan utröna är att oavsett vilken grund som domstolen

⁹⁴ RÅ 1987 ref. 62, RÅ 1991 not. 228, HFD 2012 ref. 20, HFD 2012 ref 60, HFD 2019 ref. 13 och HFD 2023 ref. 37.

⁹⁵ Se exempelvis RÅ 2004 ref. 20 och RÅ 2004 not 59.

⁹⁶ Se exempelvis RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1991 not. 228 och RÅ 2001 ref. 38.

⁹⁷ RÅ 1996 ref. 84, HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 25 och HFD 2016 ref. 57.

⁹⁸ Se RÅ 1996 re. 84, HFD 2016 ref 25, HFD 2016 ref. 57, HFD 2018 ref. 83.

⁹⁹ HFD 2019 ref. 36.

¹⁰⁰ Rå 1998 ref. 49.

¹⁰¹ HFD 2012 ref. 20, HFD 2012 ref. 60, HFD 2019 ref. 13 och HFD 2023 ref. 37.

använder för tolkning, tillmäts i praktiken ofta modellavtalet och dess kommentarer stor betydelse för att utröna en partsgemensam tolkning av skatteavtalsbestämmelser som bygger på modellavtalet.¹⁰²

2.3.4 Tillämpning av skatteflyktslagen i skatteavtalssituationer

Konkurrensen mellan skatteavtalsbestämmelser och nationella regler har ställts på sin spets i de omtalade Peru-målen.¹⁰³ Det gemensamma för samtliga dessa mål är att de berör frågor om skatteflyktslagens tillämplighet i situationer där bestämmelser i skatteavtalet mellan Sverige och Peru ansetts missbrukade. Högsta förvaltningsdomstolen har i dessa fall uttalat sig om skatteflyktslagens principiella tillämplighet och vilka omständigheter som krävs för att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas på bestämmelser i skatteavtal. Domstolen framhåller att skatteflyktslagen bör vara tillämplig på bestämmelser i skatteavtal så länge den gemensamma partsavsikten inte förhindrar tillämpning av nationella skatteflyktsbestämmelser. Samtidigt har skatteflyktslagen i slutändan inte tillämpats målen.

Ovan uttalanden är således *obiter dictum*-uttalanden, eftersom det inte direkt rör tillämpningen av rättsfrågan i målet. *Obiter dictum*-uttalanden är inte prejudicerande och har därför inte samma bäring som uttalanden kopplat till tillämpningen av den eller de relevanta rättsfrågorna i ett mål.¹⁰⁴ Hilling anser dock att det finns anledning att ge ovan nämnda uttalanden större bäring än vad *obiter dictum*-uttalanden normalt sett har. Detta främst på grund av två saker; dels är Högsta förvaltningsdomstolens argumentation kring dessa uttalande utförlig och relativt tydlig, dels har Högsta förvaltningsdomstolen, samma dag som de förkunnade domen i peru-målen, underlåtit att bevilja prövningstillstånd i fem kammarättsmål där skatteflyktslagen faktiskt tillämpades på skatteavtalsbestämmelser i skatteavtalet mellan Sverige och Peru.¹⁰⁵ Det tyder på att skatteflyktslagen i princip är tillämplig på transaktioner som omfattas av svenska skatteavtal.¹⁰⁶

2.4 Avslutande kommentarer

I detta kapitel har det konstaterats att skatteavtal på många sätt interagerar med den nationella rätten på ett sätt som inte andra typer av traktat gör. Särskilt genom den allmänna tolkningsregeln i artikel 3(2) i modellavtalet. Eftersom den allmänna tolkningsregeln också faller inom ramen för tolkningen

¹⁰² RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1991 not. 228, RÅ 1995 not. 68, RÅ 2001 ref. 38, HFD 2012 ref. 18, HFD 2016 ref. 25, HFD 2016 ref. 57, HFD 2018 ref. 83 och HFD 2019 ref. 36.

¹⁰³ HFD 2012 ref. 20, Högsta förvaltningsdomstolens dom av 26 mars 2012, mål nr. 1336-11.

¹⁰⁴ Hilling (2012) *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt 2012, s. 590.

¹⁰⁵ Hilling (2012), med hänvisning till mål nr. 3516-11, 3717-11, 3518-11, 3519-11 och 3520-11.

¹⁰⁶ Hilling (2012), s. 591.

enligt Wienkonventionens artiklar, ska ledning bara sökas i intern rätt om den gemensamma partsavsikten inte går att fastställa. Vidare verkar det finnas viss consensus i doktrin om att informationen i kommentarerna kan tillmätas betydelse vid bedömningen den gemensamma partsavsikten. Detta stöds också av Högsta förvaltningsdomstolens praxis gällande tolkning av skatteavtalsbestämmelser, där domstolaren lägger stor vikt vid att fastställa den gemensamma partsavsikten med hjälp av modellavtalet och kommentarerna till detsamma och inte alls lika ofta faller tillbaka på definitioner i nationell rätt.

Eftersom kommentarerna till modellavtalet bör kunna innefattas i det sammanhang som innefattas i tolkningsbedömningen av artikel 31 i Wienkonventionen, anser jag att kommentarerna ska före definitioner i nationell rätt vid tolkning av PPT-klausulens innebörd. I min mening är det också självklart att stater som ingår skatteavtal som helt och hållet bygger på modellavtalet har för avsikt att uppnå det resultat som OECD förespråkar. Det rimligt att utgå från att stater som inte vill att kommentarerna ska få genomslag i tillämpningen av PPT-klausulen antingen reserverar sig mot aktuell kommentar eller i vart fall invända mot att den tillämpas. Man bör således kunna lita på att stater markerar om det är något i kommentarerna som de inte anser vara en del av den gemensamma partsavsikten. Detta stödjer ytterligare att ledning i ska sökas i kommentarerna till modellavtalet innan nationell rätt. Det är dock viktigt att tillägga att kommentarerna i mångt och mycket liknar förarbeten och förarbeten brukar normalt sett ses som sådan sekundära tolkningsdata som nämns i Wienkonventionens artikel 32. I sådana fall bör man vara försiktig med att tillmäta kommentarerna allt för stor betydelse. Detta eftersom den allmänna tolkningsregeln, som på grund av sin karaktär som avtalsbestämmelse ska ingå i bedömningen enligt artikel 31, hänvisar till nationell rätt. Om man anser att kommentarerna omfattas av den sekundära tolkningsdatan finns det således argument för att definitioner i nationell rätt ska gå före vid tolkning.

Faktum kvarstår dock att den svenska Högsta förvaltningsdomstolen ofta i praktiken använder kommentarerna som en del av bedömningen av den gängse meningen eller partsavsikten. Jag menar därför att det är fullt möjligt att Högsta förvaltningsdomstolen kommer att lägga kommentarerna till grund för detta även när det kommer till tillämpning av PPT-klausulen. Således bör kommentarerna, oavsett i vilket led av tolkningen man anser att de ska beaktas, i praktiken ligga till grund för tolkningen av PPT-klausulen i svensk rätt.

3 The Principal Purpose Test och dess innebörd

3.1 Introduktion

Som nämnts ovan är syftet med denna uppsats att utreda hur införandet av PPT-klausulen kan tänkas påverka hanteringen av missbruk av skatteavtalsbestämmelser i svensk rätt. Det är därför av vikt att förstå hur PPT-klausulen är utformad och hur den är tänkt att fungera. För att besvara uppsatsens andra frågeställning, nämligen skatteflyktlagen och PPT-klausulen förhåller sig till varandra måste det i första hand genomföras en analys av PPT-klausulens utformning och rekvisit. Eftersom syftet är att utreda tillämpningen i svensk rätt och mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolen lägger stor vikt vid kommentarerna till modellavtalet när de försöker utröna den partsgemensamma tolkningen av skatteavtalsbestämmelser, kommer PPT-klausulens rekvisit att analyseras med utgångspunkt i kommentarerna till modellavtalet. Detta för att försöka utröna en gemensam partsavsikt gällande tolkning av klausulen.

För att kunna besvara uppsatsens frågeställning är det också av stor vikt att förstå hur PPT-klausulen är uppbyggd och hur den tolkas. Detta för att förstå hur klausulens införande kommer påverka hantering av missbruk av skatteavtalsbestämmelser i svensk rätt.

I ljuset av ovan sagda kommer detta kapitel läggas upp som följer: Avsnitt 3.2. inleds med en kort redogörelse över hur PPT-klausulen är uppbyggd. Därefter redogörs för PPT-klausulens rekvisit och utformning med utgångspunkt i kommentarerna till modellavtalet men också med ledning i doktrin. I redogörelsen innefattas också ett försök till att försöka identifiera de delar av PPT-klausulen där en avtalsgemensam tolkning inte är möjlig att utröna. Kapitlet avslutas med en sammanfattande analys i avsnitt 3.3.

3.2 Analys av rekvisit i the Principal Purpose Test

3.2.1 Kort om klausulens uppbyggnad

PPT-klausulen återfinns i artikel 27A i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien¹⁰⁷ och den lyder som följer:

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

¹⁰⁷ vilket motsvarar artikel 29(9) i modellavtalet och artikel 7(1) i MLI.

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.”

Klausulen speglar OECD:s riktlinjer om att förmåner omfattade av ett skatteavtal inte ska utges om ett av de huvudsakliga syftena med en specifik transaktion eller ett arrangemang är att uppnå en skatteförmån.¹⁰⁸ Klausulen innebär att om en person uppnår en skatteförmån grundad på någon av de andra bestämmelserna i relevant skatteavtal, ska denna förmån nekas enligt PPT-klausulen om det huvudsakliga syftet med arrangemanget eller transaktionen som föranleder förmånen varit att uppnå skatteförmånen.¹⁰⁹

Det krävs dock också att beviljandet av förmånen genom avtalet står i strid med syfte och ändamål med den missbrukade bestämmelsen för att förmånen ska kunna nekas med PPT-klausulen som grund.¹¹⁰ OECD betonar också att det är viktigt att medlemsstater tillämpar avtalets bestämmelser med utgångspunkten i att syftet med avtalsbestämmelserna är att undanröja dubbelbeskattning, om det inte tydligt framgår att avtalet missbrukas.¹¹¹ OECD har också framhållit att de inte anser att det finns någon risk för konkurrens mellan PPT-klausulen och nationella generella skatteflyktsklausuler. Detta bland annat på grund av möjligheten till en bred tolkning av de flesta av begreppen i klausulen, vilket enligt OECD möjliggör för en anpassning till olika rättssystem.¹¹²

Prövningen av PPT-klausulen kan delas upp i två steg, först måste det fastställas om det huvudsakliga syftet med en transaktion eller ett arrangemang är att uppnå en skatteförmån, och därefter om det strider mot ändamål och syfte med aktuell bestämmelse att bevilja förmånen.¹¹³ Om beviljade av förmånen är förenligt med bestämmelsens syfte, kan förmånen inte nekas enligt PPT-klausulen.

¹⁰⁸ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: kommentar till Artikel 29, p. 169 och OECD kommentar till Artikel 1, p. 61 och p 76-80.

¹⁰⁹ Ett tydligt exempel på en sådan situation finns i *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49*, Ett mål i den kanadensiska Högsta domstolen där ett bolag baserat i USA ville starta upp ett dotterbolag i Kanada, men på grund av förmånliga regler i avtalet mellan Kanada och Luxemburg sattes det först upp ett dotterbolag i Luxemburg som sedan kunde sätta upp ett dotterbolag i Kanada. På så vis kunde bolaget utnyttja reglerna i avtalet mellan Kanada och Luxemburg. Även om frågan i målet rörde tillämpningen av en nationell generell skatteflyktsklausul, är Altas upplägg i målet ett bra exempel på ett arrangemang som hade kunnat träffas av PPT-klausulen..

¹¹⁰ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: kommentar till Artikel 29, p. 169 och kommentar till Artikel 1, p. 61 och p 76-80.

¹¹¹ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: kommentar till Artikel 1, p. 80.

¹¹² OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: kommentar till artikel 1, p. 58.

¹¹³ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 170.

På samma sätt som den svenska skatteflyktslagen är PPT-klausulen till sin utformning en generalklausul. Samtidigt framgår det av ordalydelsen att klausulen ska gälla, oavsett andra tillämpliga bestämmelser. Detta innebär att PPT-klausulen, trots sin karaktär som en generalklausul, får företräde framför övriga avtalsbestämmelser, eftersom skriven lag går före oskrivna principer, såsom principen om *lex specialis*.¹¹⁴ Det har i doktrin framförts kritik mot bristen på förutsägbarhet i PPT-klausulen.¹¹⁵ En vagare formulering kan sägas gynna skattemyndigheter, eftersom de genom upplägget av PPT-klausulen tillsammans med mer specifika skatteflyktsåtgärder har möjlighet att utnyttja både specifika skatteflyktsregler och generella sådana. Detta innebär således svårigheter för privata aktörer att förutse konsekvenserna av en transaktion eller ett arrangemang, eftersom det inte räcker att uppfylla kraven som uppställs i specifika skatteflyktsregler. Samtidigt finns det ett uppenbart internationellt intresse av att se till så att skatteavtalsbestämmelser inte utnyttjas, vilket är en aspekt som i detta avseende ställs emot privata aktörers rätt till förutsägbarhet.¹¹⁶ Denna aspekt är viktig att ha med sig vid en analys av en framtida tillämpning av PPT-klausulen eftersom rätten till förutsägbarhet är av stor vikt för den svenska rättstillämpningen. Samtidigt har PPT-klausulen nu inkorporerats i svensk rätt genom införlivandet av MLI i skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, vilket innebär att klausulen med stor sannolikhet kommer att tillämpas i svensk rätt. Därför är det relevant att försöka förstå hur en framtida tolkning och tillämpning av klausulen kan tänkas bli.

I nedan avsnitt kommer PPT-klausulens rekvisit att analyseras, i ordningen som följer: Förmån ("benefit"), huvudsakliga syften ("reasonable to conclude...principal purposes"), arrangemang eller transaktion samt syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse ("object and purpose"). Dessutom diskuteras vad konsekvensen blir för personer som omfattas av klausulen.

3.2.2 Förmån

Begreppet förmån ska enligt kommentarer till modellavtalet innefatta alla typer av skatteminskningar, så som reduktioner, undantagande, återbetalning eller betalningsanstånd som källstaten enligt artikel 6–22 kan erbjuda. Även lättnader från dubbelbeskattning enligt artikel 23, skyddet som ges till medborgare och bosatta i en avtalsslutande stat enligt art. 24 tillsammans med övriga liknande skatteminskningar omfattas. Detta innefattar exempelvis begränsningar av beskattningsrätten gällande utdelning, ränta och royalties eller begränsningar av beskattningsrätten för kapitalvinster från lös egendom.¹¹⁷ Det framgår också att förmånen ska ha uppkommit på grund av syftet att uppnå en skatteförmån, antingen indirekt eller direkt. Denna formulering

¹¹⁴ Kuzniacki (2018), s. 245, med vidare referenser.

¹¹⁵ Se exempelvis Danon (2019), Kuzniacki (2018), Buriak (2019), *the Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties* i Lang m.fl. (red.) *Tax Treaty Entitlement*.

¹¹⁶ Kuzniacki (2018) s. 245.

¹¹⁷ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 175.

är medvetet bred för att även kunna inkludera situationer där en kedja av handlingar har lett fram till en skatteförmån.¹¹⁸

3.2.3 Huvudsakligt syfte

För att fastställa syftet med en transaktion eller ett arrangemang är det enligt kommentarerna till modellavtalet viktigt att genomföra en objektiv analys av mål och syften, för alla personer som varit inblandade i att genomföra en transaktion eller ett arrangemang. Vad det huvudsakliga syftet med ett arrangemang eller en transaktion är ska bestämmas med hänsyn till alla relevanta omständigheter i det enskilda fallet.¹¹⁹ Det ska inte vara nödvändigt att fullt ut bevisa syftet för aktuellt arrangemang, men det måste vara *rimligt att anta* att ett av de huvudsakliga syftena är att uppnå en skatteförmån. OECD anser att tolkningen av vad som faller inom ramen för ett huvudsakligt syfte ska vara relativt strikt och att man inte kan utgå från att det är ett huvudsakligt syfte att uppnå en skatteförmån bara genom att ta hänsyn till konsekvenserna av ett arrangemang. Samtidigt framhålls att även arrangemang som rimligtvis kan förklaras genom att en skatteförmån uppkommit på grund av avtalets bestämmelser kan tänkas omfattas. Det räcker inte att en person hävdar att syftet med ett arrangemang *inte* var att uppnå en skatteförmån utan en objektiv bedömning ska göras utifrån alla omständigheter i det enskilda fallet.¹²⁰

Att uppnå en skatteförmån måste inte heller vara det enda eller dominerande syftet med en transaktion. Det räcker således att ett av de huvudsakliga syftena är att uppnå en skatteförmån för att PPT-klausulen ska bli tillämplig. OECD anger som exempel en situation där en person av olika anledningar säljer en fastighet, men innan försäljningen får personen hemvist i en av de avtalsslutande staterna och ett av de huvudsakliga syftena med förflyttningen var att uppnå en skatteförmån genom skatteavtalet. I en sådan situation skulle PPT-klausulen kunna bli tillämplig även om det också fanns andra orsaker till förflyttningen.¹²¹

Ett syfte är dock inte att anse som huvudsakligt när det rimligtvis inte kan rättfärdigas att genomföra ett arrangemang som resulterar i en skatteförmån. Speciellt handlar det om situationer där arrangemanget tydligt är kopplat till ett bolags kommersiella verksamhet, där arrangemanget har drivits av

¹¹⁸OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 176.

¹¹⁹ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p.178.

¹²⁰ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p.179.

¹²¹ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p.180.

företagsekonomiska skäl snarare än för att uppnå en skatteförmån. I sådana situationer menar OECD att PPT-klausulen inte bör tillämpas.¹²²

När det kommer till bedömningen av syftet ska det vara *rimligt att anta* att personen i fråga haft som ett av dennes huvudsakliga syften att uppnå en skatteförmån. Detta kan framstå som tvetydigt eftersom ordalydelsen av klausulen insinuerar att det räcker med att syftet rimligtvis är att uppnå en skatteförmån, vilket tyder på att klausulen är ämnad att träffa en stor bredd av arrangemang. Samtidigt uttrycks i kommentarerna till modellavtalet att PPT-klausulen inte ska gå att tillämpa när skatteförmånen rimligtvis inte kan rättfärdiga aktuellt arrangemang. Detta kan innebära att kommentarerna begränsar tillämpningsområdet i förhållande till ordalydelsen av klausulen.¹²³

3.2.4 Arrangemang eller transaktion

Begreppen transaktion eller arrangemang ska tolkas brett och ska innefatta alla typer av arrangemang, överenskommelser, upplägg eller serier av transaktioner oavsett om de är rättsligt verkställbara eller inte. Detta innebär särskilt skapande, överlåtande eller förflyttning av inkomst, men också mer indirekta arrangemang. Till exempel kan det handla om en situation där olika steg tas för att bolagsstämmor ska hållas i ett specifikt land med syftet att bolaget ska kunna hävda hemvist i det landet. Det kan alltså handla både om en transaktion eller handling eller en serie av sådana som resulterar i ett åtnjutande av en skatteförmån enligt någon av avtalets bestämmelser.¹²⁴

Den breda tolkningen av begreppen behövs enligt kommentarerna till modellavtalet för att man ska kunna anpassa tillämpningen av PPT-klausulen till att omfatta olika typer av förfaranden. Dels eftersom möjligheter att genomföra specifika förfaranden kan skilja sig åt från land till land, dels för att även förfaranden som i framtiden skulle anses utgöra missbruk av skatteavtalsbestämmelser ska kunna omfattas av PPT-klausulen. Samtidigt kan den breda innebörden anses innebära en stor risk för godtycklig tolkning av skattemyndigheter, vilket i sin tur innebär att det blir svårt för skattebetalare att veta vilka förfaranden som omfattas av PPT-klausulen.¹²⁵

3.2.5 Syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse

OECD nämner inte uttryckligen vad tolkning av syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse innebär i förhållande till PPT-klausulen. OECD ger dock exempel i sina kommentarer på situationer där PPT-klausulen kan aktualiseras och i flera av dessa exempel framkommer hur OECD bedömer syfte

¹²² OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital(condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 181.

¹²³ Danon (2018) s. 45.

¹²⁴ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital(condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 177.

¹²⁵ Buriak (2019), s. 31.

och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse. I vissa fall används det övergripande syftet med modellavtalet för att fastställa syfte och ändamål,¹²⁶ medan OECD i andra situationer ger exempel där deras bedömning grundar sig i det specifika syftet för aktuell avtalsbestämmelse.¹²⁷ I ett exempel där PPT-klausulen inte anses tillämpbar framhålls också att det allmänna syftet med skatteavtal är att underlätta för gränsöverskridande transaktioner.¹²⁸

Det diskuteras dock i doktrin om det enbart är syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse som ska vägas in i bedömningen eller om syfte och ändamål med hela skatteavtalet ska tas i beaktning. Danon menar att om man lägger vikt vid ordalydelsen i PPT-klausulen i enlighet med artikel 31 (1) i Wienkonventionen, framgår det tydligt av formuleringen att det är syftet med tillämplig avtalsbestämmelse som det refereras till. Han menar också att detta innebär problem för tolkning, eftersom specifika bestämmelser i avtalet vanligtvis inte är försedda med ett eget, uttryckligt syfte. Dessutom innebär det att det blir svårt att förutse hur en bedömning kommer att göras, framför allt om en tillämpning skulle grundas enbart på den nya formuleringen av syftet i preambeln till MLI, nämligen att undvika dubbelbeskattning enbart så långt att missbruk av avtalsbestämmelser inte tillåts.¹²⁹

Andra menar att det, förutom att syftet med skatteavtalsbestämmelser är att allokera beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna, inte finns några tydligt definierade syften eller ändamål för skatteavtalsbestämmelser. Detta innebär i sin tur en tvetydighet, eftersom PPT-klausulen i så fall kan anses ge uttryck för en presumtion om att arrangemang, där syftet har varit att uppnå en förmån under skatteavtalet, aldrig kan vara i enlighet med syfte och ändamål med den aktuella avtalsbestämmelsen.¹³⁰

Kuzniacki menar dock att syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse ofta blandas ihop med tillvägagångssättet för att uppnå syftet med bestämmelsen och bestämmelsens effekt. Han menar att syftet med skatteavtal självklart är att undvika dubbelbeskattning, men att tillvägagångssättet för att uppnå detta syfte är att allokera beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna. Effekten blir den icke-beskattning som sker i en eller båda av de avtalsslutande staterna genom allokeringen av beskattningsrätten. Han framhåller att om det hade varit korrekt att syftet med skatteavtal är att allokera beskattningsrätten mellan stater, hade inte PPT-klausulen fyllt någon funktion, eftersom det i så fall inte hade gått att hävda att missbruk av skatteavtalsbestämmelser strider mot syftet med avtalet eller dess bestämmelser. Han

¹²⁶ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Kommentar till artikel 29, p. 182, exempel A, B, C och D.

¹²⁷ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Kommentar till artikel 29, p. 182 exempel E.

¹²⁸ OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Kommentar till artikel 29, p. 182 exempel C.

¹²⁹ Danon (2018), s. 45, med vidare referenser.

¹³⁰ Kuzniacki (2018), s. 264, med vidare referenser.

framhåller dock att det trots detta finns svårigheter med att fastställa syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse, bland annat eftersom det inte finns tillräckligt med riktlinjer för hur denna bedömning ska göras. Detta öppnar för en stor variation av tillämpning i olika stater. Han framhåller också att det går att dra slutsatsen att skatteavtalsbestämmelser inte har något syfte i sig själva utan enbart finns till för att uppfylla det övergripande syftet med avtalet, nämligen att underlätta för internationell handel genom att motverka dubbelbeskattnings. Att försöka läsa ut ett speciellt syfte för specifika avtalsbestämmelser kan således bli svårt och förvirrande.¹³¹

Mot bakgrund av ovan kan konstateras att det, oavsett vilket tillvägagångssätt som används, är svårt att precisera en enhetlig bedömning av betydelsen av syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse.

3.2.6 Konsekvens av att omfattas av klausulen

Av PPT-klausulen framgår att om en situation träffas av klausulen, ska den eftersökta förmånen nekas. Detta framgår både av ordalydelsen i klausulen och av kommentarerna till densamma.¹³² Det finns dock inte någon vidare förklaring av vad detta innebär i praktiken, eller vad som händer efter det att förmånerna nekats enligt PPT-klausulen., mer än att förmåner som träffas av PPT-klausulen ska nekas.

Detta har öppnat för ett flertal frågor och betänkligheter som diskuterats i doktrin. Exempelvis vilken bestämmelse i avtalet, om någon, som ska tillämpas i stället för den bestämmelse i vilken förmåner nekas i enlighet med PPT-klausulen. Det kan även diskuteras vad som händer när avtalsmissbruket grundar sig i omkaraktisering av inkomst, exempelvis från utdelning till kapitalvinst eller ränta. En fråga som uppkommer i en sådan situation är om skattebetalaren får åtnjuta förmåner i enlighet med de bestämmelser som hade varit tillämpliga om missbruket inte skett. Ytterligare en aspekt är hur en källstats applicering av PPT-klausulen påverkar hemviststatens möjligheter att eliminera dubbelbeskattnings enligt modellavtalets metodregel.¹³³

3.2.7 Bevisbörda

I PPT-klausulen är bevisbördan uppdelad i två led. Ett, att visa på att ett av de huvudsakliga syftena med ett arrangemang är att uppnå en skatteförmån genom avtalet och två, att visa att det genomförda arrangemanget är inom ramen för syfte och ändamål med aktuell avtalsbestämmelse. Från ordalydelsen framgår inte hur bevisbördan att visa ovan är fördelad men kommentarerna uttrycker det som att andra ledet ger personen som annars hade omfattats av PPT-klausulen en möjlighet att visa att personens handlande är i

¹³¹ Kuzniacki (2018), s. 265.

¹³² OECD (2017) *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed version)*: Kommentar till artikel 29, p. 170.

¹³³ Kuzniacki (2018), s. 272-273. Se också artikel 23 i modellavtalet.

enlighet med aktuell bestämmelses syfte och ändamål. Att OECD formulerar sig som att andra ledet av bevisbördan ska ligga på personen som annars hade omfattats av PPT-klausulen kan kritiseras.

Kuzniacki förklarar att bevisbörderegler normalt är uppbyggda på en börda (fråga om lag) och bevis, som är en fråga om fakta. Han menar vidare att PPT-klausulen inte är uppbyggd på detta sätt. Bevisningen är i PPT-klausulen enbart relaterad till relevanta omständigheter i avvägningen av det huvudsakliga syftet. Bevisbördan är i sin tur delad mellan individ och stat.¹³⁴ Kuzniacki anser dock inte att formuleringen av bevisbördan i PPT-klausulen utgör ett problem eftersom det enligt honom är ett annat sätt att formulera privata aktörers skyldighet/rättighet till motbevisning, vilket i högsta grad är tillåtet. Dessutom hävdar han att stater ändå kommer kunna tillämpa regeln så att bevisbördan fullt ut ligger på skattemyndigheten.¹³⁵

3.3 Avslutande kommentarer

Utredningen i detta kapitel visar på att PPT-klausulen i flera avseenden är svår att tolka. Således blir det också svårt att utröna en gemensam partsavsikt kring tolkning av klausulen.

Exempelvis framgår från kommentaren att alla typer av förmåner ska omfattas. Detsamma gäller kommentarerna kring definitionen av arrangemang och transaktion. Det finns absolut problem med vida definitioner ur ett förutsägarhetsperspektiv eftersom det innebär svårigheter för personer som träffas av PPT-klausulen att på förhand veta om en transaktion eller ett arrangemang kommer omfattas. När det kommer till fastställande av det huvudsakliga syftet visar utredningen i detta kapitel på flera möjliga tolkningsproblem. Dels kring tvetydigheten kring hur rimlighetsbedömningen ska göras, dels kring vad ett huvudsakligt syfte faktiskt innebär. Det framkommer även att syftet med aktuell avtalsbestämmelse är svårt att definiera, både eftersom det råder delade meningar om det med syftet menas aktuell bestämmelses syfte eller hela skatteavtalets och eftersom det är svårt att definiera ett syfte för specifika skatteavtalsbestämmelser.

När det kommer till konsekvenserna av att omfattas av PPT-klausulen finns inte mycket ledning i kommentarerna till modellavtalet. Detta öppnar för flera problem med tolkning. Särskilt eftersom det inte går att förutse hur PPT-klausulen faktiskt ska tillämpas när en person omfattas av klausulen. Om inkomst ska omkaraktiseras eller om metodreglerna i avtalet fortfarande är tillämpliga i avtalet framgår inte av kommentarerna. När det gäller upplägget av bevisbördan finns det också aspekter som föranleder tolkningsproblem.

¹³⁴ Kuzniacki (2018) s. 248. Se också Marino (2013), *The burden of proof in cross-border situations (International Tax Law)* i Meussen (red.) *The burden of proof in tax law*.

¹³⁵ Kuzniacki (2018), s. 265.

Eftersom kommentarerna till viss del uttrycker något annat än vad ordalydel-
sen av klausulen uttrycker, framgår inte tydligt hur stor börda som faktiskt
ska läggas på skattebetalaren. Det öppnar för risken att bevisbördan blir för
stor för en skattebetalare som träffas av PPT-klausulen.

4 Jämförelse mellan skatteflyktslagen och the Principal Purpose Test

4.1 Introduktion

Som föregående kapitel visar finns flera områden där den gemensamma partsavsikten kommer bli svår att utläsa med hjälp av kommentarerna till modellavtalet. Som framkom i uppsatsens andra kapitel ska den gemensamma partsavsikten först utrönas med hjälp av de tolkningshjälpmedel som innefattas i bedömningen i artikel 31 i wienkonventionen. I de avseenden det inte går att utröna en gängse mening och således partsavsikt på annat sätt, kan ledning sökas i nationell rätt. Således kommer en jämförelse mellan skatteflyktslagen och PPT-klausulen bli relevant för att förstå vilken påverkan skatteflyktslagen kommer ha för tolkning av PPT-klausulen.

I kapitlet beskrivs skatteflyktslagens utformning. Detta följs av en jämförelse mellan relevanta begrepp och rekvisit i skatteflyktslagen och PPT-klausulen

4.2 Skatteflyktslagen i förhållande till the Principal Purpose Test

4.2.1 Skatteflyktslagens utformning

De delar av skatteflyktslagen som motsvarar PPT-klausulen återfinns i lagens 2 och 3 §§. Av 2 § framgår att:

Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

1. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
3. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Av 3§ framgår att:

Om 2 § tillämpas ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits.

I följande avsnitt kommer relevanta rekvisit i skatteflyktslagen att jämföras med motsvarande rekvisit i PPT-klausulen i avtalet mellan Sverige och Storbritannien.

4.2.2 Jämförelse av utformning och rekvisit

Ett förfarande innebär en eller en serie av rättshandlingar som direkt eller indirekt har företagits av den skatteskyldige. Det finns ingen definition av begreppet rättshandling i vare sig lagtexten eller lagens förarbeten. Det finns dock ingen anledning att anta att en rättshandling i skatteflyktslagens mening skulle tolkas på ett annat sätt än den allmänna definitionen av en rättshandling från avtal- och förmögenhetsrätten. Denna definition är vid och innefattar alla viljeförklaringar som har till syfte att grundlägga, bevara, förändra eller upphäva ett rättsförhållande. Från Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår också att många olika typer av rättshandlingar har prövats under skatteflyktslagen.¹³⁶ Bedömningen av vilka förfaranden som ska innefattas i skatteflyktslagen verkar således vara lik den bedömning som framkommer av kommentarerna till modellavtalet gällande vilka arrangemang eller transaktioner som ska omfattas av PPT-klausulen.

Det framgår av skatteflyktslagen att *det övervägande skälet* för ett förfarande måste vara att åtnjuta en väsentlig skatteförmån för att skatteflyktslagen ska vara tillämplig. Bedömningen ska enligt förarbetena vara objektiv och det framgår av lagtexten som uttrycker att bedömningen ska göras med hänsyn till omständigheterna.¹³⁷ Att åtnjutande av en väsentlig skatteförmån ska vara det ”övervägande skälet” för förfarandet är en ändring från tidigare års lag. Det nya rekvisitet infördes genom lagändringen 1996 och ändrades från det tidigare rekvisitet ”huvudsakliga skälet”. Motivet till detta var att det övervägande skälet bättre svarar mot syftet med klausulen. Det framgår också att det, för att skatteflyktsklausulen ska kunna tillämpas, bör krävas att skatteförmånen objektivt sett väger tyngre än samtliga övriga skäl som den skatteskyldige har haft. Har den skatteskyldige haft affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för aktuellt förfarande, som tillsammans eller var för sig väger tyngre än skälet att erhålla en skatteförmån ska inte skatteflyktsklausulen tillämpas.¹³⁸ Viktigt att poängtera är dock att ändringen från ”huvudsakligt skäl” till ”övervägande skäl” gjordes med syftet att utöka tillämpningsområdet för klausulen eftersom man ansåg att fler fall skulle komma att omfattas

¹³⁶Carneborn och Ugglå (2022), *Skatteflyktslagen – En kommentar* (1 juli 2022, Version 3, JUNO) Kommentaren till 2 § under rubriken *första punkten – ett förfarande*.

¹³⁷ prop. 1996/97:170 s. 44 , Carneborn och Ugglå (2022), kommentaren till 2 § under rubriken *tredje punkten – det övervägande skälet*.

¹³⁸ prop. 1996/97:170 s. 44

av lagen genom ändringen.¹³⁹ Det kan också påpekas att rekvisitet som sådant aldrig ställts på sin spets eftersom det brukar stå klart att syftet med förfaranden som angrips med skatteflyktslagen är att uppnå en väsentlig skatteförmån. Detta framgår även av det faktum att Högsta förvaltningsdomstolen aldrig, sedan rekvisitet infördes 1998, har avstått från att tillämpa lagen med anledning av att den skatteskyldiges skäl till aktuellt förfarande inte varit tillräckligt framträdande.¹⁴⁰ När det kommer motsvarande rekvisit i PPT-klausulen, det vill säga *det eller ett av de huvudsakliga skälen*, är det till att börja med från ett rent språkligt perspektiv stor skillnad på *ett av* och *det*. Att syftet att uppnå en skatteförmån ska vara *det övervägande skälet* för ett arrangemang insinuerar att det inte kan finnas ett annat, likvärdigt syfte, medan formuleringen *ett av de huvudsakliga syftena* öppnar för att det också kan finnas andra syften som väger lika tungt som syftet att uppnå en skatteförmån, så länge dessa syften är huvudsakliga. Som nämnts ovan formulerades dock skatteflyktslagen om från det ”huvudsakliga skälet” till det ”övervägande skälet” med motiveringen att man ville utöka tillämpningsområdet för skatteflyktslagen. Detta bör innebära att lagstiftaren till skatteflyktslagen menar att ett huvudsakligt skäl är snävare än ett övervägande.

För att skatteflyktslagen ska vara tillämplig måste aktuellt förfarande vara *i strid med aktuell lagstiftnings syfte*. Syftet med lagstiftningen kan för det första utläsas ur bestämmelsernas allmänna utformning, för det andra genom att beakta bestämmelser som är direkt tillämpliga och för det tredje genom att beakta bestämmelser som anses ha kringgåtts genom aktuellt förfarande. Det ges i övrigt inte särskilt stor ledning i lagstiftningen och detta har inneburit att tolkningsfrågor uppkommit i både praxis och doktrin.¹⁴¹ Det relevanta syftet är enligt förarbetena det syfte som aktuell lagstiftning hade då den tillkom.¹⁴² När syftet med en bestämmelse framgår direkt av lagen och en skatteförmån kan anses vara en avsedd konsekvens av tillämplig lag har Högsta förvaltningsdomstolen i flera fall ansett att ett medgivande av skatteförmånen inte strider mot lagstiftningens syfte.¹⁴³ I andra situationer har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att aktuell fråga är föremål för en mer eller mindre heltäckande reglering eller i vart fall att förarbetet till aktuell bestämmelse har gjorts från ett i princip heltäckande perspektiv.¹⁴⁴ I sådana fall har domstolen ansett att en skatteförmån kan anses vara en avsedd konsekvens av regelverket. Det finns även situationer där bakomliggande principer används för att

¹³⁹ prop. 1996/97:170 s. 44, Carneborn och Ugglå (2022), kommentaren till 2 § under rubriken *tredje punkten – det övervägande skälet*.

¹⁴⁰ Carneborn och Ugglå (2022), kommentaren till 2 § under rubriken *tredje punkten – det övervägande skälet*.

¹⁴¹ Carneborn och Ugglå (2022), kommentaren till 2 § under rubriken *Fjärde punkten – lagstiftningens syfte*.

¹⁴² prop. 1982/83:84 s. 19 f., prop. 1996/97:170 s. 40.

¹⁴³ Se exempelvis RÅ 2001 ref. 79, RÅ 2007 ref. 85, RÅ 2004 ref. 80, HFD 2012 ref. 58, HFD 2012 not. 25 och HFD 2012 not 28.

¹⁴⁴ Se exempelvis RÅ 2001 ref. 12, HFD 2012 ref. 6 och HFD 2021 ref. 33.

fastställa syftet.¹⁴⁵ Det finns således betydligt mer vägledning kring hur syftet med aktuell bestämmelse ska fastställas i skatteflyktslagens mening än när det gäller en tillämpning av PPT-klausulen.

När det kommer *till konsekvensen av att omfattas* av skatteflyktslagen är lagens 3 § relativt tydlig. När ett arrangemang omfattas ska situationen hanteras som att arrangemanget inte hade genomförts. I internrättsliga sammanhang innebär detta antingen att arrangemanget omfattas av en annan bestämmelse en vad personen avsåg, eller att exempelvis avdrag inte medges. Således blir det aldrig frågan om en risk för dubbelbeskattning vid en tillämpning av skatteflyktslagen i rent interna situationer. Konsekvensen av att omfattas av PPT-klausulen föranleder däremot diskussioner. PPT-klausulen kommer kunna tillämpas i två missbrukssituationer; vid rule shopping och vid treaty shopping. Vid rule shopping, det vill säga när en person handlar på ett visst sätt med syfte att omfattas av en specifik bestämmelse i skatteavtalet, där personen annars hade omfattats av en annan bestämmelse i avtalet, blir det inte fråga om att avtalet inte skulle tillämpas utan personen kommer att omfattas av avtalet oavsett. Denna situation är således lik situationer där skatteflyktslagen blir tillämpbar i helt internrättsliga sammanhang. Formuleringen gällande konsekvensen av att omfattas av bestämmelserna är dock olika. I PPT-klausulen framgår från ordalydelsen enbart att man inte ska utge aktuell förmån, medan det av skatteflyktslagen framgår att man ska hantera situationen som att aktuellt arrangemang inte hade genomförts och därigenom beskattningsunderlaget som om rättshandlingen inte hade skett. Skatteflyktslagen ger alltså instruktioner för hur hanteringen ska ske. Om ett arrangemang omfattas ska man tillämpa lagstiftningen på det sätt som man hade gjort om arrangemanget inte hade genomförts. I PPT-klausulen finns inte sådana instruktioner. Om någon annan bestämmelse ska vara tillämplig i stället eller hur risken för dubbelbeskattning ska hanteras framgår inte.

¹⁴⁵ Carneborn och Ugglå (2022), kommentaren till 2 § under rubriken *Fjärde punkten – lagstiftningen syfte*. Se också RÅ 1984 1:92 som berörde kontinuitetsprincipen.

5 Avslutande reflektioner och slutsatser

5.1 Inledande kommentarer

Syftet med denna uppsats är som nämnts att utreda och analysera hur införandet av the Principal Purpose Test i svenska skatteavtal kommer påverka den svenska hanteringen av missbruk av skatteavtalsbestämmelser.

Som tagits upp i kapitel 2 är skatteavtal rättsliga instrument som har många speciella funktioner som också genererar specifika problem. Skatteavtal är internationella, vanligtvis bilaterala avtal vars övergripande syfte är att minska risk för dubbelbeskattning och således underlätta för gränsöverskridande ekonomiska aktiviteter. Principen om Treaty Override är viktig för att skatteavtalets regler ska få genomslag på det sätt som staterna ämnat genom att ingå avtalet och således upprätthålla ett lojalt samarbete mellan de avtalslutande staterna. Samtidigt är det svårt att upprätthålla ett gott samarbete om en av de avtalslutande staterna har ett nationellt system som möjliggör för missbruk av avtalsbestämmelser och annan form av skatteflykt. Således finns det behov av åtgärder mot skatteflykt, vilket exempelvis skulle kunna ett införande av PPT-klausulen i skatteavtal. Med ovan i åtanke anser jag att det finns en tydlig poäng i att PPT-klausulen har införts i svensk rätt, särskilt eftersom införlivandet av MLI möjliggör för alla avtalslutande stater att ha en likadan generell skatteflyktsklausul vilken rimligen minskar tolkningssvårigheterna staterna emellan jämfört med om alla stater har en egen nationell version.

Det ska dock nämnas att det i min mening finns fördelar med att enbart ha en generell skatteflyktsklausul i svensk rätt. Med tanke på att både skatteflyktslagen och PPT-klausulen är vagt formulerade, vilket i sig bidrar till en hel del svårigheter med att förutse vad som omfattas, innebär det faktum att man i svensk rätt nu har två generalklausuler att förhålla sig till att rättsläget blir än mindre förutsägbart. När PPT-klausulen nu är införlivad i svensk rätt genom skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien spelar dock ovan reflektion liten roll. Det måste således fortfarande utredas hur klausulen kommer att fungera i svensk rätt. En ansats till detta kommer göras i följande avsnitt genom att besvara uppsatsens frågeställningar.

5.2 Är den svenska skatteflyktslagen tillämplig vid missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där inte the Principal Purpose Test har implementerats?

Ett alternativ för att hantera skatteavtalsmissbruk hade kunnat vara att tillämpa nationella generella skatteflyktsregler i situationer där skatteavtalsbestämmelser missbrukas. Det är dock inte självklart att det är förenligt med skatteavtalsrättsliga principer att ge nationella bestämmelser företräde framför skatteavtalsbestämmelser. OECD har framhållit att principen om treaty override är viktig och att de förhåller sig starkt kritiska till att låta nationella bestämmelser få företräde framför skatteavtalsbestämmelser.¹⁴⁶ Den generella inställningen är också att skatteavtalsbestämmelser är att se som *lex specialis* i förhållande till övrig intern rätt. Principen om *lex posterior* är generellt sett inte tillämplig om inte det framgår av uttryckligen av förarbeten att lagstiftarens mening är att aktuell regel ska ha företräde framför skatteavtalsbestämmelser.¹⁴⁷ I min mening är principen om treaty override viktig att upprätthålla eftersom de avtalslutande staterna måste möjliggöra för en upprätthållelse av skatteavtalsbestämmelser för att det ska finnas en poäng med att ingå skatteavtal. Således anser jag att det generellt sätt inte är rimligt att ge företräde till nationella regler framför skatteavtal.

Detta till trots har Högsta förvaltningsdomstolen tillämpat svenska nationella regler i strid med skatteavtalsbestämmelser.¹⁴⁸ Samtidigt har domstolen framhållit att ovan mål inte ska tolkas som att det skett en förändring vad gäller det allmänna förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt. Jag anser således att inställningen till skatteavtals ställning i förhållande till rent intern rätt inte har förändrats på ett principiellt plan genom ovan domar.

När det kommer till tillämpning av skatteflyktslagen i skatteavtalssituationer anser jag dock att det finns mer att tillägga. Detta eftersom det i min mening inte innebär en treaty override att tillämpa nationella generella skatteflyktsklausuler i skatteavtalssituationer. Denna åsikt bygger jag främst på två argument. För det första framhåller OECD att syftet med skatteavtal är att undvika dubbelbeskattning, endast i den mån det inte möjliggöra för missbruk. De har även uttalat sig om att nationella generella skatteflyktsklausuler bör kunna vara förenliga med modellavtalets syfte. För det andra ansluter jag mig till Hillings argument om att skatteflyktslagen ska appliceras i det tredje steget av tillämpning enligt den förenklade trestegstillämpning som hon presenterar.¹⁴⁹ Jag tycker att det är rimligt att se det som att nationella generella skatteflyktsklausuler kommer att tillämpas i det sista och tredje steget, nämligen när de nationella skattereglerna ska tillämpas med de begränsningar som

¹⁴⁶ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.2.1.

¹⁴⁸ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁴⁹ Se avsnitt 2.2.3.

avtalet innebär. En tillämpning av skatteflyktslagen innebär således inte en frånträdelse från avtalets bestämmelser utan snarare en omkaraktisering. Således återgår man efter tillämpningen av skatteflyktslagen till det andra steget, det vill säga att passa in aktuell situation med aktuell skattavtalsbestämelse, utan att ta med aktuellt arrangemang i beräkningen. Detta stöds vidare av Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i Peru-målen. Jag anser därför att det är rimligt att tänka sig att skatteflyktslagen hade kunnat tillämpas på samma sätt som vid helt nationella transaktioner även i skatteavtalsituationer i avsaknad av en PPT-klausul.

Det är dock värt att nämna att det kvarstår en risk för att skada internationella relationer om Sverige, i stället för att införliva PPT-klausulen, skulle använda sig av skatteflyktslagen. Även om jag personligen anser att man bör kunna hävda att en tillämpning av skatteflyktslagen i en skatteavtalsituation inte nödvändigtvis innebär en treaty override, är det troligt att olika stater kommer att se detta på olika sätt. Om en annan stat anser att Sverige frånträder avtalets bestämmelser skulle på sikt kunna innebära mindre gränsöverskridande ekonomisk aktivitet eller att avtalet frånträds. Vid en tillämpning av nationella generella skatteflyktsklausuler finns det således ändå en risk för att de uppstår en konflikt mellan principen om Treaty Override och skyldigheter att motverka missbruk och skatteflykt.

5.3 Hur förhåller sig skatteflyktslagen och the Principal Purpose Test till varandra i situationer av missbruk av avtalsbestämmelser i skatteavtal där the Principal Purpose Test har implementerats?

I skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien, där PPT-klausulen är införlivad genom svensk lag, blir det, med tanke på mina slutsatser i ovan avsnitt, också relevant att diskutera om en regelkonkurrens mellan skatteflyktslagen och PPT-klausulen skulle kunna aktualiseras. OECD har framhållit att de inte anser att det finns någon risk för konkurrens mellan PPT-klausulen och nationella generella skatteflyktsklausuler. Detta bland annat på grund av möjligheten till en bred tolkning av de flesta av begreppen i klausulen, vilket enligt OECD möjliggör för en anpassning till olika rättssystem. Dessutom ses skatteavtalsbestämmelser generellt som *lex specialis* i förhållande till övrig intern rätt. Eftersom skatteflyktslagen och PPT-klausulen kan sägas fylla samma funktion bör det inte heller finnas någon anledning att tillämpa skatteflyktslagen i situationer där PPT-klausulen är tillämplig. Jag anser således att risken regelkonkurrens mellan skatteflyktslagen och PPT-klausulen är liten. Detta betyder dock inte att skatteflyktslagen inte skulle kunna bli relevant för tolkning av PPT-klausulen.

Som framkom i kapitel två är det först när det inte går att utröna en gemensam partsavsikt med hjälp av de tolkningshjälpmedel som innefattas i bedömningen i artikel 31 i wienkonventionen som ledning i övrig nationell rätt blir aktuell. I min mening innefattas kommentarerna till modellavtalet i de tolkningsmedel som artikel 31 hänvisar till. Det är i min mening också rimligt att utgå från att de avtalslutande staterna vill uppnå det resultat som OECD förespråkar. Således anser jag att det finns fog att använda kommentarerna för att fastställa en partsgemensam tolkning av skatteavtalsbestämmelser. Med tanke på att modellavtalet är betydligt mer knapphändigt formulerat än annan nationell skattelagstiftning finns det vidare anledning att använda kommentarerna för att få klarhet i vad bestämmelserna betyder och hur de ska tillämpas.

Med det sagt finns det i många avseenden inte tydlig vägledning i kommentarerna gällande tolkning och tillämpning av PPT-klausulen och i vissa fall kan till och med kommentarerna uttrycka något som skulle kunna ses som ordförenligt med PPT-klausulens ordalydelse. I dessa situationer bör ordalydelsen av klausulen självklart ha företräde framför annan tolkningsdata, däribland kommentarerna till modellavtalet. I de situationer där ordalydelsen inte är tydlig och vägledningen i kommentarerna är knapphändig bör tolkningen enligt tolkningsregeln i modellavtalet falla tillbaka på nationell rätt. Även om det finns en del oklarheter kring vad som omfattas av skatteflyktslagen tillämpningsområde, är det med tanke på att det finns etablerad praxis kring tolkning och tillämpning fortfarande klarare gällande skatteflyktslagen än gällande PPT-klausulen. Således bedömer jag det som troligt att den praxis som finns gällande tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen kommer att få betydelse för tolkning och tillämpning av i vart fall vissa delar av PPT-klausulen. Nedan presenteras några exempel på i vilka avseenden detta skulle kunna aktualiseras.

När det kommer till definitionerna av förmån och arrangemang eller transaktion anser jag att kommentarerna ger en relativt tydlig bild av vad som ska ingå. Båda rekvisiten är brett formulerade vilket kan innebära problem ur ett förutsägbarhetsperspektiv. Att rekvisiten är ämnade att omfatta en vid bredd av förmåner och arrangemang betyder dock inte att innebörden är oklar. Tvärtom anser jag kommentarerna är formulerade på ett sätt som ger uttryck för att den partsgemensamma tolkningen är att det allra mesta ska innefattas. Således anser jag att tolkning dessa rekvisit antagligen inte kommer föranleda att ledning behöver sökas i skatteflyktslagen. Det man dock kan konstatera är att bedömningen av motsvarande rekvisit i skatteflyktslagen verkar ha ett likvärdigt, brett tillämpningsområde. Således kan kanske skatteflyktslagen tänkas stödja att bedömningen ska göras med syfte att omfatta en vid bredd av arrangemang och förmåner.

När det kommer till *ett av de huvudsakliga syftena* anser jag att kommentarerna inte fullt ut ger svar på hur en bedömning ska göras. Detta gäller främst bedömningen av hur stor del av de totala syftena som ska vara att uppnå en

skatteförmån för att detta ska ses som ett huvudsakligt syfte. Här finns dock påtagliga skillnader in formulering mellan PPT-klausulen och skatteflyktslagen. Som konstaterats är det till att börja med stor skillnad på om formuleringen ”*ett av*” och ”*det*”. Dessutom används rekvisitet *huvudsakligt syfte* i PPT-klausulen och rekvisitet *övervägande skäl* i skatteflyktslagen. Dessa skillnader kan innebära att en tolkning av PPT-klausulens innebörd kan bli svår att genomföra även om man söker ledning i skatteflyktslagen. Jag anser dock att det ändå kan finnas anledning att jämföra tillämpningen mellan de båda instrumenten. Som ovan utredning visar framkom i förarbetena till ändringen av skatteflyktslagen att ändringen från *huvudsakligt skäl* till *övervägande skäl* gjordes för att utöka tillämpningsområdet för lagen. Detta bör innebära att lagstiftaren menar att *huvudsakligt* är snävare än *övervägande*. Det blir således intressant att fundera över om *det* övervägande skälet är likvärdigt med *ett av de* huvudsakliga syftena. Det kan också tilläggas att det av Högsta förvaltningsdomstolens praxis framgår att domstolen aldrig har underlåtit att tillämpa skatteflyktslagen på grund av att skälet för aktuellt arrangemang till för liten del var att uppnå en skatteförmån. Det är därför i min mening troligt att denna skillnad i formulering mellan PPT-klausulen och skatteflyktslagen gällande syfte eller skäl med ett förfarande inte kommer innebära några nämnvärda skillnader i tillämpningen.

5.4 Vilka tolkningsproblem aktualiseras vid tillämpning av the Principal Purpose Test i svensk rätt?

Eftersom tolkning av skatteavtal i första hand görs med hjälp av syfte och ändamål med avtalet blir förändringen av preambeln genom MLI viktig för tolkning av avtalets bestämmelser. Det framgår av numer av preambeln att avtalet syftar till att motverka dubbelbeskattning med hänsyn till skatter som täcks av avtalet, *utan* att skapa möjligheter för dubbel icke-beskattning eller minskad beskattning genom skatteundvikande eller skatteflykt, exempelvis genom treaty-shoppingarrangemang. Detta innebär att det allmänna syftet med skatteavtal, att motverka dubbelbeskattning, genom MLI har begränsats. Det framhålls också i OECD:s Action 6 rapport att de föreslagna ändringarna av preambeln möjliggör för att syftet med skatteavtal inte bara är att motverka dubbelbeskattning utan även att motverka skatteflykt.¹⁵⁰

Det finns dock ändå problem med tolkning av PPT-klausulen. Exempelvis äre rekvisiten *förmån* och *arrangemang eller transaktion* formulerade för att omfatta en vid bredd av situationer.¹⁵¹ Det breda tillämpningsområdet kan innebära att det blir svårt att förutse vilka arrangemang eller förmåner som

¹⁵⁰ OECD (2015), Action 6 – Final Report, p. 73. OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital (condensed Version): 2017*, Introduction p. 16.1. Se också Kuzniacki (2018), s. 239.

¹⁵¹ Se avsnitt 3.2.2. och 3.2.4.

omfattas av klausulen. För andra begrepp saknas tydlig vägledning kring tolkning.¹⁵²

Vad gäller definitionen av *huvudsakligt syfte* ligger enligt mig problematiken främst i att kommentarerna ger uttryck för en motstridighet. Det framhålls å ena sidan att tolkningen av vad som faller inom ramen för ett huvudsakligt syfte ska vara relativt strikt och att man inte kan utgå från att det är ett huvudsakligt syfte att uppnå en skatteförmån bara genom att ta hänsyn till konsekvenserna av ett arrangemang. Å andra sidan betonas att även arrangemang som rimligtvis kan förklaras genom att en skatteförmån uppkommit på grund av avtalets bestämmelser kan tänkas omfattas. Det finns inte heller någon vidare utveckling om exakt hur denna avvägning ska göras. Detta innebär således svårigheter vid tillämpning av klausulen. Det kan också tilläggas att det enligt kommentarerna till modellavtalet framgår att det räcker med att ett av de huvudsakliga syftena är att uppnå en skatteförmån. Det öppnar för att transaktioner eller arrangemang för vilka det kan finnas andra likvärdiga syften ändå kan omfattas av klausulen. Det framgår visserligen också att tanken inte är att arrangemang som tydligt kan kopplas till ett bolags kommersiella verksamhet ska omfattas. Detta är dock i min mening inte tillräckligt för att med säkerhet kunna utläsa hur syftesbedömningen ska göras. Det försvåras ytterligare genom ändringen av preambeln som nu faktiskt kan sägas ge ett uttryck för motverkande av skatteflykt. Det kan således innebära att även arrangemang som har affärsmässiga skäl kan omfattas av klausulen.

Gällande tolkningen av *syftet med aktuell avtalsbestämmelse* ser jag också flera tolkningssvårigheter. Eftersom det av utredningen framkommit att det inte står klart om det är syftet med aktuell avtalsbestämmelse eller syftet med skatteavtalet i sin helhet som ska ligga till grund för bedömningen är det svårt att veta hur en bedömning ska göras. Detta försvåras ytterligare av att det i doktrin framhålls att skatteavtalsbestämmelser inte har några specifika syften mer än att upprätthålla syftet med skatteavtalet. Dessutom råder det delade meningar om vad syftet med skatteavtal faktiskt är. Gällande syftet med skatteavtalet i stort anser jag att det övergripande syftet med skatteavtal måste vara det som uttryckligen framkommer i preambeln, nämligen att dubbelbeskattning ska undvikas, men bara så långt att det inte möjliggör för missbruk. Således bör bedömningen av syftet med aktuell avtalsbestämmelse göras med det i åtanke.

När det kommer till att *konsekvenserna av att omfattas* av PPT-klausulen inte är dessa inte tydligare definierade. Detta innebär framförallt problem när det kommer till treaty shopping-arrangemang, eftersom konsekvensen av att inte tillämpa en hemvistbestämmelse blir att skatteavtalet i sin helhet inte är tillämpligt. Om man följer ordalydelsen av PPT-klausulen i en sådan situation, blir konsekvensen att avtalet inte kan tillämpas. Detta öppnar upp för en risk för dubbelbeskattning eftersom det inte alls är säkert att båda stater kommer

¹⁵² Se avsnitt 3.2.3, 3.2.4, 3.2.6 och 3.2.7.

att göra samma bedömning. Vid tillämpningen av PPT-klausulen i avtalet mellan Sverige och Storbritannien, där den träffade personen försökt uppnå hemvist i Storbritannien, skulle exempelvis Sverige i sin tillämpning av avtalet kunna anse att personen träffas av PPT-klausulen och därför faktiskt har hemvist i ett tredje land med vilket Sverige har ett avtal som ger Sverige beskattningsrätt. Samtidigt skulle Storbritannien kunna hålla fast vid att personen har hemvist i Storbritannien och således också ska ha beskattningsrätt enligt skatteavtalet mellan Sverige och Storbritannien. I en sådan situation kommer samma inkomst att beskattats två gånger och eftersom det inte är klart om metodreglerna i avtalet från Sveriges sida är tillämpliga är det inte heller säkert att det skulle finnas möjlighet till avräkning av skatt eller undantagande av inkomsten. Detta är enligt mig en konsekvens som inte är proportionerlig i förhållande till syftet med skatteavtalet som ju i första hand faktiskt finns till för att undvika dubbelbeskattning. Jag vill dock tillägga att denna bedömning beror på om man anser att hemvist är en förmån i klausulens mening. Anledningen till att en person vill uppnå hemvist i någon av de avtalslutande staterna och således omfattas av skatteavtalet dem emellan är ju i en missbrukssituation att personen vill åtnjuta en förmån enligt avtalet, exempelvis förmånliga avdrag för räntekostnader. Om man vid en tillämpning av PPT-klausulen anser att det är att uppnå hemvist som är förmånen, då bör inte avtalet gå att tillämpa om en person omfattas av PPT-klausulen. Om man istället anser att förmånen i aktuellt exempel är beviljandet av avdrag för räntekostnader, då blir konsekvensen enbart att avdraget inte beviljas. Således är avtalet fortfarande tillämpligt och metodregler och andra bestämmelser kan användas istället för den bestämmelse i vilket förmånen nekades. Det senare alternativet är i min mening både mer troligt och bättre, eftersom konsekvenserna således inte blir oproportionerliga.

När det kommer till utformandet av *bevisbördan* finns det också några aspekter att diskutera. PPT-klausulen är enligt kommentarerna till modellavtalet utformad så att det är personen som träffas av PPT-klausulen som ska styrka att ett arrangemang är i enlighet med aktuell klausuls syfte och ändamål. Aktuell skattemyndighet ska visserligen styrka övriga rekvisit, men skattemyndigheten behöver inte visa att aktuellt arrangemang strider mot syfte och ändamål med aktuell bestämmelse. Detta är en skillnad från Skatteflyktslagen där bedömningen av syfte och ändamål ligger tillsammans med övriga rekvisit och således ligger bevisbördan på skattemyndigheten i ett första led. Kuzniacki anser att PPT-klausulen fortfarande kommer kunna tillämpas så att skattemyndigheter har bevisbördan i båda leden och jag håller med om att denna uppdelning av bevisbörda inte nödvändigtvis utgör ett problem. Vi kan ju exempelvis förvänta oss av privata aktörer att komma med motbevis. Det behöver således inte finnas någon problematik att dela upp bevisbördan på detta sätt. Eftersom det dock inte är möjligt att förutse hur svenska domstolar kommer göra bedömningen finns det i min mening risk för att börden för privata aktörer att styrka att deras arrangemang inte faller inom tillämpningsområdet av PPT-klausulen blir för stor.

Källförteckning

Litteratur

Avi-Yonah, R., *Advanced Introduction to International Tax Law*, Edward Elgar Publishing, 2a uppl., 2019, Cheltenham.

Avi-yonah, R., *Tax Treaty Overrides: A qualified defence of U.S. practice* i Mastio (red.), *Tax Treaties and Domestic Law*, EC and International Tax Law Series vol. 2, 2006, IBFD.

Buriak, S., *the Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties* i Lang, M., Pistone, P., Rust, A., Schurch, J. och Staringer, C. (red.), *Tax Treaty Entitlement*, European and International Tax Law and Policy Series vol 11, IBFD, 2019.

Carneborn C. och Uggla C.M., *Skatteflyktlagen – En kommentar* (1 juli 2022, Version 3, JUNO)

Cejie, *Om internationell rätts inverkan på svensk skatterätt – exemplet skatteavtal*, Uppsala Faculty of Law, Working Paper 2023.

Dahlberg, *Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen*, Skattenytt 2008 s. 482.

Dahlberg, *Internationell Beskattning*, 5 uppl. 2020, Studentlitteratur.

Danon, *Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose test för MNE Groups*, Bulletin for International Taxation, January 2018.

De Broe, L., *Tax Treaty and EU Law aspects of the LOB and PPT provision proposed by BEPS Action 6*, Institute for Tax Law 203-204, Kluwer/Schulthess 2017.

Hilling, *HFD:s Peru-domar*, skattenytt 2012 s. 582.

Hilling, *Skatteavtal och generalklausuler – ett komparativt perspektiv*, 2016, Wolters Kluwer.

Hultqvist, *Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys*, SvSkt 2010:5.

Kleineman, J., *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, M., och Zamboni, M., (red.), *juridisk metodlära*, 2. Uppl., Lund 2018, Studentlitteratur.

Koriak, O., *European Union – the Principle Purpose Test under BEPS action 6: Is the OECD proposal compliant with EU law?* European Taxation, volym 56 nr. 12, 2016, IBFD.

Krever, G., *General Reports: GAARs* I Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schurch, J. och Staringer, C. (red.) *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, vol 3 2016, IBFD.

Kuzniacki, B., *The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application*, World Tax Journal, May 2018, IBFD.

Lang, M., Double non-taxation, Cahiers de Droit Fiscal International vol 89 a, Sdu, 2004.

Linderfalk, U. och Hilling, M., *the Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids – The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, Nordic Tax Journal 2015;1:34-59, De Gruyter Open.

Linderfalk, U. (2016), *When the International Lawyers Get to Be Heard – The Story of Tax Treaty Interpretation as Told in Sweden*, Nordic Tax J. 2016;1:3-16, De Gruyter Open.

Marino, G., *The burden of proof in cross-border situations* (International Tax Law) i Meussen, G., *The burden of proof in tax law*, 2013 IBFD.

Moreno, A.B., *GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6* p. 440, 2017 Kluwer Law online

Mutén, L., *Treaty override i regeringsrätten*, SvSkt, 2008:5, s. 353.

Olsen, L., *Rättsvetenskapliga Perspektiv*, Svensk Juristtidning 2004, s. 111.

Palao Taboada, C., *OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule*, 69 Bulletin for International Taxation. nr 10 2015, IBFD.

Peczenik, A., *Vad är rätt? – om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Nordstedts Juridik 1995.

Valério, C., *European Union - Applying the OECD Principal Purpose Test in Accordance with EU Law: An Analysis of the Scope, Burden of Proof and Effects*. European Taxation volym 61 nr 11 2021, IBFD.

Vogel, K. *The Domestic Law Perspective in Tax Treaties and Domestic Law*, Mastio, G. (red.), EC and International Tax Law Series vol. 2, 2006, IBFD.

Wouters, J. och Vidal, M., (2006), *The international Law Perspective i Mastio (red.), Tax Treaties and Domestic law*, EC and International Tax Law Series vol. 2, 2006, IBFD.

Svensk praxis

RÅ 1984 1:92.

RÅ 1987 ref. 62.

RÅ 1987 ref. 158.

RÅ 1991 not. 228.

RÅ 1995 not. 68.

RÅ 1996 ref. 84.

RÅ 1998 ref. 49.

RÅ 2001 ref. 12.

RÅ 2001 ref. 38.

RÅ 2001 ref. 79.

RÅ 2004 ref. 20.

RÅ 2004 not 59.

RÅ 2004 ref. 80.

RÅ 2007 ref. 85.

Högsta förvaltningsdomstolen, Dom av den 14 december 2010 mål nr 216-10.

Högsta förvaltningsdomstolen, Dom av den 14 december 2010 mål nr 283-10.

Högsta förvaltningsdomstolen, Dom av den 14 december 2010, mål nr 2662-09.

RÅ 2010 ref. 112.

HFD 2012 ref. 6.

HFD 2012 ref. 18.

HFD 2012 ref. 19.

HFD 2012 ref. 20.

HFD 2012 not 25.

HFD 2012 not 28.

HFD 2012 ref. 58.

HFD 2012 ref. 60.

HFD 2016 ref. 25.

HFD 2016 ref. 57.

HFD 2018 ref. 83.

HFD 2019 ref. 13.

HFD 2019 ref. 36.

HFD 2021 ref. 33.

HFD 2023 ref. 37

Offentligt tryck

Riksdagens proposition 2017/18:61: *Multilateral konvention för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder.*

Riksdagens proposition 1996/97:170: *Reformerad Skatteflyktslag.*

Riksdagens proposition 1982/83:84: *med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt med mera.*

Riksdagens proposition 1980/81:17: *med förslag till lag mot skatteflykt m.m.*

Internationella källor

Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49

Eu-kommissionens rekommendation: 2016/136 den 28 jan 2016, *om genomförandet av åtgärder mot missbruk av skatteavtal*, nr C (2016) 271.

OECD (2015), "Commentary on Article 1: Concerning the Persons Covered by the Convention", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264239081-35-en>

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, <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>.

OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241688-en>.

OECD (2015), "R(8). Tax treaty override", in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264239081-101-en>.

OECD:s *Explanatory Statement* till den Multilateral konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, 24 nov. 2016.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Övriga källor och hänvisningar

BEPS-projektet, Base Erosion and Profit Shifting. Se www.oecd.org/tax/beps/.

BEPS-projektets slutliga rapporter: <https://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>

MLI: <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

Svenskt Näringsliv, analys i anledning av Brexit, <https://www.svensktnaringsliv.se/fraga/Brexit>.

Svenska handelskammaren, analys av den ekonomiska relationen mellan Sverige och Storbritannien med anledning av Brexit, https://stockholmshandelskammare.se/wp-content/uploads/2021/04/analys_brexit_web.pdf