



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

HFDs hantering av regelkollision mellan intern rätt och skatteavtal

En analys av RÅ 2010 ref. 112

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (Internationell skatterätt)

Författare: Josefine Grahn

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping maj 2012

Kandidatuppsats inom Affärsjuridik (Internationell skatterätt)

Titel:	HFDs hantering av regelkollision mellan intern rätt och skatteavtal- en analys av RÅ 2010 ref. 112
Författare:	Josefine Grahn
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Skatteavtal, regelkollision, företrädesrätt, tax treaty override, RÅ 2010 ref. 112, OMX-domen

Sammanfattning

OMX-domen medförde stor osäkerhet kring förhållandet mellan skatteavtal och svensk intern rätt. Tidigare tillvägagångssätt att hantera regelkollision dem emellan sattes ur spel då för första gången en intern regel fick företräde gentemot skatteavtal. Några år senare kom Grekländsmålet där det fanns förhoppningar om att det skulle avgöras i plenum för att gå tillbaka till synsättet som rådde innan OMX-domen, vilket inte skedde. HFD fastslog istället att skatteavtal ska som huvudregel ges företräde men att undantagsvis accepteras att skatteavtal åsidosätts till en intern regels fördel, tax treaty override. Sådant förfarande är tillåtet om lagstiftaren gett ”klart uttryck” för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av vad som stadgas i skatteavtal.

Syftet med uppsatsen är att analysera HFDs hantering av regelkollision mellan intern rätt och skatteavtal i Grekländsmålet. Närmare ska rekvisitet ”klart uttryck” utredas och grunderna till varför HFD rättfärdigar tax treaty override analyseras.

Slutsatsen som presenteras i uppsatsen innefattar för det första problematiken med att utreda innebörden av rekvisitet ”klart uttryck” och att tillämpningssvårigheter uppstår då HFD inte givit vidare ledning angående innebörden. För det andra konstateras att HFD rättfärdigar tax treaty override undantagsvis då det inte föreligger några konstitutionella eller formella hinder mot att en nyare intern lag utvidgar Sveriges beskattningsrätt då ett redan införlivat skatteavtal inskränker den.

Bachelor`s Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	The Supreme Administrative Courts management of rule competition between tax treaties and Swedish domestic law – an analysis of RÅ 2010 ref.112.
Author:	Josefine Grahn
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2012-05-14
Subject terms	Rule competition, tax agreements, tax treaty override, RÅ 2010 ref. 112 and OMX-case

Abstract

The OMX-case entailed considerable uncertainty about the relationship between tax treaties and Swedish domestic law. Previous approaches to handle rule conflict between them was put out of action for the first time when an internal rule took precedence over tax treaties. The Greece-case came a few years later where there were hopes that it would be decided in plenary session to return to the view that prevailed before the OMX-case, which did not happen. Instead the Supreme Administrative Court ruled that the tax treaties shall in principle be given preference, but that in exceptional situations tax treaties can be infringed to an internal rule's benefit, so called tax treaty override. Such procedure is acceptable if the legislature gives "clear expression" of the intention of a certain type of income is to be taxed in Sweden, or that a particular new rule applies regardless of the provisions in tax treaties.

The purpose of this thesis is to analyze the supreme administrative courts management of rule collision between domestic law and tax treaties in the Greece-case. Further analysis of the requirement "clear expression" shall take place and the basis of why the supreme administrative court justifies tax treaty override shall also be analyzed.

The conclusion presented in this thesis initially includes problems that arise to conclude the meaning of the term "clear expression" and that application difficulties arise because the supreme administrative court did not provide further guidance of its meaning. Secondly, that the supreme administrative court justify tax treaty override occasionally since there is no constitutional or procedural obstacles for a newer internal law to expand the Swedish taxation when an already implemented taxation agreement restricts it.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte och avgränsning	2
1.3	Metod och material	2
1.4	Disposition	3
2	RÅ 2010 ref.112 - Greklandsålet	5
2.1	Bakgrund	5
2.2	Skatterättsnämndens förhandsbesked	5
2.3	Högsta Förvaltningsdomstolens dom	6
2.4	Sammanfattning	7
3	Skatteavtalens ställning i svensk intern rätt	9
3.1	Svensk intern rätt	9
3.1.1	Sveriges beskattningsmakt/rätt	9
3.1.2	Begränsat skattskyldig och tioårsregeln	9
3.1.3	Hemvist- och källstatsprincipen	10
3.2	Skatteavtal	10
3.2.1	Syftet med skatteavtal	10
3.2.2	Införlivande i svensk intern rätt	11
3.2.3	Tillämpning av skatteavtal	12
4	Regelkollision mellan skatteavtal och svensk intern rätt	13
4.1	Inledning	13
4.2	Derogationsprinciperna	13
4.3	Tax treaty override	15
4.3.1	Inledning	15
4.3.2	Definitioner av tax treaty override	15
4.3.3	Missbruk av skatteavtal	16
5	Praxis om företrädesrätt mellan skatteavtal och intern rätt	17
5.1	Inledning	17
5.2	OMX- domen	17
5.3	Schweiz-målet	18
5.4	Thailand-målet	19
5.5	Räntesnurrän-målet	19
5.6	Sammanfattning	20
6	Artiklar med anledning av Greklandsålet	22
6.1	Inledning	22
6.2	För och emot utfallet i Greklandsålet	22
6.2.1	För domen i Greklandsålet	22
6.2.2	Inga konstitutionella eller formella hinder	22
6.2.3	Huvudregeln	23
6.2.4	SRN och tax treaty override	24
6.2.5	Sammanfattning	25

7	Analys av Greklandsålet.....	26
7.1	Inledning	26
7.2	HFDs bedömning/motivering	26
7.2.1	Greklandsålet mot OMX-domen	26
7.2.2	Rekvisitet "klart uttryck"	27
7.3	Problematiken med lex specialis och lex posterior	28
7.4	Tax treaty override	29
8	Sammanfattande slutsats	31
	Referenslista	33

Förkortningar

AD Arbetsdomstolen

CFC Controlled foreign company

Dnr Diarienummer

HFD Högsta förvaltningsdomstolen

IL Inkomstskattelagen

NJA Nytt juridiskt arkiv

Not. Notis mål från högsta förvaltningsdomstolen

Nr. Nummer

OECD Organisation for economic co-operation and development

Prop. Proposition

RF Regeringsformen

RÅ Regeringsrättens årsbok

SN Skattenytt

SOU Statens offentliga utredningar

SRN Skatterättsnämnden

SvSKT Svensk skattetidning

I Inledning

I.1 Bakgrund

Skatteavtal är folkrättsliga avtal Sverige har valt att ingå med andra länder för att undanröja eller lindra eventuell dubbelbeskattning. Då skatteanspråk på viss inkomst kolliderar mellan staterna reglerar skatteavtal hur beskattningen ska fördelas dem emellan.

Det har ansetts vara en väletablerad princip i svensk rätt att skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska ges företräde framför intern rätt vid en regelkollision dem emellan.¹ En intern regel ska således inte tillämpas då den ger Sverige beskattningsrätt på viss inkomst, om ett skatteavtal begränsar sådan rätt. Genom OMX-domen² förändrades synsättet som tidigare tillämpats och företräde gavs till de svenska interna reglerna. HFD (tidigare benämnd Regeringsrätten) uttalade att nyare lag ska ges företräde framför äldre lag, oavsett om det handlar om ett införlivat skatteavtal.³ Efter denna dom rådde stor osäkerhet kring rättsäkerheten angående regelkollisionen mellan skatteavtal och svensk intern rätt. Dessutom har det framkallat en sjö av åsikter angående tolkning av regelkollision mellan skatteavtal och intern rätt.⁴

År 2010 kom tre domar⁵ rörande regelkollision mellan skatteavtal och intern rätt. Ett av dessa var det så kallade Greklandsmålet⁶. Det fanns förhoppningar om att dessa fall skulle avgöras i plenum och på så sätt återställa rättsläget och synen på förhållandet mellan intern rätt och skatteavtal, detta gjordes dock inte. Istället för att avgöra ärendet i plenum, konstaterade HFD att skatteavtal ska som huvudregel ges företräde men att avsteg från huvudregeln kan göras undantagsvis.

HFDs försök att återställa rättsläget genom denna huvudregel medför att det i vissa fall accepteras att avtalsbrott begås och att lag åsidosätts. Varför anser HFD detta nödvändigt och varför rättfärdigas detta beslut?

¹ Se RÅ 1987 ref. 162 och RÅ 1996 ref. 84.

² RÅ 2008 ref. 24.

³ RÅ 2008 ref. 24, HFDs domskäl.

⁴ Se bland annat Dahlberg, SN 2008, s.482-490; Hultqvist, SvSkt 2010, s. 520-534; Kleist, SN 2008, s. 708-714; Mutén, SvSkt 2008 sida. 353-357.

⁵ Mål nr 283-10, mål nr 216-10 och mål nr 2662-09 avgjordes den 14 december 2010.

⁶ RÅ 2010 ref. 112, mål nr

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att analysera HFDs resonemang och motivering kring regelkollision mellan skatteavtal och svensk intern rätt i RÅ 2010 ref. 112. Följande frågor ska besvaras för att uppnå syftet:

- Vad innebär rekvisitetet att ”klart uttryck” ska förekomma för att en intern regel ska ges företräde i förhållande till skatteavtal?
- På vilka grunder rättfärdigar HFD tax treaty override?

Framställningen begränsas till att endast undersöka de svenska skattereglerna hänförliga till relevant svensk praxis och därmed ur ett svenskt perspektiv. Detta medför att en analys av EU-rätten eller andra medlemsstaters interna skatteregler inte berörs.

Det folkrättsliga perspektivet kommer inte behandlas i denna uppsats. Däremot utgör skatteavtal en del av folkrätten varför visst utrymme har givits åt relevanta delar av det sistnämnda för att förklara skatteavtalens dubbla ställning i svensk intern rätt och hur de tillämpas.

Vidare kommer RÅ 2008 not. 61 inte beröras. Rättsfallet är nästintill identisk med RÅ 2008 ref. 24 varför risk för upprepning erfaras.

1.3 Metod och material

För att uppnå syftet i uppsatsen har lag, förarbeten, praxis och doktrin använts i en hierarkisk ordning. Rättskällevärdet av materialet som använts har även baserats efter denna ordning.

En deskriptiv metod⁷ kommer att användas för att klargöra skatteavtalens ställning i svensk intern rätt och även hur regelkollision hanteras i dagsläget. Redogörelsen för områdets grundläggande delar är av viktig för att få förståelse för senare delar i uppsatsen. Vidare presenteras relevant praxis på området som behandlar regelkollision mellan intern rätt och skatteavtal. En presentation kommer göras kring varje falls omständigheter, SRNs förhandsbesked och HFDs domar. För att belysa liknelser och skillnader mellan rättsfallen kommer en komparativ metod att användas. I analysen utreds innebörden av rekvisitet

⁷ Sandgren Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 66.

”klart uttryck” utifrån HFDs domskäl jämfört med aktuella lagtexter och förarbetsuttalanden.

Den lagtext som berörts är hänförlig till relevant praxis för att belysa förhållandet vid regelkollision mellan lagreglerna och skatteavtal. HFD är Sveriges högsta prejudicerande instans inom skatteområdet, varför hänförlig praxis ges störst utrymme i uppsatsen. SRNs förhandsbesked är också av vikt då tidigare beslut gjorda av HFD ofta analyseras ingående, men det måste uppmärksammas att SRNs förhandsbesked inte utgör prejudikat och kommer endast användas för att få större förståelse kring problematiken som föreligger. Databaserna Zeteo och Infotorg har använts för att söka tillämplig praxis.

För att klargöra begreppet tax treaty override kommer doktrin att användas. Detta då begreppet inte stadgas i lag och endast kortfattat nämns i förarbetena. Visserligen kommer begreppet tax treaty override till uttryck i HFDs uttalanden men någon förklaring eller djupare diskussion av begreppet saknas. Däremot är begreppet mer utrett i doktrin och blir således oundviklig att använda. Det måste dock påpekas att doktrin utgör en sekundärkälla men är nödvändig att använda då det inte är möjligt att finna en förklaring av begreppet i primärkällorna. Vidare redovisas artiklar utvalda utifrån relevans för syftet med uppsatsen. Även artiklarnas rättskällevärde är lågt men då detta område har varit mycket omdiskuterat, är andra infallsvinklar och åsikter av intresse att lyfta fram.

1.4 Disposition

Inledningsvis i kapitel 2 presenteras ett referat av RÅ 2010 ref.112 där SRNs och HFDs domskäl redovisas. Problematiken med domen och viktiga frågeställningar för analysen redovisas även.

I kapitel 3 redovisas skatteavtalens ställning i svensk intern rätt. Först beskrivs Sveriges beskattningsrätt och vilka principer som tillämpas för att fastställa denna beskattningsrätt. En redogörelse görs även för tioårsregeln för att klargöra dess betydelse och syfte för Sveriges skatteregler. Vidare redovisas skatteavtalens syfte, hur det införlivas med svensk rätt och hur de ska tillämpas.

I kapitel 4 redovisas hur regelkollision hanteras mellan skatteavtal och svensk intern rätt. Inledningsvis definieras de olika derogationsprinciperna och deras tillämpbarhet. Därefter följer en redovisning av begreppet tax treaty override och även vad som kan/ska göras då tax treaty override förekommer.

Kapitel 5 behandlas relevant praxis som sedan jämförs med varandra i en sammanfattning. Kapitel 6 belyser olika författares åsikter genom redovisning av väsentliga artiklar. I kapitel 7 analyseras RÅ 2010 ref. 112 och därmed HFDs resonemang. Inledningsvis i analysen görs en jämförelse av Greklandsmålet och OMX-domen för att se om förenlighet finns dem emellan. Därefter analyseras rekvisitet ”klart uttryck” som framkom av Greklandsmålet och dess innebörd. En diskussion förs även kring tillämpbarheten av rekvisitet ”klart uttryck”. Vidare diskuteras problematiken kring HFDs tillämpning av derogationsprinciperna och konsekvenser därav. Slutligen analyseras HFDs förhållande till tax treaty override. Avslutningsvis framläggs en sammanfattande slutsats i kapitel 8.

2 RÅ 2010 ref.112 - Greklands målet

2.1 Bakgrund

Greklands målet rörde en person, A, som hade som avsikt att flytta från Sverige till Grekland för att bosätta sig där. A ägde ett svenskt fåmansföretag (X AB) indirekt genom sitt helägda cypriotiska bolag (Y co). Den enda uppgift Y co hade i X AB var att äga aktier. I samband med flytten till Grekland skulle koncernen avvecklas. Y co skulle antingen avyttra eller likvidera X AB och efter det skulle andelarna i Y co avyttras till en utomstående person. På grund av detta ville A, genom ett förhandsbesked av SRN, veta om beskattning skulle ske enligt den svenska tioårsregeln eller genom skatteavtalet mellan staterna. Detta då A skulle gå från obegränsad skatteskyldig till begränsad skattskyldig i Sverige och av skatteavtalet framgick att Grekland, som hemvistland, hade exklusiv beskattningsrätt.

2.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked⁸

Skatterättsnämnden börjar med att konstatera att A ska beskattas enligt 3:19 IL, den så kallade tioårsregeln. Vidare yttras att skatteavtalet mellan staterna begränsar Sveriges rätt att beskatta kapitalvinsten enligt tioårsregeln, då exklusiv rätt ges till Grekland som utgör hemvistlandet. En oförenlighet mellan svensk intern rätt och skatteavtalet föreligger varför ledning tas från tidigare uttalanden av HFD i rättsfallet RÅ 2008 ref.24.⁹ Där framkommer att skatteavtal inte har en särställning i jämförelse med andra lagar.¹⁰

Vidare diskuteras hur derogationsprinciperna ska tillämpas då principer för regelkonkurrens mellan vanliga lagar är oreglerat. Det framhålls att endast lex specialis- och lex posterior-principerna är tillämpbara gällande skatteavtalens införlivandelagar och interna lagregler. Detta då tillämpning av lex superior-principen skulle innebära att skatteavtalens införlivandelagar skulle ges företräde framför vanliga lagar, vilket inte accepterades i RÅ 2008 ref.24.

SRN framhåller att det inte går att göra en säker bedömning huruvida tioårsregeln utgör speciallag eller om det aktuella skatteavtalet gör det. Ledning kan heller inte tas från lagstifningens systematik. I och med denna oklarhet, anser SRN att det är nödvändigt att följa HFDs generella riktlinjer för att förutsägbarhet och likformighet ska råda vid rättstillämpningsfrågor (jmf 1:9 RF) varför tioårsregeln ska ges företräde.

⁸ Dnr 43-09/D, med besked den 22 december 2009.

⁹ Även kallat OMX-domen, se avsnitt 5.2.

¹⁰ RÅ 2008 ref.24 HFDs domskäl.

Nämnas bör att SRNs ledamöter var tämligen oense angående både motiveringen och slutsatsen till domen. Majoriteten (tre ledamöter) ansåg, med hänvisning till HFDs resonemang i RÅ 2008 ref. 24, att beskattning kunde ske enligt tioårsregeln. En ledamot ansåg också att beskattning kunde ske i strid med skatteavtalet, dock med en annan motivering. Två ledamöter framförde att skatteavtalet skulle ges företräde, denna åsikt delades av ytterligare en ledamot och föredraganden emellertid med annorlunda motivering. En annan ledamot ansåg att skatteavtalet skulle ges företräde men att förfarandet kunde angripas av skatteflyktlagen. Övriga närvarande kom till slutsatsen att skatteavtalet skulle ges företräde men att skatteflyktlagen inte var tillämplig.

2.3 Högsta Förvaltningsdomstolens dom¹¹

HFD noterar att förutsättningarna som krävs för att tioårsregeln ska bli tillämplig uppfylls. Dock begränsas den rätten genom skatteavtalet mellan staterna som säger att avyttringen ska vara befriad skatt i Sverige. Det framhålls att svenska skatteanspråk som begränsas av skatteavtal som införlivats med svensk rätt, ska vid rättstillämpning få genomslag då detta är en väletablerad princip sedan lång tid tillbaka.

Vidare fastställs att vanligtvis får en senare införd skattebestämmelse inte genomslag om skatteavtalet säger något annat, även om skattebestämmelsen avser vissa särskilda företeelser eller inkomster av visst slag. Däremot finns det inte något konstitutionellt eller formellt hinder mot att lagstiftaren inför bestämmelser som strider mot skatteavtal som redan införlivats med svensk rätt.

Det fastställs att så väl SRNs förhandsbesked som HFDs resonemang i 2008 års fall¹² har gjort det möjligt för helt skilda slutsatser. På grund av detta framhålls att det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och de interna svenska skatteregler eller principerna som används för att lösa regelkonflikter, inte har ändrats vilket framkommer av följande:

”I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så

¹¹ Mål nr. 283-10 avgjordes den 14 december 2010.

¹² RÅ 2008 ref. 24.

ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuella hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”¹³

HFD anser att det varken av lagtext eller av förarbetsuttalanden kan fastställas att 3:19 IL ska, oberoende av skatteavtal, ges företräde. Detta medför att beskattning inte ska ske i Sverige.

Justitierådet Kristina Ståhls avvikande mening angående derogationsprincipernas tillämpbarhet gällande regelkollision mellan skatteavtal och intern rätt är av intresse, även varför hon önskade att målet skulle hänskjutas till plenum. Ståhl framför att derogationsprinciperna har utvecklats för att lösa andra rättstillämpningsområden än förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt varför det är omotiverat, även i ett sådant speciellt fall som OMX-domen, att tillämpa principerna. Ståhl delade majoritetens åsikt att det grundläggande synsättet på förhållandet mellan skatteavtal och intern svensk rätt kvarstår. Däremot anförde Ståhl att avstånd bör tas från det synsätt mellan införlivande skatteavtal och annan intern svensk rätt som framkommit av OMX-domen¹⁴. Avvikande från huvudregeln borde endast göras då det klart kommit till uttryck att en intern regel ska ges företräde oberoende av vad som framkommer av ett skatteavtal. Då avsteg görs från huvudregeln och ett senare införlivat avtal och avtalens bestämmelser uppfattas som mer specifika behöver det inte innebära att den interna regelns tillämpning begränsas.

2.4 Sammanfattning

HFD fastställer att skatteavtal ska ges företräde framför interna skatteregler som huvudregel. Genom denna princip försöker HFD ta avstånd från OMX-domen som ledde till en allmän tillämpning av att interna regler ska ges företräde (SRN gav företräde till de interna regler då osäkerhet rådde kring HFDs uttalanden i OMX-domen). Däremot har OMX-domen fortfarande relevans då företrädesrätten utgör en huvudregel vilket öppnar upp för att undantag kan förekomma. Det som är problematiskt att utläsa från domen är när det rör sig om en speciell situation. Vad anses som normalfallet och när utgör en situation ett undantag?

Vidare kan konstateras att då HFD godkänner att det undantagsvis kan ges företräde till intern rätt beaktas inte principen *pacta sunt servanda* (avtal ska hållas). Härav öppnar det

¹³ RÅ 2010 ref. 112 HFDs domskäl.

¹⁴ RÅ 2008 ref. 24.

upp för att staten och nationella domstolar kan begå avtalsbrott. Det intressanta i detta är att analysera varför HFD finner sådant förfarande acceptabelt.

Nedan presenteras skatteavtalens ställning i svensk intern rätt. Synsättet Sverige har gällande skatteavtal och intern rätt är viktigt att förstå för att i sin tur förstå HFDs resonemang i RÅ 2010 ref. 112 (Greklandsmålet) och även för att bidra till vidare diskussion i analysen.

3 Skatteavtalens ställning i svensk intern rätt

3.1 Svensk intern rätt

3.1.1 Sveriges beskattningsrätt

Sverige som stat är suverän vilket framkommer av 1:1 RF som stadgar att all offentlig makt ska utgå från folket. Interna föreskrifter om skatterätten ska således fastställas av Riksdagen genom lag enligt 8:3 RF, detta betyder att om ingen lag finns får skatt inte förekomma (legalitetsprincipen). Då Sverige utformar vidden av skatterättens område uppstår självständighet gentemot andra stater.¹⁵

För att beskattningsrätt i Sverige ska föreligga uppställs vissa kriterier, vilka visserligen kan skilja sig åt från andra staters bedömande gällande när väsentlig anknytning uppstår. I Sverige läggs främst vikt på skattesubjektets anknytning till staten, antingen anses en person vara obegränsat skattskyldig eller begränsat skattskyldig.

Nedan redovisas begreppet begränsat skattskyldighet och tioårsregeln. Innebörden och syftet med regeln och dess relation till greklandsfallet är viktigt att belysa.

3.1.2 Begränsat skattskyldig och tioårsregeln

3:19 IL stadgar att en begränsat skattskyldig som vid något tillfälle under kalenderåret avytt-
rat delägarätter eller under det tio föregående kalenderåren har varit bosatt eller stadigva-
rande vistats i Sverige, ska beskattas för deras kapitalvinster. Denna skattskyldighet innefat-
tar andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer enligt
3:19 2 st. IL, delägarätter enligt 48:2 IL och även, efter en utvidgning av lagregeln 1 januari
2008, försäljning av utländska delägarätter eller andelar. Denna lagregel har till syfte att
minska skatteundandragande/skatteflykt.

En person som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig enligt 3:17 1st. IL.
Den definitionen i sig fastslår inte mycket varför ledning bör tas från 3:3 IL, genom tre
punkter redovisas olika situationer för när obegränsad skattskyldighet föreligger. Antigen är
personen *bosatt* i Sverige (1 p.), *stadigvarande vistas*¹⁶ i Sverige (2 p.) eller så har personen *vä-
sentlig anknytning*¹⁷ till och varit *tidigare bosatt* i Sverige (3 p.).

¹⁵ Pahlsson, R, konstitutionell skatterätt, upplaga 2, s. 49-51.

¹⁶ Vid minst en sexmånaders vistelse anses kriteriet uppfyllt.

¹⁷ En icke uttömmande lista på vad som utgör väsentlig anknytning återfinns i 3:7 IL.

3.1.3 Hemvist- och källstatsprincipen

Hemvist- och källstatsprincipen är de två huvudsakliga principerna som utgör en grund för en stats beskattningsanspråk.¹⁸ Hemvistprincipen tar sikte på ett *skattesubjekts* anknytning till en viss stat och innebär att en obegränsad skattskyldig, hemmahörande till viss stat, är skattskyldig för all dess globala inkomst där. Källstatsprincipen tar däremot sikte på *skatteobjektets* anknytning till en viss stat. Har inkomsten tillräcklig anknytning till viss stat, även om skattesubjektets anknytning är nästintill obefintlig, kan beskattning ske där.¹⁹ Vid ett sådant fall med tillämpning av källstatsprincipen, anses den skattskyldige obegränsat skattskyldig i den aktuella staten.²⁰

En stat kan använda antingen en av dessa principer eller båda, varför risk för internationell juridisk dubbelbeskattning föreligger då principerna kan kollidera med varandra och en hårdare beskattning kan förekomma.²¹

3.2 Skatteavtal

3.2.1 Syftet med skatteavtal

Syftet med skatteavtal framkommer i 2:35 IL där det stadgas:

”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, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.”

Av detta kan utläsas att primär syftet med skatteavtal är att lindra/undanröja internationell juridisk dubbelbeskattning. Det är viktigt att internationell juridisk dubbelbeskattning inte förväxlas med ekonomisk dubbelbeskattning. Den senare tar sikte på att beskattningsunderlaget är föremål för upprepad beskattning, hos skilda skattesubjekt.²²

Det sekundära syftet är att förhindra internationell skatteflykt, både legala och illegala förfaranden. Det är upp till vardera stat att införa skatteregler för att förhindra att skattesubjekt,

¹⁸ Andra principer som tillämpas är territorialitets- och nationalitetsprincipen. Dessa berörs ej då de saknar relevans för syftet med uppsatsen.

¹⁹ Dahlberg, M, Internationell Beskattning, upplaga 2, s. 23-24.

²⁰ Se ovan 3.1.2.

²¹ Dahlberg, M, Internationell Beskattning, upplaga 2, s. 24 och Dahlman, R, Fredborg, L, Internationell beskattning. En översikt, s. 128.

²² Dahlberg, M, Internationell Beskattning, upplaga 2, s. 25.

uppnår skattelättnader, genom att försöka utnyttja skillnader som föreligger i beskattning i olika stater. Stater samarbetar även för att förhindra skentransaktioner och skatteflykt genom motverkningsåtgärder i skatteavtal. Att emigrera till ett annat land på grund av skattekäl är fullt legalt, men detta medför att undandragning för sin skattskyldighet sker i det land med hög skatt. I svensk intern rätt är det sådant förfarande begreppet skatteflykts-transaktioner tar sikte på. Illegala transaktioner så som att sätta in pengar på en bank i ett land där skatteupplysningar inte lämnas till skattemyndigheter och deklaration inte görs på ränteinkomsterna på grund av dess banksekretess, omfattas således inte av begreppet.²³

3.2.2 Införlivande i svensk intern rätt

Skatteavtal har olika ställningar i stater beroende på om de tillämpar ett monistiskt – eller dualistiskt synsätt. Det monistiska synsättet innebär att intern rätt och de folkrättsliga avtalen utgör två delar av ett och samma system. På så sätt behöver de inte införlivas med det nationella systemet för att kunna tillämpas, utan detta sker så fort avtalen ingås/antas. Sverige är en stat som tillämpar det dualistiska synsättet vilket innebär att intern rätt och internationell rätt utgör två separata rättsystem. För att skatteavtal ska kunna tillämpas på nationell nivå, av skattskyldiga, skattemyndigheter och domstolar, krävs att de införlivas med nationell rätt, vilket görs genom införlivandelagar.²⁴ Detta görs efter riksdagen har godkänt avtalen.²⁵

Det finns inte några konstitutionella regler i Sverige för hur tolkning ska ske av de införlivade lagarna. Tolkning sker generellt sett ur ett folkrättsligt perspektiv, först och främst tolkas avtalets syfte och ordalydelse.^{26 27} I Sverige finns dock en så kallad ”gyllene regel” rörande skatteavtal. Regeln innebär att om en svensk intern regel ger rätt till att beskatta en viss inkomst, få detta ändå inte ske om skatteavtalet fastställer att Sverige inte får beskatta inkomsten. Likaväl innebär det att ett skatteavtal endast kan begränsa beskattningsrätten som tillfaller en stat och inte utvidga den.²⁸ Införlivandelagar till skatteavtal ingår inte i

²³ Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, sida. 35-37.

²⁴ Se t.ex. AD 1972 nr 5, NJA 1973 s. 423 och RÅ 1974 ref. 61.

²⁵ Dahlberg, M, Internationell Beskattning, upplaga 2, s. 158-159 och Se NJA 2005 s.568 för ytterligare förståelse med vad som menas med ”införlivat med svensk rätt”.

²⁶ Hultqvist, SvSkt 2010, s. 525.

²⁷ Artikel 31 i Wienkonventionens om traktaträtt.

själva avtalen utan förläggs i samma proposition som skatteavtalen. Av införlivandelagen framkommer principen uttryckligen.²⁹

3.2.3 Tillämpning av skatteavtal

Då beskattningsanspråk på en inkomst görs av två eller flera stater och ett skatteavtal finns dem emellan aktualiseras det och blir tillämbart om den skattskyldige gör det gällande. Först och främst utreds om skattskyldighet föreligger i Sverige, obegränsat eller begränsat skattskyldighet, och om rätt till beskattning föreligger enligt interna regler. Då det framkommer att sådan rätt föreligger ska skatteavtal beaktas. Därefter tillämpas det aktuella skatteavtalet mellan staterna, om inkomsten och situationen omfattas av dess bestämmelser. Vidare ska det bestämmas vilken stat som har beskattningsrätt vilket görs genom att utreda vart den skattskyldige har sin hemvist. Slutligen då allt har utretts, ska beskattning ske enligt de interna reglerna hos hemviststaten dock med begränsningarna som yttras i skatteavtalet.³⁰

²⁸ Vanligtvis i 2 § i införlivandelagarna.

²⁹ Lindencrona, G, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget JF AB, 1994, sida. 25.

³⁰ Pelin, L, Internationell skatterätt - i ett svenskt perspektiv, s. 187.

4 Regelkollision mellan skatteavtal och svensk intern rätt

4.1 Inledning

Den svenska rättsordningens användning av rättskällor och principer för regelkonkurrens mellan vanliga lagar är ett oreglerat område. Detta då grundlagberedningens betänkande till 1974 års RF angående användning av olika rättskällor, såsom andra lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler, inte kom att appliceras.³¹ Skatteavtalens ställning i svensk intern rätt har på grund av detta länge varit en central fråga.³²

HFD har valt, i brist av lagvalsregler, att tillämpa två av tre möjliga principer vid regelkollision mellan svensk intern rätt och skatteavtal kallade *lex specialis* och *lex posterior*-principerna.³³ På grund av detta ställningstagande har det tidigare synsättet, att skatteavtal som införlivnats med intern rätt ska ges företräde, underkänts. Principerna som tillämpas istället för det äldre tillvägagångssättet kallas även för *derogationsprinciperna*.

För att *derogationsprinciperna* ska kunna tillämpas krävs att verklig regelkonkurrens föreligger. För att verklig regelkonkurrens ska anses föreligga, krävs att ifrågavarande reglers tillämpningsområden sammanfaller och att det blir en oförenlighet med rättspåföljderna. Det finns tre former av relationer mellan konkurrerande rättsreglers tillämpningsområden, identitet, interferens och inskränkning. När det föreligger identitet menas att två bestämmelser är tillämpbara på exakt samma situationer. Interferens innebär att två reglers tillämpningsområde har vissa liknelser men även att båda reglerna täcker situationer på områden den andra inte inkluderar. Sista formen, inskränkning, syftar till då en regels hela tillämpningsområde endast utgör en delmängd av en annan regels tillämpningsområde. I ett sådant fall konkurrerar det två reglerna utan att direkt strida mot varandra. Inskränkning kan även föreligga om två eller flera regler tillämpas samtidigt vilket innebär att det står i strid med lagstiftarens syfte och/eller ändamål.³⁴

4.2 Derogationsprinciperna

Lex superior-principen innebär att företräde ges en regeln som anses vara av högsta rang i förhållande till liknande regler. Detta synsätt angående skatteavtalens införlivandelagar för-

³¹ SOU 1972:15 s. 28 och 196.

³² Se RÅ 1995 ref. 69.

³³ RÅ 2008 ref. 24 HFDs dom.

³⁴ Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, sida. 55-57.

hållande till vanliga lagar förkastades av HFD.³⁵ Lex superior tillämpas på förhållandet mellan grundlagar och vanliga lagar och inte vanliga lagar sinsemellan.³⁶

Lex specialis-principen innebär att företräde ges till en speciallag i förhållande till en generell lag vid lagkonkurrens. Att avgöra om en intern regel eller skatteavtalet är mer speciell kan vara svårt varför innehållet i båda lagbestämmelser ska tas hänsyn till. Enligt Aldén och Frändberg är denna princip endast tillämplig på regelkonkurrens av typen inskränkning, inte identitet eller interferens. Då lex specialis tar sikte på en mer speciellt utformad lagregel är det inte så konstigt att identitet inte är tillämplig då situationerna ser exakt likadana ut. Att interferens inte är tillämplig beror på att det inte nödvändigtvis behöver föreligga ett undantag från en mer generell regel då en regel är mer snävt utformad i förhållande till den andra.³⁷

Lex posterior-principen innebär att företräde ges till en nyare lag i förhållande till en äldre lag vid lagkonkurrens. Både regelsystemet som samhället genomgår konstant förändring varför äldre regler kan anses föråldrade och inte lika anpassade som nyare regler. Ges denna argumentation mycket tyngd står det klar att desto äldre lagar är desto större anledning finns det för att en nyare lag ska ges företräde.³⁸ Även att lagstiftaren i förarbeten till en senare lag uppmärksammar tidigare bestämmelser ger ytterligare tyngd för tillämpbarheten av lex posterior-principen.³⁹

Som framgår ovan anses lex superior-principen inte tillämplig på situationer regelkollision uppstår mellan intern rätt och skatteavtal. Endast lex specialis- och lex posterior-principerna är tillämpbara. Noteras bör att tillämpning av de två sistnämnda principerna kan i vissa fall leda till vitt skilda resultat då de prioriterar olika regler. Vid en sådan situation har det konstaterats att en nyare generell lag inte ska ges företräde framför en äldre

³⁵ RÅ 2008 ref. 24.

³⁶ RÅ 2008 ref. 24 HFDs dom.

³⁷ Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 196 och Frändberg, Å, Rättsregel och rättsval, 1984, s. 99.

³⁸ Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 203 och Frändberg, Å, Rättsregel och rättsval, 1984, s. 98.

³⁹ Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 204.

special lag, *Lex posterior generalis non derogat legi priori specialis*.⁴⁰ Derogationsprinciperna har sällan använts av svenska förvaltningsdomstolar, vilket bör framhållas.⁴¹

4.3 Tax treaty override

4.3.1 Inledning

Tax treaty override definieras inte av lagtext, varför det är svårt att fastställa en klar juridisk definition. Begreppet är endast utarbetat kortfattat i förarbeten men förekommer mer frekvent i doktrin. I OECD-rapporten, Tax treaty override, från 1989 definieras begreppet som:

*”... a situation where the domestic legislation of a state overrules provisions of either a single treaty or all treaties hitherto having had effect in that state”*⁴²

Noteras bör att detta begrepp är begränsat till att endast avse situationer då en uppenbar motsättning till åtaganden i skatteavtal finns. Detta framgår av senare uttalande i OECD-rapporten som uttalar:

*”... the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations”*⁴³

Tax treaty override kan inte endast begås av lagstiftaren utan även av nationella domstolar. Med anledning av detta finns två olika definitioner, tax treaty override⁴⁴ och judicial tax treaty override⁴⁵, som presenteras nedanför.

4.3.2 Definitioner av tax treaty override

Definitionerna av tax treaty override som framgår av OECD-rapporten leder till att till-

⁴⁰ Aldén, S, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 205 och Frändberg, Å, Rättsregel och rättsval, 1984, s. 97 f.

⁴¹ RÅ 2004 ref. 13 och RÅ 2006 ref. 27 är det mest kända fallen där det var fråga om uttagsbeskattningsregeln eller korrigeringsregeln skulle ges företräde. HFD ansåg att korrigeringsregeln skulle ges företräde då den utgjorde *lex specialis* i förhållande till uttagsbeskattningsregeln.

⁴² 1989 års OECD-rapport, paragraf 2.

⁴³ 1989 års OECD-rapport, paragraf 5.

⁴⁴ Dahlberg, M, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, s. 303-304.

⁴⁵ Roxan, I., Judicial Overrides of Double Tax Conventions: the Case of a Permanent Establishment, *Intertax*, s. 367.

lämpningsområdet kan tolkas vara antingen brett eller snävt.⁴⁶ I linje med doktrin tillämpas den bredare definitionen. Den allmänna definition av *tax treaty override* får anses vara tillämplig, då det inte uppenbarligen är tillåtet att en intern regel påverkar tillämpningen eller åsidosätter en bestämmelse i ett skatteavtal. Detta kan antingen ske medvetet, oavsiktligt eller skenbart. Då en nationell domstol beslutar om att en intern regel ska ges företräde framför bestämmelser i skatteavtal utgör de *judicial tax treaty override*.⁴⁷

4.3.3 Missbruk av skatteavtal

Då en stat gör sig skyldig till *tax treaty override* är det upp till den skadade parten att så fort de uppmärksammat detta, protestera i skriftlig form med uppmaning om att den skadegörande parten ska upprätthålla deras åtaganden.⁴⁸ Om åtgärder för att upprätthålla skatteavtalet inte görs, har den ofördelaktige parten möjligheten att suspendera avtalet helt eller delvis eller även säga upp avtalet.⁴⁹

En stat som väljer att åsidosätta skatteavtal till fördel för dess interna lagstiftning betyder inte automatiskt att den interna regeln ska anses ogiltig. I många fall kan detta istället vara en fråga förankrad med den konstitutionella rätten i den aktuella staten som gett företräde till den interna rätten.⁵⁰

⁴⁶ Se avsnitt 4.3.1

⁴⁷ Se avsnitt 6.2.

⁴⁸ 1989 års OECD-rapport, *Tax treaty override*, paragraf 21.

⁴⁹ Artikel 60 i Wienkonventionen om traktaträtt.

⁵⁰ Dahlberg, M, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, s. 307.

5 Praxis om företrädesrätt mellan skatteavtal och intern rätt

5.1 Inledning

Skatteavtalens företräde framför intern svensk rätt har länge betraktats som det normala.⁵¹ Skatteavtalens ställning i svensk intern rätt kan vara svårtolkat i och med att hantering av regelkollisionen mellan dessa är oreglerat. OMX-domen öppnade upp för att olika tolkningar kunde göras av så väl SRN som HFD angående skatteavtalens och den interna rättens förhållande.⁵² Nedan redovisas OMX-domen och tre andra mål som kom i samband med Greklandsålet för att belysa skillnader och liknelser dem emellan.

5.2 OMX-domen⁵³

OMX-domen⁵⁴ rörde ett svenskt aktiebolag, X AB, som ägde samtliga aktier i ett schweiziskt försäljningsbolag, Y AG. Enligt de svenska CFC-reglerna⁵⁵ ansågs X ABs inkomst i Y AG lågbeskattade. Förhandsbesked söktes för att få svar på om skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrade beskattning enligt den nya CFC-lagstiftningen.⁵⁶

SRN analyserar till en början skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz och konstaterar att avtalet i sig inte utgör hinder för Sverige att beskatta inkomsten enligt CFC-reglerna. Detta då inkomsten X AB var skattskyldig för, enligt svenska interna regler, i Sverige inte var samma inkomst Y AG var skattskyldig för, enligt schweiziska interna regler, i Schweiz.

Vidare görs en bedömning av artiklarna⁵⁷ i skatteavtalet som anses aktuella vid fördelning av beskattning mellan länderna och om CFC-lagstiftningen skulle komma i konflikt med någon av dessa. SRN kommer slutligen fram till att det inte föreligger en kollision mellan

⁵¹ Se avsnitt 1.1.

⁵² Se Mutén, L, SvSkt 2008 s. 353-357 och Grundström, K-J, SN 2010, sida. 159-166.

⁵³ RÅ 2008 ref. 24.

⁵⁴ Mål nummer 2697-05

⁵⁵ CFC-reglerna som återfinns i 39a kap IL, gör det möjligt för Sverige att beskatta lågbeskattade inkomster hos delägare i utländska juridiska personer. Reglernas ändamål är att förhindra/försvåra transaktioner som görs med lågbeskattade utländska juridiska personer för att minska den svenska skattebasen. Sverige har haft sådan lagstiftning sedan 1990: Lag (1989:1040) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

⁵⁶Frågan om bestämmelserna i artikel 56 EG-föredraget (EG) hindrade sådan beskattning ställdes också. Dock har den frågan ingen relevans för uppsatsen varför den inte berörs.

⁵⁷ Artikel 7 (inkomst av rörelse), artikel 10 (utdelning) och artikel 23 (annan inkomst).

dem, varför skatteavtal inte heller hindrar Sverige från att beskatta inkomsten enligt CFC-reglerna.

HFD ansluter sig till SRNs beslut, men tillvägagångssättet baseras inte på en analys av skatteavtalet. Istället konstateras det att skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar. Det framförs även att:

”[Avtalets] beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga”⁵⁸

Detta medför endast att skatteavtalet inte får utvidga skatteanspråket som följer av lag. Därmed finns det inga hinder för Sverige att i en senare lag utvidga sina skatteanspråk.

Efter detta mål rådde stor osäkerhet rörande skatteavtalens ställning i svensk intern rätt.⁵⁹ På grund av denna osäkerhet kom ett antal frågor in till Skatterättsnämnden där svar innan OMX-dom hade varit tämligen självklart.⁶⁰ Nedan presenteras tre mål som SRN gav förhandsbesked om som sedan överklagades till HFD samtidigt med Greklands målet. Det så kallade räntesnurrans-målet avgjordes i HFD cirka ett år senare än det andra målen.

5.3 Schweiz-målet⁶¹

Schweizmålet rörde en person, A, som var indirekt ägare till ett svenskt fåmansföretag genom ett luxemburgiskt bolag. Den enda uppgift det luxemburgiska bolaget hade i fåmansföretaget var att äga aktier. A hade som avsikt att flytta till Schweiz för bosättning. I samband med flytten skulle näringsverksamheten avvecklas. På grund av detta söktes förhandsbesked för att få svar på om inkomsten som skulle uppstå av avyttringen omfattades av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Även om skatteavtalet begränsade beskattning enligt den svenska interna tioårsregeln.

SRN ansåg att tioårsregeln skulle ges företräde. HFD ansåg däremot att det varken av lagtext eller av förarbetsuttalanden kunde fastställas att 3:19 IL skulle tillämpas oberoende av

⁵⁸ 2 § i Lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

⁵⁹ Se avsnitt 1.1.

⁶⁰ SRN förhandsbesked Dnr 43-09/D, Dnr 131-08/D, Dnr 73-08/D och Dnr 13-09/D.

⁶¹ SRN förhandsbesked 2009-12-22 (dnr 131-08/D), mål nr 216-10.

skatteavtal, vilket även var fallet i Greklandsmålet.⁶² I båda målen var det utländska bolagets enda uppgift i det svenska bolaget att äga aktier, detta var inte fallet i Thailandsmålet.

5.4 Thailand-målet⁶³

Thailandsmålet rörde en person, A, som var delägare i det svenska bolaget Y AB indirekt genom det utländska bolaget X. Förutom att X förvaltade aktierna i Y AB bedrevs även annan verksamhet. A var bosatt i Thailand med familj sedan några år tillbaka och hade som avsikt att avyttra samtliga aktier i både Y AB och X till utomstående person. På grund av det söktes förhandsbesked för att få svar på vart beskattning ska ske och om skatteavtalet⁶⁴ mellan Sverige och Thailand förhindrar beskattning enligt den interna svenska tioårsregeln.⁶⁵

SRN anförde att *”Det aktuella förfarandet kan inte anses jämförbart med det som legat till grund för utvidgningen av tioårsregeln till att anse även delägarätter som getts ut av ett utländskt företag. Skäl att inte tillämpa skatteavtalet mellan Sverige och Thailand i förevarande fall föreligger inte enligt Skatterättsnämndens mening.”*⁶⁶

Härav ska beskattning inte ske i Sverige då skatteavtalet inskränker Sveriges rätt. HFD fann ingen anledning att göra en annorlunda bedömning än vad som gjordes i Greklandsmålet⁶⁷, då det inte tydligt kunde utläsas av lagtext eller förarbetsuttalanden att den interna regeln skulle ges företräde. Varför SRN gjorde en annan bedömning i detta fall jämfört med Schweiz-målet och Greklandsmålet kan endast utläsas vara att det utländska bolaget bedrev även annan verksamhet i det svenska bolaget och ägde inte endast aktier.

5.5 Räntesnurren-målet⁶⁸

Räntesnurren-målet rörde ett holdingbolag, X AB, som ingick i en internationell koncern. Y, ett dotterbolag till X AB, bedrev verksamhet i Sverige och var i behov av kapitaltillskott. För att åstadkomma detta övervägdes att Y skulle genomföra en kontant nyemission med

⁶² Se avsnitt 2.

⁶³ SRN förhandsbesked den 2 april 2009 med dnr 73.08/D, mål nr 2662-09.

⁶⁴ Artikel 13 punkt 4 och 5 i skatteavtalet med Thailand (SFS 1989:676)

⁶⁵ Dnr 131-08/D.

⁶⁶ Dnr 73-08/D (2009-04-02) s. 1.

⁶⁷ Se avsnitt 2.3.

⁶⁸ Dnr 13-09/D (2009-11-30). Mål nr. 7648-09 (2011-11-30).

hjälp av andelar som tecknas av moderbolaget Ä. X AB behövde då ta upp ett lån från ett annat bolag inom koncernen för att finansiera detta. X AB sökte förhandsbesked för att få svar på om förvärvet av andelar i det utländska bolaget genom lånet skulle utgöra förvärv av delägar rättigheter från ett intresseföretag enligt 24:10b IL. Även om så var fallet, om dess förenlighet med skatteavtalet⁶⁹ mellan Sverige och Belgien.

SRN konstaterade att bestämmelserna i 24 kapitlet IL ska ges företräde då de tillkom efter införlivandet av skatteavtalet med svensk rätt. Någon vidare utredning gjordes inte utan SRN anförde att de svenska interna reglerna kunde tillämpas utan hinder av skatteavtalet och hänvisade tillbaka till OMX-domen.

HFD⁷⁰ ansåg att bestämmelserna i 24 kapitlet IL var tillämpliga. Vidare anförde HFD att X AB varken genom förhandsbesked eller genom senare kompletteringar efterfrågat en prövning av skatteavtalet mot de interna reglerna. På grund av detta skulle SRN inte gett ett förhandsbesked rörande den frågan.

HFDs dom leder till att skatteavtal, som utgör hinder för Sveriges beskattningsrätt, måste åberopas för att en prövning ska göras. Rättsnurrans-målet förstärker synsättet som först stadgades i OMX-domen att skatteavtal inte ska särställas i förhållande till andra vanliga lagar.⁷¹

5.6 Sammanfattning

Omständigheterna i målen är relativt lika varandra, ändå gav besluten uttryck till vitt skilda meningar. I förhandsbeskedet till Thailandsmålet fick skatteavtalet genomslag gentemot tioårsregeln eftersom situationen inte ansågs omfattas av den aktuella regeln. Den enda skillnaden som förelåg i Thailandsmålet gentemot Schweizmålet och Greklandsmålet var att det thailändska bolaget utöver att äga aktier i det svenska bolaget även bedrev annan verksamhet. Däremot utvidgades OMX-domens räckvidd i och med att tioårsregeln fick företräde i förhandsbeskeden till Greklandsmålet, Schweiz-målet och bestämmelserna i 24 kap. IL i Rättsnurrans-målet. I sin tur leder detta till att en mycket extensiv tolkning kan göras gällande interna regler i förhållande till skatteavtal. Sallander anser att SRN i de senare målen⁷²

⁶⁹ Lagen (1991:606) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien.

⁷⁰ Mål nr. 7648-09.

⁷¹ Se avsnitt 5.2.

⁷² Dnr 43-09/D, Dnr 131-08/D, Dnr 73-08/D och Dnr 13-09/D.

istället skulle kunnat hävda att en speciell situation förelåg i OMX-domen på grund av CFC-lagstiftningen och just skatteavtalet med Schweiz, även att domen gick emot all tidigare praxis talar för en sådan tolkning.⁷³

Med hänsyn till behovet av förutsägbarhet och likformighet vid rättstillämpningsfrågor kan SRNs tillämpning av OMX-domens domslut rättfärdigas på grund av den oklarhet som rådde kring de kriterier som rättfärdigade en intern regels företräde. Däremot innebär en allmän tillämpning av OMX-domens domslut att en väl inarbetad princip, den gyllene regeln, åsidosätts och även att avtalsbrott blir allt mer förekommande. Domen i Greklands-målet visar att HFD ville ta avstånd från den allmänna tillämpningens som gjordes av SRN, varför huvudregel utformades.

⁷³ Sallander, A-S, SvSkt 2010, sida 201-202.

6 Artiklar med anledning av Greklands målet

6.1 Inledning

Utfallen av både OMX-domen och Greklands målet har framkallat många åsikter kring HFDs hantering av regelkollision mellan skatteavtal och intern rätt. Även SRNs hantering av de olika målen som berörts ovan⁷⁴ har väckt uppmärksamhet. OMX-domen väckte anstöt hos många då den åsidosatt tidigare tillvägagångsätt som innebar att skatteavtal skulle ges företräde. Genom Greklands målet fastställdes en huvudregel, att skatteavtal ska ges företräde, för att försöka återgå till synsättet som rådde på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt innan OMX-domen kom. HFDs domskäl i Greklands målet har kritiserats och analyserats av flertalet. Nedanför redovisas argument som är både för och emot utfallet i Greklands målet. Nämnas bör att argument som är för HFDs domskäl är få och argument som är emot utfallet i Greklands målet förekommer mer extensivt.

6.2 För och emot utfallet i Greklands målet

6.2.1 För domen i Greklands målet

Sverige som stat har ett dualistiskt synsätt på folkrätten vilket innebär att skatteavtal måste införlivas med svensk rätt för att de ska kunna tillämpas. Då de införlivats med svensk rätt har de ingen särställning gentemot andra lagar och Riksdagen kan besluta om lag som strider med skatteavtal, eftersom det inte föreligger några konstitutionella hinder.⁷⁵ Domskälen till Greklands målet reducerar osäkerheten som rådde efter OMX-domen då det sägs att skatteavtal som huvudregel ska ges företräde i förhållande till den interna rätten.⁷⁶

6.2.2 Inga konstitutionella eller formella hinder

Den gyllene regeln som återfinns i införlivandelagarna till de svenska moderna skatteavtalen innebär att Sverige inte enbart kan grunda ett beskattningsanspråk på ett skatteavtal, det måste även återfinnas i intern rätt. Däremot uttrycker HFD något helt annat i Greklands målet än det nyss nämnda. HFD konstaterade att det emellertid inte finns något konstitutionellt eller formellt hinder för lagstiftaren att införa skattebestämmelser som strider mot redan införlivade skatteavtal. Nog kan det yttras att RF inte förhindrar nationell lagstiftning som skulle strida mot åtaganden i de folkrättsliga avtalen. Däremot utgör principen pacta

⁷⁴ Se kapitel 5.

⁷⁵ Hultqvist, A, SvSkt 2010, sida. 525.

⁷⁶ Kleist, D, SN 2011, sida. 208-113.

sunt servanda i både den allmänna folkrätten och Wienkonventionen om traktaträtten hinder mot nationell lagstiftning i strid med folkrätten, både formellt som reellt.⁷⁷ Att skatteavtal och dess införlivade lagar har två dimensioner, en del av folkrätten och en del av svensk rätt, kan en svensk domstol inte bortse ifrån.⁷⁸

HFDs bedömning i OMX-domen om att CFC-lagstiftning inte står i strid med skatteavtal är problematiskt, Sverige bestämmer den gemensamma uppfattningen om avtalsinnehållet utifrån sin egen uppfattning. Det hade varit önskvärt att Greklandsmålet avgjordes i plenum då de generella uttalanden som gjordes i OMX-domen knappast kan anses förenliga med uttalanden som gjordes i Greklandsmålet. Dessutom visar de vitt skilda tolkningarna som uppstod hos SRN gällande Greklandsmålet, att ärendet skulle avgjorts i plenum.⁷⁹

Vidare har det uttryckts åsikter om att det normalt sett inte föreligger någon verklig regelkonkurrens mellan intern rätt och bestämmelser i skatteavtal utan detta är endast skenbart. Endast när lagstiftarens vilja anses oklar är regelkonkurrensen verklig och derogationsprinciperna kan behöva användas.⁸⁰

6.2.3 Huvudregeln

Grunden för HFDs beslut om att fastställa en allmän princip om skatteavtalens företrädesrätt vid rättstillämpning kunde ha motiverats bättre. Frågetecknen kvarstår då grunden till domen inte framkommer, var det den folkrättsliga karaktären eller var det för att HFD ansåg att någon verklig regelkonkurrens inte förelåg som avgjorde? Det som tyder på det sist nämnda är att HFD verkar antyda att i undantagssituationer ska derogationsprinciperna tillämpas när lagstiftaren gett "klart uttryck" för att en intern regel ska ges företräde.⁸¹ Motiveringen till undantagsregeln, att interna regler ska ges företräde framför skatteavtal, är dock mycket vagt vilket medför tolkningssvårigheter.⁸²

⁷⁷Artikel 26 i Wienkonventionen om traktaträtten stadgas att "Varje i kraft varande traktat är bindande för dess parter och skall ärligt fullgöras av dem." Även i artikel 27 stadgas "En part kan ej åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra en traktat. [...]" och Dahlberg, M, SN 2011 sida. 128.

⁷⁸ Dahlberg, M, SN 2008 sida. 484.

⁷⁹ Dahlberg, M, SN 2011 sida. 129. Och Se avsnitt 2.2 för SRNs skiljaktiga meningar.

⁸⁰ Grundström, K-J, SN 2011 sida. 71.

⁸¹ Grundström, K-J, SN 2011 sida. 72.

⁸² Grundström, K-J, SN 2011 sida. 75.

Diskussion om presumptionen som föreligger för lagstiftaren att följa de folkrättsliga åtaganden som gjorts i skatteavtal, i och med godkännandet av dem, har förts. Även när presumptionen bryts har diskuterats, vilket är viktigare att belysa. Att lagstiftaren gett ”klart uttryck” för att en intern regel ska ges företräde medför endast spekulationer och ger ingen vidare ledning. På grund av det, framförs att HFD i OMX-domen inte haft belägg för att CFC-reglerna gett klart uttryck och därmed skulle dessa regler inte givits företräde, detta gäller även Grekländsmålet.⁸³ I och med denna oklarhet är det svårt att utläsa vilka krav som kan ställas av lagstiftaren för att en intern regel ska tillämpas i strid med skatteavtal för att domstolen ska acceptera tax treaty override.⁸⁴ Önskemål om tydligare krav kan ej frångås.

Även då HFD uttalar att det inte har skett en ändring i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna som ska lösa regelkollision uppstår frågetecken. Motstridighet finns då det sägs att skatteavtal ska i allmänhet inte frångås på grund av senare tillkommen lag, samtidigt som det sägs att derogationsprinciperna ska tillämpas vid regelkollision.⁸⁵

6.2.4 SRN och tax treaty override

Utfallen i SRNs olika förhandsbesked⁸⁶ har också analyserats och kommenterats.⁸⁷ Frågan om verklig regelkonkurrens mellan intern rätt och skatteavtal verkligen föreligger belyses särskilt. Då Grekländsmålet, Schweiz-målet och Thailandsmålets omständigheter var nästintill identiska ställs den enda motiveringarna som skiljer sig åt mot varandra, som kan till synes förklara det olika utgångarna. I förhandsbeskedet till Thailandsmålet yttrades:

”Det aktuella förfarandet kan inte anses jämförbart med det som legat till grund för utvidgningen av tioårsregeln till att anse även delägarrätter som getts ut av ett utländskt företag. Skäl att inte tillämpa skatteavtalet mellan Sverige och Thailand i förevarande fall föreligger inte enligt Skatterättsnämndens mening”⁸⁸

Detta uttalande ska jämföras med uttalandet *”de nya bestämmelserna i 3 kap. 19 § IL tar särskilt sikte på just det förfarandet som nu är aktuellt”* som uttalades av SRN i Grekländsmålet och

⁸³ Kleist, D, SN 2011 sida. 208-213.

⁸⁴ Wiman, B, SvSkt 2011 sida. 181.

⁸⁵ Wiman, B, SvSkt 2011 sida. 181.

⁸⁶ Se kapitel 5.

⁸⁷ Grundström, K-J, SN 2010, sida. 159-166.

⁸⁸ Dnr 73-08/D (2009-04-02) s. 1.

Schweiz-målet. Det framförs misstro om att denna eventuella skillnad skulle kunna ha någon betydelse för bedömningen av relationen mellan intern rätt och skatteavtal. En rimlig anledning till de skilda förhandsbeskeden finns inte, SRN borde genom dessa besked vilja framtinga klargörande från HFD. Det framgår tydligt i och med beskeden i Greklands-målet och Schweiz-målet att SRN har gjort sig skyldig till treaty override.⁸⁹

SRN analyserade inte vidare djupt om det faktiskt förelåg en verklig regelkonkurrens mellan tioårsregeln och skatteavtalet i Greklands-målet eller inte. En skenbar regelkonkurrens uppstår då en lagregel inskränker på en annan lagregel, vilket är en relativt vanlig lagstiftnings-teknik, men att det av lagtext, lagens systematik, av förarbeten eller av sammanhanget framkommer vilken av reglerna som ska ges företräde. På en sådan situation blir derogationsprinciperna inte tillämpliga. Däremot ligger det i skatteavtalens natur att begränsa en tillämpning av intern rätt varför det vore orimligt att påstå att verklig regelkonkurrens alltid förekommer.

6.2.5 Sammanfattning

HFDs motivering till utfallet i Greklands-målet tar hänsyn strikt till det internrättsliga perspektivet, det svenska skattesystemet ska skyddas. Författarnas argumentationer som precis presenterats ovan är för det mesta emot utfallet i Greklands-målet. Det som verkar mest avgörande för författarna är viljan att upprätthålla skatteavtalens ställning i folkrätten, Sverige har ingått ett avtal och avtal ska hållas. Dessutom att HFD inte avgjorde ärendet i plenum betyder att utrymme fortfarande ges OMX-domen, vilket strider mot all tidigare praxis. Även att HFD inte är tydlig med vad som krävs för att vissa kriterier ska uppfyllas för att en intern regel ska ges företräde, tyder även på att en osäkerhet föreligger hos HFD.

⁸⁹ Grundström, K-J, SN 2010 sida. 165-166.

7 Analys av Greklandsålet

7.1 Inledning

I detta kapitel kommer Greklandsålet att analyseras där fokus ligger på HFDs dom. Utrymme kommer även ges till SRNs hantering av regelkollision för att sätta det i relation till HFDs tolkning. Andra författares åsikter/argument likväl uppsatsförfattarens kommer att komma till uttryck angående HFDs hantering av regelkollision. Inledningsvis ställs Greklandsålet mot OMX-domen för att utreda om det finns förenlighet dem emellan. Därefter diskuteras rekvisitet ”klart uttryck” som framkom av Greklandsålet och dess innebörd analyseras. Vidare diskuteras problematiken kring HFDs tillämpning av derogationsprinciperna och konsekvenser därav. Slutligen behandlas tax treaty override och hur HFD förhåller sig till sådant förfarande.

7.2 HFDs bedömning/motivering

7.2.1 Greklandsålet mot OMX-domen

Det yttrades av HFD att OMX-domens omständigheter var så särpräglade och att CFC-reglerna tog sikte på just det förfarandet som skulle utföras, varför de interna reglerna skulle ges företräde. För att en förenlighet mellan domarna ska föreligga, torde OMX-domen utgöra ett sådant undantag som Greklandsålet accepterar. Tioårsregeln ansågs inte vara en sådan regel som oberoende av vad ett skatteavtal stadgar ska ges företräde. Enligt författaren kan det inte heller anses att lagstiftaren, vid införlivandet av CFC-reglerna, gett uttryck för att CFC-reglerna ska tillämpas oberoende av åtaganden i skatteavtal.

HFD ansåg att CFC-lagstiftningen inte stred mot skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz varför tolkning av skatteavtalet inte ansågs nödvändigt. Återigen framförs att skatteavtal inte ska ha en särställning gentemot andra vanliga lagar. Varför skatteavtal inte ska tolkas bör nog vara för att inte en särbehandling ska ske. Även i Greklandsålet tolkades inte skatteavtalet. En tolkning av skatteavtal kan medföra att de interna reglerna faktiskt strider mot skatteavtalets bestämmelser.

Greklandsålet var ett försök att återställa rättsläget efter det att OMX-domen bidrog till mycket extensiv tolkning av företrädesrätten till interna regler. Omständigheterna i Schweiz-målet, Greklandsålet och Thailandsmålet vara likvärdiga men fick olika utfall av SRN i förhandsbeskeden. Den enda skillnaden som kan utläsas var att i Thailandsmålet bedrev det utländska bolaget även annan verksamhet i det svenska bolaget och ägde inte end-

ast aktier, som var fallet i de andra målen. Denna skillnad är tämligen liten och anledning till en helt annan bedömning är svårt att förstå enligt författaren. En sådan bedömning visar på att SRN inte vet hur de ska tolka OMX-domen och oförenlighet uppstår vid rättstillämpning. Sådan osäkerhet på rättstillämpningsfrågor är inte önskvärt varför HFD försökte åtgärda skadan genom huvudregeln.

7.2.2 Rekvisitet ”klart uttryck”

HFD uttrycker att skatteavtal ska ges företräde som huvudregel gentemot intern rätt. Däremot uttalar HFD att då *”... Klart uttryck för avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehållet i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde. Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får det däremot antas att lagstiftaren inte avsett att rubba tillämpningen av skatteavtalen.”*⁹⁰ Med ledning av detta uttalande försvarar HFD utgången av OMX-domen och menar att omständigheterna var mycket speciella i det fallet. OMX-domen ledde till en allmän tillämpning av att interna regler ska ges företräde, vilket HFD inte önskade. Därför inskränktes dess vidd senare i Greklands målet till att interna regler endast undantagsvis ska ges företräde.

Det kan inte med hjälp av lagtext eller förarbetsuttalanden fastställas att tioårsregeln har gett ”klart uttryck” för att den ska tillämpas oberoende av innehåll i skatteavtal enligt HFD. Noteras bör att det inte framgår hur tydlig lagstiftaren måste vara med den interna regelns syfte för att den ska ges företräde. Det enda som stadgas är att det ska framgå av antingen lagtext eller förarbetsuttalanden. Om detta uttalande i HFDs dom tolkas som uttömmande, är det endast lagtext och förarbetsuttalanden som är av relevans vid en bedömning om ”klart uttryck” förekommit angående syftet och intentionen med en intern regel. Författaren anser att det fortfarande råder osäkerhet kring betydelsen med uttalandet som andra även uttryckt.⁹¹ Vad anses egentligen som tillräckligt tydligt? Denna oklarhet medför tolkningssvårigheter om hur undantagsregeln ska tillämpas.

HFDs oklara motivering kring rekvisitet ”klart uttryck” kan vara önskemål för att det ska vara på ett visst sätt, men att de inte själva vet hur de ska gå tillväga utan att ändra hela rättsläget kring förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt. Dessutom kan det vara så att det inte går att ”sätta ner foten” helt och hållet då mycket även vilar på hur tydlig lagstiftaren har varit med en intern regels motivering/syfte. Författaren har konstaterat att varken

⁹⁰ Se avsnitt 2.3.

⁹¹ Se kapitel 6.

CFC-lagstiftningens eller tioårsregelns lagtext eller förarbetsuttalanden har givit ”klart uttryck” för att de ska ges företräde framför skatteavtal. I och med att HFD ändå gav företräde till CFC-reglerna och att Grekländsmålet öppnade upp för att undantag kan förekomma tyder det på en önskan om att lagstiftaren i framtiden tydliggör interna reglers syfte och intentioner. HFD torde genom rättsfallen vilja tvinga fram tydligare lagar så att tolkning i framtiden inte är lika problematiskt gällande hur regelkollision ska hanteras.

7.3 Problematiken med lex specialis och lex posterior

Lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande utan likställs med andra vanliga lagar. Då hantering av regelkollision har varit oreglerat mellan vanliga lagar, bestämde HFD i OMX- domen att detta skulle lösas med hjälp av lex specialis och lex posterior principerna.⁹²

HFD konstaterar i Grekländsmålet att en sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att ett skatteavtal som har införlivats med svensk rätt och som begränsar Sveriges beskattningsrätt, ska gälla vid rättstillämpning. Om ett skatteavtal föreskriver att Sverige inte får beskatta en viss inkomst får detta inte ske, även om den interna skattebestämmelsen tillkommit efter skatteavtalet införlivats med svensk rätt.⁹³ Ställs detta mot HFDs uttalande att derogationsprinciperna ska tillämpas uppstår oförenlighet. Resonemanget är motsägelsefullt, å ena sidan yttrar HFD att nyare interna regler inte ska få genomslag framför ett skatteavtal, å andra sidan yttrar HFD att lex posterior (nyare lag ska gälla) ska tillämpas vid regelkollision.

Tillämpning av lex posterior medför att tidpunkten för ingåendet av skatteavtal och dess inkorporeringslag har stor betydelse. Två lika situationer kan dömas olika på basis av tidpunkten för ingåendet av avtalet. Detta medför att diskriminering kan uppstå då individer behandlas olika beroende på vilket skatteavtal som omfattar dem.

Tillämpning av lex specialis medför att ett regelsystem alltid får företräde gentemot det andra regelsystemet påfallande gynnsamt. Skatteavtal har en lång livslängd och är menade för flera olika skatteområden vilket medför att dess bestämmelser ofta är mer generella. Intern lagstiftning är däremot oftast mer detaljerad än skatteavtal. Resultatet blir att den in-

⁹² Se avsnitt 5.2.

⁹³ Se avsnitt 2.3.

terna lagstiftningen ges företräde i en lex specialis bedömning även om så inte är lagstiftarens önskan.

Lex specialis och lex posterior kan kollidera i och med att de prioriterar olika regler. Det har konstaterats att en nyare generell lag inte ska ges företräde framför en äldre speciell lag.⁹⁴ Om lagstiftaren givit klart uttryck för att en intern regel ska ges företräde men ett nyare införlivat skatteavtal säger annorlunda, vad blir utfallet i ljuset av undantagsregeln? Skatteavtal ingås av två eller flera stater vilket sker genom förhandling. Vid en situation där ett skatteavtal är nyare än en intern regel som utgör lex specialis i den situationen, borde det tyda på att Sverige medvetet avstår sin beskattningsrätt. Även vid tillämpning av derogationsprinciperna råder fortfarande osäkerhet.

7.4 Tax treaty override

Den allmänna definitionen av tax treaty override har tidigare definierats i uppsatsen som en intern nationell regel som åsidosätter åtaganden i skatteavtal då det inte uppenbarligen är tillåtet.⁹⁵ Tax treaty override är nära förknippat med judicial tax treaty override vilket tar sikte på när nationella domstolar åsidosätter bestämmelser i skatteavtal och företräde ges till en intern bestämmelse.

Judicial tax treaty override förekom i OMX-domen, däremot hävdar HFD att CFC-reglerna inte stred mot skatteavtalet, och det fastställs i Greklandsålet att det undantagsvis accepteras. Tioårsregeln gavs inte företräde av HFD varför det enda fallet en intern regel har getts företräde är OMX-dom än så länge, där skatteavtal har åberopats som hinder för Sveriges beskattningsrätt. I räntesnurrän-målet gavs företräde till de svenska interna reglerna just för att käranden inte åberopat det aktuella skatteavtalet.⁹⁶

Varför judicial tax treaty override tillåts kan enligt författarens mening endast utläsas från uttalandet att det inte finns ”... något konstitutionellt eller formellt hinder mot att lagstiftaren inför bestämmelser som strider mot skatteavtal som redan införlivats med svensk rätt.”⁹⁷ HFD syftar på att det endast stadgas att skatteavtal inte får utvidga skatteanspråk i Sverige utan får endast till-

⁹⁴ Se avsnitt 4.2.

⁹⁵ Se avsnitt 4.3.

⁹⁶ Se kapitel 5.

⁹⁷ Se avsnitt 2.3.

lämpas om de inskränker skatteanspråk som skulle föreligga. É contrario yttras inget om att en nyare lag inte kan utvidga Sveriges skatteanspråk.

Synsättet HFD har, undantagsvis kan skatteavtal åsidosättas, kan medföra att förtroendet för Sverige som avtalspart brister. Brister andra stater förtroende för Sverige som avtalspart kan det medföra stora konsekvenser för både samhällsekonomin och den enskilde individen. Stater som ingått skatteavtal med Sverige kan vilja säga upp avtalen och andra stater Sverige inte ingått avtal med avböjer. Den enskilda individen vill inte jobba utomlands på grund av att risk för dubbelbeskattning föreligger utan ett skatteavtal som skydd och individer från utlandet vill därav inte jobba i Sverige.

Även om författaren inte anser att det tydligt framgår av lagtext eller förarbetsuttalanden att CFC-reglerna ska ges företräde oberoende av skatteavtal, torde det främsta syftet vara att förhindra en urholkning av Sveriges skattebas och förhindra skatteflykt. Gränsöverskridande transaktioner blir allt mer vanligt i och med samhällets utveckling, vilket leder till att nya situationer uppstår som inte omfattas av lag och därmed även skatteavtal. Då lag infördes för att omfatta sådana situationer, ska skatteavtal inte komma att utnyttjas för att de infördes lång tid innan den nya uppkomna lagregeln. Vid sådana situationer kan tax treaty override tillåtas för att skydda Sveriges interna skattesystem.

8 Sammanfattande slutsats

OMX-domen bidrog till stor osäkerhet kring hur regelkollision mellan skatteavtal och intern rätt skulle hanteras och även skatteavtalens ställning i svensk intern rätt. I det fallet gavs företräde till de interna reglerna och motivering till varför var minst sagt bristande. Då det inte otvivelaktigt kunde utläsas när interna regler skulle ges företräde framför skatteavtalet, tillämpade SRN i senare fall domskälen påfallande allmänt och gav de svenska interna reglerna företräde. Greklandsmålets dom åtgärdade den allmänna tillämpningen som förekom genom att konstatera en allmängiltig princip om att skatteavtal ska ges företräde som huvudregeln. Härav försökte HFD återgå till synsättet som rådde på rättsområdet innan OMX-domen kom. Då Greklands målet inte avgjordes i plenum är OMX-domen fortfarande av relevans. Undantagsvis får avsteg göras från huvudregeln och företräde får då ges till den interna regeln om lagstiftaren givit ”klart uttryck” för att bestämmelsen oberoende av skatteavtal ska tillämpas.

Att utreda när en situation utgör ett undantag är problematiskt eftersom HFD inte har utvecklat vad innebörden med ”klart uttryck” är eller vad som krävs för att det ska föreligga. Vid en bedömning för att se om ”klart uttryck” föreligger granskas lagtext och förarbetsuttalanden till endast den aktuella interna bestämmelsen. I OMX-domen fick CFC-lagstiftningen företräde vilket borde innebära att de regler utgör ett sådant undantag som HFD genom Greklands målet tillåter. Författaren anser att så inte är fallet då det varken av lagtext eller förarbetsuttalanden med säkerhet kan konstateras att de oberoende av skatteavtal ska tillämpas. Härav är OMX-domen och Greklands målet inte förenliga med varandra. Osäkerhet rådde även vid en sådan bedömning gällande tioårsregeln företräde eller inte. HFD konstaterade att det inte kunde utläsas att regeln skulle ges företräde varken av lagtext eller förarbetsuttalanden. På grund av denna osäkerhet som fortfarande existerar har HFD givit väg till en undantagsregel vilket endast bidrar till tolkningssvårigheter och tillämpningssvårigheter. Den oklara motiveringen som gavs till när ett undantag uppstår kan vara HFDs sätt att försöka tvinga lagstiftaren att stifta tydligare lagar så att en regels intention och syfte utan tvivel framgår.

Då CFC-reglerna gavs företräde i OMX-domen gjorde HFD sig skyldiga till judicial tax treaty override. HFD åsidosatte skatteavtalet till fördel för de svenska interna reglerna. I Greklands målet konstaterades att det inte finns några konstitutionella eller formella hinder

mot lagstiftaren att införa bestämmelser som strider mot redan införlivade skatteavtal.⁹⁸ HFD yttrar att skatteavtal endast får inskränka Sveriges beskattningsrätt som annars skulle föreligga, detta betyder inte att Sverige i en nyare lag inte kan utvidga sin beskattningsrätt.

Konstaterandet att varken konstitutionella eller formella hinder föreligger mot införlivandet av interna regler i strid med skatteavtal medför konsekvenser. Förtroendet till Sverige som avtalspart kan brista. Skatteavtal har en dubbel karaktär som bör uppmärksammas, både en folkrättslig och en rent internrättslig karaktär. Skatteavtal införlivas med svensk rätt genom lag och ska därför inte särbehandlas. Varför HFD rättfärdigar att tax treaty override kan förekomma och då accepteras, torde främst vara för att skydda den svenska skattebasen och förhindra skentransaktioner/skatteflykt. Samhället utvecklas konstant och gränsöverskridande transaktioner blir allt mer vanligt, situationer som uppstår och som är oförutsägbara ska inte på grund av ett föråldrat skatteavtal förhindra Sverige från att stifta lag för att omfatta en sådan situation.

I dagsläget kan det konstateras att rättsläget kring regelkollision mellan intern rätt och skatteavtal fortfarande är mycket osäker. Undantagsregeln som framkom i Greklandsålet bidrar endast till tolkningssvårigheter, varför lagstiftaren bör tydliggöra interna reglers syfte och intentioner. Frågan som uppstår är hur lagstiftaren kommer motiverar en intern regels företräde i förhållande till ett införlivat skatteavtal?

⁹⁸ Se avsnitt 2.3.

Referenslista

Utländsk rätt

Internationella traktat

1969 års Wienkonvention, SÖ 1975:1

Publikationer från internationella organisationer

OECD, *Tax Treaty Override*, OECD, Paris 1989 (antogs av OECD rådet den 24 november 1989)

Författningar

Svenska författningar

Regeringsformen (1974:152)

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

Lagen (1989:676) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Thailand

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

Lagen (1991:606) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien

Inkomstskattelag (1999:1229)

Propositioner

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

Prop. 2007/08:12 *Vissa kapitalskattefrågor*

Rättsfall från Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1995 ref. 69

RÅ 1996 ref. 38

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 1998 ref. 49

RÅ 2004 ref. 13

RÅ 2006 ref. 27

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2008 not. 61

RÅ 2010 ref. 112

Mål nr. 7648-09 (2011-11-30)

Rättsfall från Högsta domstolen

NJA 2005 s.568

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden

Dnr 43-09/D (2009-12-22)

Dnr 131-08/D (2009-12-22)

Dnr 73-08/D (2009-04-02)

Dnr 13-09/D (2009-11-30)

Doktrin

Aldén, Stefan Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Stockholm, Nerenius & Santérus Förlag AB, 1998

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Malmö, andra upplagan, Studentlitteratur AB, 2007

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

Dahlberg, Mattias, Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, Skattenytt 2008 häfte 7/8 sida 482-489

Dahlberg, Mattias, Förhållandet mellan skatteavtal och rent intern rätt i anledning av domen i Greklandsfallet, Skattenytt 2011 häfte 3 sida 126- 130

Grundström, Karl-Johan, Treaty override- nu även i skatterättsnämnden, Skattenytt 2010 häfte 3 sida 159-166

Grundström, Karl-Johan, Skatteavtal går före intern rätt- i vart fall som huvudregel..., Skattenytt 2011 häfte 1/2 sida 68-75

Hultqvist, Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser- en argumentationsanalys, svensk skattetidning 5/2010 sida 520-533

Jensen, Ulf, Rylander, Staffan, Lindblom Per Henrik, Att skriva juridik: regler och råd, fjärde upplagan, Uppsala, Iustus Förlag AB, 2006

Referenslista

Kleist, David, Nya domar rörande förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt- ordning- en återställd?, Skattenytt 2011 häfte 4 sida 208-213

Kleist, David, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SN 2008 s. 708-714

Lindencrona, Gustaf, Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Stockholm, Juristförlaget JF AB, 1994

Mutén, Leif, Treaty override i Regeringsrätten, Svensk skattetidning 5/2008 sida 353-357

Roxan, I., Judicial Overrides of Double Tax Conventions: The Case of a Permanent Establishment, *Intertax*, 1997, sida. 367-378

Sallander, Ann-Sofie, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, svensk skattetidning 2/2010 sida 177-204

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumen- tation, Vällingby, andra upplagan, Norstedts Juridik AB, 2007

Wiman, Bertil, Regeringsrätten inskränker räckvidden av OMX-domen, svensk skattetid- ning 2/2011 sida 174-186.

