



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Judicial tax treaty override i Regeringsrätten

Analys av RÅ 2008 not 61

Filosofie magisteruppsats inom internationell skatterätt

Författare: Flöhr, Adam

Thörnlöf, Jimmy

Handledare: Sallander, Ann- Sophie

Mentor: Francke, Jan

Framläggningsdatum 15 januari 2009

Jönköping januari 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Judicial Tax Treaty Override by the Swedish Supreme Administrative Court

Analysis of RÅ 2008 not 61

Master's thesis within International Tax Law

Author: Flöhr, Adam

Thörnlöf, Jimmy

Tutor: Sallander, Ann-Sophie

Mentor: Francke, Jan

Jönköping January 2009

Magisteruppsats inom internationell skatterätt

Titel:	Judicial tax treaty override i Regeringsrätten – Analys av RÅ 2008 not. 61.
Författare:	Flöhr, Adam; Thörnlöf, Jimmy
Handledare:	Sallander, Ann-Sophie
Mentor:	Francke, Jan
Datum:	2009-01-15
Ämnesord	RÅ 2008 not. 61, RÅ 2008 ref. 24, dubbelbeskattningsavtalsrätt, skatteavtalsrätt, skatteavtal, dubbelbeskattning, regelkonkurrens, CFC-lagstiftning, tax treaty override, judicial tax treaty override, lex posterior, lex specialis,

Sammanfattning

Varje suverän stat bestämmer sin beskattningsrätt, de subjekt och objekt som staten ålägger skatt. Om två skilda staters beskattning träffar samma person och transaktion, uppstår internationell juridisk dubbelbeskattning. Eftersom dubbelbeskattning kan leda till en mycket hög beskattning av en enskild, och därmed verka som ett hinder för internationell handel, ingår stater skatteavtal i vilka rätten att beskatta fördelas mellan staterna. Skatteavtalen skapar därmed en inskränkning av den rätt staten tar sig i den interna lagstiftningen. Sverige har ett 90-tal skatteavtal med olika länder; en majoritet av dessa följer den avtalsmodell som arbetats fram inom OECD. När Sverige ingår ett skatteavtal ska avtalet införlivas med svensk rätt för att bli gällande lag. Det sker genom en särskild inkorporeringslag.

I den interna skatterätten finns regler som förhindrar skatteflykt. Ett exempel på sådana regler är CFC-lagstiftning, genom vilken staten utökar sitt skatteanspråk till att omfatta vissa utländska bolag som ägs av personer med hemvist i staten. Vid CFC-beskattning beskattas ägaren för den vinst som sker i bolaget. Det har länge pågått en debatt om huruvida CFC-lagstiftning är förenlig med skatteavtalen, och då främst artiklarna 7 (inkomst av rörelse) och 10 (utdelning) i OECD:s modellavtal.

Under 2008 avgjorde Regeringsrätten frågan om förenlighet mellan CFC-beskattning och skatteavtalen. I RÅ 2008 not. 61 hade Skatterättsnämnden funnit att det svensk-schweiziska skatteavtalet inte förhindrade den svenska CFC-beskattningen. Nämnden hade tolkat avtalets artiklar och funnit att den svenska beskattningen var möjligt. Regeringsrätten fastställde nämndens beslut, men resonerade på ett annat sätt. Domstolen fann att inkorporeringslagen och den interna CFC-lagstiftningen var likställda. Skatteavtalet skulle alltså ej ha ett företräde. Då lika lagar motsäger varandra uppstår en regelkonkurrens. Denna konkurrens kan lösas genom att tillämpa principerna om speciallags respektive senare lags företräde. Regeringsrätten fann att CFC-reglerna ska ha företräde eftersom de tillkommit senare än skatteavtalet och är riktade mot just den situation fallet gällde. Domen blev kritiserad för att den frångår den folkrättsliga förpliktelsen att tillämpa avtalet.

I uppsatsen analyseras RÅ 2008 not. 61. Analysen utgår ifrån fyra delsyften: varför och hur tillämpar domstolen regelkonkurrens; finns det en grund för ett företräde för skatteavtal framför intern rätt; utgör domen ett tax treaty override; och vad hade en tolkning av avtalet kunnat ge för resultat?

Slutsatsen innefattar kritik av Regeringsrätten dom, särskilt gällande tillämpning av principerna för regelkonkurrens, men ger även visst stöd för domstolens resonemang kring när regelkonkurrens uppstår.

Master's Thesis in international tax law

Title:	Judicial tax treaty override by the Swedish Supreme Administrative Court – Analysis of RÅ 2008 not. 61
Author:	Flöhr, Adam; Thörnlöf, Jimmy
Tutor:	Sallander, Ann-Sophie
Mentor:	Francke, Jan
Date:	2009-01-15
Subject terms:	RÅ 2008 not. 61, RÅ 2008 ref. 24, tax treaty law, double taxation, conflict of rules, CFC legislation, tax treaty override, judicial tax treaty override, lex posterior, lex specialis

Abstract

Each sovereign state decides its taxation base, that is the taxpayers and subject matter the state taxes. If two separate states tax the same person and transaction the result is international juridical double taxation. Since double taxation may lead to high tax levels and thus be an obstacle to international trade, states may enter into tax treaties, by which the right to tax is allocated between the states. Tax treaties hence set a limitation of the right to tax set out in the national legislation. Sweden has around 90 tax treaties; a majority of which follow the OECD model convention. For a treaty to enter into force it must be incorporated with national law. This is done through a special incorporation law.

The internal taxation rules contain measurements to prevent tax avoidance. One example of such rules is CFC legislation, through which the tax basis is extended to include certain foreign companies which are owned by nationals of the state. The CFC rules leads to taxation of the owner of the profit made by the company. There has been a long going debate on the compatibility of CFC legislation with the tax treaties, especially concerning articles 7 (business profits) and 10 (dividends) of the OECD model convention.

During 2008 the Swedish Supreme Administrative Court ruled on the issue of compatibility of CFC legislation and a tax treaty. In case RÅ 2008 not. 61 the Council for Advance Tax Rulings had found that the Swedish-Swiss tax treaty did not prevent the Swedish CFC rules. The council had interpreted the treaty articles and found that taxation in Sweden was possible. The Supreme Administrative Court confirmed the decision of the Council, but reasoned in a different fashion. The Court found that the incorporation law and the CFC rules were hierarchically equal. The tax treaty should therefore not have precedence. When equal rules contradict one another there is conflict of rules. This conflict may be resolved by using the principles of specific law and later law precedence. The Court ruled that the CFC legislation may be applied since it was introduced later than the treaty and was aimed at the situation in the case. The decision has been criticized for sidestepping the obligation, set out in international public law, to apply the treaty.

This thesis analyzes the case, RÅ 2008 not. 61. The analysis is done using four sub-purposes: how and why does the court reason in terms of conflict of rules; is there a basis for a precedence for tax treaties over national law, in Swedish law; does the Court's decision constitute a tax treaty override; and what may have been the outcome if the Court had interpreted the treaty?

The conclusion includes criticism regarding the reasoning of the court, especially concerning the use of the principles for solving conflicts of rules, but also gives some support to the Court's view on conflict of rules.

Innehåll

Förkortningar	V
1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Metod och material.....	2
1.3.1 Svensk rätt.....	2
1.3.2 Folkrätt.....	3
1.3.3 Definitionen av tax treaty override	4
1.4 Avgränsning	4
1.5 Terminologi	5
1.6 Disposition.....	5
2 RÅ 2008 not. 61: OMX-domen.....	7
2.1 Bakgrund till OMX-domen	7
2.2 Skatterättsnämndens beslut.....	7
2.3 Regeringsrättens dom	8
2.4 Problemställning.....	8
2.5 Sammanfattning	9
3 Folkrättens ställning i svensk rätt.....	10
3.1 Allmän folkrätt	10
3.2 Införlivande med intern rätt.....	10
3.2.1 Monism och dualism	10
3.2.2 Traktaters ställning i svensk rätt	11
3.2.3 Innebörden av införlivande	12
3.2.4 Införlivandemetoder	13
3.3 Regelkonkurrens	14
3.3.1 Folkrättens ställning i normhierarkin	14
3.3.2 Principer vid regelkonkurrens	15
3.4 Sammanfattning	16
4 Svenska skatteavtal	18
4.1 OECD:s modellavtal	18
4.2 Tillkomsten av ett skatteavtal	19
4.3 Skatteavtalens syfte	20
4.3.1 Skatteavtalens primära syfte	20
4.3.2 Skatteavtalens sekundära syfte	21
4.4 Skatteavtalens konstruktion	21
4.5 Samspelet i skatteavtalen	21
4.5.1 Hemvistartikeln – Kapitel II	21
4.5.2 Fördelningsartiklarna – Kapitel III-IV	22
4.5.3 Metodartiklarna – Kapitel V.....	22
4.6 Sammanfattning	23
5 Skatteavtalens förhållande till och tolkning i svensk skatterätt.....	25
5.1 Undanröja dubbelbeskattning.....	25
5.2 Förhållandet mellan internationell och intern skatterätt	25

5.2.1	Skattavtal och intern skatterätt.....	25
5.2.2	Inkorporeringslagen	26
5.2.3	Gyllene regeln och skatteavtalens företråde.....	26
5.3	Tolkning av skatteavtal.....	28
5.3.1	Wienkonventionen om traktaträtten	28
5.3.2	OECD:s tolkningsregler	29
5.3.3	Internrättslig eller folkrättslig tolkning?.....	30
5.4	Folkrättslig tolkning i svensk rättspraxis	31
5.4.1	RÅ 1987 ref. 162: Englandsfararmålet.....	31
5.4.2	RÅ 1996 ref. 84: Luxemburg-domen.....	34
5.5	Sammanfattning	35
6	CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteavtal.....	37
6.1	Bekämpning av skatteflykt.....	37
6.2	De svenska CFC-reglerna	37
6.3	Förenlighet mellan CFC-lagstiftning och skatteavtal	39
6.3.1	OECD:s modellavtal och grundproblemet.....	39
6.3.2	För förenlighet.....	41
6.3.3	Mot förenlighet.....	41
6.4	Sammanfattning	42
7	Tax Treaty Override.....	44
7.1	Definitionsproblem.....	44
7.2	1989 års OECD-rapport	45
7.3	Diskussionen i doktrin	46
7.4	Malaysia/Labuan-debatten	47
7.5	Definition av tax treaty override och judicial tax treaty override.....	48
8	Analys av RÅ 2008 not. 61	49
8.1	Steg ett till tre	49
8.2	Delsyfte ett: Regeringsrättens konkurrensbedömning.....	50
8.2.1	Regeringsrättens resonemang.....	50
8.2.2	Konsekvenser av och problem med <i>posterior</i> och <i>specialis</i>	52
8.2.3	Sammanfattning av domstolens resonemang.....	53
8.3	Delsyfte två: grunder för skatteavtals företråde framför intern rätt.....	53
8.3.1	Förekomsten av en faktisk regelkonkurrens	53
8.3.2	Företråde för skatteavtal, på primatnivå	54
8.3.3	Bedömning av regelkonkurrens	56
8.3.4	Sammanfattning.....	58
8.4	Delsyfte tre: förekomsten av tax treaty override	59
8.5	Delsyfte fyra: folkrättslig tolkning av det svensk- schweiziska skatteavtalet.....	60
9	Slutsats	62
9.1	Syfte.....	62
9.2	Regelkonkurrens uppkommer när lagstiftarens vilja är oklar	62

9.3	Det svensk-schweiziska skatteavtalets företräde framför CFC-lagstiftning	62
9.4	Judicial tax treaty override i Regeringsrätten	63
9.5	Skatteavtalet förhindrar CFC-beskattnig	64
	Referenslista	65

Figurer

Figur 1 Regeringsrättens och skatterättsnämndens resonemang	8
Figur 2 Regelkonkurrens vid olika tillämpningsområden	16
Figur 3 Förhållandet mellan internationell och intern skatterätt	25
Figur 4 Problemet med definitionen av tax treaty override	44
Figur 5 Förekomsten av ett skatteavtalsföreträde	49
Figur 6 <i>Lex specialis</i> -bedömning vid konkurrens mellan CFC-regler och skatteavtal	56

Förkortningar

AD	Arbetsdomstolen
art.	Artikel
AvrL	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
CFC	Controlled Foreign Company
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EKMR	Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska Unionen
IBFD	International Bureau for Fiscal Documentation
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not	Notismål från Regeringsrätten
nr.	Nummer
Prop.	Proposition
p.	Punkt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organisation for European Economic Cooperation
ref.	Referatmål från Regeringsrätten
Reg.	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapens domstol
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	Sida
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser

1 Inledning

1.1 Bakgrund

En rörlig ekonomi ställer höga krav på staten att finna en balans mellan internationella åtaganden och skattesystemets fiskala syfte. Internationella åtaganden uppstår genom överenskommelser mellan stater. På skatteområdet sker internationella överenskommelser genom skatteavtal, som fördelar beskattningsrätten mellan två eller flera stater för de fall där ländernas skatteanspråk kolliderar.¹ Utöver skatteavtal (och annan internationell rätt såsom EG-rätten) reglerar staten beskattning genom interna rättsregler; ett exempel är CFC-lagstiftningen om beskattning av delägare för vinst i bolag lokaliserade i lågskatteländer.² Då skatteavtalen och den interna internationella skatterätten behandlar samma förhållanden kan det, enligt Regeringsrätten, uppstå regelkonkurrens.³ Frågan är då vilken lag som ska ha företräde och varför.

Skatteavtalen är avtal mellan stater och därmed del av folkrätten. Rättsgrundsatsen att avtal ska hållas (*pacta sunt servanda*) är en allmän folkrättslig princip. Den får också uttryck i traktaträttens centrala fördrag, Wienkonventionen om traktaträtten från 1969.⁴ När en stat frångår en traktat till förmån för intern lagstiftning är det ett brott mot folkrätten. Inom skatteavtalsrätten benämns avtalsbrott *tax treaty override*.⁵

Ett avtals folkrättsliga bakgrund får konsekvenser för införlivande i svensk rätt och avtalens ställning i normhierarkin. Från fall utanför skatteområdet framkommer att Sverige tillämpar en dualistisk syn på folkrättsliga traktat,⁶ vilket innebär att internationella åtaganden måste införlivas i intern lagstiftning för att vara fullt gällande.⁷ För skatteavtal sker detta genom en inkorporeringslag som stadgar att avtalet ska gälla som lag. Det finns ingen direkt reglering av internationella avtals tyngd i normhierarkin, men lagstiftaren har uttalat att en lags folkrättsliga bakgrund inte i sig är grund för företräde framför annan lag.⁸

Trots att frågorna om förhållandet mellan folkrätt och intern rätt är centrala för skatteavtalens natur, är de sparsamt behandlade i rättspraxis. En av de frågor som behandlats flitigast i praxis är tolkning av skatteavtal. I huvudregel väljer svensk domstol att tolka avtalet enligt uttryckens gängse mening i ljuset av parternas gemensamma vilja.⁹ Regeringsrätten hade till nyligen aldrig bedömt frågan om vilken lag som har företräde om det finns en konflikt mellan intern rätt och ett inkorporerat skatteavtal. Under 2008 bedömde Regeringsrätten en sådan fråga.

¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 1-3.

² 39a kap. 1 § II.

³ RÅ 2008 not. 61.

⁴ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 25.

⁵ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5.

⁶ RÅ 1974 ref. 61.

⁷ Bring, O. & Mahmoudi, S., *Sverige och folkrätten*, s. 42-43.

⁸ Prop. 1993/94:117, s. 37.

⁹ RÅ 1987 ref. 162.

RÅ 2008 not. 61, ett överklagat förhandsbesked, handlar om CFC-beskattnings av ägaren till ett schweiziskt bolag. Skatterättsnämnden hade funnit, genom att tolka det svensk-schweiziska skatteavtalet, att CFC-lagstiftningen var möjlig. Regeringsrätten fastslår nämndens slutliga beslut, men frångår dess skäl och undviker helt att tolka svensk-schweiziska skatteavtalet. Domstolen finner istället att skatteavtal och intern skatterätt har lika rättsvärde och därmed står i regelkonkurrens. Konkurrens ska enligt Regeringsrätten lösas genom *lex posterior* och *lex specialis*, principen om senare rätts respektive speciallags företräde. I det aktuella fallet leder det till faktisk CFC-beskattnings. Resultatet av Regeringsrättens dom är att svensk lag åsidosätter det svensk-schweiziska skatteavtalet, trots att det senare har en folkrättslig grund. Sverige begår därmed ett möjligt brott mot ett internationellt åtagande. Domen mötte skarp kritik då den ansågs underminera det omfattande avtalssystem Sverige använder.¹⁰

Domen skapar flera frågor då den är allmänt skriven, vilket gör det oklart hur långt Regeringsrättens syn på regelkonkurrens kan dras. En bokstavstrogen tolkning skulle innebära att alla fall där skatteavtalen avviker från intern rätt ska lösas genom *lex posterior* och *lex specialis*. Konsekvenserna för den framtida behandlingen av skatteavtal kan således bli omfattande.

1.2 Syfte

Huvudsyftet med uppsatsen är att analysera RÅ 2008 not. 61 utifrån ett svenskt perspektiv. Syftet är uppdelat i följande delsyften:

1. Varför och hur gör Regeringsrätten en bedömning utifrån regelkonkurrens?
2. Finns det en grund för ett företräde för skatteavtal i svensk rätt?
3. Kan RÅ 2008 not. 61 anses utgöra ett tax treaty override?
4. Vad hade en faktisk tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet givit för utfall?

1.3 Metod och material

1.3.1 Svensk rätt

Uppsatsens syfte är att analysera RÅ 2008 not. 61 utifrån ett svenskt perspektiv. Det svenska perspektivet innebär att det är skatteavtalens effekter för den svenska rätten som behandlas. Utredning av svensk rätt sker utifrån den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att rättskällorna undersöks i hierarkisk ordning efter lag, förarbete, rättsfall och doktrin.

Skatteavtalen inkorporeras genom lag och är därmed del av den interna svenska rätten. Avtalens folkrättsliga bakgrund gör dock att vägningen av rättskällorna blir annorlunda än vid rent intern rätt. I rättspraxis har Regeringsrätten använt en tolkningsmetod som baseras på folkrättsliga regler, så kallad folkrättslig metod.¹¹ Det innebär bland annat att propositioner har lågt källvärde eftersom de är unilaterala dokument och därmed inte ger uttryck för gemensam partsvilja.¹²

¹⁰ Se exempelvis, Mutén, L., Sverige agerar ensidigt mot folkrätten, *Dagens Nyheter*, <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=572&ca=812439&rss=572>

¹¹ Se avsnitt 5.4.

¹² Se avsnitt 5.3.1.

Svenska skatteavtal följer i stora delar den skatteavtalsmodell som utarbetats av OECD. Till modellavtalet finns kommentarer om hur modellavtalets artiklar ska tolkas; utöver kommentarer finns observationer, det vill säga invändningar som enskilda stater kan göra mot kommentaren, och reservationer, som stater kan göra mot en artikels lydelse.¹³ Regeringsrätten har fastslagit att en avtalsartikel normalt ska tolkas i linje med OECD:s kommentar.¹⁴ Kommentaren har därmed ett högt rättskällevärde. I uppsatsen används kommentaren vid diskussionen kring svenska skatteavtal och CFC-beskattningens förhållande till avtalen. Modellavtalet och kommentaren används i den engelska språkversionen, och vid översättning till svenska används den inofficiella översättningen av Francke och Skurnik,¹⁵ eller den terminologi som används i de svenska skatteavtalen.

Sökning av rättspraxis sker genom databaserna Rättsbanken och Zeteo. I de fall där rättspraxis hittas genom doktrin anges detta i samband med fallet. Urval sker efter relevans. I de delar som gäller folkrättens ställning i svensk rätt diskuteras en serie domar från 1970-talet gällande införlivande av internationella överenskommelser, eftersom de är grundläggande för förhållandet mellan folkrätt och intern rätt i Sverige. Vidare används NJA 2005 s. 568 då det belyser innebörden av införlivande av internationella överenskommelser. I den del som behandlar tolkning av skatteavtal undersöks RÅ 1987 ref. 162 för att det är det mest omfattande tolkningsmålet i praxis, och RÅ 1996 ref. 84 för att det belyser Wienkonventionens roll och för att det gäller, de äldre, CFC-reglerna.

Under 2008 behandlade Regeringsrätten en rad CFC-mål, vilket har lett till snarlika domar. RÅ 2008 not. 61¹⁶ och RÅ 2008 ref. 24¹⁷ behandlar båda en situation mellan Sverige och Schweiz, och är identiska i de delar som behandlar CFC-reglernas förenlighet med skatteavtal och med EG-fördragets regler om fri rörlighet. Uppsatsen behandlar RÅ 2008 not. 61, eftersom det är den dom som behandlats i tidigare doktrin.¹⁸

I den del av uppsatsen som behandlar CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalen behandlas en utländsk dom. Av språkskäl används referat från doktrin. Det är även särskilt uttryckt i det avsnittet.

1.3.2 Folkrätt

Skatteavtal är folkrättsliga avtal som införlivas genom svensk lag. För att uppfylla uppsatsens syfte är det nödvändigt att undersöka delar av folkrätten. Det gäller framförallt tolkning av internationella överenskommelser (traktater) och folkrättens införlivande med och ställning i den interna rätten.

Folkrätten tillämpar andra rättskällor än intern rätt. Detta framkommer i stadgan för den internationella domstolen, Förenta Nationernas främsta rättskipande organ.¹⁹ Stadgan föreskriver att domstolen ska tillämpa internationella överenskommelser, internationell sedvän-

¹³ Se avsnitt 4.1.

¹⁴ Se avsnitt 5.4.2.

¹⁵ Francke, J. & Skurnik, H., *Modell för avtal beträffande inkomst och förmögenhet*.

¹⁶ Mål nr. 2655-05.

¹⁷ Mål nr. 2697-05.

¹⁸ Se exempelvis, Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, *Skattenytt*, s. 483.

¹⁹ Stadga för den internationella domstolen, art. 92.

ja och allmänna erkända rättsgrundsatser.²⁰ Skatteavtalen faller inom den första kategorin eftersom de är internationella överenskommelser. Med sedvänja förstås utformad praxis i mellanstatliga förbindelser, medan allmänna erkända rättsgrundsatser är etablerade principer från intern rätt som kan tillämpas på internationella förhållanden.²¹

I det förra avsnittet påpekades att svensk domstol tolkar skatteavtal enligt en folkrättslig tolkningsmetod. Tolkning sker då enligt Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, som stadgar att traktat ska tolkas enligt den vanliga meningen av textens ordalydelse, mot bakgrund av överenskommelsens syfte.²² I de delar av uppsatsen som behandlar folkrättsliga frågor används en folkrättslig tolkningsmetod såsom den framställs i Wienkonventionen.²³

Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt på folkrätten, vilket innebär att en internationell överenskommelse måste införlivas med svensk rätt för att bli bindande för svenska myndigheter och domstolar.²⁴ Införlivande kan ske på två sätt, antingen inkorporering, när traktaten blir gällande rätt i sin ursprungliga form genom att en intern lag hänvisar till traktaten, eller transformering, när statens internationella åtagande omarbetas så att intern rätt uppfyller dem. Folkrättsliga åtaganden kan dock påverka den interna rätten även utan att det stiftas ny lag. Det sker enligt fördragskonform tolkning, ett tolkningsförfarande där intern rätt tolkas, i den mån ordalydelsen tillåter, så att den uppfyller folkrätten.²⁵

1.3.3 Definitionen av tax treaty override

Ett av uppsatsens delsyften är att tillämpa begreppet tax treaty override på Regeringsrättens dom. Tax treaty override definieras inte i lagtext och behandlas enbart kort i förarbeten. Den mest uttryckliga behandlingen sker således i doktrin, där en OECD-rapport är mest betydande inom ämnet.²⁶ På grund av detta blir framställningen i denna del bunden av doktrin, en lägre rättskälla. I uppsatsen definieras tax treaty override i största möjliga mån i linje med den definition som används i OECD-rapporten.²⁷

1.4 Avgränsning

RÅ 2008 not. 61 kan diskuteras på en folkrättslig nivå. Det kan exempelvis gälla Schweiz möjlighet att få till stånd en förändring av den svenska rätten eller det enskilda fallet, rätten att säga upp skatteavtalet, eller den svenska statens grunder för att försvara det möjliga avtalsbrottet. Dessa frågor behandlas inte i uppsatsen, eftersom uppsatsens syfte är att undersöka skatteavtalens förhållande till den svenska rätten.

²⁰ Stadga för den internationella domstolen, art. 38.

²¹ Se avsnitt 3.1.

²² Se avsnitt 5.3.1.

²³ Se avsnitt 5.3.1.

²⁴ Se avsnitt 3.2.3.

²⁵ Se avsnitt 3.2.4.

²⁶ OECD, *Tax Treaty Override*. 1989.

²⁷ Se avsnitt 7.5.

Regeringsrättens dom behandlar tre frågor: den första gäller förenlighet mellan CFC-reglerna och skatteavtal; den andra gäller förenlighet mellan CFC-reglerna och EG-fördragets regler om fri rörlighet för kapital; och den tredje gäller tillämpningen av en, i schweizisk rätt tillåten, skattemässig utjämningsreserv.²⁸ I uppsatsen behandlas enbart den första frågan. Anledningen till att fråga två och tre inte behandlas är att de inte påverkar skatteavtalen och därmed faller utanför uppsatsens syfte.

Skatteavtalsproblem kan förhindra mellanstatlig handel och kan därmed utgöra ett hinder mot den fria rörligheten inom EU. På denna grund har EG-domstolen dömt i skatteavtalsfall, däribland ett möjligt override-fall.²⁹ De behandlade frågorna, gällande skatteavtalens förhållande till EG-rätten, är dock inte relevanta för vår frågeställning och diskuteras därför ej.

1.5 Terminologi

I detta avsnitt anges de termer och uttryck som används i uppsatsen. Med *domen*, *domslutet*, *OMX-domen* och liknande uttryck menas RÅ 2008 not. 61, om inte annat framkommer i sammanhanget. I uppsatsen används termen *dubbelbeskattning* om internationell juridisk dubbelbeskattning. Termen *skatteavtal* används om en mellanstatligt traktat som bestämmer parternas respektive beskattningsrätt. Termen är alltså synonym med *dubbelbeskattningsavtal*. *Tax treaty override* och *judicial tax treaty override* behandlas i eget kapitel.³⁰

Med *folkrättsligt primat* och *skatteavtalsprimat* menas en situation där folkrätt respektive skatteavtal har företräde framför intern rätt på grund av sin folkrättsliga bakgrund. *Regelkonkurrens* förstås en situation där två olika regler är tillämpliga på samma situation men bara en är möjlig eller lämplig att tillämpa. Termen utesluter här fall där ett lagval kan göras på grund av att en regel har ett primat och kan därmed skilja sig från termens betydelse i annan doktrin. *Lex superior*, *lex specialis* och *lex posterior* definieras i eget avsnitt.³¹

1.6 Disposition

Kapitel 1 Inledningskapitlet innefattar en bakgrundbeskrivning till RÅ 2008 not. 61 och anger grunden till uppsatsens syfte. Huvudsyftet är uppdelat i fyra delsyften som ska besvaras utifrån uppsatsens metod. Därefter uppställs avgränsningar, terminologi och en disposition av uppsatsens innehåll.

Kapitel 2 Syftet med kapitel två är att belysa de problem som är knutna till uppsatsens syfte. Kapitlet består av ett referat av RÅ 2008 not. 61. Skatterättsnämndens och Regeringsrättens förfarande i OMX-fallet beskrivs och problematiseras.

Kapitel 3 Kapitel tre behandlar Sveriges förhållande till folkrätten och dess ställning i svensk intern rätt. Huvudpunkterna är hur folkrättsliga förpliktelser kan vinna kraft i förhållande till statens medborgare samt vilka principer som gäller vid konfliktlösning när två regler är i konkurrens. Dessa frågor är framförallt relevanta för delsyfte ett och två.

²⁸ Se avsnitt 2.1.

²⁹ Mål C-298/05 *Columbus Container Service BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt* [2007].

³⁰ Se avsnitt 7.5.

³¹ Se avsnitt 3.3.2.

Inledning

- Kapitel 4* Tvisten i RÅ 2008 not. 61 gäller det svensk-schweiziska skatteavtalet, som är utformat efter OECD:s modellavtal. Fjärde kapitlet beskriver därför svenska skatteavtal och dess funktion, syfte och innehåll med ledning av OECD:s modellavtal.
- Kapitel 5* Det femte kapitlet redogör för förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern skatterätt, för att besvara delsyfte två och fyra. Kapitlets centrala delar är skatteavtalens status och ställning i svensk rätt samt tolkning av skatteavtal.
- Kapitel 6* Kapitel sex diskuterar CFC-lagstiftningen. Tyngdpunkten vilar på diskussionen om förenlighet mellan CFC-lagstiftning och OECD:s modellavtal. Redogörelsen är väsentlig för delsyfte fyra.
- Kapitel 7* Delsyfte tre är att undersöka huruvida Regeringsrättens dom i RÅ 2008 not. 61 är ett *tax treaty override*. I kapitel sju behandlas definitionen av *tax treaty override*, och den svenska och internationella synen på begreppet.
- Kapitel 8* I kapitel åtta analyseras RÅ 2008 not. 61 utifrån uppsatsen fyra delsyften; varför och hur gör Regeringsrätten en bedömning utifrån regelkonkurrens, finns det en grund för ett företräde för skatteavtal i svensk rätt, kan domen anses utgöra ett *tax treaty override* och vad hade en faktisk tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet givit för utfall?
- Kapitel 9* Till sist avslutas uppsatsen med en slutsats.

2 RÅ 2008 not. 61: OMX-domen

2.1 Bakgrund till OMX-domen

Domen utgör ett överklagat förhandsbesked begärt av ett svenskt aktiebolag med ett helägt dotterbolag i Schweiz. Dotterbolagets verksamhet bestod av att försäkra risker inom den företagskoncern som bolagen ingick i. Domen behandlar tre frågor, men det är fråga ett, om CFC-reglernas förenlighet med det svensk-schweiziska skatteavtalet, som är relevant för att uppfylla uppsatsens syfte. De två efterföljande frågorna behandlas därför inte.

Detta kapitel innehåller ett referat av RÅ 2008 not. 61. Kapitlets syfte är att introducera de problem som är knutna till fallet. Det första avsnittet ger en bakgrund, avsnitt två och tre är referat av Skatterättsnämndens beslut och Regeringsrättens dom. Därefter sker en beskrivning av de problem som knutna till rättsfallet, och en sammanfattning.

2.2 Skatterättsnämndens beslut

Skatterättsnämnden fann i den första frågan att det svensk-schweiziska skatteavtalet inte förhindrar Sverige att tillämpa CFC-lagstiftningen. Nämnden konstaterade att den inkomst som moderbolaget beskattas för enligt svensk rätt inte är densamma som den inkomst som dotterbolaget beskattas för i Schweiz. Denna uppfattning hade sin grund i doktrin och en tidigare Regeringsrättsdom (RÅ 2001 ref. 46). Därefter gick nämnden igenom de avtalsartiklar som kan bli relevanta för CFC-frågan. Dessa är artikel 7 (inkomst av rörelse), artikel 10 (utdelning) samt artikel 23 (övrig inkomst).³²

Gällande de relevanta artiklarna fastställdes att CFC-beskattning inte kan falla under artikel 10. Nämnden påpekade att både artikel 7 och artikel 23 ger hemviststaten beskattningsmöjlighet och fann, då moderbolaget har hemvist i Sverige, att Sverige inte är förhindrat att tillämpa CFC-lagstiftning.³³ Nämndens förfarande var att tolka skatteavtalet för att se om någon del därav förhindrar den svenska beskattningen. Då nämnden inte såg någon förhindrande regel är den svenska CFC-beskattningen möjlig. Den viktigaste punkten i beslutet var synen på moderbolagets inkomst. Nämnden ansåg här att den inkomst som tillskrivs moderbolaget är skild ifrån dotterbolaget rörelseinkomst. Detta möjliggör svensk CFC-beskattning eftersom moderbolaget, till skillnad från dotterbolaget, har hemvist i Sverige.

En av nämndens beslutande var skiljaktig i fråga ett. Virin ansåg att de svenska CFC-reglerna inte är förenliga med det svensk-schweiziska skatteavtalet. Grunden för detta fann den skiljaktige i en diskussion om den gemensamma partsviljan vid ingången av skatteavtalet. Nämndemannen konstaterade att det inte kan ha varit staternas mening att CFC-reglerna skulle omfattas eftersom avtalet ingicks innan CFC-lagstiftning blev internationellt vanlig och då reglerna inte behandlas i avtalstexten. Virin diskuterade vidare OECD:s uttalanden för förenlighet. Då OECD:s kommentarer givits långt efter det svensk-schweiziska skatteavtalet och då Schweiz givit observation mot OECD-majoritetens uttalande, kan kommentaren, enligt den skiljaktige, inte påverka synen på partsviljan. På dessa grunder kan det inte ha varit avtalsparternas vilja att CFC-lagstiftning ska vara möjlig och därför kan CFC-reglerna inte vara förenliga med skatteavtalet.³⁴

³² Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2005-04-04, Dnr 139-04/D, s. 5.

³³ Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2005-04-04, Dnr 139-04/D, s. 5.

³⁴ Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2005-04-04, Dnr 139-04/D, bilaga 4, s. 1-3.

2.3 Regeringsrättens dom

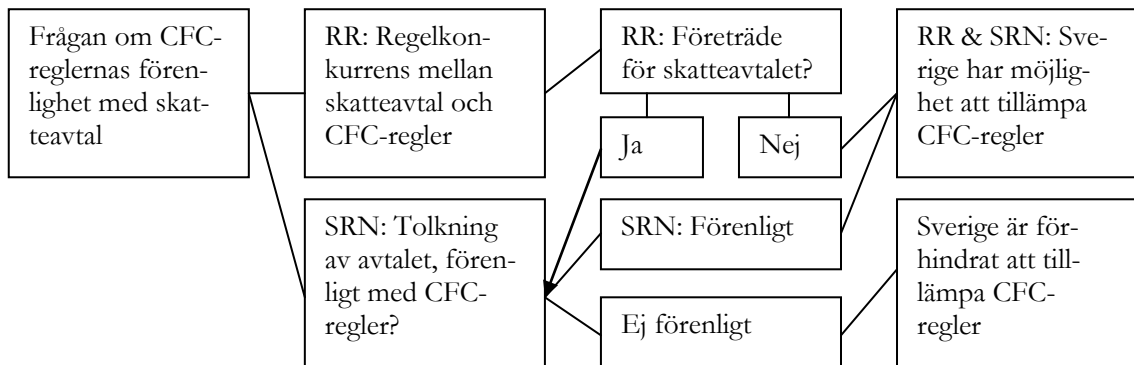
Regeringsrätten fann, likt Skatterättsnämnden, att Sverige kan tillämpa CFC-reglerna. Den högsta instansen använde dock en annan metod då domstolen dömde på principer vid regelkonkurrens, det vill säga *lex specialis* och *lex posterior*, istället för att tolka avtalet och undersöka om någon regel däri förhindrar Sverige att beskatta moderbolaget.³⁵

Regeringsrätten påpekade att skatteavtal är folkrättsligt bindande avtal som innebär att Sverige avstår från ett skatteanspråk enligt intern rätt. Statens åtagande blir internrättsligt bindande genom att skatteavtalet inkorporeras i intern rätt genom en inkorporeringslag. Domstolen fastställde därefter att en sådan inkorporeringslag inte har någon särställning i svensk rätt utan kan bedömas på samma nivå med andra lagar. Enligt domen är den gyllene regeln³⁶ inte tillämplig då den endast gäller när skatteanspråket i skatteavtalet överstiger det i nationell lag – i detta fall förelåg en omvänd situation. Sverige är därmed inte förhindrat att stifta intern lag som går utöver skatteavtalet.³⁷

Domstolen fann vidare att vid situationer av regelkonkurrens, det vill säga då två regler är motstridiga, ska en lag ges företräde baserat på tillämpning av allmänna rättsprinciper, normalt gäller att senare lag har företräde framför äldre lag (*lex posterior*) och att specielllag har företräde framför generell lag (*lex specialis*).³⁸ Eftersom den svenska CFC-lagstiftningen både är yngre och mer specifik än skatteavtalet ska den anses ha företräde, enligt domstolen. Detta företräde blir gällande oavsett vad avtalet stadgar. Regeringsrätten såg därför inget behov av att utreda avtalets innehåll.³⁹

2.4 Problemställning

Det speciella med Regeringsrättens dom är att domstolen inte analyserar avtalet, utan väljer att avgöra frågan genom att tillämpa principer för regelkonkurrens. Skillnaderna mellan Skatterättsnämndens och Regeringsrättens tillvägagångssätt kan ställas upp på följande sätt:



Figur 1 Regeringsrättens och skatterättsnämndens resonemang

Skatterättsnämnden väljer att tolka avtalet (det nedre spåret i figur 1). Då nämnden finner att CFC-reglerna är förenliga med skatteavtalet har Sverige möjlighet att tillämpa den inter-

³⁵ RÅ 2008 not. 61.

³⁶ Se avsnitt 5.2.3.

³⁷ RÅ 2008 not. 61.

³⁸ Se avsnitt 3.3.

³⁹ RÅ 2008 not. 61.

na lagstiftningen. Regeringsrätten ser problemet ur en annan vinkel och fastställer att en regelkonkurrenssituation har uppstått. Frågan är då vilken lag som ska ha företräde. Om skatteavtalet har företräde måste avtalet tolkas; Regeringsrätten skulle då hamna i den situation som uppställs i det nedre spåret i figuren. Om skatteavtalet inte har företräde, det vill säga att den interna lagen har företräde, finns inget behov av att tolka avtalet eftersom CFC-reglerna kan tillämpas oavsett avtalets regler.

Domen berör flera olika rättsområden och är intressant ur olika perspektiv. Problemet med Regeringsrättens dom är att det uppstår en risk att Sverige tillämpar nationella regler som är i strid med skatteavtalet. Staten begår då ett folkrättsligt avtalsbrott. Ur ett skatteavtalsrättsligt perspektiv uppstår frågor om vilken ställning skatteavtalen har i svensk rätt,⁴⁰ och hur skatteavtal förhåller sig i en regelkonkurrensbedömning gentemot intern rätt. Denna fråga har också en folkrättslig dimension då skatteavtalen är internationella folkrättsliga överenskommelser.⁴¹ Inom skatteavtalsrätten finns begreppet tax treaty override, vilket innebär situationer då en stat åsidosätter ett åtagande i skatteavtal till förmån för rent intern rätt. Fråga är här om Regeringsrättens dom kan anses vara ett override.⁴² Vidare kvarstår rättsfallets grundfråga om CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteavtalen.⁴³

2.5 Sammanfattning

I tidigare rättspraxis har Regeringsrätten tolkat skatteavtal genom att tillämpa de principer som framställs i Wienkonventionen, det vill säga mot bakgrund av avtalens ordalydelse, ändamål och syfte.⁴⁴ I RÅ 2008 not. 61 intar Regeringsrätten en helt ny ställning. Domstolen fastslår att svenska CFC-regler har företräde i förhållande till det svensk-schweiziska skatteavtalet med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens mellan lagregler, *lex specialis* och *lex posterior*.⁴⁵ Regeringsrättens förfarande i OMX-domen berör flera olika rättsområden och ett flertal frågor aktualiseras som ska besvaras utifrån syftet. Nästa kapitel behandlar hur internationella överenskommelser tar sig uttryck i den svenska interna rätten och hur folkrättsliga förpliktelser kan vinna kraft i förhållande till allmänna och enskilda. Det är relevant för att förstå Regeringsrättens resonemang och för att diskutera skatteavtalens roll i svensk rätt.

⁴⁰ Se kapitel 4 och 5.

⁴¹ Se kapitel 3.

⁴² Se kapitel 7.

⁴³ Se kapitel 6.

⁴⁴ Se avsnitt 5.4.

⁴⁵ Se avsnitt 2.3.

3 Folkrättens ställning i svensk rätt

3.1 Allmän folkrätt

Folkrättens rättskällor återfinns i stadgan för den internationella domstolen, Förenta Nationernas främsta rättskipande organ.⁴⁶ Stadgan föreskriver att domstolen ska tillämpa internationella överenskommelser, internationell sedvänja och allmänna erkända rättsgrundsatsar.⁴⁷ Den första delen, internationella överenskommelser, är traktaträtten och utgörs av faktiska uppgörelser mellan två eller flera stater som förbinder avtalsparterna i enlighet med avtalet. De två senare utgör den allmänna folkrätten. Med sedvänja förstås utformad praxis i mellanstatliga förbindelser.⁴⁸ För att ett agerande på statlig nivå ska kunna ses som en internationell regel krävs två kriterier: det måste dels vara etablerad praxis att agera på så vis, och dels ske i övertygelse om att agerandet är rätt.⁴⁹ Med allmänna erkända rättsgrundsatsar menas interna principer som kan övertas till internationell rätt.⁵⁰ Ett exempel på en sådan regel är *pacta sunt servanda* (avtal ska hållas), som har sitt ursprung i intern avtalsrätt, men även är traktaträttens huvudregel.⁵¹ Till skillnad från internationella överenskommelser, är sedvänja och allmänna rättsprinciper bindande för stater även utan ett, av staten, formellt godkännande. Det krävs alltså inget erkännande från statens sida för att omfattas av allmän folkrätt.⁵²

För att uppfylla uppsatsens delsyften är det nödvändigt att placera skatteavtalen i dess folkrättsliga sammanhang. Därför beskriver detta kapitel folkrätten och dess ställning i den svenska interna rätten. Kapitlet behandlar i huvudsak grunden till analysen av delsyfte ett och två, gällande varför och hur Regeringsrätten gör sin bedömning utifrån regelkonkurrens samt om det finns en grund för ett företräde för skatteavtal i svensk rätt. I de första avsnitten undersöks hur folkrättsliga förpliktelser tar sig uttryck i den interna rätten och hur folkrättsliga förpliktelser kan vinna kraft i förhållande till statens medborgare. Det därpå följande avsnittet redogör för folkrättens ställning i normhierarkin, samt vilka principer som gäller vid konfliktlösning när två regler sinsemellan kolliderar. Kapitlet avslutas med en sammanfattning.

3.2 Införlivande med intern rätt

3.2.1 Monism och dualism

För att de rättigheter och skyldigheter som upptas i en internationell överenskommelse ska bli bindande för staten och dess medborgare krävs att de blir del av den interna rätten. På detta område har historiskt utvecklats två skilda principer: monism och dualism.⁵³ Det mo-

⁴⁶ Stadga för den internationella domstolen, art. 92.

⁴⁷ Stadga för den internationella domstolen, art. 38.

⁴⁸ Brownlie, I., *Principles of Public International Law*, s. 6.

⁴⁹ Strömberg, H. & Melander, G., *Folkrätt*, s. 17-18.

⁵⁰ Brownlie, I., *Principles of Public International Law*, s. 16.

⁵¹ Bring, O. & Mahmoudi, S., *Sverige och folkrätten*, s. 25.

⁵² Brownlie, I., *Principles of Public International Law*, s. 3-4.

⁵³ Brownlie, I., *Principles of Public International Law*, s. 31.

nistiska synsättet gör ingen eller liten åtskillnad mellan traktater och intern lagstiftning. Båda instrumenten är en del av en större rättsordning och båda är tillämpliga för domstol, om de vunnit laga kraft. Det krävs inte något ytterligare införlivande av en traktat utöver statsanslutning.⁵⁴ Till skillnad från monismen ser dualismen folkrätt och intern rätt som skilda rättssystem. För att en traktat ska vinna laga kraft gentemot statens medborgare krävs att det införlivas med intern rätt genom lagstiftning.⁵⁵

3.2.2 Traktaters ställning i svensk rätt

Sverige tillämpar idag ett dualistiskt synsätt på internationella överenskommelser. Rättsläget var dock länge oklart. Det var först genom tre rättsfall under mitten av 1970-talet, de så kallade transformeringsdomarna⁵⁶, som traktaters ställning klargjordes. Samtliga fall behandlar mänskliga rättigheters ställning i svensk rätt. Två av fallen, AD 1972 nr 5 och NJA 1973 s. 423, gäller arbetsrättsliga frågor medan det tredje, RÅ 1974 ref. 61, gäller religionsfrihet.

I det tidigaste målet, AD 1974 nr 5, hade Arbetsdomstolen att avgöra en fråga om arbetsgivarens skyldighet att träffa kollektivavtal efter att arbetstagarorganisation begärt förhandling. Tvisten hade uppstått mellan staten och Svenska Lokmannaförbundet. Det senare menade att staten var skyldig att träda i förhandling efter fackets begäran. Som grund hänvisade organisationen, förutom till intern lagstiftning, till en rad internationella överenskommelser, däribland Förenta Nationernas allmänna förklaring om de mänskliga rättigheterna, Europarådets stadga, Europakonventionen och den europeiska sociala stadgan. De artiklar som åberopades behandlar frihet i val av arbete och fritt föreningsliv. Staten menade att internationella överenskommelser inte kunde åberopas inför svensk domstol då de inte var införlivade och därmed inte bindande.⁵⁷

Domstolen fann att internationella överenskommelser inte är gällande svensk rätt om de inte förmedlats genom lagstiftning. Svensk lag antas dock överensstämma med internationella åtaganden och kan därför belysas av vad som sägs i en internationell överenskommelse. Domstolen gick vidare och dömde till förmån för staten.⁵⁸ Principen om införlivande kom att utvecklas i ett besläktat mål från Högsta domstolen.

I NJA 1973 s. 423 behandlades en tvist mellan en till Svenska Lokmannaförbundet ansluten förare och staten. Tvisten uppstod ur samma problem som det i Arbetsdomstolens dom. På grund av arbetstagarorganisationens agerande hade dess anslutna nekats ett retroaktivt lönetillägg som medgivits medlemmar av andra fackliga organisationer. Arbetstagaren menade att statens beslut att enbart ge lönetillägg till vissa anställda bröt mot internationella överenskommelser.⁵⁹

⁵⁴ SOU 1974:100, s. 44.

⁵⁵ SOU 1974:100, s. 44-45.

⁵⁶ Bring, O. & Mahmoudi, S., *Sverige och folkrätten*, s. 176.

⁵⁷ AD 1972 nr. 5.

⁵⁸ AD 1972 nr. 5.

⁵⁹ NJA 1973 s. 423, s. 423-424.

Angående traktaters rättsliga kraft fastslog Högsta domstolen:

”Även om Sverige biträtt en internationell överenskommelse, gäller den ej direkt för den inomstatliga rättslämningen. I den mån överenskommelsen ger uttryck för principer som ej tidigare varit rådande här i riket, genomföres en korresponderande lagstiftning (transformering). Någon sådan har emellertid ej ansetts erforderlig vid Sveriges ratificering av de av [arbetstagaren] åberopade överenskommelserna. Det är därvidlag att märka att dessa ej kan ha den innebörd som [arbetstagaren] påstår.”⁶⁰

Trots att det ovan angivna citatet tycks utesluta domstolsprövning av intern lags överensstämmelse med internationella överenskommelser, gick domstolen vidare och diskuterade innehållet i en av de åberopade traktaterna, den sociala stadgan. Förfarandet kan ses som ett uttryck för det som fastslogs i Arbetsdomstolens dom, att internationella överenskommelser kan belysa intern lagstiftning. Domstolen fann att stadgans bestämmelser överensstämde med den svenska lagstiftningen. Arbetstagarens talan bifölls inte.⁶¹

Den sista av transformeringsdomarna är ett domslut från Regeringsrätten, RÅ 1974 ref. 61. Regeringsrätten tar till skillnad från Arbetsdomstolen och Högsta domstolen, inte någon hänsyn till oinförlivad folkrätt. Fallet handlade om ”affischering av vålds- och sexfilmer”⁶² på ett skolområde. Klagande yrkade på ett förbud mot all affischering. Som grund hänvisades till den i Europakonventionen föreskrivna rätten att ge sina barn en uppfostran och undervisning som överensstämmer med den egna religiösa övertygelsen.⁶³ Regeringsrätten fastslog att internationella överenskommelser inte direkt gäller för den interna rättslämningen. Då den åberopade Europakonventionsartikeln inte hade någon motsvarighet i svensk rätt kunde den inte leda till en förpliktelse för skolstyrelsen. En rättsregel som härstammar från traktaträtten måste alltså införlivas med svensk rätt för att svensk myndighet ska vara bunden därav.⁶⁴

Enligt domstolarna tillämpar Sverige således ett dualistiskt perspektiv. Även lagstiftaren har uttryckt detta synsätt. Redan 1974, när två av de ovan citerade domarna fallit, uttalade sig författningspubliceringsutredningen till förmån för dualismen.⁶⁵ Detta synsätt har upprepats av senare utredningar.⁶⁶

3.2.3 Innebörden av införlivande

Om det nationella systemet kräver att internationella överenskommelser införlivas med intern rätt för att bli gällande, väcks frågan vad införlivande innebär. Problemet har belysts av Högsta domstolen i NJA 2005 s. 568. Tvisten gällde utbetalning av finansiellt stöd till ett filmbolag. Som grund för sin talan hänvisade bolaget till den europeiska konventionen om samproduktion av filmverk. Konventionen hade antagits av Europarådet 1992 och under-

⁶⁰ NJA 1973 s. 423, s. 438.

⁶¹ NJA 1973 s. 423, s. 439.

⁶² RÅ 1974 ref. 61, s. 122.

⁶³ Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, protokoll 1. art. 2.

⁶⁴ RÅ 1974 ref. 61, s. 122.

⁶⁵ SOU 1974:100, s. 44.

⁶⁶ SOU 2003:117, s. 112-113.

tecknats av Sverige, utan förbehåll för ratifikation, året därpå. Det enda införlivande, utöver undertecknandet, var ett samtida regeringsbeslut om att Svenska Filminstitutet hade att ”fullgöra de uppgifter som anges i artikel 5 i konventionen”. Staten menade att införlivandet var otillräckligt.⁶⁷

Domstolen upprepade att traktater kräver införlivande med svensk rätt, men tillade ett resonemang om fördragskonform tolkning. Om en traktats regler redan motsvaras av interna regler krävs inga nya åtgärder. Det faller då på den myndighet som tolkar den interna lagstiftningen att göra detta i linje med internationella åtaganden. Domstolen fastslog att behandlingen av den aktuella konventionen visade att regeringen antagit att den var i linje med intern rätt. Därmed var konventionen att anse som införlivad med intern lagstiftning. I fall där införlivandemetoden är fördragskonform tolkning och det saknas intern lagstiftning som motsäger traktaten kan det anses tillräckligt med ett regeringsbeslut om behörig myndighet för att den internationella överenskommelsen ska betraktas införlivad.⁶⁸

3.2.4 Införlivandemetoder

Som framkommit i avsnitt 3.2.2 måste internationella överenskommelser införlivas med nationell rätt för att ha rättslig verkan. I svensk rätt används tre metoder för att skapa överensstämmelse mellan internationella åtaganden och intern lag: transformation, inkorporering och fördragskonform tolkning.⁶⁹

Transformation innebär att traktatens innehåll överförs till intern rätt genom ny lagstiftning.⁷⁰ Det sker alltså en omarbetning av traktatens text för att anpassa den till den interna rättsordningen. Översättning räknas som en form av transformation. Exempel på transformation i den svenska rätten är Lag 1964:169 om straff för folkmord.⁷¹

Inkorporering innebär att traktaten införs i svensk rätt genom en hänvisning i, eller som bilaga till, en ny lag.⁷² Exempel på inkorporation är, den tidigare nämnda, Europakonventionen⁷³ och skatteavtalen.⁷⁴

Fördragskonform tolkning är när domstolar och myndigheter ges kännedom om ett internationellt åtagande och tolkar befintlig nationell lagstiftning i linje med folkrättsliga åtaganden. Tolkning kan bara ske i den mån lagstiftningens ordalydelse tillåter. Vid fördragskonform tolkning krävs ingen ny lagstiftning.⁷⁵

⁶⁷ NJA 2005 s. 568, s. 569-570.

⁶⁸ NJA 2005 s. 568, s. 585.

⁶⁹ SOU 1974:100, s. 44-46.

⁷⁰ SOU 1974:100, s. 45.

⁷¹ SOU 1974:100, s. 50.

⁷² SOU 1974:100, s. 46.

⁷³ Lag (1991:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna.

⁷⁴ Se exempelvis, Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz, 1 §. Se även avsnitt 5.2.2.

⁷⁵ Prop. 1993/94:117, s. 37. Se även avsnitt 3.2.3.

3.3 Regelkonkurrens

3.3.1 Folkrättens ställning i normhierarkin

Eftersom folkrätten kan uppställa parallella regler till intern rätt uppstår en risk för regelkonkurrens. Regelkonkurrens innebär att två regler är tillämpliga på samma situation, men bara en av dem är möjlig eller lämplig att tillämpa.⁷⁶ Olika länder använder olika lösningar på konkurrenssituationer mellan intern rätt och folkrätt, beroende av vilken ställning internationella åtaganden har i normhierarkin. Om folkrätt ges företräde framför interna regler talas om folkrättsligt primat; det motsatta förhållandet benämns internrättsligt primat.⁷⁷ Det är även möjligt att folkrätt och intern rätt har lika ställning. Regelkonkurrens löses då enligt allmänna principer. Då gäller att en regel med högre ställning i rättshierarkin har företräde framför en lägre regel (*lex superior*),⁷⁸ att en specialregel har företräde framför en allmän regel (*lex specialis*), eller att senare regel har företräde framför äldre regel (*lex posterior*).⁷⁹

I svensk lag saknas generella regler om folkrättens ställning. Viss belysning kan dock hämtas från behandlingen av Europakonventionen⁸⁰. Sverige undertecknade konventionen redan 1953, men inkorporering i svensk lag skedde först 1994. Samtidigt som inkorporeringen, gjordes ett tillägg till regeringsformen. Grundlagen stadgar att lag i strid med Europakonventionen inte får stiftas.⁸¹ Konventionen har även en stark ställning vid normprövning, vilket innebär att domstol kan pröva en svensk lags förenlighet med konvention och, om domstolen finner att det finns ett konventionsbrott, bortse från lagen.⁸² I propositionen till den svenska inkorporeringslagen utvecklar lagstiftaren sin syn på problemen vid regelkonkurrens:

*”Den omständighet att en författning grundas på en internationell konvention innebär i sig inte att den har företräde framför andra författningar. En allmän tolkningsprincip är dock att våra författningar är förenliga med våra internationella åtaganden och att de därför skall tolkas i fördragsvänlig anda, s.k. fördragskonform tolkning.”*⁸³

Lagstiftaren uttrycker att lagstiftning med grund i internationella åtaganden inte har särskilt värde vid regelkonkurrens. Vidare sägs att regelkonkurrens där fördragskonform tolkning inte är möjlig ska lösas genom de allmänna principerna *lex specialis* och *lex posterior*.⁸⁴ Lagstiftaren säger därmed att det kan finnas fall där intern rätt har ett *specialis*-företräde framför en konventionsartikel.⁸⁵ De allmänna principerna har, lagstiftarens uttalande till trots, inte använts i några fall gällande Europakonventionen. Det beror på att domstolarna, om ordaly-

⁷⁶ Aldén, S., Regelkonkurrens vid rättstillämpningen, *Skattensytt*, s. 560.

⁷⁷ Bring, O. & Mahmoudi, S., *Sverige och folkrätten*, s. 42.

⁷⁸ 8 kap. § RF.

⁷⁹ Prop. 1993/94:117, s. 37-38.

⁸⁰ Se avsnitt 3.2.2.

⁸¹ 2 kap. 23 § RF.

⁸² 11 kap. 14 § RF.

⁸³ Prop. 1993/94:117, s. 37.

⁸⁴ Prop. 1993/94:117, s. 37-38.

⁸⁵ Prop. 1993/94:117, s. 38.

delsen tillåter, tillämpar fördragskonform tolkning. Om fördragskonform tolkning är omöjligt, använder domstolen regeringsformens regel om Europakonventionens företräde vid normkonflikt.⁸⁶

Behandlingen av konventionen visar att lagstiftaren är öppen för att lag, baserad på ett internationellt åtagande, kan vara i konflikt med intern lag och att denna regelkonkurrens kan lösas genom att använda allmänna principer.⁸⁷ Konventionens speciella ställning gör dock att det inte uppstår något behov att tillämpa principerna. Det kan antas att *lex specialis* och *posterior* blir tillämpliga i andra fall av regelkonkurrens mellan inkorporerad folkrätt och intern rätt, eftersom sådan folkrätt saknar den särställning Europakonventionen ges i regeringsformen. Det gäller till exempel skatteavtalen.

3.3.2 Principer vid regelkonkurrens

Innan det är möjligt att tillämpa *lex specialis* och *posterior* måste undersökas om den uppkomna regelkonkurrensen är verklig eller bara skenbar. Det är en vanlig lagstiftningsteknik att låta en lag inskränka eller på annat sätt motsäga en annan regel. Ofta framkommer då i lagtexten, förarbeten eller sammanhanget att en av reglerna ska ha företräde. Regelkonkurrensen kan då upplösas. Om sådan tolkning inte är möjlig uppstår dock en faktisk regelkonkurrens som kan lösas genom att tillämpa principerna.⁸⁸

Trots att regelkonkurrenssituationer är vanliga i svensk rätt,⁸⁹ är principernas tillämpning och innebörd oklar. Det beror på att domstolarna sällan motiverar sitt lagval. Principernas tillämpning har dock diskuterats i doktrin.⁹⁰ Utöver *lex posterior* och *lex specialis* kan regelkonkurrens lösas genom att en regel med högre ställning i normhierarkin ges företräde, *lex superior*. Denna princip har liten inverkan på skatterätten eftersom en regel om beskattning, enligt legalitetsprincipen,⁹¹ måste införas genom lag.⁹² Av de tre principerna har *lex superior* företräde. Av de övriga två, speciallagsföreträde och senare lags företräde, är det mer oklart vilken som ska tillämpas först. Doktrin lutar dock mot att *lex specialis* går före *lex posterior*.⁹³

Aldén skriver att regelkonkurrens kan uppstå i tre olika former beroende på i vilken grad reglerna har samma tillämpningsområde. Vid *interferens* har reglerna ett delvis delat tillämpningsområde, men de har också en tillämpning som inte delas av den andra regeln. *Inskränkning* innebär att en regels tillämpningsområde är en del av den andra regeln, medan identitet betyder att reglerna helt delar tillämpning.⁹⁴ Situationen kan illustreras som följer:

⁸⁶ Cameron, I., Normkonflikter och EKMR, *Svensk Juristtidning*, s. 854.

⁸⁷ Prop. 1993/94:117, s. 37-38.

⁸⁸ Aldén, S., Regelkonkurrens vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, s. 561.

⁸⁹ Aldén, S., Regelkonkurrens vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, s. 560.

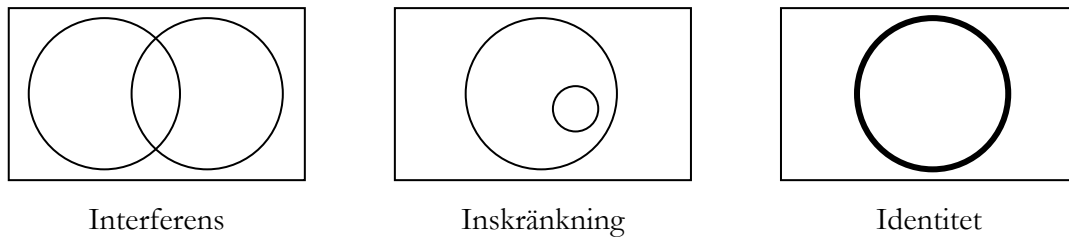
⁹⁰ Se exempelvis, Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*.

⁹¹ 1 kap. 1 § och 8 kap. 3 § RF.

⁹² Aldén, S., Regelkonkurrens vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, s. 562.

⁹³ Aldén, S., Regelkonkurrens vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, s. 564. Jämför Modéer, K. Å., *Rättsteknik*, s. 63.

⁹⁴ Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 34-35.

Figur 2 Regelkonkurrens vid olika tillämpningsområden⁹⁵

Lex specialis, som är särskilt relevant för skatteavtalsrätten då skatteavtalen kan ses som en slags *lex specialis* mot intern rätt,⁹⁶ blir bara tillämplig i fall av inskränkning. Principen har därmed ett snävt användningsområde, eftersom den inte kan återropas när två konkurrerande regler har delvis olika tillämpningsområden.⁹⁷ I de fall där *lex specialis* inte är tillämpligt kan *lex posterior*, det vill säga senare lags företräde, användas. Aldén anför vidare att det finns fall då regelkonkurrens inte kan avhjälpas med någon av de tre principerna, till exempel fall där *specialis* inte är tillämplig och *posterior* leder till ett orimligt resultat. Vid sådana tillfällen får omständigheterna i det särskilda fallet avgöra. Det ska dessutom påpekas att domstolen inte är bunden av principerna utan kan frångå dem om omständigheterna så kräver.⁹⁸ Faktorer som kan spela in i en fri bedömning är om en regel ligger närmare den föreliggande situationen eller om en regel på ett bättre sätt uppfyller ett för reglerna gemensamt syfte.⁹⁹ Om inte heller den bedömningen leder till ett möjligt lagval bör, enligt Aldén, den för den skattskyldige mildaste regeln tillämpas.¹⁰⁰

3.4 Sammanfattning

Detta kapitel tar upp aspekter som är viktiga för förståelsen av Regeringsrättens resonemang i RÅ 2008 not. 61, och för frågan om skatteavtals företräde i svensk rätt. Skatteavtalen är internationella överenskommelser. Enligt dualismen måste internationella åtaganden införlivas i intern rätt genom ny lagstiftning.¹⁰¹ I Sverige var rättsläget länge osäkert, men efter en serie domar på 1970 är det klart att Sverige bekänner sig till dualismen, åtminstone vad gäller traktater.¹⁰² Det innebär att internationella åtaganden måste införlivas i svensk rätt, så sker genom inkorporation, transformation eller fördragskonform tolkning.¹⁰³

Det dualistiska synsättet innebär att folkrätten och den interna rätten ses som två skilda rättsystem med olika rättskällor och olika rättsobjekt, eftersom rättsystemen existerar parallellt och separat men på samma lagnivå. Folkrätten (de internationella överenskommelserna) reglerar förhållande mellan stater, medan den interna rätten reglerar förhållande mel-

⁹⁵ Efter Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 36.

⁹⁶ Se avsnitt 5.3.2.

⁹⁷ Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 196-197.

⁹⁸ Prop 1993/94:117, s. 38.

⁹⁹ Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 210-211.

¹⁰⁰ Aldén, S., Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, s. 565-566.

¹⁰¹ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁰² Se avsnitt 3.2.2.

¹⁰³ Se avsnitt 3.2.4.

lan enskilda och det allmänna. Då folkrätten och den interna rätten delar tillämpningsområde kan det uppstå situationer där regler motsäger varandra, så kallad regelkonkurrens. I svensk rätt har intern lagstiftning som härstammar ifrån en internationell överenskommelse inte företräde, åtminstone inte enbart på grund av dess bakgrund. I fall där folkrätt motsäger intern rätt löses konflikten genom rättsprinciperna *lex posterior* (nyare lags företräde) och *lex specialis* (speciallags företräde).¹⁰⁴ Den formen av konfliktlösning är dock sällan använd av svenska domstolar. Betydligt vanligare är att den svenska regeln tolkas så att den hamnar i linje med folkrätten.¹⁰⁵

Detta kapitel behandlar folkrätten och dess ställning i den svenska rätten. För att kunna analysera uppsatsen delsyftet är det nödvändigt för fortsättningen att redogöra för svenska skatteavtal och dess förhållande till intern rätt. Nästa kapitel behandlar skatteavtal, och kapitlet därefter undersöker skatteavtalens ställning i svensk skatterätt samt tolkning av avtal.

¹⁰⁴ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁰⁵ Se avsnitt 3.3.1.

4 Svenska skatteavtal

4.1 OECD:s modellavtal

I RÅ 2008 not. 61 gäller en folkrättslig förbindelse mellan Sverige och Schweiz. Tvisten i domen gäller det svensk-schweiziska skatteavtalet som är utformat efter OECD:s modellavtal. För att uppfylla uppsatsens syfte är det nödvändigt att undersöka skatteavtalens roll och funktion i den svenska rätten. Därför behandlas, i detta kapitel, de svenska skatteavtalen och OECD:s modellavtal. Inledningsvis ges en kort beskrivning av skatteavtalens tillkomst och syfte samt en redogörelse av avtalets konstruktion. Därefter följer en närmare beskrivning av skatteavtalens innehåll och en sammanfattning av kapitlet.

1961 grundades OECD, tidigare kallat OEEC, av 20 industriländer.¹⁰⁶ När det ekonomiska beroendet och samarbetet mellan medlemsländerna ökade, uppstod ett behov av harmonisering av staternas nuvarande och framtida skatteavtal, så att dessa överensstämde med enhetliga principer, definitioner, regler och tolkning.¹⁰⁷ OECD publicerade därför *Model Tax Convention on Income and on Capital*, en modell för skatteavtal som utarbetas av organisationens skattekommitté för att förhindra internationell dubbelbeskattning^{108 109}.

Till modellavtalets artiklar finns utförliga kommentarer som är avsedda att förklara och tolka avtalets innebörd.¹¹⁰ Modellavtalet och dess kommentarer är inte juridiskt bindande för medlemsländerna, vilket innebär att medlemstaterna inte måste använda sig av modellavtalet.¹¹¹ Enskilda stater kan även framföra reservationer till artiklarna, samt observationer till kommentarerna, i modellavtalet.¹¹² En reservation innebär att en medlemsstat reserverar sig mot en eller flera artiklar i modellavtalet. Gällande observationer till kommentarerna i modellavtalet ska de ses som en värdefull hänvisning för hur en medlemsstat kommer att tillämpa artikeln i fråga, då de uttrycker att staten inte delar uppfattningen i kommentarerna.¹¹³ Det framkommer i OECD:s modellavtal att medlemsstaterna bör följa kommentarerna när de tillämpar och tolkar modellavtalet, men även beakta reservationer och observationer.¹¹⁴ Den rättsliga betydelsen av reservationer och observationer är inte helt klar. Enligt Vogel är reservationer och observationer *soft law* i och med att OECD är en mellanstatlig organisation vars modellavtal och kommentarer endast är rekommendationer. Reservationer och observationer har enligt Vogel en svag juridisk betydelse eftersom det inte föreligger några rättsliga förpliktelser mellan medlemstater och OECD.¹¹⁵

¹⁰⁶ Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, s. 451. Sverige blev medlem i OECD 1961.

¹⁰⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 5.

¹⁰⁸ Se avsnitt 4.3.1.

¹⁰⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 7.

¹¹⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 28-29.

¹¹¹ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 162.

¹¹² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 30-31.

¹¹³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 30.

¹¹⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt, p. 3.

¹¹⁵ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 45.

Även om det inte föreligger några rättsliga förpliktelser mellan Sverige och OECD, har Sverige följt dispositionen i modellavtalet. Sverige har för närvarande skatteavtal, som bygger på OECD:s modellavtal, med cirka 90 stater.¹¹⁶ Modellavtalet och dess kommentarer har i samband med utvecklingen av skatteavtalen fått en betydelsefull roll. OECD:s modellavtal används i de flesta svenska skatteavtal och har erhållit en viss status av rättskälla då hänvisningar till modellavtalet görs i svensk rättspraxis¹¹⁷ och i förarbeten.¹¹⁸ OECD:s modellavtal har därmed blivit en allmän godtagen handledning för att förtydliga innehållet i artiklarna och ge vägledning för hur de olika artiklarna i skatteavtalen ska tolkas av de avtalslutande staternas domstolar och myndigheter.¹¹⁹

4.2 Tillkomsten av ett skatteavtal

Tillkomsten av ett skatteavtal sker oftast på initiativ från näringslivet när svenska storföretag avser att etablera sig i en stat med vilken Sverige saknar skatteavtal. Initiativet kan även väckas av en annan stat eller av den svenska regeringen. Om avtal redan finns kan ett initiativ tas för avtalsändring, om det skett ändringar i inhemsk lagstiftning eller om avtalet är otillräckligt, exempelvis ur ett skatteflyktsperspektiv.¹²⁰

Efter ett departementsbeslut om att förhandlingar ska inledas med en främmande stat utser regeringen en förhandlingsdelegation som normalt ordnas av utrikesdepartementet med ledning av departementschefen.¹²¹ Under den första förhandlingsomgången redogörs för de avtalslutande staternas skattesystem, preliminära ståndpunkter och ett avtalsutkast som ska ligga till grund för kommande förhandlingsomgångar.¹²² När en överenskommelse väl har träffats paraferas avtalet. Det innebär att delegationerna åtar sig att framlägga avtalsutkastet inför sina regeringar för prövning, det vill säga att avtalsutkastet remissbehandlas och granskas i respektive stat.¹²³ Om granskningen inte ger upphov till ändringar och tillägg, och enighet föreligger mellan parterna kan avtalet därmed undertecknas, vanligtvis av chefen för respektive utrikesdepartement.¹²⁴ Undertecknandet innebär att den svenska regeringen förpliktar sig att lägga fram avtalet för riksdagen för godkännande och att verka för ett sådant godkännande.¹²⁵ Regeringen upprättar därefter en proposition som innehåller de lagstiftningsåtgärder som regeringen anser är nödvändiga för att införliva skatteavtalets bestämmelser med intern svensk rätt, samt föreslå för riksdagen att godkänna det undertecknade avtalet.¹²⁶ Hur skatteavtalet införlivas med svensk lag beskrivs närmare i avsnitt 5.2.1.

¹¹⁶ Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning*, s. 29. Se även, Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 47.

¹¹⁷ Se avsnitt 5.4.2.

¹¹⁸ Se exempelvis, prop. 2004/2005:121, Skatteavtal mellan Sverige och Polen, s. 42.

¹¹⁹ Se avsnitt 5.4.2.

¹²⁰ Hallin, Y., Om tillkomsten av ett svenskt dubbelbeskattningsavtal, *Skattenytt*, s. 616.

¹²¹ 7 kap. 3 § RF.

¹²² Hallin, Y., Om tillkomsten av ett svenskt dubbelbeskattningsavtal, *Skattenytt*, s. 617.

¹²³ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 412.

¹²⁴ Hallin, Y., Om tillkomsten av ett svenskt dubbelbeskattningsavtal, *Skattenytt*, s. 618.

¹²⁵ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 412.

¹²⁶ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 412.

4.3 Skatteavtalens syfte

4.3.1 Skatteavtalens primära syfte

Statens suveränitet är en grundläggande folkrättslig princip som begränsar en utomstående stats skatteanspråk mot det egna folket. Det finns flera etablerade principer för att bestämma statens skatteanspråk. Majoriteten av världens länder använder sig av en kombination av bosättningsstatsprincipen, enligt vilken skattesubjekt beskattas för all inkomst som har anknytning till hemviststaten, och källstatsprincipen, enligt vilket skatteobjektet beskattas oberoende av var mottagaren är bosatt. Ett fåtal länder, bland annat USA, använder sig av medborgarskapsprincipen, som stadgar att beskattning sker oberoende av var medborgarna bor och varifrån deras inkomst kommer.¹²⁷ Beroende på vilken eller vilka suveränitetsprinciper som staterna använder i sin interna skatterätt kan ett hinder för internationella transaktioner skapas då beskattning kan ske i flera länder. Med hjälp av skatteavtal frambringas en effektivare världsekonomi då två eller flera stater, genom en folkrättslig överenskommelse, avstår från en del av de skatteanspråk som staterna har enligt sina interna skattelagstiftningar.¹²⁸ Det innebär att de avtalsslutande staterna förbinder sig att vidta eller underlåta vissa åtgärder, exempelvis att inte påföra vissa skatter som en stat kan uppbära enligt sin interna skatterätt.¹²⁹ Begreppet skatteavtal är uttryckligen definierat i den svenska inkomstskattelagen 2 kap. 35 § II:

”Med skatteavtal avses ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och, i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion.”

Ett skatteavtal är således ett folkrättsligt avtal vars primära syfte är att undvika dubbelbeskattning. Av kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår två olika typer av dubbelbeskattningssituationer:¹³⁰ internationell juridisk dubbelbeskattning och internationell ekonomisk dubbelbeskattning.¹³¹ Internationell juridisk dubbelbeskattning, som även förkortas som internationell dubbelbeskattning, är en situation då ”samma eller likartade skatter under samma tidsperiod träffar samma skattesubjekt för samma skatteobjekt i två eller flera stater”¹³². Den nämnda definitionen av internationell dubbelbeskattning har inte någon rättslig eller självständig betydelse som förpliktar staterna att undanröja internationell beskattning. Hur dubbelbeskattning ska elimineras hänger istället samman med samverkan mellan fördelningsartiklarna och metodartiklarna i skatteavtalet.¹³³

¹²⁷ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 23-24.

¹²⁸ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 29-30.

¹²⁹ Ersson, S., Dubbelbeskattningsavtalen – en inledning, *Skattenytt*, s. 496.

¹³⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnittet, p. 1 och kommentar p. 2 till art. 23 A och 23 B.

¹³¹ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 33. Ekonomisk dubbelbeskattning innebär att beskattning sker såväl av aktieägare som aktiebolag för bolagets vinst.

¹³² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnittet, p. 1.

¹³³ Se avsnitt 4.5.2 och 4.5.3.

4.3.2 Skatteavtalens sekundära syfte

Kampen mot internationell skatteflykt är en central och betydelsefull fråga för stater. Vissa länder, däribland USA, ingår ibland skatteavtal enbart för att bekämpa internationell skatteflykt.¹³⁴ För Sveriges del har internationella skatteflyktsfrågor också blivit en av de viktigaste funktionerna i skatteavtal efter avskaffningen av valutareglerna 1989.¹³⁵ I dagens skatteavtal intas ofta i avtalets titel att avtalet har som syfte att motverka skatteflykt.¹³⁶ Det ska dock understrykas att det åligger de avtalsslutande staterna att i sina skatteavtal stadga rätten att tillämpa interna skatteflyktsregler.¹³⁷

4.4 Skatteavtalens konstruktion

I tidigare avsnitt framgår att svenska skatteavtal numera följer modellavtalets konstruktion.¹³⁸ Syftet med skatteavtalens formella disposition är att underlätta förståelsen av skatteavtalen. Ett avtals tillämpning framkommer genom samspelet mellan hemvistartikeln, fördelningsartikeln och metodartikeln.¹³⁹

Skatteavtal, enligt OECD:s modell, är uppbyggda av sju kapitel. De två första kapitlen behandlar avtalets användningsområde och definierar betydelsefulla uttryck. Kapitel III-V är skatteavtalens huvuddel och består av fördelningsartiklar och metodartiklar som har till syfte att fördela beskattningsunderlaget mellan de avtalsslutande staterna. Därefter följer särskilda bestämmelser (kapitel VI), bland annat om diskrimineringsförbud och speciella rättsmedel såsom ömsesidig överenskommelse. Avslutningsvis innehåller kapitel VII formella regler om ikraftträdande och upphörande av avtalet.¹⁴⁰ I följande avsnitt kommer endast kapitel II till V att behandlas då de kapitlen är mest relevanta för uppsatsens syfte.

4.5 Samspelet i skatteavtalen

4.5.1 Hemvistartikeln – Kapitel II

Vid tillämpning av skatteavtal är det första steget att bestämma den skattskyldiges hemvist. Detta är en grundläggande förutsättning då avtalet bara tillämpas på personer med hemvist i någon av avtalsstaterna. Artikel 4 i skatteavtalen stadgar:

“For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature”¹⁴¹

¹³⁴ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 35-36.

¹³⁵ Se avsnitt 6.1.

¹³⁶ Se exempelvis, Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

¹³⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 7.1 till art. 1. Se även, Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning*, s. 448-449.

¹³⁸ Se avsnitt 4.1.

¹³⁹ Se avsnitt 4.5.

¹⁴⁰ Se exempelvis, Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

¹⁴¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 4 p. 1.

För att bestämma personens hemviststat, enligt avtalet, ska ledning först sökas i de avtalslutande staternas interna rätt.¹⁴² Om personen enligt de avtalslutande staternas interna rätt anses ha hemvist i båda staterna ska hans hemvist bestämmas enligt följande ordning:¹⁴³ a) centrum för levnadsintressena; b) där han stadigvarande vistas; c) i den stat han är medborgare; eller d) genom ömsesidig överenskommelse. Även juridiska personers hemvist faller under artikel 4 punkt 1, det vill säga den interna rättens regler i de två avtalslutande staterna är avgörande. Om dubbelhemvist föreligger för juridisk person, anses personen i fråga ha hemvist i den stat där den har sin verkliga ledning.¹⁴⁴ Att fastställa vilken stat som är hemviststat är nödvändigt innan fördelningsartiklarna och metodartiklarna kan användas, eftersom endast en av de avtalslutande staterna kan vara hemviststat - den andra staten benämns källstat.¹⁴⁵

4.5.2 Fördelningsartiklarna – Kapitel III-IV

Kapitel III är avtalets mest omfattande del. Det är uppdelat i ett flertal inkomst kategorier, exempelvis inkomst av rörelse och fast egendom, utdelning, styrelsearvode och övriga inkomster. Syftet med artiklarna är att fördela rätten att beskatta den skattskyldiges olika inkomster mellan hemviststaten och källstaten.¹⁴⁶ I vissa fall ger dessa fördelningsartiklar upphov till problem då inkomsten kan hänföras till flera inkomst kategorier. Genom de särskilda bestämmelserna i de olika fördelningsartiklarna hänförs inkomsten till den ena eller andra kategorin samt en fördelning av beskattningen görs mellan hemviststat och källstat.¹⁴⁷

Vidare finns det inga generella regler i fördelningsartiklarna om hur inkomsten ska beräknas, utan det lämnas åt de avtalslutande staterna att tillämpa sina interna regler vid inkomstberäkning.¹⁴⁸ En källstat, som har erhållit rätten att beskatta en viss inkomst, beräknar transaktioner enligt sina regler. Det förekommer dock situationer då båda staterna gör skatteanspråk på samma transaktion, det vill säga dubbelbeskattning uppkommer. Denna internationella dubbelbeskattning undanröjs med hjälp av metodartiklarna.

4.5.3 Metodartiklarna – Kapitel V

4.5.3.1 Exemptmetoden

Exemptmetoden, eller undantagandemetoden i svenska termer, innebär i huvudsak att om en person med hemvist i en avtalslutande stat förvärfvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt avtalet ska beskattas i den andra avtalslutande staten (källstaten) ska hemviststaten undanta sådan inkomst eller förmögenhet från beskattning.¹⁴⁹ Denna typ av undantagande kallas för full exemption (hel befrielse).¹⁵⁰

¹⁴² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 4 p. 2.

¹⁴³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 4 p. 2 a-d.

¹⁴⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 4 p. 3.

¹⁴⁵ Se exempelvis, Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

¹⁴⁶ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, inledningsavsnitt p. 19.

¹⁴⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, exempelvis, fast egendom, art. 6 p. 1.

¹⁴⁸ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 54.

¹⁴⁹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 23 A p. 1.

¹⁵⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 14 a till art. 23 A och 23 B.

I tredje punkten i artikel 23 A finns en annan version av full exemption, exempt med progression¹⁵¹. Till skillnad från full exemption tillåts här den undantagna inkomsten inverka på skattesatsen på de övriga inkomster som beskattas i hemviststaten. Det förutsätter att detta finns föreskrivet i skatteavtalet, samt att progressiv beskattning tillämpas i den stat som har undantagit inkomsten från beskattning.¹⁵²

4.5.3.2 Creditmetoden

Creditmetoden, i svenska termer avräkningsmetoden, innebär att en person, med hemvist i en avtalsslutande stat, som förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet, ska medges avräkning i hemviststaten för den skatt som källstaten uttagit på inkomsten. Om avräkning medges för hela den utländska skatten, utan hänsyn till den erlagda skatten i hemviststaten, betecknas metoden full credit¹⁵³

I motsvarighet till exempt med progression finns en alternativ avräkningsmetod, kallad ordinary credit¹⁵⁴. Ordinary credit innebär att hemviststaten medger avräkning av utländsk skatt mot den egna skatten.¹⁵⁵ Vidare finns det ytterligare fem olika credit-metoder: omvänd credit, matching credit, per item-principen, per country-principen och overall-principen. Den sistnämnda principen är värd att nämna då den används i avräkningslagen; den innebär att samtliga utländska inkomster och skatter beaktas samtidigt.¹⁵⁶

4.6 Sammanfattning

Detta kapitel behandlar de svenska skatteavtalens tillkomst, funktion och innehåll. Dessa delar är nödvändiga för den kommande diskussionen om skatteavtalens möjliga företräde framför intern rätt, och för frågan om förenlighet mellan CFC-reglerna och skatteavtalen. Sverige har idag cirka 90 skatteavtal. Avtalen har i stort sett utformats efter OECD:s modellavtal, en modell för skatteavtal, för stater som avser att ingå avtal med varandra. OECD:s modellavtal och dess kommentarer är inte juridiskt bindande för medlemsländerna, men har blivit en godtagen handledning för att förtydliga bestämmelserna och ge vägledning i hur artiklarna ska tolkas.¹⁵⁷

Syftet med ett skatteavtal är att undanröja internationell dubbelbeskattning genom att fördela beskattningsrätten mellan de avtalsslutande staterna, men även att bekämpa internationell skatteflykt.¹⁵⁸ Hur dubbelbeskattning ska elimineras hänger samman med samspelet i skatteavtalens bestämmelser. Utgångspunkten är att först fastställa vilken stat som är hemviststat då, enligt avtalens fördelningsartiklar, endast en stat kan vara hemvist, den andra staten benämns som källstat.¹⁵⁹ I fördelningsartiklarna fördelas rätten att beskatta den skatt-

¹⁵¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 14 b till art. 23 A och 23 B.

¹⁵² Se Lag (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike, 3 §.

¹⁵³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 16 a till art. 23 A och 23 B.

¹⁵⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 16 b till art. 23 A och 23 B.

¹⁵⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 23 B p. 2.

¹⁵⁶ Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, 5 §.

¹⁵⁷ Se avsnitt 4.1.

¹⁵⁸ Se avsnitt 4.3.

¹⁵⁹ Se avsnitt 4.5.1.

skyldiges inkomster mellan hemviststat och källstat. Det uppkommer situationer när båda staterna gör skatteanspråk på samma skattesubjekt för samma skatteobjekt. Med hjälp av antingen exemptmetoden eller creditmetoden kan dubbelbeskattning undvikas.¹⁶⁰

Skatteavtalen är internationella överenskommelser i vilka stater förbinder sig att vidta eller underlåta vissa åtgärder, för att förhindra juridisk dubbelbeskattning.¹⁶¹ För att avtalen ska ha avsedd effekt måste de kunna få rättslig verkan för allmänna och enskilda. Detta väcker flera frågor om skatteavtalens förhållande till den interna rätten. I nästa kapitel behandlas sådana frågor.

¹⁶⁰ Se avsnitt 4.5.2 och 4.5.3.

¹⁶¹ Se avsnitt 4.3.1.

5 Skatteavtalens ställning och tolkning i svensk skatterätt

5.1 Undanröja dubbelbeskattning

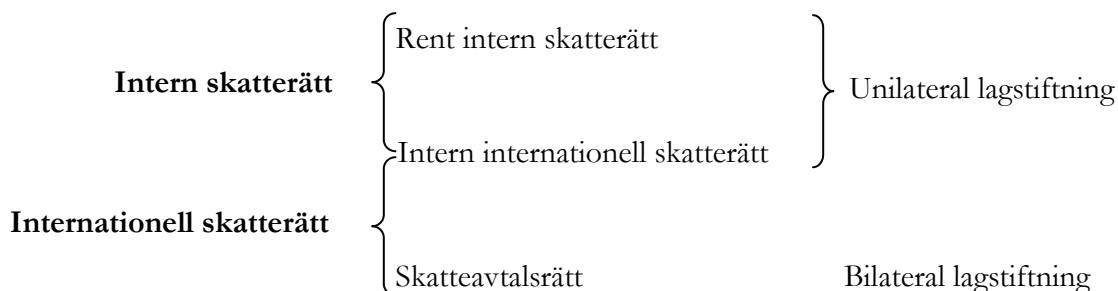
Dubbelbeskattning kan lindras eller helt undanröjas genom intern skatterätt, bland annat av sexmånadersregeln och ettårsregeln¹⁶², genom rätt till avdrag för utländsk skatt enligt 16 kap. 18-19 §§ IL, eller med hjälp av bestämmelserna i avräkningslagen¹⁶³. Vidare kan internationell dubbelbeskattning, som tidigare nämnts, undvikas genom skatteavtal då de avtalslutande staterna ömsesidigt fördelar sina skatteanspråk.¹⁶⁴ Att tillämpa skatteavtal kan leda till komplexa problem, vilket framkommer i Regeringsrättens avgörande i OMX-domen, då reglerna inom internationell skatterätt och intern skatterätt kolliderar.

Syftet med kapitlet är att redogöra för förhållandet mellan skatteavtal och intern svensk skatterätt samt för Regeringsrättens tolkning av skatteavtalen. Detta är av särskilt intresse för den kommande diskussionen om CFC-reglernas förenlighet med skatteavtal, samt för diskussionen om grunder för ett företräde för skatteavtal i svensk rätt. Kapitlet behandlar först förhållandet mellan avtalen och den interna rätten. Därefter diskuteras tolkning av skatteavtal i svensk rättspraxis. Kapitlet avslutats med en sammanfattning.

5.2 Förhållandet mellan internationell och intern skatterätt

5.2.1 Skatteavtal och intern skatterätt

Den svenska skatterätten kan delas upp i intern skatterätt och internationell skatterätt. Den interna skatterätten består av en rent intern skatterätt samt intern internationell skatterätt, som reglerar skattefrågor av utländsk karaktär. Skillnaden mellan intern internationell skatterätt och skatteavtalsrätt är att intern internationell skatterätt innebär sådan lagstiftning, som beslutas av riksdagen på samma sätt som rent intern skatterätt. Relationen mellan intern internationell skatterätt och skatteavtalsrätt kan beskrivas på följande sätt:



Figur 3 Förhållandet mellan internationell och intern skatterätt¹⁶⁵

Skatteavtal har enligt regeringsformen en tvåsidig lagstiftningsprocess, dels krävs det ett godkännande av riksdagen för att avtalet ska bli gällande (inkorporering) som svensk skat-

¹⁶² 3 kap. 9 § IL.

¹⁶³ Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

¹⁶⁴ Se avsnitt 4.3.1.

¹⁶⁵ Lindencrona, G., *Skatter och kapitalflykt*, s. 141 och även Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 23. Figur 3 är en modifikation på Lindencronas synsätt på förhållandet mellan intern och internationell skatterätt.

terätt,¹⁶⁶ dels ett godkännande av riksdagen för att internationella överenskommelser ska bli folkrättsligt bindande för Sverige.¹⁶⁷ Skatteavtalens dubbla karaktär ger avtalen en speciell ställning i svensk skatterätt då avtalen har både en folkrättslig sida (internationell överenskommelse) och en statsrättslig sida (inkorporering med svensk skatterätt). Detta medför diverse tolkningsproblem och svårigheter, exempelvis gällande vilka rättskällor som ska användas vid tolkning av avtalet och vilka tolkningsmetoder som ska tillämpas, mer om detta se avsnitt 5.3.

5.2.2 Inkorporeringslagen

I föregående kapitel behandlades tillkomsten av ett skatteavtal.¹⁶⁸ I svensk rätt finns inga speciella regler för hur skatteavtal ska införlivas.¹⁶⁹ I praktiken godkänner¹⁷⁰ riksdagen skatteavtalet med därtill bifogad avtalstext, det innebär att den autentiska avtalstexten blir direkt tillämplig för allmänna och de enskilda.¹⁷¹ Efter att riksdagen godkänt avtalet utfärdar regeringen en lag om skatteavtal mellan Sverige och den aktuella staten (inkorporeringslagen eller införlivandelagen), samt om att ratifikation ska ske eller notifikation ska lämnas till den andra staten. Det förutsätter att den andra avtalsslutande staten har vidtagit nödvändiga konstitutionella åtgärder för att sätta avtalet i kraft.¹⁷² I ett internt lagstiftningsförfarande anger riksdagen i lagen när lagen ska träda i kraft. Vid införlivande av skatteavtal kan någon sådan tidpunkt inte anges eftersom lagen kan träda i kraft först när ratifikationshandlingarna utväxlas eller notifikation meddelas mellan det avtalsslutande staterna.¹⁷³ Därför bemyndigar riksdagen i inkorporeringslagen att regeringen tar det slutgiltiga beslutet om att tillträda avtalen. När avtalen har ratificerats eller notifierats utfärdar regeringen en förordning som stadgar när lagen ska träda i kraft.¹⁷⁴

5.2.3 Gyllene regeln och skatteavtalens företrädare

När ett skatteavtal är införlivat och har trätt i kraft uppkommer den mest centrala frågeställningen i skatteavtalsrätten, nämligen den om förhållandet mellan intern internationell skatterätt och skatteavtalsrätt, se tidigare figur i avsnitt 5.2.1. Skatteavtalen och den interna rätten utgör två skilda rättssystem, med olika rättskällor och rättssubjekt, som tillämpas på samma transaktion.¹⁷⁵ Detta synsätt har sin grund i Sveriges dualistiska syn på folkrätt.¹⁷⁶

¹⁶⁶ 1 kap. 4 § RF samt 8 kap. 3 och 5 §§ RF.

¹⁶⁷ 10 kap. 1 och 2 §§ RF.

¹⁶⁸ Se avsnitt 4.2.

¹⁶⁹ SOU 1974:100, s. 47.

¹⁷⁰ Se exempelvis, Prop. 2003/2004:173, Skatteavtal mellan Sverige och Malaysia, s. 2. I propositionen förslår regeringen att riksdagen dels godkänner avtalet, och dels antar regeringens förslag till lag om skatteavtal.

¹⁷¹ SOU 1974:100, s. 54. Se även, Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning*, s. 449.

¹⁷² Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 413.

¹⁷³ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 413.

¹⁷⁴ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, s. 413.

¹⁷⁵ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag*, s. 62.

¹⁷⁶ Se avsnitt 3.2.2.

Inom skatteavtalsrätten finns en princip som reglerar förhållandet mellan rättssystemen, och delas av en klar majoritet av världens stater. Denna princip stadgar att:

*”Ett skatteavtal kan endast begränsa, aldrig utvidga den rätt att beskatta som tillkommer en stat enligt dess interna internationella skatterätt.”*¹⁷⁷

Denna princip har i skatteavtalsrätten blivit kallad för den *gyllene regel*¹⁷⁸ och återfinns i de flesta moderna svenska skatteavtal i andra paragrafen i inkorporeringslagen.¹⁷⁹

Rent faktiskt får den gyllene regeln konsekvenser för hur ett avtal tillämpas.¹⁸⁰ Ett lämpligt förfarande är att i första hand undersöka om skattskyldighet föreligger i Sverige enligt den interna internationella skatterätten. Om svaret är nej, är frågan därmed avgjord, men om svaret är ja undersöks vad skatteavtalet säger. Om avtalet tillskriver Sverige beskattningsrätten kan beskattning ske, men beskattning är inte möjlig om avtalet förhindrar beskattning, även om skattskyldighet föreligger enligt svenska interna skatteregler.¹⁸¹ Lindencrona finner vidare att förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt bör ses på följande sätt:

*”Skatteavtalsrätten utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem som skall tillämpas samtidigt med detta.”*¹⁸²

Uppfattningen härleds till att avtalsartiklarna stadgar att ett bestämt land tillerkänts beskattningsrätten, men att det även framkommer en beskattningsrätt i Sveriges interna lagstiftning. I en sådan situation sker sedan en systematisk tolkning genom en jämförelse av de två texterna, som båda är gällande svensk skattelag.¹⁸³ Därav bör beskattningen av en viss inkomst bedömas såväl enligt intern internationell skatterätt som enligt ett skatteavtal.

Lindencrona anser vidare att skatteavtal kan betraktas som *lex specialis* i och med att skatteavtalen reglerar specialfrågor i förhållande till den mer allmänna interna internationella skatterätten. Enligt författaren är detta följaktligen giltigt enligt *gyllene regeln*, eftersom skatteavtal kan inskränka den interna internationella skatterätten men inte utvidga en stats beskattningsanspråk.¹⁸⁴ En utveckling av argumentet för att skatteavtalen kan anses som *lex specialis* ligger i avtalens primära syfte samt avtalsartiklarnas formulering, som innebär att de avtalslutande staterna genom skatteavtal avstår från en del av de skatteanspråk som staterna har enligt sin interna skattelagstiftning, för att undanröja dubbelbeskattning.¹⁸⁵ Om skatteavtal, i sin natur eller enligt gyllene regeln, kan anses ha företräde i förhållande till intern internationell skatterätt är inte helt klart då Sverige har ett dualistiskt synsätt gällande internationella överenskommelser.

¹⁷⁷ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 24.

¹⁷⁸ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 24.

¹⁷⁹ Se Lag (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea 2 §.

¹⁸⁰ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 154.

¹⁸¹ Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, s. 155-157.

¹⁸² Lindencrona, G., *Skatter och kapitalflykt*, s. 156.

¹⁸³ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 26.

¹⁸⁴ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 26.

¹⁸⁵ Se avsnitt 4.3.1 och 4.5.

5.3 Tolkning av skatteavtal

5.3.1 Wienkonventionen om traktaträtten

Skatteavtal är internationella avtal (traktat) mellan två eller flera stater. Traktater är reglerade i Wienkonventionen om traktaträtten från 1969. När en tvist uppkommer om tolkning av skatteavtalen är det klart att Wienkonventionen är tillämplig enligt artikel 1 i konventionen, då tvisten gäller förhållanden mellan stater. Wienkonventionen definierar en traktat som ”en internationell överenskommelse sluten mellan stater i skriftlig form och underkastad internationell rätt”¹⁸⁶. Konventionen gäller uttryckligen inte traktater som slutits innan ikraftträdandet 1980.¹⁸⁷ Det är dock möjligt att konventionens regler används även mot äldre traktater, men då som kodifiering av allmän folkrätt.¹⁸⁸ Wienkonventionens grundregel är att avtal ska hållas (*pacta sunt servanda*) och det stadgas särskilt att intern rätt inte kan åberopas som giltig grund att frångå ett internationellt åtagande.¹⁸⁹

Sverige undertecknade konventionen i april 1970. Ratifikation¹⁹⁰ skedde februari 1975, men konventionen trädde i kraft först vid det internationella ikraftträdandet i januari 1980. Konventionen har i dagsläget 108 parter.¹⁹¹

Artikel 31 till 33 i Wienkonventionen behandlar tolkning av avtal. I Wienkonventionens artikel 31 punkt 1 framgår den allmänna tolkningsregeln:

”En traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse mening av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktatens ändamål och syfte”.

Utgångspunkten vid tolkning av en traktat är avtalet självt, det vill säga ordalydelsen i överensstämmelse med vad som är den gängse meningen av avtalets uttryck, sedd i sitt sammanhang med beaktande av traktatens ändamål och syfte. Om en av de avtalslutande parterna har en avvikande mening tar partavsikten alltid överhand då tolkning av traktater ska ske enligt gängse mening.¹⁹²

Enligt Wienkonventionens artikel 32 ska förarbeten till en traktat endast användas som supplementära tolkningsmedel i fall där meningen är oklar efter tillämpning av artikel 31. Med supplementära tolkningsmedel avses förarbeten till traktaten och inte svensk proposition till lag om skatteavtalens införlivande med svensk rätt. En sådan proposition är ett ensidigt svenskt förarbete till den lag varigenom avtalet införlivas och har därmed en avsevärt

¹⁸⁶ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 2 p. 1(a).

¹⁸⁷ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 4.

¹⁸⁸ Svanberg, K., *Introduktion till traktaträtten – en lärobok i traktaträtt*, s. 17.

¹⁸⁹ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 26-27.

¹⁹⁰ SÖ 1975:1, s. 5.

¹⁹¹ Förenta nationerna, *United Nations Treaty Series, chapter XXIII: Law of Treaties, Vienna Convention on the Law of Treaties*,
<http://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?&src=TREATY&id=468&chapter=23&Temp=mt&lang=en>

¹⁹² Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 31 p. 1.

mycket lägre källvärde vid tolkning av internationella överenskommelser än förarbeten har vid tolkning av intern rätt.¹⁹³

Artikel 33 behandlar tolkning av traktater som har utformats på två eller flera språk, vilket är vanligt när det gäller skatteavtal. Huvudregeln är att om en traktat bestyrks på två eller flera språk äger avtalstexten lika vitsord på varje språk.¹⁹⁴ De avtalsslutande staterna kan dock överenskomma om att lydelsen i en av språkversionerna, eller en version på ett tredje språk, ska ha företräde.¹⁹⁵ Problem uppkommer när två eller flera språk ska äga lika vitsord vid tolkning av skatteavtal och ordalydelsen inte är densamma. I artikel 33 punkt 4 i konventionen ska i sådant fall ledning hämtas i övrig text i avtalet med hänsyn till avtalets föremål och syfte.

Konventionen stadgar möjliga grunder för upphörande av ett traktat. Av dessa är några av särskilt intresse. Om en part begår ett väsentligt brott¹⁹⁶ har motparten rätt att säga upp traktaten. Som väsentligt brott räknas ett förnekande av traktaten eller ett brott mot en bestämmelse som är väsentlig för överenskommelse.¹⁹⁷ En part kan även begära upphörande vid händelser som omöjliggör fullgörelse samt i fall av fundamentalt förändrade omständigheter.¹⁹⁸

5.3.2 OECD:s tolkningsregler

5.3.2.1 Definitioner

Vid tolkning av skatteavtal uppkommer stundtals problem när avtalet innehåller uttryck som är definierade i intern rätt, eftersom det kan finnas skillnader mellan olika nationella definitioner.¹⁹⁹ I OECD:s modellavtal finns två typer av definitionsregler som ska underlätta för de avtalsslutande staterna vid tolkning av uttryck som förekommer i skatteavtalen.²⁰⁰ Den första typen är uttömmande definitioner, exempelvis de i artikel 3 punkt 1 som definierar uttryck som person, bolag, behörig myndighet och medborgare. Vidare ges i artikel 5 en uttömmande definition av uttrycket fast driftställe, likaså ränta och royalty i artikel 11 respektive artikel 12. För det andra finns det definitioner som delvis klarlägger uttryckets betydelse, exempelvis hemvist i artikel 4, fast egendom i artikel 6 och utdelning i artikel 10. Orsaken till varför vissa begrepp är mindre detaljerade är att definitionen är beroende av de avtalsslutande staternas interna rätt.²⁰¹

5.3.2.2 Artikel 3 punkt 2 OECD:s modellavtal

För de uttryck som inte erhåller någon definition i modellavtalet finns en allmän regel i artikel 3 punkt 2, som hänvisar till de avtalsslutande staternas interna regler gällande hur ut-

¹⁹³ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 75-80.

¹⁹⁴ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 32 p. 1.

¹⁹⁵ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 32 p. 1-2.

¹⁹⁶ Eng: *material breach*, Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 60 p. 1.

¹⁹⁷ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 60 p. 3.

¹⁹⁸ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969, art. 61-62.

¹⁹⁹ Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, s. 45.

²⁰⁰ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 83-84.

²⁰¹ Se avsnitt 4.5.1.

tryck ska tillämpas. Det ska dock betonas att vägledning ska hämtas ur sammanhanget. Enligt kommentarerna till den nämnda artikeln ska sammanhanget ses utifrån de avtalsslutande staternas avsikt när de undertecknade avtalet samt hänsyn till den andra avtalsslutande statens lagstiftning gällande uttryckets mening.²⁰² Vidare föreskriver kommentarerna att vid definiering av ord och uttryck ska den interna lagstiftningen användas som är i kraft när avtalet tillämpas, de vill säga en ambulatorisk tolkning av den interna rätten. Med andra ord gäller inte de interna bestämmelser som var gällande vid avtalets undertecknade, om inte betydande förändringar har skett i intern lagstiftning.²⁰³ Vad som utgör betydande förändringar är oklart, men enligt Dahlberg är det när en avtalsslutande stat inför ny lagstiftning i klart syfte att ändra avtalets innehåll.²⁰⁴

OECD:s modellavtal definierar vissa uttryck, men anger inte hur ett avtal ska tolkas, det vill säga vilka rättskällor som ska användas och hur de ska vägas. Den grundläggande orsaken är att skatteavtalens karaktär och särskilda regelsystem ska tillämpas samtidigt inom två eller flera stater jurisdiktion med inbördes skilda rättsystem. Detta ger upphov till problem vid tolkning av bestämmelserna i ett skatteavtal då det är omöjligt att uppnå den precisering som kan åstadkommas i intern lagstiftning.²⁰⁵

5.3.3 Internrättslig eller folkrättslig tolkning?

Vid tolkning av skatteavtal finns två tänkbara metoder: en folkrättslig och en internrättslig. Vid tillämpning av den folkrättsliga metoden används folkrättsliga principer, medan internrättslig tolkning grundar sig på svenska interna rättskällor.²⁰⁶ Vilken metod som anses har företräde vid tolkning av skatteavtal är inte helt klart i den svenska rättsordningen. Det som ligger till grund är Sveriges dualistiska synsätt i fråga om ingångna traktaters förhållande till intern svensk rätt.²⁰⁷ Det innebär att skatteavtal som införlivas i svensk lag blir en del av den interna svenska skatterätten, vilket leder till upprättandet av interna rättskällor, såsom propositionen, och möjliggör internrättslig tolkningsmetod.²⁰⁸ Vid folkrättslig tolkning av skatteavtal används de folkrättsliga principer som framställs i Wienkonventionen om traktaträtten. Konventionen är ratificerad av Sverige, men inte införlivad i svensk lag.²⁰⁹ Det kan ifrågasättas om Wienkonventionen är tillämplig som folkrättslig tolkningsverktyg vid internationella överenskommelser då det kan strida mot den grundläggande legalitetsprincipen inom skatterätten, ingen skatt utan lag (*nullum tributum sine lege*).²¹⁰ Enligt regeringsformen 1 kap. 1 § 3 st. RF ska den offentliga makten utövas under lagarna. Det innebär att

²⁰² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 12 till art. 3.

²⁰³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 11 till art. 3.

²⁰⁴ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag*, s. 86.

²⁰⁵ Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning*, s. 468.

²⁰⁶ SOU 1974:100, s. 79.

²⁰⁷ Se avsnitt 3.2.2.

²⁰⁸ Se avsnitt 5.2.2.

²⁰⁹ Se avsnitt 5.3.1.

²¹⁰ 1 kap. 1 § 3 st RF.

den skattskyldige skyddas mot skatteuttag som inte har stöd i lag samtidigt som domstolarna och myndigheterna inte ska visa en generositet utöver vad lagen medger.²¹¹

Justitiedepartementet har i sin utredning av internationella överenskommelser och svensk rätt uttalat att folkrättslig tolkning är den mest lämpliga metoden för tolkning av internationella överenskommelser, framför allt om överenskommelsen har inkorporerats i svensk rätt.²¹² Departementet menar att den grundläggande skillnaden mellan en internationell överenskommelse och en lag är att avtalet tillkommer som en folkrättslig överenskommelse mellan två eller flera stater, medan en lag utfärdas av ett nationellt lagstiftande organ.²¹³ Skatteverket har en liknande uppfattning som justitiedepartementet och har i sin handledning framfört följande;

”Svensk lag tolkas på ett restriktivt sätt. Det betyder att såväl inhemska lag som skatteavtal först och främst ska tolkas i enlighet med sin ordalydelse. Om ordalydelsen är oklar beaktas lagstiftarens (när fråga är om intern rätt) eller de avtalslutande parternas (när fråga är om skatteavtal) syfte så som detta syfte kommit till uttryck i förarbetena.”²¹⁴

Skatteverket visar i sitt yttrande att skatteavtal ska tolkas restriktivt utifrån avtalets ordalydelse samt parternas syfte, det vill säga enligt folkrättsliga tolkningsprinciper. I doktrin har skatteavtalstolkning skapat stora diskussioner. Ersson, som förespråkar internrättslig metod vid tolkning av skatteavtal, anser att avtalen utgör en del av svensk skattelagstiftning och bör tolkas i överensstämmelse med den skatterättsliga legalitetsprincipen.²¹⁵ Mattsson med flera²¹⁶, anför i huvudsak att skatteavtal är ett folkrättsligt avtal och att Wienkonventionen är tillämplig, då konventionen främst riktar sig mot avtalsförhållande mellan stater.²¹⁷ Att använda sig av internrättslig tolkning är emellertid problematisk i förhållande till den andra staten, eftersom de avtalslutande staterna har två helt skilda rättsystem. Det kan medföra att domstolar och myndigheter i respektive stat kan bedöma en transaktion helt olika, framför allt om ord och uttryck i avtalet inte tolkas utifrån parternas gemensamma mening. Risken finns då att den skattskyldige blir dubbelbeskattad.²¹⁸

5.4 Folkrättslig tolkning i svensk rättspraxis

5.4.1 RÅ 1987 ref. 162: Englandsfararmålet

5.4.1.1 Referat av Englandsfararmålet

Englandsfararmålet är ett betydande avgörande som behandlar tolkningsprinciper gällande skatteavtal. Sakfrågan i fallet handlade om tillämpningen av 1960 års skatteavtal mellan Sve-

²¹¹ Tikka, K. S., Om principer vid tolkning av skattelag, *Skattenytt*, s. 658.

²¹² SOU 1974:100, s. 79.

²¹³ SOU 1974:100, s. 80.

²¹⁴ Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning*, s. 468.

²¹⁵ Ersson, S., Skatteavtal och rättspraxis, *IUR-Info*, s. 15.

²¹⁶ Mattsson, N., *Skrifter i internationell skatterätt*, s. 194. Dahlberg, M., *Svenska skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 66. Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 78.

²¹⁷ Prop. 1992/93:177, s. 51.

²¹⁸ Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, s. 77.

rige samt Storbritannien och Nordirland.²¹⁹ Vid den tidpunkten kunde svenska skattskyldiga med hemvist i Storbritannien realisera aktier i Sverige utan beskattning. Skälet var dels att någon beskattning inte kunde äga rum i Storbritannien förrän realisationsvinsten på inkomsten hade överförts (remitterats) till Storbritannien, och dels att dåvarande skatteavtal förhindrade en beskattning i Sverige.²²⁰

1960 års skatteavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland innehöll två bestämmelser som gav upphov till problemet i fallet.²²¹ För det första artikel XII (3) där det framgick att realisationsvinst vid avyttring av aktier skulle beskattas endast i den stat där den skattskyldige hade sin hemvist, det vill säga Storbritannien. För det andra artikel II (2), även kallad för remitteringsregeln. Tvisten i den nämnda artikeln var tolkningen av uttrycken *inkomst* och *inkomstkälla i en av staterna*. Enligt svenska interna skatteregler ansågs inkomstkällan föreligga i Sverige, och inkomsten omfattade realisationsvinst.²²² Den engelska uppfattningen var, i motsats, att inkomsten inte omfattade realisationsvinst och att inkomstkällan för realisationsvinst skulle beskattas endast i säljarens hemviststat.²²³ Regeringsrätten sökte därmed ledning i tolkningsregeln i det gällande skatteavtalet, artikel II (3). Enligt denna regel skulle staterna tolka förkommande uttryck i avtalet, som inte har angetts särskild innebörd, enligt gällande skattelagstiftning i den staten.²²⁴ Domstolen ansåg till följd av tolkningsregelns hänvisning till interna beskattningsregler att hänsyn även kunde tas till de ändringar i lagstiftningen som gjorts under tiden fram till dess avtalet tillämpades.²²⁵ Det krävdes dock, enligt förbehållet artikel II (3), att interna beskattningsregler skulle tillämpas endast om sammanhanget inte krävde något annat. Regeringsrättens tolkning av denna inskränkning var följande:

*”Om ett avtalsuttryck, såsom det används i en aktuell bestämmelse, inte ger något klart besked, är det nödvändigt att med ledning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik, den aktuella bestämmelsens funktion, tillkomst och historiska sammanhang samt andra sådana förhållanden försöka klarlägga vad som kan anses ha varit de avtalslutande parternas avsikt. Först om en sådan undersökning inte ger något resultat finns det skäl att söka ledning av den tillämpande statens interna beskattningsregler.”*²²⁶

Rättens uttalande innebar konkret att ett tolkningsproblem i första hand ska lösas genom en folkrättslig metod och i andra hand genom hänvisning till en internrättslig tolkning.²²⁷ Vid en folkrättslig tolkning gällde således att finna vad avtalsparterna avsett med bestäm-

²¹⁹ Kungl. Maj:ts kungörelse (1961:95) om tillämpning av avtal den 28 juli 1960 mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter.

²²⁰ RÅ 1987 ref. 162, s. 494-495.

²²¹ RÅ 1987 ref. 162, s. 504.

²²² RÅ 1987 ref. 162, s. 504.

²²³ RÅ 1987 ref. 162, s. 506.

²²⁴ Kungl. Maj:ts kungörelse (1961:95) om tillämpning av avtal den 28 juli 1960 mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter, art. II (3).

²²⁵ RÅ 1987 ref. 162, s. 504.

²²⁶ RÅ 1987 ref. 162, s. 505, 496-497.

²²⁷ RÅ 1987 ref. 162, s. 505.

melserna i avtalet, när dessa tillkom. Domstolen berörde även frågan om olika språkversioner. Utgångspunkten var, i och med att tvisten väcktes i Sverige, att tillämpa den svenska texten, men domstolen antydde även att den engelska texten hade en viss betydelse, eftersom förhandlingarna hade förts på engelska.²²⁸ När domstolen inte fann någon vägledning i avtalet eller andra dokument, undersökte Regeringsrätten vad som hänt före och efter tillkomsten av ändringar av art II (2) 1968.²²⁹ Enligt Regeringsrätten var inte ändringarna som tillkom före 1968 tillämpliga på realisationsvinster, vilket innebar från engelsk sida, att avtalets bakomliggande partsvilja inte hade förändrats, det vill säga remitteringsregeln skulle inte tillämpas på realisationsvinster.²³⁰ Regeringsrätten fastslog att realisationsvinsten inte skulle beskattas i Sverige.²³¹ Domen föranledde att Sverige upprättade ett nytt skatteavtal med Storbritannien och Nordirland 1984.²³² I förordningen till avtalet underströks att realisationsvinsterna numera kunde beskattas i Sverige.²³³

5.4.1.2 Analys av Englandsfarmålet

Regeringsrätten har i Englandsfarmålet gått mycket långt i sin tillämpning av en folkrättslig tolkning, och det är framför allt tre aspekter som ska betonas för den fortsatta diskussionen. Domstolen ställer sig tveklöst bakom en folkrättslig tolkning då utgångspunkten är att tolka skatteavtalet för att finna vad avtalsparterna avsett med bestämmelserna i avtalet. Det som är av stort intresse är Regeringsrättens ställningstagande gällande tolkningsregeln artikel II (3) i det aktuella avtalet. I tidigare avsnitt 5.3.2.2 behandlades artikel 3 punkt 2, modellavtalets motsvarighet till II (3). Uttryck som inte har någon definition i avtalet ska enligt ovannämnda artikel hämtas ifrån de avtalslutande staternas interna rätt med ledning av parternas samstämmighet. Regeringsrätten undersökte samstämmigheten med hänsyn till eventuella ändringar i det aktuella skatteavtalet som kan ha gjorts under tiden fram till dess avtalet tillämpades. Det som ska uppmärksammas är att Regeringsrätten granskar omständigheter som står utanför avtalstexten för att finna parternas gemensamma vilja. Domstolen fann att parterna, vid tillkomsten av remitteringsregeln, samstämmigt intagit den ståndpunkten att remitteringsregeln gällde för kapitalvinster. Då den svenska sidan inte kunde påvisa tillräckligt starka omständigheter för motsatsen skulle den tolkningen gälla.

Regeringsrätten framhöll ytterligare omständigheter som är av intresse. Domstolen ansåg att den svenska texten ska vara utgångspunkt när avtalet tillämpas i Sverige, men den engelska texten tillmättes en särskild betydelse eftersom förhandlingarna förts på engelska. I doktrin²³⁴ har resonemanget blivit kritiserat då domstolens uttalande går utöver de tolkningsregler som är angivna Wienkonventionen. I artikel 33 är huvudregeln, om en traktat bestyrks på två eller flera språk, att språkversionerna äger lika vitsord, om det inte är överenskommet att ett av språken ska ha företräde.²³⁵ Regeringsrättens förfarande får i denna del därmed anses vara tveksamt.

²²⁸ RÅ 1987 ref. 162, s. 505.

²²⁹ RÅ 1987 ref. 162, s. 505-506.

²³⁰ RÅ 1987 ref. 162, s. 506.

²³¹ RÅ 1987 ref. 162, s. 506.

²³² Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

²³³ Förordning (1984:932) mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland.

²³⁴ Mattsson, N., *Skrifter i internationell skatterätt*, s. 217.

²³⁵ Se avsnitt 5.3.1.

5.4.2 RÅ 1996 ref. 84: Luxemburg-domen

5.4.2.1 Referat av Luxemburg-domen

RÅ 1996 ref. 84, Luxemburg-domen, är intressant av två skäl; för det första är det ett fall som belyser tolkning av skatteavtal, för det andra gäller det CFC-beskattning. Domen behandlar inte direkt frågan om förenlighet mellan skatteavtalen och den interna lagen, men är ändå intressant då den dels har indirekt betydelse för förenlighetsproblemet och dels visar hur den svenska domstolen kan tänkas resonera vid tolkning av skatteavtal. Då domen fastslogs 1996 gäller fallet den äldre CFC-lagstiftningen.

Fallet är ett förhandsbesked och situation var som följer. Ett svenskt aktiebolag skulle efter en omorganisering inneha fem helägda dotterbolag. Dessa bolag skulle vara belägna i Luxemburg och där bedriva fondförvaltning. Bolagen skulle vara lågt beskattade enligt speciella undantagsregler i Luxemburg.²³⁶ Enligt den dåvarande svenska regleringen utgick inte CFC-beskattning på andelar i bolag som omfattades av skatteavtal och, enligt avtalet, hade hemvist i annan stat än Sverige.²³⁷ Den centrala frågan var om dotterbolagen hade hemvist i Luxemburg trots att de beskattades med en ovanlig låg skattesats; om så var fallet skulle moderbolaget inte beskattas för deras inkomst. Frågorna som ställdes i förhandsbeskedet var dels om delägarbeskattning skulle ske, dels om utdelning från dotterbolagen skulle vara skattefri.²³⁸

Regeringsrätten började med att konstatera att tvistefrågan var huruvida fondbolagen ska anses ha hemvist i Luxemburg enligt artikel 4 punkt 1 (hemvistregeln) i skatteavtalet. Utifrån denna punkt uppställde domstolen två tolkningsalternativ: antingen att det är tillräckligt för hemvist att kraven på skattskyldighet är uppfyllda (alternativ ett) eller att hemvist kräver faktisk beskattning (alternativ två). Domstolen fastslog med hänvisning till Englandsfararmålet att Wienkonventionen bör vara tillämplig vid en tvist mellan en enskild och en myndighet även om konventionen i första hand gäller förhållanden mellan avtalsslutande stater. Regeringsrätten gjorde därefter en tolkning av avtalet utifrån artiklarna 31-33 i Wienkonvention med beaktning av OECD:s modellavtal och dess kommentarer.

Den första aspekten domstolen undersökte var avtalets ordalydelse. Skatteavtalet (som till stor del följde OECD:s modell) stadgade vilka skatter som avtalet omfattade, och att en person hade hemvist i den stat där den var skattskyldig enligt artikel 4 punkt 1 i det aktuella avtalet. Domstolen ansåg att detta inte omöjliggjorde något alternativ, men främst talade för alternativ två.²³⁹ Nästa punkt gällde avtalets syfte och ändamål. Regeringsrätten uttalade att ett skatteavtal har som syfte att skapa en skälig fördelning av beskattningsunderlaget och att en stats nekande till beskattning inte nödvändigtvis ska utöka den andra statens beskattningsrätt. I en analogi till allmänna principer om speciella inkomstslag (principer som stadgar att en befrielse från beskattning i stat A inte är beroende av beskattning i stat B) fann domstolen stöd för alternativ ett.²⁴⁰ Därefter diskuterade domstolen kommentarerna till OECD:s modellavtal samt doktrin, utan att finna stöd för endera alternativet. Av särskilt intresse är dock att Regeringsrätten ställer sig tvekande till att använda OECD-

²³⁶ RÅ 1996 ref. 84, s. 353-354.

²³⁷ RÅ 1996 ref. 84, s. 352-353.

²³⁸ RÅ 1996 ref. 84, s. 355.

²³⁹ RÅ 1996 ref. 84, s. 359.

²⁴⁰ RÅ 1996 ref. 84, s. 359-360.

kommentarer som tillkommit efter avtalets ingång.²⁴¹ Den sista punkt som diskuterades i domen är konsekvenser från tillämpningssynpunkt, alltså praktiska konsekvenser. Regeringsrätten poängterade särskilt gränsdragningsproblem som följer med alternativ två.²⁴² Som slutsats fann Regeringsrätten, då avtalets ordalydelse möjliggör båda alternativen och då övriga aspekter indikerade alternativ ett, att bolagen ska anses ha hemvist i Luxemburg enligt skatteavtalet. Beskattning av det svenska moderbolaget var således inte möjlig. Gällande domens andra fråga, om undantag från beskattning för utdelning från dotter- till moderbolag, fann domstolen att utdelningen var skattefri på grund av artikel 22 i avtalet.²⁴³

5.4.2.2 Analys av Luxemburg-domen

Det är ett par aspekter som är av intresse för den kommande diskussionen om CFC-reglerna och analysen av RÅ 2008 not. 61. Den del av domen som är av särskild vikt är valet av tolkningsmetod. Regeringsrätten använder en folkrättslig tolkningsmetod med utgångspunkt i 1969 års Wienkonvention. I målet konstaterar domstolen uttryckligen att Wienkonventionen även är tillämplig mellan den enskilde och skattemyndigheten. Vidare ska det även uppmärksammas att OECD:s modellavtal och dess kommentarer anses ha en särskilt betydelse om skatteavtalet är utformat efter modellavtalet. Den mest centrala delen i domen är avtalets lydelse, men när det inte går att finna ett entydigt svar däri kan övriga aspekter – som avtalets syfte, analogier från närliggande områden, OECD:s kommentarer, doktrin och praktiska konsekvenser – påverka utfallet. En annan intressant aspekt är behandlingen av OECD:s kommentar. Regeringsrätten ställer sig tveksam till att tillämpa kommentarer som tillkommit efter det aktuella avtalet.²⁴⁴

5.5 Sammanfattning

Skatteavtalens dubbla status ger avtalen en särställning i svensk skatterätt. För att ett skatteavtal ska bli direkt tillämpligt för allmänna och enskilda krävs att avtalen inkorporeras i svensk lag, dessutom fordras ett godkännande från riksdagen för att avtalen ska bli folkrättsligt bindande. Detta skapar frågeställningar om hur avtalen ska tolkas och hur rättssystemen förhåller sig till varandra. Det finns en grundregel som styr en aspekt av detta förhållande, nämligen den gyllene regeln som stadgar att skatteavtalen aldrig kan utvidga, bara inskränka, en stats skatteanspråk.²⁴⁵ Huruvida ett skatteavtal kan anses ha ett specialisföreträde i förhållande till den interna skatterätten är inte helt klart men utifrån skatteavtalens natur och den *gyllene regeln* finns det grund som stöder den uppfattningen.²⁴⁶

När ett skatteavtal införlivas i svensk skatterätt har det både en folkrättslig och en statsrättslig sida, vilket innebär att skatteavtal kan tolkas enligt folkrättsliga principer eller enligt internrättsliga rättskällor. Att använda sig av internrättslig tolkning kan medföra stora problem för de avtalsslutande staterna, eftersom staterna har två helt skilda rättssystem. Det kan leda till att en transaktion kan bedömas olika utan att hänsyn tas till parternas gemensamma mening. I förarbeten och doktrin förespråkas en folkrättslig metod med utgångspunkt i

²⁴¹ RÅ 1996 ref. 84, s. 360.

²⁴² RÅ 1996 ref. 84, s. 360-361.

²⁴³ RÅ 1996 ref. 84, s. 361.

²⁴⁴ RÅ 1996 ref. 84, s. 360.

²⁴⁵ Se avsnitt 5.2.

²⁴⁶ Se avsnitt 5.2.3.

Wienkonventionen om traktaträtten.²⁴⁷ Huvudregeln i konventionen är att avtal ska hållas (*pacta sunt servanda*) och att avtalen ska tolkas utifrån ordalydelsens gängse mening i ljuset av traktatens ändamål.²⁴⁸ Svårigheten med tolkning av skatteavtal ligger i uttryck och termer som används i avtalen, här har OECD:s modellavtal haft en viss betydande roll då i somliga uttryck i modellavtalet definieras för att ge vägledning till de avtalslutande staterna.²⁴⁹

Det som talar emot en folkrättslig tolkning är Wienkonventionens ställning. Konventionen är inte införlivad i svensk rätt, vilket kan leda till att tillämpning av folkrättsliga principer strider mot den grundläggande legalitetsprincipen inom skatterätten, ingen skatt utan lag (*nullum tributum sine lege*).²⁵⁰ I svensk rättspraxis har Regeringsrätten fastslagit i Luxemburgdomen att skatteavtal som tillämpas i förhållande till enskilda kan tolkas i linje med Wienkonventionens principer, även om konventionen i första hand gäller förhållanden mellan stater. I Englandsfararmålet har Regeringsrätten likaså haft sin utgångspunkt i en folkrättslig tolkning, där parternas samstämmiga uppfattning av bestämmelserna i skatteavtalet, vid avtalets ingång, är avgörande för avtalets tolkning. Regeringsrättens har i sitt resonemang även beaktat tidigare och efterföljande rättsläge i det aktuella skatteavtalet för att klarlägga de avtalslutande parternas avsikt med avtalsuttryck som inte är uttryckligen bestämda.²⁵¹

Sammanfattningsvis föranleder detta att tolkning av ett skatteavtal måste ske med delvis andra utgångspunkter än internrättslig tolkning, då Sverige frivilligt ingår internationella överenskommelser med ett specifikt land för att förhindra dubbelbeskattning och skatteflykt. För att besvara delsyfte fyra, vad hade en faktisk tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet givit för utfall, kommer en folkrättslig tolkningsmetod därmed att användas. Vidare krävs det en redogörelse av CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalen för att kunna svara på uppsatsen syfte. I följande kapitel behandlas CFC-reglernas förhållande till skatteavtalen.

²⁴⁷ Se avsnitt 5.3.3.

²⁴⁸ Se avsnitt 5.3.1.

²⁴⁹ Se avsnitt 5.3.2.

²⁵⁰ Se avsnitt 5.3.3.

²⁵¹ Se avsnitt 5.4.

6 CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteavtal

6.1 Bekämpning av skatteflykt

I kapitel sex behandlas de delar av CFC-lagstiftningen och dess förhållande till skatteavtalen som är nödvändiga för att besvara uppsatsens fjärde delsyfte, om vad en tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet kunnat ge för utfall. Det första avsnittet tar upp de delar av lagstiftningens generella bakgrund och syfte som behövs för den vidare diskussionen. Avsnitt två och tre behandlar de svenska CFC-reglerna och CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteavtal.

Under 1900-talets andra hälft ökade problemen med skatteflykt. En OECD-rapport om CFC-lagstiftning tillskriver denna ökning avskaffningen av valutareglering och utvecklingen av multinationella företag.²⁵² För att bekämpa skatteflykt har flera länder infört CFC-lagstiftning. Lagstiftningen låter en stat beskatta i landet boende personer för inkomst som sker i utländska bolag under den första personens kontroll.²⁵³ Situationen är den att medborgare i en stat (stat A) äger ett bolag i en annan stat (stat B). Bolaget är ett eget skattesubjekt och ska som sådant normalt inte beskattas i ägarnas hemviststat (stat A). CFC-reglerna är således ett undantag från normen. Bolagets inkomst tillskrivs därefter ägarna.²⁵⁴ På så vis utökas en stats skatteanspråk utan att staten direkt beskattar en utländsk juridisk person.

Det finns nationella skillnader på CFC-området. En distinktion som har konsekvenser för diskussionen om diskrepans mellan skatteavtal och de interna skattereglerna är frågan om hur bolagets inkomst tillfaller ägaren, det vill säga hur den interna lagstiftningen kategoriserar dotterbolagets inkomst. OECD särskiljer tre metoder: fiktiv utdelning (eng. *fictive dividend approach*); genomsyn (eng. *piercing the veil* eller *look-through approach*); och inkomst av särskild natur som utökat den skattskyldiges skatteförmåga.²⁵⁵ Fiktiv utdelning innebär att bolagets inkomst beskattas hos ägaren som om det skett en utdelning. Genomsyn innebär att ägaren beskattas som om bolagets inkomst skett hos denne. OECD påpekar att nationell lagstiftning sällan är så klar att det är möjligt att direkt säga vilken metod som används, det kan därför bli en bedömningsfråga.²⁵⁶

6.2 De svenska CFC-reglerna

Sverige införde CFC-lagstiftning 1990.²⁵⁷ Det har sedan dess skett flera lagändringar. Den största ändringen skedde 2004,²⁵⁸ reglerna gjordes då mer omfattande, delvis på grund av risken för skatteflykt efter avskaffandet av beskattning på utdelning på näringsbetingade andelar.²⁵⁹ Den senaste ändringen gjordes efter EG-domstolens dom i mål C-196/04 *Cad-*

²⁵² OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 9.

²⁵³ OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 19.

²⁵⁴ OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 19-20.

²⁵⁵ OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, 1987, R(5)-9.

²⁵⁶ OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, 1987, R(5)-9.

²⁵⁷ Lag (1989:1040) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

²⁵⁸ Lag (2003:1086) om ändring i inkomstskattelagen(1999:1229).

²⁵⁹ Prop. 2003/04:10, s. 42.

*bury Schweppes*²⁶⁰. Ändringen trädde i kraft i januari 2008 och medförde ett undantag från beskattning i fall där utlandsetableringen sker inom EU och speglar en verklig etablering.²⁶¹

Konsekvenserna av de nuvarande svenska reglerna är att den svenske ägaren är skattskyldig för den del av bolagets överskott som motsvarar ägarens andel i bolagets kapital.²⁶² För att kunna tillämpa denna regel definierar lagen vilka bolag som kan träffas, vilket ägande i bolaget som krävs samt hur bolagets resultat ska beräknas. Ett bolag omfattas av CFC-reglerna om det faller under lagens bestämmelser om lågbeskattad inkomst. Det finns en huvudregel och en kompletteringsregel. Huvudregeln säger att en inkomst är lågbeskattad om den beskattas lindrigare än 55 procent av den beskattningen om skett om bolaget beskattats i Sverige.²⁶³ Om Sverige har en bolagsskatt på 26,3 procent innebär det att inkomster beskattade under 14,5 procent är lågbeskattade. Men även om så är fallet är CFC-reglerna inte tillämpliga om situationen faller under kompletteringsregeln. Kompletteringsregeln stadgar att en inkomst inte är lågbeskattad om bolaget är hemmavarande och skattskyldigt i ett område som är undantaget från beskattning; i bilaga²⁶⁴ till IL anges de länder som är undantagna. Ett av de länder som förekommer på listan är Schweiz. Om det landet stadgas att CFC-lagstiftningen är tillämplig mot landet om det ägda bolaget bedriver viss form av verksamhet, däribland bank- och försäkringsverksamhet.²⁶⁵

Användningen av en lista över länder och området som inte omfattas av CFC-beskattning, den så kallade vita listan, är inte unikt i CFC-sammanhang.²⁶⁶ Efter den senaste lagändringen finns det ytterligare en undantagsregel. Den stadgar att CFC-beskattning inte får ske om det utländska bolaget är beläget inom EU och är en verklig etablering.²⁶⁷ För att ett bolag ska omfattas av den svenska CFC-beskattningen krävs således att det dels är lågbeskattat enligt huvudregeln, och dels att det inte är beläget i ett område som är undantaget enligt kompletteringsregeln.

För att beskattas krävs dock inte enbart att bolaget är lågbeskattat, det måste även, som namnet *Controlled Foreign Company* antyder, vara kontrollerat av en i Sverige skattskyldig person. En person ses som delägare om den äger minst 25 procent av bolagets kapital eller röster vid utgången av beskattningsåret. Ägandet kan vara direkt eller indirekt och kan innehas eller kontrolleras av delägaren själv eller av person i intressegemenskap med denne.²⁶⁸ Begränsat skattskyldiga kan bara ses som delägare om ägandet är knutet till ett svensk fast driftställe. Begreppet kontroll är inte specificerat i lagtexten, men enligt propositionen innefattas bland annat faktiskt inflytande genom bulvan, andra former av inflytande (till exem-

²⁶⁰ Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, mot *Commissioners of Inland Revenue* [2006].

²⁶¹ Lag (2007:1254) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

²⁶² 39a kap. 13 § IL.

²⁶³ 39a kap. 5 § 1 st. IL.

²⁶⁴ Bilaga 39 a IL.

²⁶⁵ 39a kap. 7 § 1 st. IL.

²⁶⁶ OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 40.

²⁶⁷ 39a kap. 7a § 1 st. IL.

²⁶⁸ 39a kap. 2 § 1 st. IL.

pel i samband med lån) och inflytande på grund av föreskrift i bolagsordning eller annat avtal.²⁶⁹

Om det utländska bolaget är lågbeskattat och kontrollerat av en svensk skattskyldig, kvarstår frågan om hur bolagets resultat ska beräknas och till vilken del detta resultat ska tillskrivas ägaren. Beräkning av det utländska bolagets överskott ska ske som om det vore ett svenskt aktiebolag med inkomster i Sverige.²⁷⁰ Ägaren är skattskyldig för den del av bolagets resultat som motsvarar den ägda kapitalandelen.²⁷¹

CFC-reglerna medger avräkning för den erlagda utländska skatten. Den svenske ägare som påförs CFC-beskattning i Sverige får göra nedsättning för den skatt bolaget påförts i sin hemviststat.²⁷² Avräkningsbeloppet uppgår till den del av den betalda skatten som motsvarar ägarens kapitalandel; det får dock inte överstiga den beskattning delägaren påförts i Sverige.²⁷³ Det torde, på grund av definitionen av lågbeskattad inkomst, vara sällsynt att den utländska beskattningen överstiger den svenska CFC-beskattningen. Det är dock inte omöjligt om beskattningsberäkning sker på olika grunder. Avräkning görs i första hand mot statlig inkomstskatt, i andra hand mot kommunal.²⁷⁴

Det framkommer inte i lagtexten på vilket vis den CFC-beskattade inkomsten tillkommer den skattskyldige, det vill säga ägaren. Propositionen till 2004 års lagändring presumerar att inkomsten är inkomst av rörelse och att den behåller denna ställning när den tillskrivs den svenska ägaren.²⁷⁵ Med det i åtanke, och då det inte finns något som tyder på att den svenska lagen tillämpar fiktiv utdelning, är det mest troligt att svensk lag använder genomsyn.

6.3 Förenlighet mellan CFC-lagstiftning och skatteavtal

6.3.1 OECD:s modellavtal och grundproblemet

Som har sagts tidigare introducerades OECD:s modellavtal 1963.²⁷⁶ CFC-lagstiftning fanns vid denna tidpunkt bara i ett land, USA,²⁷⁷ så det är troligt att CFC-problem gavs liten eller ingen vikt. Modellavtalet innefattar flera artiklar som skapar problem för CFC-beskattning. De viktigaste är artikel 7 om inkomst från rörelse, artikel 10 om utdelning samt artikel 21 om annan inkomst. I avtalet uttrycks att situationer som faller under artikel 10 inte omfattas av artikel 7 och att inkomster som inte behandlas under 7 eller 10, omfattas av artikel 21.²⁷⁸ För att utreda CFC-reglernas förenlighet med skatteavtal bör därmed artikel 10 undersökas först, därefter artikel 7, och slutligen artikel 21. Vilken artikel som är relevant för

²⁶⁹ Prop. 2003/04:10, s. 54-55.

²⁷⁰ 39a kap. 10 § 1 st. II.

²⁷¹ 39a kap. 13 § 1 st. II.

²⁷² 18 § AvrL.

²⁷³ 19 § AvrL.

²⁷⁴ 20 § AvrL.

²⁷⁵ Prop. 2003/04:10, s. 100.

²⁷⁶ Se avsnitt 4.1.

²⁷⁷ OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, 1996, s. 21.

²⁷⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 7 p. 7 och art. 21 p. 1.

en specifik nationell lagstiftning kopplas ofta till vilken metod staten använder för att tillskriva ägaren det utländska bolagets inkomst: vid genomsynsmetoden blir artikel 7 relevant; vid fiktiv utdelning blir artikel 10 relevant; medan artikel 21 kan påverka samtliga metoder.²⁷⁹ Artikel 7 lyder:

*“The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.”*²⁸⁰

Inkomst från rörelse i en avtalsstat ska enligt artikeln bara beskattas i den staten. I svenska avtal, som i regel följer modellen i denna del, översätts *profits of an enterprise* till *”inkomst av rörelse, åtnjuten av ett företag”*.²⁸¹ Gällande utdelning krävs tolkning av avtalet för att problemet ska bli tydligt. Artikel 10 punkt 5 stadgar:

*“Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.”*²⁸²

Om ett bolag med hemvist i en stat men med inkomst från en annan stat ger utdelning, får den andra staten (det vill säga källstaten) inte beskatta utdelningen. Artikeln behandlar inte direkt det som är fallet i CFC-beskattning, att hemviststaten beskattar en fiktiv utdelning mellan staterna, men kan tillämpas genom analogi. I OECD:s kommentar framhålls att denna analogi inte är lämplig.²⁸³ En minoritet av medlemsländerna har reserverat sig mot kommentaren. Ett av dessa länder, Belgien, anser i en reservation till OECD:s kommentar att den sista delen av artikel 10 förhindrar källstaten att beskatta outdelad inkomst även om denna inkomst härrör sig från källstaten. Belgien anser att om källstaten inte får beskatta outdelad inkomst hos ett bolag i hemviststaten, då bör inte heller en stat få beskatta outdelad inkomst i ett bolag på den grund att bolaget ägs av personer som är skattskyldiga i den staten.²⁸⁴

Utöver artikel 7 och artikel 10 kan CFC-inkomst räknas som övrig inkomst. Artikel 21 (1) stadgar att inkomst som inte behandlats i avtalet beskattas i hemviststaten. Denna artikel motsäger således inte CFC-beskattning då den person som beskattas, bolagets ägare, normalt har hemvist i den stat som påför CFC-beskattningen.

Sammanfattningsvis kan sägas att frågan om CFC-beskattning är förenlig med skatteavtal har sin grund i flera av modellavtalets artiklar (och, då medlemsstaterna i stor utsträckning

²⁷⁹ Helminen, M., *The Dividend Concept in International Tax Law. Dividend Payments between Corporate Entities*, s. 211-217. Se även Fontana, R., *The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 1, European Taxation*, s. 263.

²⁸⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 7 p. 1.

²⁸¹ Se exempelvis, Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz, bilaga art. 7 §1.

²⁸² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 10 p. 5.

²⁸³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 37 till art. 10.

²⁸⁴ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 58.1 till art. 10.

följer modellen, i de faktiska skatteavtalen). I nästa avsnitt diskuteras de argument som förts fram för vardera alternativ. Genomgången koncentrerar sig på artikel 7 då den är mest relevant för svenska förhållanden.

6.3.2 För förenlighet

Bland de som uttalat sig *för* en förenlighet mellan CFC-regler och skatteavtal finns majoriteten av OECD:s medlemsländer, den svenska lagstiftaren och den svenska Skatterättsnämnden. Huvudargumentet är att CFC-beskattnings inte leder till juridisk dubbelbeskattning eftersom två olika personer beskattas, vilket till exempel framhålls av OECD.²⁸⁵ Ur detta argument kan härledas två följdargument. Det första är att CFC-beskattnings inte omfattas av skatteavtalen, en åsikt som uttrycks i propositionen till 2004 års svenska lagstiftning.²⁸⁶ Det andra, ett argument som används av Skatterättsnämnden i deras beslut i RÅ 2008 not. 61 (vidare analys i nästa kapitel), är att artikel 7 bör tolkas så att staterna beskattar olika inkomster. Artikel 7 ska därmed inte förbjuda CFC-beskattnings.²⁸⁷

En annan grund för förenlighet utgår från partsviljan. Detta tar sig uttryck i ett hjälpargument till det ovan nämnda huvudargumentet, till exempel i propositionen.²⁸⁸ Lagstiftaren uttalar där, med hänvisning till OECD:s kommentar, att en majoritet av medlemsländerna godtar CFC-beskattnings och att förenlighet därför bör föreligga. Det löser dock inte problemet med de länder som uttalat observationer mot OECD:s kommentar eller reservationer mot modellavtalet. Gällande den situationen fastslår lagstiftaren att det inte kan ha varit parternas avsikt att artikel 7 ska tolkas så att CFC-beskattnings omöjliggörs.²⁸⁹ Detta argument är tveklöst, eftersom man lika gärna kan argumentera att det inte kan ha varit båda parternas avsikt att CFC-beskattnings ska vara möjligt.

Som sagts har, utöver artikel 7, även artikel 10 punkt 5 varit grund uppfattningen att CFC-beskattnings strider mot skatteavtal. Detta argument bestrids av OECD-majoriteten som i kommentaren uttalar att artikeln inte kan tolkas så som skett utan bara behandlar fall där källstaten beskattar ett bolag, till skillnad från CFC-beskattnings där hemviststaten beskattar en bolagsägare.²⁹⁰ CFC-beskattnings inkomst kan dessutom falla under artikel 21 om övrig inkomst; om så sker är CFC-beskattnings möjlig eftersom artikeln tillåter beskattning i hemviststaten.²⁹¹

6.3.3 Mot förenlighet

Bland de som uttalat sig *mot* förenlighet mellan CFC-beskattnings och skatteavtal återfinns en minoritet av OECD-länderna och Frankrikes högsta skattedomstol, i det så kallade Schneider-målet²⁹². En minoritet av OECD:s medlemsländer menar att CFC-beskattnings

²⁸⁵ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 13 till art. 7.

²⁸⁶ Prop. 2003/04:10, s. 100.

²⁸⁷ Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 4 april 2005, Dnr 139-04/D, s. 5.

²⁸⁸ Prop. 2003/04:10, s. 101.

²⁸⁹ Prop. 2003/04:10, s. 101.

²⁹⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 37 till art. 10.

²⁹¹ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 21 p. 1.

²⁹² Här som andrahandskälla. Brokelind, C., Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, s. 657-669.

kan bryta mot skatteavtalet. Bland dessa finns Schweiz.²⁹³ Artikel 7 förhindrar beskattning av rörelseinkomst, åtnjuten av ett företag i en avtalslutande stat i den stat där rörelseinkomsten inte har uppstått. CFC-beskattnings är därmed explicit förbjuden enligt avtalet i den mån CFC-beskattnings och bolagets beskattning är beskattning av samma inkomst (rörelseinkomsten). Företag²⁹⁴ definieras i artikel 3 som utförandet av näringsverksamhet²⁹⁵; företag i en avtalslutande stat²⁹⁶ definieras som ett företag bedrivet av en person med hemvist i den staten.²⁹⁷ Enligt modellavtalets definition, som delvis går emot vardagligt språkbruk, är företag en aktivitet som bedrivs av en person, denna persons hemvist bestämmer i sin tur i vilket land företaget sker.

Den främsta auktoritet som uttalat sig mot förenlighet mellan CFC-beskattnings och skatteavtal torde vara den franska högsta skattedomstolen i Schneider-målet. Domstolen såg inte någon vikt i argumentet att CFC-beskattnings inte leder till dubbelbeskattnings; avtalets syfte ska inte kunna förhindra tillämpning av en avtalsartikel som är tillämplig enligt dess ordalydelse.²⁹⁸ Då ordalydelsen, eller objektiv tolkning, ses som central blir definitionen av rörelseinkomst av stor vikt. Den franska domstolen fann i denna del, med hänvisning till intern lagstiftning, att den CFC-beskattade inkomsten var rörelseinkomst. Därmed var CFC-beskattnings förhindrad av skatteavtalet.²⁹⁹ Några punkter är av särskilt intresse. Den i målet behandlade franska lagstiftningen tillskrev ägaren en rörelseinkomst; den svenska lagstiftningen är i denna del liknande. Det är därmed möjligt att den svenska lagen ska bedömas på samma sätt. Det är dock oklart, med tanke på svensk rättspraxis,³⁰⁰ om en svensk domstol skulle tillfästa avtalets ordalydelse en lika stor betydelse som fransk domstol. Skatterättsnämnden har i sitt beslut kommit till en annan slutsats än den franska domstolen. Den skiljaktige ledamoten, Virin, grundade dock sin mening på den franska domen.³⁰¹ Det är slutligen värt att notera att Frankrike tillämpar ett folkrättsprimat;³⁰² de folkrättsliga skatteavtalen har uttryckligen företräde framför intern lagstiftningen. I Sverige saknas som bekant denna hierarkiska ordning vilket skapar en fråga den franska domstolen inte behövde bedöma.

6.4 Sammanfattning

Kapitlet har som syfte att redogöra för CFC-beskattnings och dess förhållande till skatteavtalen. Redogörelsen är nödvändigt för att kunna besvara frågan vad en faktisk tolkning av

²⁹³ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, kommentar p. 27.9 till art. 1.

²⁹⁴ Eng: *enterprise*.

²⁹⁵ Eng: *business*.

²⁹⁶ Eng: *enterprise of a contracting state*.

²⁹⁷ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, art. 3 p. c-d.

²⁹⁸ Brokelind, C., Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, s. 664.

²⁹⁹ Brokelind, C., Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, s. 666.

³⁰⁰ Se avsnitt 5.4.

³⁰¹ Se avsnitt 2.2.

³⁰² Brokelind, C., Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, s. 651.

det svensk-schweiziska skatteavtalet hade givit för utfall.³⁰³ CFC-beskattning är ett instrument för att förhindra skatteflykt som verkar genom att inkomst i bolag belägna i utlandet, men ägda i annan stat, beskattas i ägarnas hemviststat som ägarens inkomst.³⁰⁴ Det finns olika metoder för att tillskriva ägaren bolagets inkomst: det handlar främst om genomsyn, där bolagets inkomst behandlas som ägarens inkomst och behåller sin natur som rörelseinkomst, och fiktiv utdelning, där bolagets inkomst behandlas som om det skett en utdelning till ägaren.³⁰⁵

De svenska reglerna återfinns i 39a IL. Ett bolag faller under reglerna om det är lågbeskattat (under 14,5 procent) och inte är undantaget i den svenska vita listan.³⁰⁶ Beskattning sker om en svensk skattskyldig innehar eller kontrollerar minst 25 procent av bolagets kapital eller röster.³⁰⁷ Beräkning av inkomsten i bolaget sker som om det var ett svenskt aktiebolag, och ägaren blir tillskriven den del av vinsten som motsvarar dennes kapitalandel.³⁰⁸ Sveriges CFC-regler fungerar enligt genomsynsmodellen.³⁰⁹

Det är en väldiskuterad fråga huruvida det föreligger förenlighet mellan CFC-regler och skatteavtalen. Grundproblemet är att flera av modellavtalets artiklar kan tolkas så att de förhindrar CFC-beskattning, däribland artikel 7 som stadgar att rörelseinkomst inte kan beskattas i båda staterna. En majoritet av OECD:s medlemsländer uttalar att CFC-beskattning inte strider mot skatteavtalet, som grund framförs att två olika personer beskattas vilket innebär att det inte uppstår någon internationell juridisk dubbelbeskattning.³¹⁰ Den motsatta åsikten framförs av en minoritet av OECD-länderna. Som argument mot förenlighet framförs en folkrättslig tolkning av avtalet. Artikel 7, om rörelseinkomst, och artikel 10, om utdelning, kan båda tolkas så att de förhindrar CFC-beskattning.³¹¹

Sammanfattningsvis föreligger det en stor oenighet gällande CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalen. Om reglerna inte är förenliga kan de utgöra ett tax treaty override. Nästa kapitel behandlar detta begrepp för att finna en definition att använda i delsyfte tre, som gäller frågan om RÅ 2008 not. 61 utgör ett override eller ej.

³⁰³ Se avsnitt 1.2.

³⁰⁴ Se avsnitt 6.1.

³⁰⁵ Se avsnitt 6.1.

³⁰⁶ Se avsnitt 6.2.

³⁰⁷ Se avsnitt 6.2.

³⁰⁸ Se avsnitt 6.2.

³⁰⁹ Se avsnitt 6.2.

³¹⁰ Se avsnitt 6.3.2.

³¹¹ Se avsnitt 6.3.3.

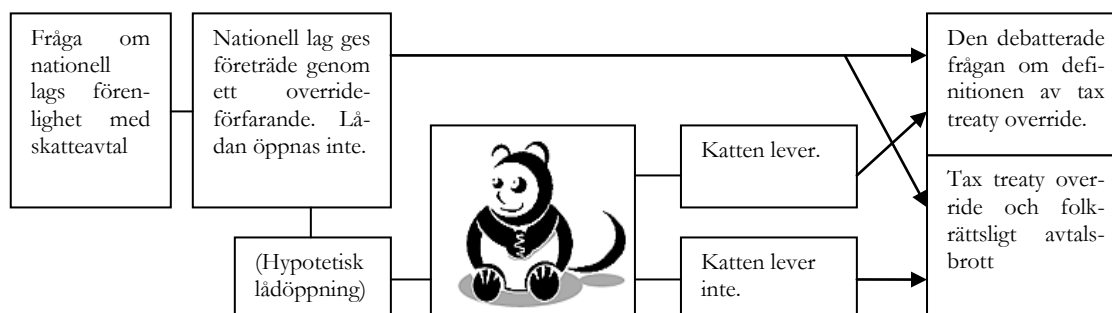
7 Tax Treaty Override

7.1 Definitionsproblem

Ett av uppsatsen delsyften är att undersöka huruvida Regeringsrättens dom i RÅ 2008 not. 61 är ett *tax treaty override*. För att kunna svara på syftet krävs en definition av begreppet *tax treaty override*. Det är kapitlets mål att finna denna definition. OECD har behandlat frågan i en rapport från 1989. I uppsatsen används i första hand en definition som ligger i linje med den OECD använder. OECD:s definition är dock inte fullt heltäckande, därför undersöks i andra hand begreppet såsom det används i annan doktrin. Utöver det grundläggande *tax treaty override*-begreppet definieras ett särfall då nationell domstol åsidosätter skatteavtal, ett så kallat *judicial tax treaty override*.

Kapitlet består av fem avsnitt där det första avsnittet ger en diskussion om definitionsproblemet och introducerar en deldefinition. Det andra handlar om hur OECD har definierat *tax treaty override*. Det tredje avsnittet behandlar hur begreppet används i doktrin. Det fjärde avsnittet behandlar den debatt som uppstod i mitten av 1990-talet gällande det svensk-malaysiska skatteavtalet och det avslutande avsnittet innefattar den definition som används i uppsatsen.

Tax treaty override är ett begrepp som uppstått i den skatterättsliga litteraturen och därför saknas en klar juridisk definition. IBFD:s skatterättsliga ordbok uttrycker att termen innebär lagstiftning som är menad att åsidosätta ett åtagande gjort i skatteavtal, men att den även kan omfatta lagstiftning som ändrar ett nationellt domstolbeslut i en tolkningsfråga, som omdefinierar en intern term på så vis att skatteavtalen påverkas, eller som motsäger ett skatteavtal utan att det var lagstiftarens mening.³¹² Då definitionen inbegriper att ett åtagande i ett skatteavtal åsidosätts genom intern lagstiftning blir begreppet beroende av vad som menas med åsidosättande av åtagande. Problemet är att om skatteavtalet åsidosätts av intern lagstiftning sker ingen avtalstolkning. Det kan då vara oklart om det faktiskt finns ett åtagande att åsidosätta. Här ligger också skillnaden mellan ett *tax treaty override* och ett folkrättsligt avtalsbrott. Problemet kan illustreras med denna bild, där skatteavtalet liknas vid en katt i en låda:



Figur 4 Problemet med definitionen av tax treaty override

I den situationen som illustreras finns en fråga om förenlighet mellan intern lag och skatteavtal. Skatteavtalet symboliseras av en katt. Katten befinner sig i en låda och är antingen vid liv, om den interna lagen är förenlig, eller inte vid liv, om den interna lagen bryter mot skatteavtalet. Det enda sättet att ta reda på kattens tillstånd är att öppna lådan. Det är dock möjligt att utifrån yttre faktorer göra en analys och nå en mer eller mindre trolig slutsats om hur katten mår. Ett override-förfarande innebär att helt strunta i lådan. Problemet med en

³¹² IBFD, *International Tax Glossary*, s. 425-426.

definition är hur klart katterns tillstånd måste vara för att ett beslut av en lagstiftare eller nationell domstol ska räknas som override. En situation där katten med säkerhet lever bör inte räknas som tax treaty override, medan en situation där katten klart inte lever måste räknas.

Det är vidare möjligt att en stat stiftar en lag som uttryckligen åsidosätter ett skatteavtalsåtagande men att lagstiftaren uppfattning av skatteavtalet var felaktigt. Lagstiftaren har trott att katten inte varit vid liv, men det är den. Det sker då inget riktigt brott mot skatteavtalet eftersom det inte sker något brott mot ett faktiskt åtagande. Frågan är då om begreppet ska innefatta en sådan situation. Den motsatta situationen, att lagstiftaren omedveten stiftar en lag som åsidosätter skatteavtal, är också möjlig. Detta problem kan utläsas ur 1989 års OECD-rapport.³¹³

I doktrin har även skapats en uppdelning av tax treaty override-begreppet. Av särskilt intresse är termen *judicial tax treaty override* eller domstols-override. Termen innebär att en nationell domstol ger intern lagstiftning företräde framför skatteavtal, på ett sätt som ger motsatt verkan till om avtalet tillämpats.³¹⁴ Det är därmed främst detta begrepp som blir relevant vid Regeringsrättens dom. Även denna term ställs inför definitionsproblem. Kan det anses vara ett domstols-override när domstolen använder lagstiftning som lagstiftaren uttrycker är ett override, eller med andra ord, hur ska domstolen förhålla sig till en katt som inte är vid liv? En annan möjlighet är att begreppet bara bör tillämpas när domstolen misstolkar lagstiftarens avsikt.

7.2 1989 års OECD-rapport

1989 publicerade OECD rapporten Tax Treaty Override. OECD uttalar sig om definitionen av override, men rapporten använder två olika definitioner där den ena är en form av den andra. Den bredare definitionen är:

*“a situation where the domestic legislation of a state overrides provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that state.”*³¹⁵

Notera att definitionen använder termen *overrides*³¹⁶ utan att definiera denna, och därmed inte är särskilt vägledande för det problem som illustrerades i 7.1. OECD går vidare till den snävare definition som ska användas i rapporten. Enligt den definitionen är treaty override:

*“the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations.”*³¹⁷

Den snäva definitionen skiljer sig från den breda på två punkter. För det första gäller definitionen bara intern lagstiftning där override-effekten är lagstiftarens syfte, för det andra omfattas bara intern lagstiftning som har en effekt som är i *clear contradiction*³¹⁸ till skatteav-

³¹³ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5-6.

³¹⁴ Roxan, I., *Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment*, *Intertax*, s. 367.

³¹⁵ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5.

³¹⁶ Sve: åsidosätter. Egen översättning.

³¹⁷ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 6.

³¹⁸ Sve. uppenbar motsättning (Dahlbergs övers). Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 304.

tal. Den snäva definitionen innefattar dock en förklaring av begreppet åsidosätta. Åsidosätta innebär att ha rättslig effekt som går emot ett internationellt åtagande.³¹⁹

OECD gör en avgränsning av den snävare definitionen och tar upp tre fall som ”innefattar eller liknar override och kan ha samma effekt”³²⁰. Fallen är lagstiftning som ändrar ett domstolsbeslut som brutit mot gängse tolkning av ett skatteavtal, lagstiftning som ändrar intern lag på ett sätt som påverkar avtalstolkning och lagstiftning som bryter mot skatteavtal trots att det inte var lagstiftarens mening. Dessa tre är de fall ordboksdefinitionen i 7.2 tog upp som override-situationer. OECD hävdar inte uttryckligen att de är override-fall.³²¹

Rapporten ger inte någon definition av judicial treaty override. OECD föreskriver dock att fall där nationell domstol tolkar ett skatteavtal på ett sätt som frångår vanlig tolkning kan anses vara ett override.³²²

Sammanfattningsvis är OECD:s definitionsarbete problematiskt. OECD ger två definitioner där den snävare gäller för rapporten. Den bredare bör således vara en generell definition, men den definitionen är svår att tillämpa då den återknyter till ett begrepp (åsidosättande av åtagande i skatteavtal) som i sig kräver en definition. Vidare ger OECD tre exempel på situationer som kan utgöra override, men uttrycker inte klart om så verkligen är fallet.³²³

7.3 Diskussionen i doktrin

När den skatterättsliga litteraturen söker att definiera begreppet tax treaty override är OECD:s rapport ofta utgångspunkten. Vogels diskussion om termen innehåller inte någon egen definition utan hänvisar till OECD:s snäva begrepp. Det påpekas i anslutning därtill att den snäva definitionen utesluter vissa fall – dessa fall betecknas override-fall vilket torde innebära att Vogels definition är bredare.³²⁴ Det sägs vidare att vissa fall där lagstiftaren uttryckt en vilja att klargöra ett åtagande i skatteavtal, i själva verket är override. Vogel fäster inte vikt vid lagstiftarens syfte.³²⁵ Sammanfattningsvis ligger Vogel närmare OECD:s breda definition än den snäva.

I Sverige innehåller Dahlbergs avhandling den mest omfattande genomgången av override-begreppet.³²⁶ Dahlberg påpekar problemet med att OECD använder två skilda definitioner och menar att det inte är OECD:s mening att override bara omfattar den snävare definitio-

³¹⁹ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 6.

³²⁰ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5. Egen översättning.

³²¹ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5-6.

³²² OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5-6.

³²³ OECD, *Tax Treaty Override*, 1989, s. 5-6.

³²⁴ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 67.

³²⁵ Vogel, K., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, s. 69.

³²⁶ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska bolag*, s. 303-308.

nen.³²⁷ I de delar av avhandlingen där override-begreppet tillämpas använder sedan Dahlberg den breda och den snäva definitionen parallellt.³²⁸

Även judicial tax treaty override har behandlats i litteraturen. Exempel på situationer som framhållits som judicial override är när domstolen använt intern lagstiftning för att förhindra oönskade skatteeffekter samt när domstolen frångått skatteavtal på grund av tillämpnings-svårigheter.³²⁹

7.4 Malaysia/Labuan-debatten

Malaysia/Labuan-debatten exemplifierar hur olika definitioner av treaty override tillämpas. Problemet gällde huruvida en situation där ett land stiftar en lag om att ett skatteavtal ska tolkas på ett specifikt vis var ett override eller inte. Debattens ursprung var en lagändring av inkorporeringslagen till skatteavtalet mellan Sverige och Malaysia.³³⁰ Lagen stadgade att avtalet inte skulle tillämpas på bolag som omfattades av den särskilda skatteordningen på ön Labuan, ett lågbeskattat område.³³¹ Speciellt för ändringen var att den inte införts efter förhandlingar mellan länderna. Det var ensidig lagstiftning från Sveriges håll med syfte att förhindra skatteflykt. Den tolkningsfråga som blev central för debatten var om den svenska paragrafen var förenlig med avtalets artikel 1 som stadgade att avtalet, beträffande Malaysia, omfattade inkomstskatt, tilläggsskatt på inkomst och skatt på oljeföretags inkomst.³³²

I en kommentar till lagändringen uttalar Sundgren att lagen utgjorde ett tax treaty override. Sundgren hänvisar då både till OECD:s breda och smala definition, och menar att huruvida Labuan-inkomst omfattades av avtalet var en tolkningsfråga som borde lämnas till domstol. Då domstolen vore bunden av den svenska paragrafen, även om den fann att Labuan omfattades av avtalet, skulle den svenska lagen utgöra ett override.³³³ Sundgrens påstående bemöttes av Fensby. Lagen utgjorde, enligt Fensby, en tolkningsföreskrift och sådana är möjliga såvitt de speglar statens internationella åtaganden. Det anförs vidare att den svenska lagen inte bröt mot avtalet, men någon faktisk analys av avtalets innehåll skedde inte.³³⁴ Sådan analys skedde när Malaysia/Labuan-debatten återigen diskuterades, i slutet av 1990-talet. Dahlberg menar att paragrafen inte utgör ett override. Som skäl därför anför Dahlberg att den beskattning som påförs bolag belägna på Labuan inte motsvarar Malaysisk inkomstskatt. Labuan omfattas därför inte av avtalet.³³⁵ Sundgren har vidhållit att den svenska tolkningen utgör ett override på samma grunder som tidigare.³³⁶

³²⁷ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 304.

³²⁸ Se exempelvis, Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 323-324.

³²⁹ Roxan, I., Judicial Overrides of Double Tax Conventions: the Case of a Permanent Establishment, *Intertax*, s. 367.

³³⁰ Lag (1995:542) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malaysia. Nu upphävd.

³³¹ Lag (1995:542) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malaysia, § 4.

³³² Lag (1995:542) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malaysia, bilaga artikel 1 § 1.a.

³³³ Sundgren, P., Efterlevnad av traktater, *Skattenytt*, s. 465-466.

³³⁴ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk skattetidning*, s. 418.

³³⁵ Dahlberg, M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, s. 331-333.

³³⁶ Sundgren, P., Labuan Island/Treaty Override, *IUR-info*, s. 10.

Sammanfattningsvis gällde Malaysia/Labuan-debatten huruvida en svensk lag som förordade en särskild tolkning i en tolkningsfråga var tax treaty override eller inte. Å ena sidan sades att den svenska lagen binder svensk domstol och att den därmed förhindrades tolka avtalet på det vis den kunde finna lämpligt,³³⁷ å andra sidan framhölls att den svenska lagen var i linje med en korrekt tolkning av avtalet och därmed inte kunde bryta mot detta.³³⁸ Debatten visar på skillnader i uppfattningen av override-begreppet. Sundgren tycks mena att den svenska lagen är ett override eftersom det är lagstiftaren, och inte nationell domstol, som tolkar avtalet, medan Fensby och Dahlberg framhåller att det bara kan anses vara ett override om lagstiftarens uppfattning är felaktig.

7.5 Definition av tax treaty override och judicial tax treaty override

Syftet med kapitlet är att finna en definition av tax treaty override. Denna definition ska, i första hand, vara i linje med OECD:s användning av begreppet och, i andra hand, motsvara gängse bruk i litteraturen. Begreppet tax treaty override måste definieras för att kunna tillämpas på Regeringsrätten dom i RÅ 2008 ref. 61.³³⁹

OECD använder två parallella definitioner.³⁴⁰ I doktrin används uttrycken override i den bredare betydelsen; den smalare definitionen är snarare ett undantag än regel.³⁴¹ Det är därför lämpligt att definiera termen i linje med den bredare definitionen. I uppsatsen definieras *tax treaty override* som: en intern regel som åsidosätter ett åtagande i skatteavtal, eller påverkar tillämpning av ett skatteavtal, på ett sätt som inte uppenbarligen är tillåtet enligt avtalet. Ett åsidosättande måste inte ske uttryckligen, även rena misstagssituationer omfattas av override-begreppet. *Judicial tax treaty override* definieras som: ett förfarande genom vilket en domstol ger en intern regel företräde framför ett åtagande staten förbundit sig till i skatteavtal.

³³⁷ Sundgren, P., Efterlevnad av traktater, *Skattenytt*, s. 466.

³³⁸ Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk skattetidning*, s. 418.

³³⁹ Se avsnitt 1.2.

³⁴⁰ Se avsnitt 7.2.

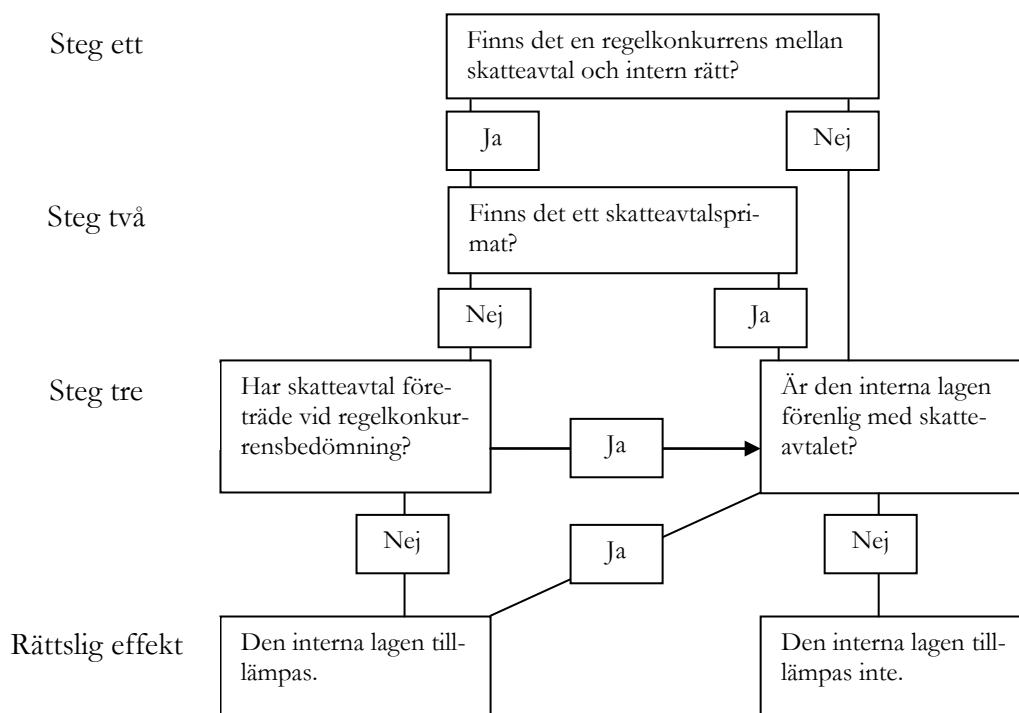
³⁴¹ Se avsnitt 7.3.

8 Analys av RÅ 2008 not. 61

8.1 Steg ett till tre

Detta kapitel innehåller en analys av RÅ 2008 not. 61 utifrån uppsatsens delsyften. Inledningsvis beskrivs vissa allmänna delar för att tydliggöra framställningen av analysen. Det andra avsnittet behandlar delsyfte ett om Regeringsrättens användning av regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt. Delsyfte två om skatteavtalsföreträde behandlas i avsnitt tre. Frågan om tax treaty override i delsyfte tre behandlas i avsnitt fyra, och det femte avsnittet behandlar delsyfte fyra om tolkning av skatteavtal och de svenska CFC-reglernas förenlighet med det svensk-schweiziska skatteavtalet.

Frågan om skatteavtalens möjliga företräde framför intern rätt kan ses som tre frågor på olika nivåer. Den första frågan är om det finns en faktisk regelkonkurrens eller om det går att upplösa problemet genom att analysera reglernas innehåll, sammanhang eller tillkomst. Den andra frågan gäller förekomsten av ett företräde på primatnivå. Med skatteavtalsprimat menas här ett generellt företräde för skatteavtalen. Om svaret på den frågan är nekande uppstår en regelkonkurrens; notera att termen här har en något snävare betydelse än normalt, *lex superior* blir till exempel ett argument på primatnivå.³⁴² Vid regelkonkurrens görs en bedömning utifrån de regler som är aktuella i det enskilda fallet.



Figur 5 Förekomsten av ett skatteavtalsföreträde

Det första steget är att utreda om det finns en faktisk regelkonkurrens. Om svaret på den frågan är ja är nästa steg att utreda förekomsten av ett generellt företräde (ett primat). Om det inte finns ett skatteavtalsprimat ska regelkonkurrensen lösas genom att undersöka de för fallet aktuella reglerna. Om regelkonkurrensen är skenbar, skatteavtalet har företräde på primatnivå, eller företräde enligt en bedömning av regelkonkurrensen, ska avtalet tolkas.

³⁴² Se avsnitt 3.2.2.

Om denna tolkning visar att den interna lagen inte är förenlig med avtalet bör lagen inte tillämpas, eftersom den utgör ett brott mot avtalet.

8.2 Delsyfte ett: Regeringsrättens konkurrensbedömning

8.2.1 Regeringsrättens resonemang

8.2.1.1 Tre frågor

I RÅ 2008 not. 61 finner Regeringsrätten att den interna CFC-lagstiftningens förenlighet med skatteavtal ska lösas på samma sätt som en rent intern regelkonkurrens. Domstolen fastslår att intern rätt och skatteavtal är på lika nivå i normhierarkin. Om regelkonkurrens uppstår ska den lösas genom att använda allmänna principer (*lex posterior* och *lex specialis*). Då CFC-lagstiftningen tillkommit senare än skatteavtalet och är mer specifik ska den därmed ha företräde.³⁴³ Domen skiljer sig från tidigare praxis gällande skatteavtal genom att avtalet behandlas som en rent intern lag.

Den första delen av analysen är att undersöka domstolens argument och grunder. Det är tre frågor som är särskilt intressanta. Den första är varför Regeringsrätten dömer genom att undersöka regelkonkurrens i detta fall när domstolen alltid tidigare tolkat avtalet. Den andra och den tredje frågan gäller själva företrädesbedömningen, först domstolens syn på ett skatteavtalsprimat och därefter domstolens bedömning av regelkonkurrensen.

8.2.1.2 Anledning till regelkonkurrens

När domstolens sätt att behandla ett mål skiljer sig från tidigare domar, beror det rimligtvis på att fallets specifika omständigheter är annorlunda. I det aktuella fallet finns inget nytt initiativ från lagstiftaren gällande skatteavtalens ställning i svensk rätt. Det finns inte heller något i det svensk-schweiziska skatteavtalet eller dess inkorporeringslag som i betydande grad särskiljer det från andra svenska skatteavtal.³⁴⁴ Den största skillnaden mot tidigare domar ligger istället i vilken typ av intern lag som är aktuell, i detta fall de svenska CFC-reglerna. Det är främst två aspekter hos CFC-reglerna som är möjliga grunder till att domstolen dömer genom att undersöka regelkonkurrens. Det kan antingen bero på att CFC-reglerna är skatteflyktsregler, eller på att de träffar ett specifikt fall och därmed kan ha särställning vid en *lex specialis*-bedömning.³⁴⁵ Vilken som är grunden för domstolens förfarande är oklart.

Den första möjligheten bygger på att skatteavtalen normalt har ett företräde på grund av sin roll i den svenska rätten. Det är då möjligt att företrädet inskränks i vissa fall av tillämpning av skatteflyktsregler, såsom CFC-reglerna. Det beror på att lagstiftarens syn på vilken lag som ska ha företräde är oklar. Denna oklarhet torde inte uppkomma vid tillämpning av skatteavtal i mer ordinära fall. Synsättet diskuteras vidare under delsyfte två.³⁴⁶

Den andra möjlighet till varför Regeringsrätten dömer genom att undersöka regelkonkurrens bygger på antagandet att skatteavtalen normalt har företräde på grund av *lex specialis*,³⁴⁷ men att denna status kan hotas om den interna lagstiftningen är av särskilt detaljerad art.

³⁴³ Se avsnitt 2.3.

³⁴⁴ Se avsnitt 4.1.

³⁴⁵ Se avsnitt 6.2.

³⁴⁶ Se avsnitt 8.3.1.

³⁴⁷ Se avsnitt 5.2.1.

Det kan här påminnas om CFC-lagstiftningens vita lista, där det uttryckligen stadgas att CFC-reglerna är tillämpliga för försäkringsverksamhet i Schweiz.³⁴⁸ Om domstolen menar att regelkonkurrens blir relevant på grund av att CFC-reglerna är specifika bör det innebära att skatteavtalens särställning beror på att de normalt har *lex specialis*-status; det är då möjligt att säga att det alltid finns en regelkonkurrenssituation när skatteavtal tillämpas, men att den hålls latent om den interna regeln inte i sig är av specifik art.³⁴⁹ Det synsättet är inte möjligt om det är domstolens avsikt att regelkonkurrens blir relevant på grund av CFC-lagstiftningen är skatteflyktsregler.

Vilken av de två angivna möjligheterna som är den faktiska grunden till Regeringsrättens dom är oklart. Domens ordalydelse pekar mot den andra möjligheten, det vill säga att det finns en regelkonkurrenssituation vid all tillämpning av skatteavtal, att skatteavtalen normalt har företräde på grund av *lex specialis* men att den interna lagen kan få företräde om den är tillräckligt specifik. Det synsättet motsägs dock av flera aspekter. För det första är det ett stort ingrepp i den svenska dubbelbeskattningsavtalsrätten att fastslå att det alltid finns en latent regelkonkurrens. Det är inte troligt att Regeringsrätten fastslår en sådan uppfattning utan att påpeka det. För det andra sker det, i domen, en väldigt kort *lex specialis*-bedömning. Om *lex specialis* var grunden för förfarandet med regelkonkurrens borde prövningen vara mer ingående. Slutligen finns det ett problem med själva bedömningen. Synsättet bygger på att skatteavtalen är *lex specialis* mot intern rätt. Det är då orimligt att säga att CFC-reglerna, som är en del av den interna rätten, är *lex specialis* mot skatteavtalen.³⁵⁰ Det är därför mer troligt att det är CFC-reglernas roll som skatteflyktsregler som är grunden till Regeringsrättens beslut att döma på regelkonkurrens.

8.2.1.3 Ingen särställning i förhållande till andra lagar

Innan domstolen undersöker regelkonkurrens mellan intern lag och skatteavtal, avgör domstolen frågan om skatteavtalsprimat. Regeringsrätten fastställer att skatteavtal inkorporeras genom svensk lag och att denna lag i sig inte har en högre rang i normhierarkin. I domen saknas en klar grund för detta stadgande, men det har sannolikt grund i Sveriges dualistiska syn på folkrätten.³⁵¹

8.2.1.4 Principer som tillämpas vid regelkonkurrens

Gällande regelkonkurrens fastställer Regeringsrätten att CFC-lagstiftningen tillkommit efter det svensk-schweiziska skatteavtalet (*lex posterior*) och är tillämplig på det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver (*lex specialis*).³⁵² Denna del av domen leder till två frågor. Den första frågan gäller mellan vilka regler domstolen menar att regelkonkurrens uppstår. Den andra frågan gäller hur domstolen ser på principerna.

Frågan om vilka regler som är i regelkonkurrens behandlas överhuvudtaget inte av domstolen. En möjlighet är att regelkonkurrensen är mellan CFC-reglerna och skatteavtalens inkorporeringslag. Detta motsägs dock av lagstiftaren som, gällande Europakonventionens

³⁴⁸ Se avsnitt 6.2.

³⁴⁹ Se avsnitt 5.2.3.

³⁵⁰ Se även avsnitt 8.3.3.

³⁵¹ Se avsnitt 3.2.1.

³⁵² RÅ 2008 ref. 24: ”I detta hänseende kan konstateras att de aktuella CFC-reglerna har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivades med svensk rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver.”

förhållande till intern rätt, har fastslagit att regelkonkurrensen finns mellan intern rätt och den faktiska konventionen.³⁵³ Aldén tar samma utgångspunkt i sin bedömning av de svenska internprissättningsreglerna och skatteavtalen.³⁵⁴ Det är därav troligt att regelkonkurrens ska gälla mellan CFC-reglerna (mer specifikt 39a kap 13 § II) och en artikel i det bifogade skatteavtalet (artikel 7, 10 eller 23), det vill säga inte mellan CFC-reglerna och paragrafer i inkorporeringslagen.

Vid konkurrensbedömningen använder domstolen både *lex posterior* och *lex specialis*. Det råder oklarhet gällande principernas inbördes förhållande, men det mest rimliga är att *lex specialis* bör tillämpas före *lex posterior*.³⁵⁵ Att domstolen tillämpar *båda* principerna är därför intressant. Den mest troliga anledningen till Regeringsrättens bedömning är att CFC-reglerna får företräde oavsett vilken princip som används. Domstolen behöver därmed inte ta ställning till vilken princip som ska tillämpas först.

Det är slutligen intressant att se hur domstolen gör sin bedömning gällande *lex specialis*. Tyvärr är denna del av domen väldigt kortfattad.³⁵⁶ Regeringsrätten fastslår inte vilka regler som är i möjlig konkurrens och det sker ingen diskussion om CFC-reglernas respektive avtalsartiklarnas tillämpningsområden. Därmed är Regeringsrättens tillämpning av *lex specialis* svår att förena med begreppets användning i doktrin. Det är möjligt att domstolen använder *lex specialis* med betydelsen att regeln med det smalare tillämpningsområdet ska ha företräde, men även då är det märkligt att det inte sker någon diskussion kring reglernas tillämpningsområden. Vidare tyder den korta *specialis*-bedömningen på att domstolen främst tillämpas *lex posterior*.

8.2.2 Konsekvenser och problem med *lex posterior* och *lex specialis*

Då Regeringsrättens dom introducerar ett nytt element, möjligheten till regelkonkurrens, i svensk skatteavtalsrätt, är det intressant att se vilka andra fall som kan bedömas på lika sätt och vilka problem som är knutna till regelkonkurrens mellan skatteavtal och intern rätt.

Anledningen till att domstolen undersöker regelkonkurrens istället för att analysera avtalet är oklar. Ovan diskuteras två möjligheter: den första är att lagstiftarens mening om vilken regel som ska ha företräde är oklar vid tillämpning av skatteflyktsregler; den andra att CFC-reglernas specifika natur hotar skatteavtalets *lex specialis*-företräde.³⁵⁷ Om det är domstolens mening att regelkonkurrens blir möjligt på den första grunden, vilket är mest troligt, uppstår ett gränsdragningsproblem. I domen ges ingen ledning till i vilka framtida mål regelkonkurrens kan tillämpas.

I sin bedömning av regelkonkurrensen använder Regeringsrätten *lex specialis* och *lex posterior*. Båda principerna medför vissa problem. Tillämpning av *lex specialis* leder lätt till att det ena regelsystemet alltid får företräde. Det beror på att skatteavtalen och den interna lagstiftningen har olika bakgrund och ändamål. Eftersom skatteavtalen är menade att vara tillämpbara en längre tid och för flera olika skatter är dess regler mer generella. Den interna lagstiftningen är å sin sida ofta detaljerad. På grund av dessa skillnader kommer en *lex specia-*

³⁵³ Se avsnitt 3.3.1.

³⁵⁴ Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, s. 233-234.

³⁵⁵ Se avsnitt 3.3.2.

³⁵⁶ Se avsnitt 2.3.

³⁵⁷ Se avsnitt 8.2.1.2.

lis-bedömning i regel ge den interna rätten företräde, trots att det inte nödvändigtvis avspeglar lagstiftarens mening eller den bästa möjliga lösningen i ett specifikt fall.

Vid tillämpning av *lex posterior* uppstår ett problem som leder till olika behandlingar av i grunden lika situationer. Problemet ligger i att två olika skatteavtal kan ha lika lydelse, då båda är baserade på modellavtalet, men olika inkorporeringstidpunkter. Ett avtal kan vara äldre än den interna lagstiftningen, i vilket fall den interna lagen har företräde, medan ett annat avtal, med lika lydelse i relevanta artiklar, är yngre än samma interna lagstiftning och på den grunden har företräde. Därmed uppstår en orättvis behandling baserad på hur gammalt ett visst skatteavtal är.

8.2.3 Sammanfattning av domstolens resonemang

I RÅ 2008 not 61 använder sig Regeringsrätten av ett resonemang som är sällsynt inom skatteavtalsrätten. Istället för att tolka och tillämpa det svensk-schweiziska skatteavtalet har domstolen bedömt den regelkonkurrens som uppkommer om CFC-reglerna inte är förenliga med avtalet. Då domstolen finner att de interna reglerna ska ha företräde krävs ingen analys av avtalet eftersom reglerna tillämpas även om de bryter mot skatteavtalet. Den första frågan är varför domstolen väljer att döma på en bedömning av regelkonkurrens när tidigare domar analyserat avtalets innehåll, och därmed givit avtalet företräde. Domen ger ingen klar förklaring vilket öppnar för tolkningar. Det mest troliga är att regelkonkurrens, enligt domstolen, blir aktuellt i vissa fall där lagstiftarens vilja är oklar, till exempel gällande regler mot skatteflykt, såsom CFC-reglerna.³⁵⁸

Regeringsrätten finner vidare att regelkonkurrensen ska lösas genom allmänna principer. I denna del används både senare rätts företräde och speciallags företräde. I domstolens regelkonkurrensbedömning fastställs inte vilken av principerna som har företräde; det är heller inte nödvändigt då CFC-reglerna, enligt domstolen, både är mer specifika och tillkommit senare än skatteavtalet. Bedömningen av *lex specialis* är väldigt kort, det fastställs inte vilka regler som faktiskt är i konkurrens och det sker ingen diskussion kring reglernas tillämpningsområden. Det kan tyda på att domstolen använder ett *lex specialis*-begrepp som skiljer sig från den juridiska litteraturens. Regeringsrättens tillämpning av principerna tyder dessutom på att domstolen främst tillämpar *lex posterior*.³⁵⁹

8.3 Delsyfte två: grunder för skatteavtals företräde framför intern rätt

8.3.1 Förekomsten av en faktisk regelkonkurrens

Delsyfte två är att utreda de möjliga grunderna för ett skatteavtalsföreträde och hur en möjlig regelkonkurrens kan lösas. Diskussionen görs utifrån tre nivåer där den första undersöker om det finns en faktisk regelkonkurrens, den andra behandlar förekomsten av ett generellt företräde för skatteavtal (ett skatteavtalsprimat) och den tredje behandlar hur en faktisk regelkonkurrens kan bedömas.³⁶⁰

³⁵⁸ Se avsnitt 8.2.1.2.

³⁵⁹ Se avsnitt 8.2.1.4.

³⁶⁰ Se avsnitt 8.1.

En stat ingår skatteavtal för att förhindra dubbelbeskattning genom att minska, den i intern rätt bestämda, skattebasen.³⁶¹ Eftersom avtalet inskränker de interna reglerna och stadgar en rättsföljd som motsäger dem, finns en regelkonkurrens vid all tillämpning av skatteavtal. Det innebär dock inte nödvändigtvis att det finns en faktisk regelkonkurrens. I det juridiska systemet uppkommer regelkonkurrens tämligen frekvent. I många fall framkommer i reglernas samband eller förarbeten att en regel ska ha företräde, vilket leder till att konkurrensen enbart är skenbar.³⁶² Frågan är därmed om den regelkonkurrens som uppkommer mellan skatteavtalen och de svenska reglerna är skenbar eller faktisk.

Det primära syftet med skatteavtalen är att förhindra dubbelbeskattning. Eftersom det ligger i skatteavtalens roll att inskränka den interna rätten vore det orimligt att säga att det alltid finns en faktisk regelkonkurrens mellan skatteavtalen och den interna rätten – det är mer rimligt att se det som att det finns ett direkt samband mellan reglerna som leder till att skatteavtalet inskränker den interna rätten.³⁶³ I normala fall har skatteavtalen således ett företräde, och detta företräde vilar på lagstiftarens underförstådda vilja. Detta synsätt får konsekvenser för de situationer där lagstiftarens mening är oklar. I sådana fall är det rimligt att se det som en faktisk regelkonkurrens.

Följdfrågan är naturligtvis när lagstiftarens vilja är oklar. Här finns ett klart gränsdragningsproblem, men regelkonkurrens bör bli aktuellt när de interna reglerna har som syfte att motverka skatteflykt. Vidare bör regelkonkurrens inte bli aktuellt i de fall som klart omfattas av avtalet eftersom det då framgår att lagstiftaren haft kännedom om de skattemässiga konsekvenserna. Gällande CFC-reglerna har lagstiftaren stiftat skatteflyktsregler mot ett land Sverige har skatteavtal med, i tron att reglerna är förenliga med skatteavtalet.³⁶⁴ Om det skulle visa sig att reglerna inte är förenliga är lagstiftarens syn på vilken regel som ska tillämpas oklar eftersom lagstiftaren har ett intresse i att skatteflyktsregler tillämpas. Det är därmed fullt rimligt att, som Regeringsrätten i RÅ 2008 not. 61, undersöka CFC-reglernas förenlighet med det svensk-schweiziska skatteavtalet genom att pröva regelkonkurrensen. Nästa steg är att undersöka frågan om förekomsten av ett skatteavtalsprimat, det vill säga faktorer i skatteavtalens natur som ger dem en högre ställning i den svenska rättshierarkin.

8.3.2 Företräde för skatteavtal, på primatnivå

I RÅ 2008 not. 61 har Regeringsrätten fastställt att skatteavtal inte har något företräde framför intern rätt. Denna del av analysen behandlar detta påstående genom att diskutera möjliga argument för ett skatteavtalsföreträde. Argument för ett folkrättsligt företräde kan gälla på två olika nivåer: ett skatteavtalsprimat eller en särställning vid regelkonkurrens. Denna del behandlar förekomsten av ett skatteavtalsprimat, och därefter diskuteras regelkonkurrensen.

Ett första argument för ett skatteavtalsprimat gäller vilka statliga organ som är bundna utav ett *folkrättsligt åtagande*. Det grundläggande problemet med domen är att den utgör ett möjligt avtalsbrott. Staten har genom en folkrättslig överenskommelse förbundit sig att följa avtalet och Regeringsrätten måste, då den är en del av staten, tolka och tillämpa avtalet. Enligt detta argument är CFC-reglerna och inkorporeringslagen på samma nivå, men det på-

³⁶¹ Se avsnitt 4.3.1.

³⁶² Se avsnitt 3.3.2.

³⁶³ Se avsnitt 5.2.3.

³⁶⁴ Se avsnitt 6.3.2.

verkar inte det bakomliggande avtalets tillämplighet. Som grund kan anföras den allmänna rättsprincipen *pacta sunt servanda*,³⁶⁵ eller Wienkonventionens artiklar om att intern rätt inte kan åberopas för att undslippa ett internationell åtagande.³⁶⁶ Argumentet framförs av Dahlberg³⁶⁷ och Mutén³⁶⁸. Det finns dock en rad faktorer som motsäger att svensk domstol är direkt bunden av folkrätt: Sverige tillämpar en dualistisk syn på folkrätten,³⁶⁹ den dualistiska synen är internationellt vanlig och accepterad,³⁷⁰ och lagstiftaren har uttalat att en lags folkrättsliga bakgrund inte i sig kan vara grund för ett företräde.³⁷¹ Detta argument, att skatteavtalen ska ha företräde på grund av sin folkrättsliga bakgrund, kan därmed inte accepteras.

Ett annat argument för skatteavtalens företräde är att de har en *längre tillkomst och lagstiftningsgång*, ett slags *lex superior*-argument.³⁷² Skatteavtalen är internationella överenskommelser som ingås av regeringen efter riksdagens godkännande. Samtidigt fastslår riksdagen, i inkorporeringslagen, att skatteavtalen ska gälla som lag.³⁷³ Skatteavtal och intern rätt stiftas av samma normgivande organ baserat på samma kompetensregler.³⁷⁴ Det att skatteavtal har en annan lagstiftningsgång än intern rätt bör inte leda till förhöjd status i rättshierarkin.

I tidigare rättspraxis har Regeringsrätten tillämpat en *folkrättslig tolkningsmetod* där domstolen bland annat hänvisat till Wienkonventionen.³⁷⁵ RÅ 2008 not. 61 kan ses som en avvikelse från denna praxis, eftersom Regeringsrätten nu förbiser avtalets folkrättsliga dimension.³⁷⁶ Det aktuella fallet handlar dock om företräde för skatteavtal, medan tidigare domar handlar om tolkning. Det går därmed inte att se RÅ 2008 not. 61 som ett brott mot tidigare praxis. Trots det är det en intressant aspekt att domstolen, som tidigare givit skatteavtalens folkrättsliga sida en vikt genom att tillämpa folkrättsligt tolkningsmetod, nu fastslår att folkrättsliga aspekter inte behöver beaktas.

Det sista argument, som tas upp här, för ett skatteavtalsföreträde på primatnivå bygger på *skatteavtalens roll*. Argumentet, som tas upp av Hilling³⁷⁷ och som finns indirekt hos Lindencrona³⁷⁸, säger att det ligger i skatteavtalens natur att de inskränker den beskattningsrätt

³⁶⁵ Se avsnitt 3.1.

³⁶⁶ Se avsnitt 5.3.1.

³⁶⁷ Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, *Skattenytt*, s. 486.

³⁶⁸ Mutén, L., Treaty override i Regeringsrätten, *Svensk Skattetidning*, s. 355.

³⁶⁹ Se avsnitt 3.2.

³⁷⁰ Se avsnitt 3.2.1.

³⁷¹ Se avsnitt 3.3.

³⁷² Se avsnitt 3.3.

³⁷³ Se avsnitt 5.2.2.

³⁷⁴ Se avsnitt 5.2.1.

³⁷⁵ Se avsnitt 5.4.

³⁷⁶ Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, *Skattenytt*, s. 485.

³⁷⁷ Hilling, M., The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of CFC Judgment, *Intertax*, s. 459.

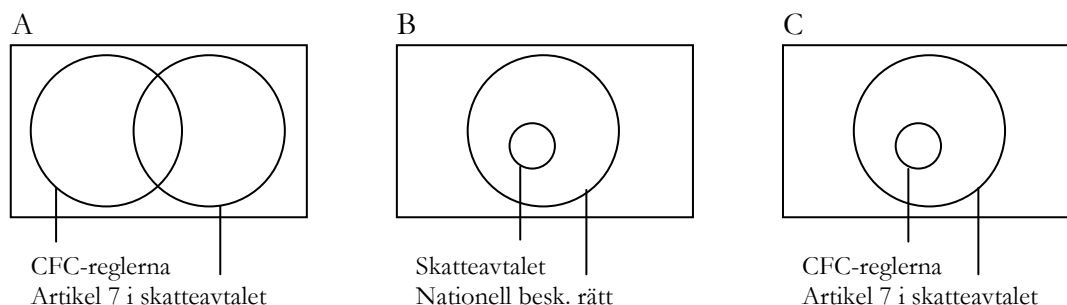
³⁷⁸ Se avsnitt 5.2.3.

som fastställs i intern rätt, och att det därför är felaktigt att jämställa skatteavtal och intern rätt. Argumentet kan inte ses som en grund för ett generellt företräde för skatteavtalen. Det må vara sant att avtalen inskränker den interna beskattningsrätten och att denna inskränkning, genom den gyllene regeln,³⁷⁹ är avtalens primära syfte.³⁸⁰ Men det innebär inte nödvändigtvis att skatteavtalen ska ha företräde. I och med att Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt saknas grund för att en internationell överenskommelse ges företräde enbart för att den inskränker intern rätt. Argumentet har dock en effekt på skatteavtalsföreträdet i övriga steg. I den uppställning som görs här har detta argument redan spelat in i diskussion kring när regelkonkurrens uppstår.³⁸¹ Resonemanget är även intressant i nästa steg, främst *lex specialis*-bedömningen, eftersom det är kopplat till synsättet att skatteavtalen normalt har en *lex specialis*-status mot intern rätt.³⁸²

Sammanfattningsvis finns det ingen grund till ett företräde för skatteavtal på primatnivå. Om det finns en faktisk regelkonkurrens mellan en regel i ett skatteavtal och en intern regel ska den därmed lösas i nästa steg genom tillämpning av de allmänna principerna för regelkonkurrens, *lex specialis* och *posterior*, eller, om principerna inte kan användas, genom en bedömning av det specifika fallet. Detta stödjer Regeringsrättens förfarande i RÅ 2008 not. 61, i det första steget.

8.3.3 Bedömning av regelkonkurrens

Det är lämpligt att påbörja regelkonkurrensbedömningen genom att titta på *lex specialis*-principen. Det finns tre rimliga sätt att se konkurrensen mellan CFC-reglerna och en avtalsartikel (i detta exempel används artikel 7, för grunden därtill se avsnitt 8.5), beroende på vilket tillämpningsområde som tillskrivs en regel:



Figur 6 *Lex specialis*-bedömning vid konkurrens mellan CFC-regler och skatteavtal

Bilderna känns igen från avsnittet om regelkonkurrens.³⁸³ I A visas de interna CFC-reglerna och artikel 7 i skatteavtalet i interferens. Med detta synsätt finns ett delat tillämpningsområde, nämligen svensk CFC-beskattnings av schweiziska bolag, men det finns också ett tillämpningsområde för vardera regeln som inte delas. För CFC-reglernas del handlar det om beskattning av bolag i länder förutom Schweiz; gällande artikel 7 handlar det om de fall av inkomst av rörelse som regeln är tillämplig på förutom CFC-fall. I B ses, genom att använda ett vidare begrepp av regel, skatteavtalet som en inskränkning av den interna rätten. Det

³⁷⁹ Se avsnitt 5.2.3.

³⁸⁰ Se avsnitt 4.3.1.

³⁸¹ Se avsnitt 8.3.1.

³⁸² Se avsnitt 8.3.3.

³⁸³ Se avsnitt 3.3.2.

torde vara det synsätt som används om skatteavtalet generellt ska ses som *lex specialis*.³⁸⁴ Den sista bilden, C, visar CFC-beskattningen som en inskränkning av artikel 7. Detta synsätt är möjligt om CFC-reglerna ges en snävare definition så att begreppet enbart inbegriper de regler som gäller mot Schweiz.

Nästa steg är att finna ett lämpligt synsätt. Om C, där CFC-regler mot Schweiz ses som *en* regel, ska sägas att den smala definition av CFC-reglerna som där används bryter mot ordalydelsen av 39a kap. 13 § IL. Dessutom leder synsättet till absurda konsekvenser. Eftersom den interna lagen är mer omfattande än skatteavtalet lär det finnas många fall där en paragraf i den svenska lagen är en avgränsning av en skatteavtalsartikel, att då ge den svenska lagen företräde på grund av *lex specialis* kan leda till en stor mängd avtalsbrott från svensk sida. Synsätt C är alltså orimligt.

Vid B ses ett större regelsystem som *en* regel, vilket möjliggör att skatteavtalet ses som en inskränkning av intern lag. Att se ett större regelverk som en regel går emot ordets betydelse i vardagligt språk, dessutom är samma synsätt omöjligt om reglerna är del av samma regelverk eller lag. Att tillämpa ett synsätt i den sistnämnda situationen, och ett synsätt om reglerna är del av olika regelverk, är inte rimligt. I doktrin har dock framkommit ett argument för synsätt B. Kleist har, i sin kommentar till RÅ 2008 not. 61, framhållit att det finns en presumtion om att Sverige uppfyller folkrätten.³⁸⁵ Denna presumtion, som gällande oinförlivad folkrätt är grunden till fördragskonform tolkning,³⁸⁶ bör, enligt Kleist, tillämpas vid regelkonkurrens så att skatteavtalet utgör *lex specialis*.³⁸⁷ Det finns två invändningar mot resonemanget. För det första skulle en folkrättslig presumtion vid tillämpning av allmänna principer vid regelkonkurrens alltid leda till att folkrätten har företräde, oavsett de konkurrerande reglerna. Det beror på att de allmänna principer som används vid regelkonkurrens inte är lagstadgade; det finns därmed ingen ordalydelse av vilken en folkrättslig presumtion kan tillämpas. Ett så kategoriskt företräde för folkrätten, i princip en bakväg till ett primat, är inte i linje med det dualistiska synsättet och går emot lagstiftarens uttalanden i samband med inkorporeringen av Europakonventionen. Propositionen uttrycker att det kan uppstå fall där intern rätt har ett *specialis*-företräde gentemot konventionen,³⁸⁸ det vore omöjligt om lagstiftaren delade den syn som framhållits av Kleist. För det andra vore det en avvikelse från betydelsen av *specialis*-begreppet att låta en aspekt som lagstiftarens vilja spela in på det viset. Det är mer naturligt att ge lagens folkrättsliga bakgrund en roll i ett senare steg. Sammantaget är synsätt B inte lämpligt.

Synsätt A kvarstår och är det som är mest lämpligt. Enligt denna syn har CFC-reglerna och artikel 7 delvis skilda tillämpningsområden. Avgränsningarna av reglernas tillämpningsområden sker efter ordalydelse: 39a kap. 13 § IL tillämpas på andra fall än Schweiz; och artikel 7 har ett större tillämpningsområde än enbart den inkomst som är aktuell vid CFC-beskattning. Då avgränsningarna är möjliga enligt ordalydelse, och då de övriga synsättet leder till orimliga följder, får förhållandet mellan de svenska CFC-reglerna och det svensk-

³⁸⁴ Se avsnitt 5.2.3.

³⁸⁵ Kleist, D., Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, *Skattenytt*, s. 711-712.

³⁸⁶ Se avsnitt 3.2.3.

³⁸⁷ Kleist, D., Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, *Skattenytt*, s. 711-712.

³⁸⁸ Se avsnitt 3.3.1.

schweiziska skatteavtalet falla inom synsätt A. Då det i denna bild finns interferens mellan reglerna kan *lex specialis* inte tillämpas.

Lex posterior är (av ovan nämnda skäl)³⁸⁹ olämplig att använda vid regelkonkurrens mellan interna regler och skatteavtal. Därmed kvarstår en undersökning av, för fallet, särskilda aspekter.³⁹⁰ I denna del saknas rättskällor utöver doktrin. En bedömning visar dock att flera aspekter talar för skatteavtalets företräde. Det presumtionsargument som framhållits men avvisats på primatnivå och vid *lex specialis*-bedömningen, bör här ha en viss tyngd. Det finns vidare den folkrättsliga principen om att avtal ska hållas, och det är klart att ett skatteavtals syfte är att undvika dubbelbeskattning och därmed inskränka den interna beskattningsrätten. Ett motargument är att CFC-reglerna utgör skatteflyktsregler och att det därför kan ses som lagstiftarens vilja att de ska ha företräde. I propositionen behandlas förenlighet mellan skatteavtal och CFC-reglerna bara kort.³⁹¹ Det finns inget i propositionens beskrivning som tyder på att reglerna ska åsidosätta skatteavtalet. Sammantaget bör skatteavtalet därmed tolkas och, om det förhindrar CFC-beskattnig, ges företräde.

8.3.4 Sammanfattning

Frågan om skatteavtals företräde framför intern rätt kan ses i tre steg.³⁹² Den första frågan är om det finns en faktisk regelkonkurrens eller om problemet bara är skenbart. Det är här orimligt att se all tillämpning av skatteavtal som regelkonkurrens. Istället blir regelkonkurrens aktuellt i fall där lagstiftarens vilja är oklar. CFC-reglerna utgör ett sådant fall eftersom lagstiftaren har ett berättigat intresse i att reglerna tillämpas, men inte diskuterat frågan om vilken regel som har företräde om det finns en motsättning i skatteavtalen.³⁹³ Nästa fråga gäller ett generellt företräde för skatteavtalen. I svensk rätt saknas grund för ett sådant primat, eftersom Sverige tillämpar ett dualistiskt synsätt på folkrätten.³⁹⁴ Det sista steget är att göra en bedömning av regelkonkurrensen utifrån faktorer som är specifika för de aktuella reglerna. Det första steget vid konkurrensbedömningen är att tillämpa *lex specialis*. I det förekommande fallet är det inte möjligt då 39a kap. 13 § IL och artikel 7 i skatteavtalet har delvis skilda tillämpningsområden. *Lex posterior* bör inte tillämpas i skatteavtalsfall eftersom det leder till olika behandling enbart beroende på hur gammalt ett visst avtal är. Om varken *specialis* eller *posterior* kan tillämpas kvarstår en undersökning av den specifika situationen. Härom står klart att det finns en presumtion att lagstiftaren följer folkrättsliga åtaganden, någon anledning att se denna presumtion som förverkad finns inte. Därmed har det svensk-schweiziska skatteavtalet företräde framför den interna CFC-lagstiftningen.³⁹⁵

³⁸⁹ Se avsnitt 8.2.2.

³⁹⁰ Se avsnitt 3.3.2.

³⁹¹ Se avsnitt 6.3.2.

³⁹² Se avsnitt 8.1.

³⁹³ Se avsnitt 8.3.1.

³⁹⁴ Se avsnitt 8.3.2.

³⁹⁵ Se avsnitt 8.3.3.

8.4 Delsyfte tre: förekomsten av tax treaty override

Det tredje delsyftet är att utreda om RÅ 2008 not. 61 utgör ett tax treaty override. I tidigare kapitel har override-begreppets problem beskrivits med hjälp av en illustration av en katt.³⁹⁶ Katten befinner sig i en låda och är antingen vid liv, om den interna lagen är förenlig, eller inte vid liv, om den interna lagen bryter mot skatteavtalet. Det enda sättet att ta reda på kattens tillstånd är att, lagstiftaren eller nationell domstol, öppnar lådan. Ett override-förfarande innebär att inte öppna lådan i en situation där katten inte med säkerhet lever.³⁹⁷ I det aktuella fallet sker ett möjligt override genom Regeringsrättens dom och förfarandet ska därmed bedömas mot definition av judicial tax treaty override.³⁹⁸ Judicial tax treaty override och tax treaty override är nära sammanbundna och det är nödvändigt att först undersöka CFC-reglernas förhållande till tax treaty override-begreppet.

Tax treaty override definieras som en nationell regel som åsidosätter ett åtagande i skatteavtal.³⁹⁹ Det krävs således två aspekter: en nationell regel som ges företräde framför skatteavtalet och ett åsidosättande av ett åtagande. CFC-reglerna utgör interna skatteregler och är tillämpliga mot flera stater som Sverige har skatteavtal med. Reglerna uppfyller därmed det första kriteriet. Det andra kriteriet vilar på frågan om CFC-reglerna är förenliga med skatteavtalen, om de inte är det finns ett åtagande av staten att inte införa CFC-lagstiftning. I denna fråga finns inget klart svar om katten lever,⁴⁰⁰ vilket leder till att bedömningen av om CFC-lagstiftningen är ett tax treaty override blir helt beroende av bedömaren. I denna uppsats skulle det, till exempel, anses vara ett tax treaty override eftersom det i nästa delsyfte sägs att CFC-reglerna inte är förenliga med skatteavtalet.

RÅ 2008 not. 61 utgör ett möjligt judicial tax treaty override. Begreppet definieras här som ett förfarande genom vilket en domstol ger en nationell regel företräde framför ett åtagande staten förbundit sig till i ett skatteavtal.⁴⁰¹ Det finns således två kriterier: ett domstolsbeslut som ger en nationell regel företräde, och ett brott mot ett åtagande staten förbundit sig till.

I domen fastslår Regeringsrätten att skatteavtal och intern rätt är på lika nivåer i rättshierarkin. Den uppkomna regelkonkurrensen ska lösas genom tillämpning av *lex specialis* och *lex posterior* och i det aktuella fallet leder det till att CFC-reglerna ges företräde framför det svensk-schweiziska skatteavtalet. Domstolen stadgar dessutom att svensk lag kan åsidosätta ett skatteavtal oavsett folkrättsliga verkningar.⁴⁰² Regeringsrättens förfarande är därmed ett åsidosättande av skatteavtalet till förmån för den interna rätten. Det första kriteriet är således uppfyllt.

För att vara override krävs även att det finns ett åtagande från staten att fullfölja en förpliktelse mot en annan stat. I det aktuella fallet ska åtagandet bestå av att inte införa lagstiftning som bryter mot skatteavtalet. Eftersom det råder stor oenighet gällande CFC-reglernas förenlighet med skatteavtalen är det omöjligt att definitivt säga om staten gjort ett åtagande

³⁹⁶ Se avsnitt 7.1.

³⁹⁷ Se avsnitt 7.1.

³⁹⁸ Se avsnitt 7.5.

³⁹⁹ Se avsnitt 7.5.

⁴⁰⁰ Se avsnitt 6.4.2 och 6.4.3.

⁴⁰¹ Se avsnitt 7.5.

⁴⁰² Se avsnitt 2.3.

gällande lagstiftningen eller ej.⁴⁰³ Då domstolen inte tolkar avtalet utgör domen ett judicial tax treaty override, eftersom domstolen struntat i att undersöka kattens tillstånd.

8.5 Delsyfte fyra: folkrättslig tolkning av det svensk-schweiziska skatteavtalet

När Sverige CFC-beskattar en delägare i ett schweiziskt bolag sker det genom att bolagets inkomst tillskrivs den svenska delägaren. Denna inkomstfördelning kan falla under tre fördelningsartiklar i det svensk-schweiziska skatteavtalet: artikel 7 om rörelse, artikel 10 om utdelning, eller artikel 23 om övrig inkomst. Artikel 23 motsvarar modellavtalets artikel 21.⁴⁰⁴ Enligt artiklarnas inbördes förhållande går artikel 10 före artikel 7, som i sin tur går före artikel 23.⁴⁰⁵

Utdelning definieras i artikel 10 § 3 och innefattar inkomst av aktier. I de svenska CFC-reglerna tillskrivs ägaren bolagets inkomst genom genomsyn (*look-through approach*), och det sker ingen faktisk utdelning mellan dotter- och moderbolag.⁴⁰⁶ Det skulle gå emot den vanliga betydelsen av utdelning och inkomst av aktier att innefatta genomsynsmetoden vid CFC-beskattnings. Artikel 10 bör därmed inte vara tillämplig på situation i RÅ 2008 not. 61.

Artikel 7 gäller inkomst av rörelse. Den första paragrafen stadgar att inkomst av rörelse, åtnjuten i ett företag i en avtalslutande stat, bara får beskattas i den staten. Företag i en avtalslutande stat definieras i avtalet som ett företag bedrivet av person med hemvist i den staten. Med företag menas därmed inte ett bolag eller fast driftställe, utan själva aktiviteten.⁴⁰⁷ Det står klart att det schweiziska bolaget bedriver en rörelse och att den svenska ägaren beskattas för sitt ägande som om inkomsten från rörelsen var ägarens egen. Skatteavtalets artikel 7 förhindrar därmed CFC-beskattnings i den mån bolagets och ägarens inkomster kan ses som en och samma. I denna fråga finns olika uppfattningar.

I kommentaren till OECD:s modellavtal framhålls att inkomsterna är olika, eftersom beskattnings av ägaren inte påverkar bolagets inkomst. Det är i princip inte ett fall av juridisk dubbelbeskattnings eftersom olika subjekt beskattas.⁴⁰⁸ OECD:s kommentar kan inte ges större vikt vid bedömningen av inkomst då Schweiz gjort observation mot kommentarens påstående.⁴⁰⁹

Skatterättsnämnden har i sitt beslut till RÅ 2008 not. 61 fastställt att inkomsterna är skilda. Nämnden grundar sitt beslut på att inkomstbegreppet ska definieras enligt intern rätt; det svenska inkomstbegreppet vid CFC-beskattnings kan därmed inte vara samma som det schweiziska begreppet vid bolagsbeskattnings.⁴¹⁰ Inte heller detta argument är övertygande. Då är visserligen så att ett begrepp som inte definieras i skatteavtalet ska definieras enligt

⁴⁰³ Se avsnitt 6.3.2 och 6.3.3.

⁴⁰⁴ Se avsnitt 6.3.1.

⁴⁰⁵ Se avsnitt 6.3.1.

⁴⁰⁶ Se avsnitt 6.2.

⁴⁰⁷ Se avsnitt 6.3.3.

⁴⁰⁸ Se avsnitt 6.3.2.

⁴⁰⁹ Se avsnitt 6.3.3.

⁴¹⁰ Se avsnitt 2.2.

intern rätt.⁴¹¹ Enligt Regeringsrätten i englandsfararmålet är dock intern rätt en aspekt som undersöks relativt sent. Om ett begrepp i stället kan tolkas utifrån dess sammanhang i avtalet ska det ske.⁴¹² Gällande inkomst är det klart att det är ett centralt begrepp i skatteavtalet och används i flera fördelningsartiklar. Att, mot bakgrund av skillnader i de interna lagstiftningarna, göra en delning av begreppet och därmed kringgå ordalydelsen i en avtalsbestämmelse är en alltför långtgående tolkning. En sådan användning av begreppet kan inte heller finnas i den gemensamma partsviljan.

Sammanfattningsvis faller CFC-beskattnings under artikel 7 i det svensk-schweiziska skatteavtalet. Enligt artikeln må inkomst av rörelse enbart beskattas i den stat där rörelsen finns. Det mest rimliga sättet att se den svenska lagstiftningen är som en CFC-lagstiftning av genomsynsart. Ägaren tillskrivs då bolagets inkomst som om den var ägarens egen. Det är lämpligt att se det som att ägaren beskattas för samma inkomst som bolaget. Argument som framförts för att inkomsterna ska vara åtskilda leder till att det blir lätt att kringgå skatteavtal och det kan inte utläsas ur avtalets sammanhang eller parternas vilja. De svenska CFC-reglerna är därmed inte förenliga med det svensk-schweiziska skatteavtalet.

⁴¹¹ Se avsnitt 5.3.2.2.

⁴¹² Se avsnitt 5.4.1.

9 Slutsats

9.1 Syfte

Uppsatsens syfte är att analysera RÅ 2008 not. 61 utifrån fyra delsyften:⁴¹³

1. Varför och hur gör Regeringsrätten en regelkonkurrensbedömning?
2. Finns det en grund för skatteavtalsföreträde i svensk rätt?
3. Utgör domen i RÅ 2008 not. 61 ett tax treaty override?
4. Vad hade en tolkning av svensk-schweiziska skatteavtal givit för utfall?

I RÅ 2008 not. 61 använder Regeringsrätten förfarandet att undersöka regelkonkurrensen mellan den interna CFC-lagstiftningen och det svensk-schweiziska skatteavtalet. Förfarandet skiljer sig från tidigare praxis där skatteavtalet analyseras. I och med att ingen tolkning sker, uppstår en risk att Sverige begår ett brott mot avtalet.⁴¹⁴

9.2 Regelkonkurrens uppkommer när lagstiftarens vilja är oklar

Delsyfte ett gäller Regeringsrättens syn på regelkonkurrens i skatteavtalsfall. Den första aspekten är varför regelkonkurrens blir aktuellt i detta mål när domstolen tidigare analyserat avtalet. I denna del är domen oklar. Det mest troliga är att domstolen ser skatteavtalens företräde som ett uttryck för lagstiftarens vilja – det är skatteavtalens syfte att inskränka den interna rätten. Enligt detta synsätt kan avtalens företräde ändras om det uppstår tvivel gällande vilken lag lagstiftaren velat ge företräde. Då CFC-reglerna är ett möjligt exempel på sådan lag, uppstår en regelkonkurrens.

Vid själva bedömningen av regelkonkurrensen använder Regeringsrätten både speciallags företräde (*lex specialis*) och senare regels företräde (*lex posterior*). Tyngdpunkten tycks ligga på den senare då domstolen inte gör någon faktisk *specialis*-bedömning, utöver att kort fastställa att CFC-lagstiftningen är menad att träffa den aktuella situationen.⁴¹⁵

9.3 Det svensk-schweiziska skatteavtalets företräde framför CFC-lagstiftning

Delsyfte två behandlar skatteavtalens ställning i svensk rätt utifrån frågan om förekomsten av en grund för företräde för avtalen, framför intern rätt. Ett skatteavtalsföreträde kan finnas i olika former. I uppsatsen görs en uppställning av problemet i tre steg. Det första steget gäller frågan om när regelkonkurrens uppstår. Det andra gäller förekomsten av ett skatteavtalsprimat, med vilket menas ett generellt företräde för skatteavtal. Det tredje steget, innan avtalet antingen tolkas eller förbises, gäller hur en regelbedömning kan göras. Med regelbedömning menas, i motsats till primat, en undersökning av de aktuella reglerna.⁴¹⁶

Det första steget är att undersöka om det finns en faktisk regelkonkurrens. När lagstiftaren ingår och införlivar ett skatteavtal är det i syfte att förhindra dubbelbeskattning genom att

⁴¹³ Se avsnitt 1.2.

⁴¹⁴ Se avsnitt 2.3.

⁴¹⁵ Se avsnitt 8.2.

⁴¹⁶ Se avsnitt 8.1.

minska den interna beskattningsrätten. Att då säga att det alltid finns en regelkonkurrens mellan avtalet och den interna lagen är orimligt. Ett mer lämpligt synsätt är att regelkonkurrens finns de fall där lagstiftarens vilja är oklar. Ett exempel på ett sådant fall är CFC-reglerna, eftersom reglerna är specialregler mot skatteflykt, lagstiftaren har ett befogat intresse av att reglerna tillämpas, och det saknas en diskussion i propositionen. Det är därmed rimligt att se CFC-reglernas möjliga motsättning till skatteavtal som en faktisk regelkonkurrens. Nästa steg är att undersöka om det finns grund för ett skatteavtalsprimat.⁴¹⁷

Sverige ser folkrätten som ett, från den interna rätten, skilt regelsystem – ett dualistiskt synsätt. Det innebär att ett för staten bindande folkrättsligt åtagande måste införlivas med den interna rättsordningen för att få verkan. Skatteavtal införlivas genom lag och har därmed samma tyngd i normhierarkin som övrig lag. I svensk rätt finns därmed ingen grund för att skatteavtal ska ha ett generellt företräde framför annan intern rätt.⁴¹⁸ Nästa steg är att undersöka regelkonkurrensen. Den första frågan är om *lex specialis* eller *lex posterior* kan tillämpas. Där om gäller att *lex specialis* inte är tillämpligt när CFC-reglerna kolliderar med en artikel i skatteavtalet, eftersom respektive regel har ett tillämpningsområde som den andra regeln saknar. Det är därmed ett fall av interferens där *specialis* inte är tillämplig.⁴¹⁹ Då *lex posterior* inte bör tillämpas i skatteavtalsfall, eftersom det leder till orättvis behandling,⁴²⁰ kvarstår en undersökning av fallets specifika fakta. Det står i denna undersökning klart att det finns en presumtion att Sverige ämnar fullgöra sina folkrättsliga förpliktelser. Någon anledning att gå emot presumtionen finns inte. Således bör reglerna i skatteavtalet användas och ha företräde framför CFC-reglerna.⁴²¹

I RÅ not. 61 fastställer Regeringsrätten att *lex specialis* och *posterior* kan tillämpas i skatteavtalsfall. Här dras slutsatsen att tillämpning av principerna är olämpligt. Slutsatsen skiljer sig således från domen i den delen.

9.4 Judicial tax treaty override i Regeringsrätten

I delsyfte tre är frågan om domen utgör ett tax treaty override. Då det handlar om ett domstolsbeslut utgör det ett möjligt judicial tax treaty override. För att göra en korrekt bedömning måste dock först utredas hur CFC-reglerna står sig mot begreppet tax treaty override, vilket i uppsatsen definieras som en nationell regel som åsidosätter ett åtagande i skatteavtal. Gällande CFC-reglerna finns en stor oklarhet om de bryter mot ett folkrättsligt åtagande eller ej. Begreppet blir då beroende av vilken bedömning som görs av förenlighetsfrågan.

Judicial tax treaty override definieras i uppsatsen som ett förfarande genom vilket en domstol ger en intern regel företräde framför ett åtagande staten förbundit sig till i skatteavtal.⁴²² Ett folkrättsligt åtagande kan ta sig olika former. I ett fall som det med CFC-reglerna finns en förpliktelse, för domstolen, att pröva frågan mot det folkrättsliga åtagandet. I RÅ 2008 not. 61 ger Regeringsrätten en intern regel företräde. Vidare bryter domstolen mot åtagan-

⁴¹⁷ Se avsnitt 8.3.1.

⁴¹⁸ Se avsnitt 8.3.2.

⁴¹⁹ Se avsnitt 8.3.3.

⁴²⁰ Se avsnitt 8.2.2.

⁴²¹ Se avsnitt 8.3.3.

⁴²² Se avsnitt 7.5.

den att pröva lagstiftning som är ett möjligt avtalsbrott. Därmed begår Regeringsrätten ett judicial tax treaty override.⁴²³

9.5 Skatteavtalet förhindrar CFC-beskattning

Delsyfte fyra behandlar hur det svensk-schweiziska skatteavtalet hade kunnat tolkas om Regeringsrätten analyserat avtalet. Vid tolkning av avtalet används en folkrättslig tolkningsmetod. I det aktuella fallet finns tre artiklar under vilka CFC-beskattad inkomst kan falla: artikel 10 (utdelning), artikel 7 (inkomst av rörelse) och artikel 23 (övrig inkomst). De svenska CFC-reglerna är av sådan art att de faller in under artikel 7. Enligt denna artikel kan inkomst av rörelse enbart beskattas i den stat där den som driver rörelsen har sin hemvist. I det aktuella fallet har dotterbolaget (med hemvist i Schweiz) inkomst av rörelse som det svenska moderbolaget beskattas för. Det ligger därmed närmast att se det som samma inkomst. Det att Sverige och Schweiz tillämpar olika inkomstbegrepp bör inte ses som grund till att det är två skilda inkomster. Att åtskilja inkomstbegreppet ligger inte i ordalydelse, det kan inte ha varit del av partsviljan och det leder till en enkel möjlighet att kringgå skatteavtal.⁴²⁴ Det är därmed inte skilda inkomster. Att CFC-beskatta den svenska ägaren av ett schweiziskt bolag strider därmed mot det svensk-schweiziska skatteavtalet.

⁴²³ Se avsnitt 8.4.

⁴²⁴ Se avsnitt 8.5.

Referenslista

Folkrätt

Internationella traktater

Stadga för den internationella domstolen, 1945

Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, 1950

Wienkonventionen om traktaträtten, 1969, SÖ 1975:1

Publikationer från internationella organisationer

Förenta nationerna, *United Nations Treaty Series, chapter XXIII: Law of Treaties, Vienna Convention on the Law of Treaties*, hämtat 2009-01-15 från: <http://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?&src=TREATY&id=468&chapter=23&Temp=mtdsg3&lang=en>

OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*, OECD, Paris 1987

OECD, *Tax Treaty Override*, OECD, Paris 1989

OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paris 1996

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*, OECD, Paris 2008

EG-rätt

Praxis från EG-domstolen

Mål C-298/05 Columbus Container Service BVBA & Co. mot Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, REG [2007], s. I-10451

Mål C-196/04 Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, mot Commissioners of Inland Revenue, REG [2006], s. I-7995

Svensk rätt

Författningar

Kungl. Maj:ts kungörelse (1961:98) om tillämpning av avtal den 28 juli 1960 mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande inkomstskatter

Regeringsform (1974:152)

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

Lag (1983:898) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland

Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Referenslista

Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz

Lag (1989:1040) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Lag (1991:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Lag (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike

Lag (1995:542) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Malaysia

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (2003:1086) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Lag (2007:1254) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Förordning (1984:932) mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland

Förarbeten

Prop. 1993/94:117, Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor

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

Prop. 2003/2004:173, Skatteavtal mellan Sverige och Malaysia

Prop. 2004/2005:121, Skatteavtal mellan Sverige och Polen

SOU 1974:100, Internationella överenskommelser och svensk rätt

SOU 2003:117, Rättslig status vid samverkan inom Partnerskap för fred m.m. – en översyn

Praxis från svensk domstol

NJA 1973 s. 423

NJA 2005 s. 568

RÅ 1974 ref. 61

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2001 ref. 46

RÅ 2008 ref. 24 (mål nr. 2697-05)

RÅ 2008 not. 61 (mål nr. 2655-05)

AD 1972 nr 5

Praxis från skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden, förhandsbesked meddelat 2005-04-04, Dnr 139-04/D

Litteratur

- Aldén, S., Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, *Skattenytt*, 1998, s. 560-566
- Aldén, S., *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santérus förlag, Stockholm 1998
- Bring, O. & Mahmoudi, S., *Sverige och folkrätten*, tredje upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2007
- Brokelind, C., Är CFC-reglerna förenliga med de bilaterala skatteavtalen? Den franska inställningen, *Svensk Skattetidning*, 2002, s. 657-669
- Brownlie, I., *Principles of Public International Law*, sjätte upplagan, Oxford University Press, Oxford 2003
- Cameron, I., Normkonflikter och EKMR, *Svensk Juristtidning*, 2007, s. 851-861
- Dahlberg M., *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag. En studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, första upplagan, Iustus förlag, Uppsala 2000
- Dahlberg, M., *Internationell beskattning*, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund 2007
- Dahlberg, M., Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, *Skattenytt*, 2008, s. 482-489
- Ersson, S., Dubbelbeskattningsavtalen – en inledning, *Skattenytt*, 1987, s. 495-500
- Ersson, S., Skatteavtal och rättspraxis, *IUR-Info 2/3*, 2007, s. 8-15
- Fensby, T., Ingående och införlivande av dubbelbeskattningsavtal, *Svensk Skattetidning*, 1995, s. 411-421
- Fontana, R., The Uncertain Future of CFC Regimes in the Member States of the European Union – Part 1, *European Taxation*, 2006, s. 259-267
- Francke, J & Skrunik, H., *Modell för avtal beträffande inkomst och förmögenhet*, Iustus, Uppsala 1995
- Hallin, Y., Om tillkomsten av ett svenskt dubbelbeskattningsavtal, *Skattenytt*, 1974, s. 616-619
- Helminen, M., *The Dividend Concept in International Tax Law. Dividend Payments between Corporate Entities*, första upplagan, Kluwer Law International, London 1999
- Hilling, M., The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards Tax Treaty: A Critical Analysis of CFC Judgment, *Intertax*, 2008, s. 455-461
- IBFD, *International Tax Glossary*, femte upplagan, IBFD, Amsterdam 2005

Referenslista

- Kleist, D., Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, *Skattenytt*, 2008, s. 708-714
- Lindencrona, G., *Skatter och kapitalflykt*, Jurist- och samhällsvetares förlag, Stockholm 1972
- Lindencrona, G., *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm 1994
- Mattsson, N., *Skrifter i internationell skatterätt*, Iustus, Uppsala 2002
- Mattsson, N., *Svensk internationell beskattningsrätt*, 14:e upplagan, Norstedts juridik, Stockholm 2004
- Modèer, K. Å., *Rättsteknik*, Juristförlaget i Lund, Lund 1988
- Mutén, L., Sverige agerar ensidigt mot folkrätten, *Dagens Nyheter*, hämtad 2008-09-03 från <http://www.dn.se/DNet/jsp/polopoly.jsp?d=572&a=812439&rss=572>
- Mutén, L., Treaty override i Regeringsrätten, *Svensk Skattetidning*, 2008, s. 353-357
- Roxan, I., Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment, *Intertax*, 1997, s. 367-378
- Skatteverket, *Handledning av internationell beskattning 2008*, SKV 352 utgåva 12, Fritzes, Stockholm 2008
- Strömberg, H. & Melander, G., *Folkrätt*, sjätte upplagan, Studentlitteratur, Lund 2007
- Sundgren, P., Efterlevnad av traktater, *Skattenytt*, 1995, s. 461-469
- Sundgren, P., Labuan Island/Treaty Override, *IUR-info*, nr 3, 2002, s. 10-11
- Svanberg, K., *Introduktion till traktaträtten – en lärobok i traktaträtt*, tredje upplagan, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Stockholm 2003
- Tikka, K. S., Om principer vid tolkning av skattelag, *Skattenytt*, 2005, s. 656-663
- Vogel K., *Klaus Vogel on double taxation conventions : a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital: with particular reference to German treaty practice*, tredje upplagan, Kluwer Law International, London 1997