



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Normkollision mellan skatteavtal och intern rätt

- särskilt om interna motverkansåtgärder

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Elif Agic

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 2012-05-14

Jönköping Maj, 2012

Kandidatuppsats inom affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Normkollision mellan skatteavtal och intern rätt – särskilt om interna motverkansåtgärder
Författare:	Elif Agic
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2012-05-14
Ämnesord	Normkollision, skatteavtal, interna motverkansåtgärder, Wienkonventionen, OECD:s modellavtal

Sammanfattning

I dom *RÅ 1996 ref. 84* framkommer att utöver de tolkningsregler som följer av Wienkonventionen, bör även OECD:s modellavtal och dess kommentarer beaktas vid tolkning av skatteavtal. I 2003 års revidering av kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal belyses frågan om förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal. I kommentaren anges att interna motverkansåtgärder ska ges företräde om det föreligger klar bevisning på att ett skatteavtal missbrukas. I *RÅ 2010 ref. 112* ansåg HFD att nationell rätt kan ges företräde framför ett skatteavtal om lagstiftaren *gett klart uttryck* för att syftet med den nya lagen är att den ska tillämpas oberoende av skatteavtalet.

Syftet med uppsatsen är att analysera huruvida interna motverkansåtgärder utgör ett rättfärdigat skäl till att förvägra alternativt begränsa de skattefördelar som följer av ett skatteavtal, samt att analysera hur HFD dömt inom området för normkollision mellan skatteavtal och intern rätt.

De slutsatser som presenteras i denna uppsats är att en transaktion som kränker interna motverkansåtgärder inte alltid kränker ett skatteavtal, vilket innebär att det kan föreligga situationer då motverkansåtgärder och skatteavtal kan stå i konflikt med varandra. Om det är ett legitimt skäl att ge företräde till interna motverkansåtgärder beror på vilket synsätt man har på åtgärderna. Det ena synsättet är att en stat skulle bryta mot sina folkrättsliga förpliktelser om interna motverkansåtgärder skulle ges företräde före ett äldre skatteavtal. Det andra synsättet är att det anses som ett legitimt skäl eftersom åtgärderna då skulle hindra skattskyldigas försök till skatteflykt vilket inte hindras av skatteavtalet.

Bachelor`s Thesis in Commercial and Tax Law

Title: Rule competition between tax treaties and domestic law
– especially about domestic anti-avoidance rules

Author: Elif Agic

Tutor: Pernilla Rendahl

Date: 2012-05-14

Subject terms **Rule competition, tax treaties, anti-avoidance rules,
Vienna Convention, OECD Model Convention**

Abstract

In the ruling of *RÅ 1996 ref. 84*, it appears that in addition to the rules of interpretation arising under the Vienna Convention, it should also be given importance to the OECD Model Convention and its Commentary in the interpretation of tax treaties. The 2003 revision of the Commentary on Article 1 of the OECD Model Convention highlights the relationship between domestic anti-avoidance rules and tax treaties. The Commentary states that the domestic anti-avoidance rules should be given preference if there is clear evidence of a tax treaty abuse. In the ruling of *RÅ 2010 ref. 112 HFD* pronounced that national law may take precedence over a tax treaty if the legislature gave clear expression to the objective of the new law that it shall apply irrespective of the tax treaty.

The purpose of this thesis is to analyze whether domestic anti-avoidance rules is a legitimate reason to deny or limit the tax benefits of a tax treaty, and to analyze how HFD ruled in the area of rule competition, between tax treaties and domestic law.

The conclusions presented in this thesis is that a transaction that violates domestic anti-avoidance rules not always violate tax treaties, which means that there may be situations where they conflict with each other. If it is a legitimate reason to give preference to domestic anti-avoidance rules depends on what position you have to the measures. One aspect is that a state would violate its obligations under international law if it would give preference to anti-avoidance rules before older tax treaties. The other aspect is that it is to be considered a legitimate reason since this would prevent tax payers attempt to evade tax which is not prevented by the tax treaty.

Innehåll

1	Inledning	5
1.1	Bakgrund	5
1.2	Syfte och avgränsning	7
1.3	Metod och material	7
1.4	Disposition	8
2	Allmänt om skatteavtal	10
2.1	Syfte och funktion med skatteavtal	10
2.1.1	Beskattningsprinciper	10
2.1.2	Undanröjande av dubbelbeskattning och skatteflykt	10
2.2	Tolkning av skatteavtal	11
2.2.1	Wienkonventionen – Artikel 31	11
2.2.2	OECD:s riktlinjer	12
2.2.2.1	OECD:s modellavtal och kommentarernas rättskällevärde	12
2.2.2.2	Ambulatorisk eller statisk tolkning av kommentaren	13
2.2.2.3	Kommentaren till artikel 1 innan år 2003	14
2.2.2.4	Kommentaren till artikel 1 efter år 2003	15
2.2.2.5	Tolkning av äldre skatteavtal i ljuset av senare kommentarer	17
2.3	Sammanfattande kommentarer	18
3	Normkollision mellan skatteavtal och intern rätt	20
3.1	Inledning	20
3.2	RÅ 2008 ref 24	20
3.2.1	Bakgrund och rättsfråga	20
3.2.2	CFC-lagstifning	20
3.2.3	Skatterättsnämndens beslut	21
3.2.4	Skiljaktig mening	22
3.2.5	Högsta förvaltningsdomstolens dom	23
3.3	Sammanfattande kommentarer	23
3.4	RÅ 2010 ref 112	24
3.4.1	Bakgrund och rättsfråga	24
3.4.2	3 kap. 19 § IL – Tioårsregeln	25
3.4.3	Skatterättsnämndens beslut	26
3.4.4	Högsta förvaltningsdomstolens dom	26
3.5	Sammanfattande kommentarer	27
4	Motverkansåtgärder – är det ett legitimt skäl?	29
4.1	Förhållandet mellan skatteavtal och motverkansåtgärder	29
4.2	När ska motverkansåtgärder ges företräde?	30
4.3	Är det ett legitimt skäl?	32
5	Slutsats	34
	Referenslista	35

Förkortningslista

CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska Unionen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SRN	Skatterättsnämnden
SÖ	Sveriges internationella överenskommelser

I Inledning

I.1 Bakgrund

Sverige har ett dualistiskt synsätt på skatteavtal, vilket innebär att den internationella rätten och den interna rätten betraktas som två delade rättssystem. Skatteavtal är ett folkrättsligt avtal mellan stater och blir tillämpligt i svensk rätt om skatteavtalet införlivats med den svenska rätten. Inkorporeringen av skatteavtal sker oftast genom en införlivandelag och kan efter införlivandet åberopas av enskilda vid domstol.¹

Wienkonventionen om traktaträtten (Wienkonventionen) som trädde i kraft 1980, är en internationell överenskommelse om hur mellanstatliga avtal ska tolkas och tillämpas.² Av en dom meddelad av Högsta Förvaltningsdomstolen³ (HFD) fastslogs att när domstolar, myndigheter och enskilda ska tolka skatteavtal ska avtalet tolkas i ljuset av folkrättsliga principer och tolkningsregler som återfinns i Wienkonventionen.⁴ Att skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska ges företräde före intern svensk rätt är en väletablerad princip som har följts under lång tid.⁵

The Organisation for Economic Cooperation and Developments (OECD) är en samarbetsorganisation som arbetar fram modellavtal, och omfattande kommentarer till befintliga artiklar i skatteavtalen.⁶ I ett antal rättsfall har HFD hänvisat till OECD:s kommentarer vid tolkning av skatteavtalen.⁷ OECD har även givit en rekommendation där det framgår att vid tolkning av skatteavtal som är utformat efter OECD:s modellavtal ska kommentarerna därtill användas.⁸

I Wienkonventionen framkommer det att en part inte kan åberopa interna bestämmelser

¹ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 158.

² Wienkonventionen om traktaträtten från 1969 (SÖ 1975:71).

³ Tidigare Regeringsrätten.

⁴ RÅ 1996 ref. 84.

⁵ RÅ 2010 ref. 112.

⁶ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 161.

⁷ RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not. 68 och RÅ 1987 ref. 158.

⁸ Doc C(97)195/final, OECD Recommendation 1997.

för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra en traktat.⁹ Om en stat skulle åberopa nationell rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att tillämpa ett skatteavtal skulle det i konventionens mening betraktas som brott mot folkrätten. Det har dock framkommit åsikter i doktrinen om att en tillämpning av interna motverkansåtgärder som förvägrar eller begränsar skatteavtalet inte utgör brott mot folkrätten.¹⁰

Kommentarerna till OECD:s modellavtal är ett viktigt instrument vid tolkning av skatteavtalen, men vilken version av kommentarerna som används beror på om domstolen har ett *ambulatoriskt* eller *statiskt* tolkningssätt. *Ambulatoriskt* tolkningssätt innebär att den senaste versionen av kommentarerna tillämpas vid tolkning av skatteavtal. *Statiskt* tolkningssätt innebär att den versionen av kommentaren som förelåg när avtalet ingicks tillämpas.¹¹ Det är det *ambulatoriska* tolkningssätt som rekommenderas av kommentaren.¹²

I den reviderade kommentaren¹³ till OECD:s modellavtal belyses frågan om hur förhållandet mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal ska bedömas.¹⁴ Uttalandena i kommentaren kan tolkas på två sätt. Ena tolkningssättet är att det inte föreligger någon konflikt mellan intern rätt och skatteavtalet.¹⁵ Andra tolkningssättet är att det föreligger normkollision, och då måste ett avgörande göras om interna motverkansåtgärder ska ges företräde framför skatteavtalet.¹⁶ Uttalandena om interna motverkansåtgärder har relevans för svensk rätt eftersom HFD har gett kommentarerna förhållandevis högt rättskällevärde.¹⁷ HFD använder dessutom ett försiktigt *ambulatoriskt* tolkningssätt av kommentarerna så det är av stor betydelse att bestämma hur uttalandena i kommentarerna ska tolkas.¹⁸

⁹ Artikel 27 Wienkonventionen.

¹⁰ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 249 ff.

¹¹ Sallander, A-S, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, s. 187-188.

¹² Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 3.

¹³ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.3.

¹⁴ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.1.

¹⁵ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 22.2.

¹⁶ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 7.1 och kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 22.2.

¹⁷ RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not. 68 och RÅ 1987 ref. 158.

¹⁸ RÅ 1996 ref. 84.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att analysera huruvida interna motverkansåtgärder utgör ett rättfärdigt skäl till att förvägra alternativt begränsa de skattefördelar som följer av ett skatteavtal, samt att analysera hur HFD dömt inom området för normkollision mellan skatteavtal och intern rätt.

Rättsområdet inom normkollision mellan skatteavtal och intern rätt är omfattande och komplext. Uppsatsen kommer därför att avgränsas till att avse en analys av rättsfallen *RÅ 2008 ref. 24* och *RÅ 2010 ref. 112*, eftersom målen varit av stor betydelse inom rättsområdet då domarna skapade rättsosäkerhet och oklarheter. Alla frågor som ställs i rättsfallen kommer inte att analyseras utan fokus kommer att ligga på frågor relaterade till företrädesrätten vid normkollision mellan skatteavtalen och nationell rätt.

1.3 Metod och material

För att kunna besvara syftet i uppsatsen inleder författaren med att framföra uppsatsens mer deskriptiva delar. Rättskällorna behandlas i följande rättshierarkiska ordning: lagtext, förarbeten, praxis och doktrin. Wienkonventionen används i uppsatsen för att ge en grund till hur skatteavtal tolkas, författaren värderar konventionen över lagtext eftersom folkrätten står över intern svensk rätt. Lagtext beskrivs i uppsatsen för att ge läsaren kännedom om lagstiftningens struktur och innebörd. I de fall syftet med lagstiftningen behöver förtydligas används förarbeten. Författaren använder även praxis för att klargöra hur rättsläget ser ut idag. Doktrin används för att ge läsaren djupare förståelse i vissa hänseenden.

Rättsfallstolkning av de två centrala målen görs i uppsatsen, detta för att klargöra vad rättsfallen innebär. Rättsfallstolkningen baseras på principer för rättsfallsanalys och utgår ifrån begreppen generalitet, om rättsfallen har prejudikat värde, och *in casu*, om domen hållit sig till det enskilda fallet. Begreppen användas för att illustrera domarnas innebörd.¹⁹ Ledamot Virins skiljaktiga mening i mål *RÅ 2008 ref. 24* återges i uppsatsen. Virins resonemang kring 2003 års version av kommentaren till OECD:s modellavtal är av vikt för att kunna bilda en egen uppfattning av hur kommentaren ska användas.

Avgörandet av huruvida motverkningsåtgärder är att betrakta som ett legitimt skäl till att förvägra eller begränsa skattefördelar i skatteavtalen, görs genom att studera HFD:s ståndpunkt i denna fråga i de ovan nämnda fallen. Frågan är av intresse då det i mål *RÅ 2008 ref.*

¹⁹ Pahlsson, R, Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, s. 113-125.

24 rör sig om *Controlled Foreign Corporation (CFC)* lagstiftning som är en typ av motverkansåtgärd. För att få vägledning i frågan studeras även Wienkonventionen i samband med OECD:s riktlinjer. OECD:s kommentarer har getts ett relativt högt rättskällevärde av HFD och med stöd av detta gör även författaren detsamma. Åsikter i doktrin gällande denna fråga vägs mot varandra för att sedan ställas i relation till svensk praxis. Författaren har valt att använda sig av redogörelser av Ann-Sophie Sallander, Brian J. Arnold, Dr. René Matteotti, Mattias Dahlberg och Katia Cejje. Anledningen till detta är att doktrin i stor utsträckning kan ge god vägledning för att kunna bilda en egen uppfattning, samt att samtliga redogjort för förhållandet mellan skatteavtal och interna motverkansåtgärder på ett tydligt och kärnfullt sätt.

1.4 Disposition

Inledningsvis förklaras allmänt om skatteavtal där förklaring ges till vilka beskattningsprinciper som stater kan tillämpa, samt vad skatteavtal har för syfte och funktion. Vidare presenteras olika tolkningssätt av skatteavtal, där fokus ligger på att belysa de problem som kan uppstå vid tillämpning av olika tolkningsinstrument. Bland annat presenteras OECD:s kommentarer som används vid tolkning av skatteavtal, där en uppdelning av kommentaren innan år 2003, och kommentaren efter år 2003 görs. Fokus ligger på att lyfta fram vilken version av kommentaren Sverige använder, detta är av vikt eftersom de olika versionerna av kommentarerna belyser olika problem och skiljer i hur skatteavtalen bör tolkas. Kapitlet avslutas med sammanfattande kommentarer för att påminna läsaren om vad som är relevant i förhållande till uppsatsens syfte.

I kapitel 3 presenteras målen *RA 2008 ref. 24* och *RA 2010 ref. 112*. För att ge en djupare förståelse för vad rättsfallen handlar om görs en grundlig beskrivning av de svenska lagreglerna som berörs i fallen. Vidare återges Skatterättsnämndens (SRN:s) och HFD:s bedömningar. I redogörelsen för *RA 2008 ref. 24* återges även Ledamot Virins skiljaktiga mening. Därefter avslutas kapitlet med kommentarer om nämnden, Virin och domstolen tycks anse att det föreligger konflikt mellan skatteavtal och interna motverkansåtgärder.

Kapitel 4 är uppsatsens analyserande del, i detta kapitel återknyter författaren det som analyseras i kapitel 2 och 3 för att kunna besvara syftet i uppsatsen. Analysen är uppdelad i tre delar; dels en del som analyserar om det föreligger konflikt mellan skatteavtal och interna motverkansåtgärder, en del gällande när en intern motverkansåtgärd kan ges företräde, och till sist huruvida det är ett legitimt skäl att ge företräde till en intern motverkansåtgärd.

Denna uppdelning görs för att göra det lättare för läsaren att följa författarens tankegång. Avslutningsvis presenteras författarens slutsatser där syftet med arbetet besvaras.

2 Allmänt om skatteavtal

2.1 Syfte och funktion med skatteavtal

2.1.1 Beskattningsprinciper

Det finns två principer som kan läggas till grund för en stats beskattningsanspråk, hemvistprincipen och källstatsprincipen. Henvistprincipen innebär att staten baserar sitt skatteanspråk på skattesubjektets anknytning till staten.²⁰ Enligt henvistprincipen är en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige, både från Sverige och från andra stater.²¹ För att en person ska beskattas enligt henvistprincipen krävs det att personen har en stark anknytning till en stat. För att kunna avgöra om en person har en stark anknytning måste personen anses vara obegränsat skattskyldig. Följande personer anses vara obegränsat skattskyldiga: den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige och den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare varit bosatt här.²² Kriterierna för vad som utgör obegränsat skattskyldighet kan skilja mellan staterna.

Källstatsprincipen innebär att staten baserar sitt skatteanspråk på skatteobjektets anknytning till en viss stat. Även om en person inte är obegränsat skattskyldig i en stat kan en viss inkomst anses ha tillräcklig anknytning för att anses skattepliktig. I detta fall betraktas personen som begränsat skattskyldig.²³

2.1.2 Undanröjande av dubbelbeskattning och skatteflykt

Dubbelbeskattning av en persons inkomst kan uppstå när en stat använder fler än en beskattningsprincip. Exempelvis kan dubbelbeskattning uppstå när en person har en bostad i Sverige men tillfälligt jobbar i England. Sverige gör ett beskattningsanspråk på personens lön som henviststat eftersom personen har en bostad i Sverige och England gör ett skatteanspråk på lönen som källstat då lönen betalas ut från England. Det föreligger alltså dubbelbeskattning när en person blir föremål för beskattning för samma inkomst i två stater un-

²⁰ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 23.

²¹ 3 kap. 8 § Inkomstskattelag (1999:1229).

²² 3 kap. 3 § II.

²³ 3 kap. 17 § II.

der samma tidsperiod.²⁴ Det huvudsakliga syftet med skatteavtalen är att undanröja dubbelbeskattning.

Ett annat viktigt syfte med skatteavtalen är att förhindra skatteflykt.²⁵ Skatteavtalen har öppnat en möjlighet för staterna att utbyta information.²⁶ Det finns även bestämda regler mot skatteflykt i skatteavtalen.²⁷ Reglerna avser att hindra att skattefördelar medges om transaktionen endast syftar till att dra nytta av skatteavtalet.²⁸

2.2 Tolkning av skatteavtal

2.2.1 Wienkonventionen – Artikel 31

Wienkonventionen är en internationell överenskommelse om hur mellanstatliga avtal ska tolkas och tillämpas.²⁹ Av en dom meddelad av HFD fastslogs att när domstolar, myndigheter och enskilda ska tolka skatteavtal ska avtalet tolkas i ljuset av folkrättsliga principer och tolkningsregler som återfinns i Wienkonventionen.³⁰ Enligt konventionen ska avtalet tolkas enligt följande: ”... *ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrunden av traktatens ändamål och syfte.*”³¹ HFD har som huvudregel utgått från att skatteavtal ska tolkas utifrån dess ordalydelse och vad som kan antas svara mot partsviljan.³² Detta sätt att tolka kallas för den objektiva tolkningsmetoden. En väletablerad princip är att skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska ges företräde före intern svensk rätt.³³ Om det går att fastställa partsviljan i ett avtal ska detta uttryck ges speciell mening.³⁴

²⁴ Introduktionsavsnittet till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 1.

²⁵ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 158.

²⁶ Artikel 26 i OECD:s modellavtal.

²⁷ Artikel 25 i OECD:s modellavtal.

²⁸ Artikel 25 i OECD:s modellavtal para. 1.

²⁹ Wienkonventionen om traktaträtten från 1969 (SÖ 1975:71).

³⁰ RÅ 1996 ref. 84.

³¹ Artikel 31 första mom. Wienkonventionen.

³² RÅ 1987 ref. 162.

³³ RÅ 2010 ref. 112.

³⁴ Artikel 31 tredje mom. Wienkonventionen.

2.2.2 OECD:s riktlinjer

2.2.2.1 OECD:s modellavtal och kommentarernas rättskällevärde

OECD är en ekonomisk samarbetsorganisation. Inom organisationen finns olika utskott, och utskottet som behandlar skattefrågor är *the Committee on Fiscal Affairs* och är OECD:s skattekommitté. Kommittén har arbetat fram en modell på hur skatteavtal bör upprättas mellan medlemsstaterna. Sverige blev medlem i OECD när organisationen bildades och använder modellavtalet när skatteavtal ska upprättas. Modellavtalet består av trettio artiklar och det finns en möjlighet för medlemsstaterna att avge avvikande meningar till artiklarna. Eventuella observationer och reservationer kan begränsa tillämpligheten av den interna rätten. Dahlberg framför att modellavtalet består av tre delar: en förklarande introduktion till hela modellen, avtalsdelen och kommentarer till varje artikel i avtalet.³⁵

Kommentarerna till artiklarna är ett viktigt instrument vid tolkning av skatteavtal. I en av HFD:s domar den s.k. Luxemburgdomen, konstateras att utöver de riktlinjer som ges i Wienkonventionen bör särskild betydelse ges till OECD:s modellavtal och de kommentarer som finns till avtalet.³⁶ Den högsta beslutande instansen inom OECD, rådet, har dessutom lagt fram en rekommendation till medlemsstaterna. Enligt rekommendationen ska medlemsstaterna använda sig av modellavtalet vid upprättande av skatteavtalet och vid tolkning av avtalet ska kommentarerna användas.³⁷ Rekommendationen är inte bindande för medlemsstaterna.³⁸

Dahlberg menar dock att kommentarerna inte har tillräcklig konstitutionell eller folkrättslig legitimitet och därför inte bör vara av avgörande betydelse vid tolkning av skatteavtal.³⁹ Enligt Dahlberg bör ett uttalande som har funnits med i en kommentar under en lång tid, och har fått betydelsen av en ”gängse mening” enligt artikel 31 i Wienkonventionen, ha en avgörande betydelse vid tolkning av skatteavtal.⁴⁰ Enligt Matteotti refererar USA:s domstolar till OECD:s kommentarer vid tolkning av skatteavtal.⁴¹ Matteotti belyser dock att det, på

³⁵ Dahlberg, M, Internationell beskattning. s. 161.

³⁶ RÅ 1996 ref. 84.

³⁷ Doc C(97)195/final, OECD Recommendation 1997.

³⁸ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s.162.

³⁹ Dahlberg, M, Internationell beskattning. s. 162.

⁴⁰ Dahlberg, M, Internationell beskattning. s. 162.

⁴¹ Matteotti, R, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, s. 339.

grund av principen om ömsesidighet, inte är tillåtet för en domstol att åberopa en tolkning i OECD:s kommentar, om de drabbade avtalslandet uttryckt en avvikande mening till kommentaren. Uttrycks inte en avvikande mening är kommentarerna av väsentlig betydelse vid bestämmande av den allmänna mening ett skatteavtal har i ljuset av artikel 31 i Wienkonventionen.⁴² HFD har dock åsatt ett relativt högt rättskällevärde av kommentarerna vid tolkning av skatteavtal.⁴³

2.2.2.2 Ambulatorisk eller statisk tolkning av kommentaren

Det kan fastställas att kommentarerna vanligtvis används vid tolkning av skatteavtal. Frågan är då vilken version av kommentarerna som ska användas vid tolkning av skatteavtal. Som tidigare nämnts i avsnitt 1.1, kan tolkning av kommentaren göras på två olika sätt, *ambulatoriskt* eller *statiskt*.⁴⁴ Eftersom modellavtalet och kommentarerna revideras och ändras genom åren är det av vikt att avgöra vilket tolknings sätt som ska användas. Vilket tolknings sätt som används blir avgörande för om senare kommentarer kommer tillmätas betydelse vid tolkning av redan ingångna skatteavtal.

En fördel med en ambulatorisk tolkning är att förändringar och förtydliganden får genomslag snabbare. En nackdel med att använda en senare version av kommentaren är att ett äldre skatteavtal ska anses omfatta inkomster som inte är förenlig med partsavsikten när avtalet slöts. Det kan därmed uppstå problem mellan parterna om staterna använder olika tolkningsmetoder.⁴⁵

Enligt Sallanders mening använder sig Sverige av en försiktig *ambulatorisk* tolkning. Detta framkommer av Luxemburgdomen där HFD först tog ledning av den version av kommentaren som gällde när avtalet ingicks, och sedan användes den senare versionen av kommentaren.⁴⁶

⁴² Matteotti, R, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, s. 339.

⁴³ RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not. 68 och RÅ 1987 ref. 158.

⁴⁴ Sallander, A-S, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, s. 187-188.

⁴⁵ Sallander, A-S, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, s. 188.

⁴⁶ Sallander, A-S, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, s. 188.

2.2.2.3 Kommentaren till artikel 1 innan år 2003

Från 1997 och fram till början av år 2003 betonade kommentaren till art 1 i OECD:s modellavtal att syftet med gränsöverskridande skatteavtal är att underlätta den internationella handeln genom att undanröja dubbelbeskattning. Nästan som en eftertanke gjordes ett tillägg till kommentaren i paragraf 7, där det framkom att skatteavtal däremot inte ska främja skatteflykt. Vidare uppmärksammas det i kommentaren att skattebetalarna kan utnyttja skillnaderna i ländernas skatteregler, och det framkommer att ansvaret ligger på länderna att anta interna skatteflyktsregler för att förhindra sådana utnyttjanden och bevara tillämpningen av dessa regler i skatteavtalen.⁴⁷ Arnold menar att innebörden av uttalandet i kommentaren förmodligen var att, om ett skatteavtal inte uttryckligen tillät tillämpningen av interna motverkansåtgärder ska då inte skatteförmånerna i skatteavtalet åsidosättas.⁴⁸ Visserligen innehåller kommentaren andra uttalanden som tyder på att skatteavtalen inte förhindrar en tillämpning av interna motverkansåtgärder.⁴⁹

Kommentaren innan 2003 års revidering identifierade situationer där en skattskyldig kan utnyttja skatteförmånerna i ett skatteavtal. Den tidigare kommentaren till artikel 1 angav att inhemska motverkansåtgärder såsom CFC-regler är en del av den grundläggande nationella lagstiftningen som tillämpas för att fastställa vilka situationer som kan bli föremål för beskattning. CFC-regler syftar till att hindra gränsöverskridande skatteplanering. Dessa regler omnämns inte i skatteavtalen och påverkas därför inte av dem. Arnold menar att den stora majoriteten av OECD-länder synes ha denna uppfattning.⁵⁰ Denna ståndpunkt blev inte uppmärksammas eftersom kommentaren till artikel 1 erkände en avvikande åsikt.⁵¹

Kommentaren sammanfattade majoritetens och minoritetens uppfattningar. Trots att det är svårt att förena de olika ståndpunkterna framkommer det i paragraf 24 i kommentaren till artikel 1 att majoritetens ståndpunkt ska gälla, att interna motverkansåtgärder och de underliggande principerna inte behöver bekräftas i skatteavtalen för att bli tillämpliga. Vidare

⁴⁷ Kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal para. 7.

⁴⁸ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246.

⁴⁹ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246, jämför med Paragraf 23 i kommentaren till artikel 1.

⁵⁰ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246.

⁵¹ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246.

framförs det i paragraf 26 att medlemsländerna accepterar motverkansåtgärder som ett nödvändigt medel för att upprätthålla rättvisa och neutralitet i den nationella skattelagstiftningen i en internationell miljö som har olika skattebördor. De interna motverkansåtgärderna ska däremot inte tillämpas på ett företag som bedriver verklig industriell eller kommersiell verksamhet där företaget är etablerat och ingen skatteflykt misstänks. Åtgärderna bör inte heller tillämpas om beskattningen i det andra landet är jämförbar med beskattningen i den skattskyldiges hemvistland.⁵² Enligt Arnold är de sista synpunkterna tydligt riktade mot CFC-reglerna snarare än på skatteflyktslagstiftning i allmänhet.⁵³

Arnold menar att synsättet på missbruk av skatteavtal var förvirrande i kommentaren till artikel 1 innan 2003 års revidering.⁵⁴ Kommentaren försökte klargöra att de flesta OECD-länderna anser att nationella motverkansåtgärder är förenliga med skatteavtalen. Samtidigt erkänns minoritetens åsikt om att motverkansåtgärder måste vara förenliga med skatteavtalet för att kunna tillämpas. I kommentaren generaliseras alla motverkansåtgärder trots att vissa uttalanden riktar sig mot en viss typ av åtgärd såsom CFC-reglerna.⁵⁵

2.2.2.4 Kommentaren till artikel 1 efter år 2003

Enligt 2003 års kommentar till artikel 1 paragraf 9.1 finns det två grundläggande problem med skatteavtal och skatteflykt. Första problemet är huruvida skatteavtal kan tolkas och tillämpas så att skatteförmåner i ett skatteavtal nekas avseende transaktioner som syftar till att utnyttja avtalet. Det andra problemet är huruvida de nationella åtgärderna mot skatteundandragande är i konflikt med skatteavtalen och om åtgärdernas tillämpning hindras genom skatteavtalen. Arnold menar att den andra problematiken diskuteras i många länder.⁵⁶

För länder där andra problematiken diskuteras innebär ett missbruk av ett skatteavtal ett missbruk av nationell lagstiftning, eftersom skatt tas ut enligt intern rätt.⁵⁷ Den enda frågan är alltså om bestämmelserna i skatteavtal hindrar eller begränsar tillämpningen av sådana in-

⁵² Före 2003 års reviderade kommentar till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 26.

⁵³ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246.

⁵⁴ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 246.

⁵⁵ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 245-246.

⁵⁶ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 247.

⁵⁷ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.2.

terna motverkansåtgärder. Att vissa särskilda interna regler ges företräde framför skatteavtal grundar sig på paragraf 7.1 i kommentaren till artikel 1.

I länder där första problematiken diskuteras, är inte ett missbruk av skatteavtalen nödvändigtvis ett missbruk av nationell rätt. För dessa länder är frågan om skatteavtal kan tolkas oberoende av nationell rätt, genom att neka skatteförmåner i ett skatteavtal om transaktionen avser missbruk av avtalet.⁵⁸

Oavsett vilket synsätt ett land har så ger kommentaren samma svar, skattefördelar i ett skatteavtal bör inte beviljas om rättshandlingen syftar till att missbruka avtalet.⁵⁹ Kommentaren ger ingen klar definition på vad som anses vara en transaktion som syftar till att missbruka skatteavtalet. Kommentaren erbjuder dock en vägledande princip, att en transaktion skall betraktas som missbruk när huvudsyftet med transaktionen är att erhålla skattefördelar och, under de omständigheterna, ge avtalsförmåner skulle strida mot syftet och ändamålet med de relevanta bestämmelserna i skatteavtalet.⁶⁰ Enligt Arnold är problemet med kommentarens ståndpunkt att testet enligt de inhemska reglerna och enligt skatteavtalet måste vara uppfyllda. Om de inhemska reglerna gäller men om syftet och ändamålet enligt skatteavtalet inte är kränkt, anses inte transaktionen som missbruk av skatteavtalet. Detta synsätt blir motsägelsefullt i förhållande till den allmänna åsikten om att interna skatteflyktsregler inte står i konflikt med skatteavtalen.⁶¹

Arnold menar att förbehållet i kommentaren är extremt viktig.⁶² Förbehållet tyder på att alla transaktioner som resulterar i en skatteminskning inte är att betrakta som ett missbruk. Skatteplanering är legitimt, och skattebetalarna förväntas inte ordna sina affärer för att betala den maximala mängden skatt. Skattemyndigheten och domstolar i ett land blir förmanade av kommentaren att inte vara alltför snabba med att neka skattefördelar i ett avtal. Det är betydelsefullt att påpeka att kommentaren endast kräver att ett av de främsta ändamålen, inte att det enda eller huvudsakliga syftet, av en transaktion ska vara att få skattefördelar. Arnold menar att skattemyndigheterna förmodligen måste göra en prövning av ända-

⁵⁸ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.3.

⁵⁹ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.4.

⁶⁰ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 9.5.

⁶¹ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 250.

⁶² Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 247.

målet med transaktionen innan de vägrar avtalsförmåner i skatteavtalet.⁶³ Vidare måste det fastställas om ett beviljande av skattefördelar i ett skatteavtal skulle strida mot ändamålet och syftet med avtalet.⁶⁴

2.2.2.5 Tolkning av äldre skatteavtal i ljuset av senare kommentarer

Hur äldre skatteavtal ska tolkas i ljuset av nya kommentaruttalanden till OECD:s modellavtal behandlas i Introduktionsavsnittet.⁶⁵ I Introduktionsavsnittet till modellavtalet fastslås att äldre skatteavtal, ska så långt som möjligt, tolkas i ljuset av den reviderade versionen av kommentaren, även om bestämmelserna i avtalet inte innefattar den exakta ordalydelsen av den senaste versionen av kommentaren.⁶⁶ OECD delar även in ändringarna i kommentaren i två slag:

1. Ändringar av artiklarna i modellavtalet som leder till en direkt förändring av kommentarerna, och
2. Andra ändringar som utgör förtydliganden eller tillägg till oförändrade artiklar i modellavtalet.⁶⁷

Enligt OECD kan ändringarna enligt första punkten inte tillämpas på äldre skatteavtal.⁶⁸ Emellertid framkommer det att ändringarna i kommentarerna enligt punkt 2 är normalt tillämpliga vid tolkning av skatteavtal som ingåtts innan senare tillkomna kommentarer. Eftersom de återspeglar samförståndet i OECD:s medlemsländer i fråga om den korrekta tolkningen av befintliga bestämmelser i skatteavtal och dess tillämpning på specifika situationer.⁶⁹

Dahlberg menar att en ändring som gjorts år 2003 som endast utgör ett förtydligande av vad som tidigare anförts i kommentaren, står det klart att förtydligandet tillsammans med

⁶³ Arnold, B, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, s. 247.

⁶⁴ Arnold, B, Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model, s. 247.

⁶⁵ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 33 till 36.1.

⁶⁶ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 33 jämförd med para. 34.

⁶⁷ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 35, samt Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 144-145.

⁶⁸ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 35

⁶⁹ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 35

andra faktorer kan läggas till grund för tolkning av ett äldre skatteavtal. Däremot om ändringen som görs år 2003 utgör ett klart tillägg som är självständigt och inte utgör ett förtydligande till vad som redan anförts i kommentaren, menar Dahlberg att ändringen i dessa fall inte ska läggas till grund för tolkningen av ett äldre skatteavtal.⁷⁰ Denna ståndpunkt motiverar Dahlberg med att tolkning av skatteavtal görs med hjälp av tolkningsregler i Wienkonventionen. Enligt Wienkonventionen är det avtalets lydelse som är grunden för tolkningen, alltså partsavsikten.⁷¹ Enligt Dahlberg är tillägget som görs i kommentaren efter avtalets ingående inte känt för avtalsparterna, och om det inte går att utläsa det nytillkomna tillägget i avtalet ska inte tillägget läggas till grund för tolkningen.⁷²

Enligt Matteotti bör domstolar och myndigheter använda sig av följande principer för att lösa tvister om interna motverkansåtgärder tillämplighet i förhållande till äldre skatteavtal:

1. När det gäller avtal som trädde i kraft den 28 januari år 2003 och som slöts med en OECD medlemsstat, som inte hade några invändningar mot det diskuterade 2003 års uppdatering av OECD:s kommentarer, bör de nationella åtgärderna mot skatteflykt tillämpas.
2. När det gäller avtal som blev effektiva före den 28 januari 2003, bör de nationella åtgärderna mot skatteflykt inte tillämpas om tillämpningen inte är förenlig med ordalydelsen i skatteavtalet.⁷³

2.3 Sammanfattande kommentarer

Av svensk praxis framkommer det att HFD har tillmätt kommentaren till OECD stor vikt vid tolkning av skatteavtal. Hur kommentaren tolkas är av betydelse för förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt. HFD synes ha ett försiktigt *ambulatoriskt* tolkningssätt av kommentaren, vilket har både sina för och nackdelar. Fördelarna är att förändringar i kommentaren får genomslag snabbare, och en nackdel är att HFD kan tolka ett äldre skatteavtal genom en kommentar som tillkommit senare än när avtalet ingicks. Detta kan innebära att skatteavtalet tolkas på ett sätt som parterna inte avsåg vid avtalets ingående.

⁷⁰ Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 145.

⁷¹ Artikel 31 första mom. Wienkonventionen.

⁷² Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 145.

⁷³ Matteotti, R, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, s. 341.

Eftersom HFD synes ha ett försiktigt *ambulatoriskt* tolkningssätt är det sannolikt att HFD kan stödja sin argumentation på den reviderade versionen av kommentaren till artikel 1 vid tolkning av ett äldre skatteavtal. Därför är det av vikt att undersöka vilket synsätt Sverige tycks ha på de två grundläggande problemen som den reviderade kommentaren belyser. Gäller problematiken huruvida interna motverkansåtgärder står i konflikt med intern rätt, är det av vikt att studera om det är ett legitimt skäl att förvägra eller begränsa skatteavtalet genom att ge företrädesrätt till motverkansåtgärder.

3 Normkollision mellan skatteavtal och intern rätt

3.1 Inledning

HFD har i tidigare praxis åberopat kommentarerna till OECD:s modellavtal när de tolkat svenska skatteavtal.⁷⁴ I målet *RA 1996 ref. 84* angav HFD att de metoder för tolkning som anges i Wienkonventionen bör kunna ligga till grund vid tolkning av skatteavtal. Vidare uttalade HFD att särskild betydelse bör ges till OECD:s modellavtal och dess kommentarer till avtalet vid tolkning av skatteavtal, se avsnitt 2.2. I detta avsnitt presenteras två uppmärksammade mål. Fokus ligger på hur SRN och HFD har motiverat sina beslut, och hur HFD ser på förhållandet mellan skatteavtalen och interna motverkansåtgärder.

3.2 RÅ 2008 ref 24

3.2.1 Bakgrund och rättsfråga

Det svenska bolaget X AB ägde samtliga andelar i det schweiziska bolaget Y AG. Y AG återförsäkrade koncerninterna risker. Y AG:s inkomster ansågs vara låg beskattade och riskerade därför att bli CFC-beskattade enligt 39 a kap. IL. Rättsfrågan i målet var om bestämmelserna i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrade en tillämpning av svenska CFC-regler.⁷⁵

3.2.2 CFC-lagstiftning

CFC-regler syftar till att hindra gränsöverskridande skatteplanering och skatteflykt.⁷⁶ Den nuvarande CFC-lagstiftningen trädde i kraft 1 januari 2004 och avsikten med reglerna är att försvåra transaktioner med låg beskattade utländska juridiska personer för att skydda den svenska skattebasen. Ett exempel på sådana transaktioner är inkomster som genom felaktig prissättning förs över till utländska juridiska personer i ett lågskatteland för att sedan tas hem till Sverige i form av skattefri utdelning.⁷⁷

De svenska CFC-reglerna återfinns i 39 a kap. IL. En grundförutsättning för att CFC-lagstiftningen ska vara tillämplig är att det först måste avgöras vem som är delägare i en utländsk juridisk person. Enligt 39 a kap. 2 § IL är en delägare i utländsk juridisk person en

⁷⁴ RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not. 68 och RÅ 1987 ref. 158.

⁷⁵ RÅ 2008 ref. 24.

⁷⁶ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 125.

⁷⁷ Prop. 2003/04:10, Ändrade regler för CFC-beskattning, s. 44.

skattskyldig fysisk eller juridisk person som i intressegemenskap, direkt eller indirekt kontrollerar 25 procent av andelarna eller rösterna i den utländska juridiska personen.

För att Sverige ska kunna göra skatteanspråk enligt CFC-lagstiftningen måste den utländska juridiska personens inkomst anses vara låg beskattad. Det finns två system för att kunna avgöra huruvida en inkomst är att betrakta som låg beskattad, genom en huvudregel och en kompletteringsregel. Huvudregeln innebär att inkomsten anses som låg beskattad om beskattningen i landet är lägre än 14,47 procent.⁷⁸ Kompletteringsregeln hänvisar till en lista⁷⁹ över stater som anses ha ett tillräckligt skatteuttag och undantas således från CFC-beskattningsregler.⁸⁰

I 39 a kap. 13 § IL stadgas att en utländsk juridisk person med låg beskattade inkomster är skattskyldig i Sverige för så stor andel av överskottet som uppkommer hos den utländska juridiska personen. Den beskattningsbara andelen av överskottet bestäms beroende på delägarens andel av kapitalet i den utländska personen. Sverige har rätt att löpande beskatta andelen oavsett om beloppet tas hem till Sverige eller inte.⁸¹

3.2.3 Skatterättsnämndens beslut

SRN inleder med att gå igenom CFC-reglerna i 39 a kap. IL. Härfter använder nämnden propositionen till CFC-reglerna för att tydliggöra syftet med lagstiftningen. Nämnden konstaterar att Y AG:s inkomst kommer att vara låg beskattad i den mening som framkommer av huvudregeln i 39 a kap. 5 § IL. Även om Y AG:s inkomster enligt huvudregeln anses låg beskattade undantas inkomsten enligt kompletteringsregeln från CFC-beskattningsregler om den utländska juridiska personen hör hemma i Europa. Det görs dock undantag från detta för Schweiz vad avser inkomst från försäkringsverksamhet vilket innebär att inkomsten måste beskattas enligt de särskilda reglerna enligt 39 a kap. 13 § IL.

SRN menar att vid ett avgörande av vad som utgör inkomst och vem som ska ta upp inkomsten till beskattning behövs inte hänsyn tas till bestämmelserna i skatteavtalet. Detta görs med hjälp av nationell rätt. Vidare menar nämnden att den inkomst som delägaren i

⁷⁸ 39 a kap. 5-6 §§ IL.

⁷⁹ Bilaga 39 a IL.

⁸⁰ 39 a kap. 7 § IL.

⁸¹ Prop. 2007/08:16, Ändrade regler för CFC-beskattningsregler m.m., s. 13.

den utländska juridiska personen är skattskyldig för i Sverige enligt CFC-lagstiftningen inte är samma inkomst som Y AG är skattskyldig för i Schweiz. Efter tolkning av skatteavtalet fastställer nämnden att skatteavtalet mellan Schweiz och Sverige inte hindrar att bolaget beskattas enligt CFC-reglerna.

3.2.4 Skiljaktig mening

Ledamot Virin hade skiljaktig mening rörande frågan om bestämmelserna i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrade en tillämpning av svenska CFC-regler. Virin menar att Sverige saknade lagstiftning om svenska skattesubjekts skattskyldighet för inkomster hos utländska skattesubjekt vid tidpunkten Sverige och Schweiz ingick skatteavtalet. Vid avtalslutandet förekom ingen diskussion om CFC-beskattning och att den inkomst som avses i avtalet är det egna företags inkomst. Skatteavtalet är upprättat efter OECD:s riktlinjer och innehåller även förklaringar till vad som ska anses vara ett fast driftställe. Det framkommer ur avtalet att ett bolag som kontrollerar eller kontrolleras av ett annat bolag inte medför att något av bolagen anses som ett fast driftställe. Det framstår som att parterna inte kunde förutse att någon av parterna skulle göra ett beskattningsanspråk på det andra bolagets inkomst.

Virin anför att uppfattningen om att CFC-beskattning inte förhindras av skatteavtalet framkommer i 2003 års version av kommentaren till OECD:s modellavtal, paragraf 23 av kommentaren till artikel 1. I kommentaren medges att CFC-beskattning inte står i strid med modellavtalet. Däremot anges det i paragraf 26 att CFC-beskattning inte bör tillämpas om inkomstens beskattning är likvärdig med den i hemviststaten, detta tyder på att även OECD bedömer att CFC-beskattning kan strida mot modellavtalet.

Virin menar att avgörandet bör ligga i vad parterna hade för avsikt vid avtalets ingående år 1963 och att en tillämpning av CFC-beskattning inte skulle vara förenligt med avtalet. Virin anför att det är en självklar utgångspunkt att Sverige kan tillämpa sin CFC-beskattning på den andra avtalsparten vid tillämpning av ett idag ingånget skatteavtal som baseras på OECD:s modellavtal. Vidare kan det tyckas vara orimligt att fastställa partsavsikten i ett avtal som ingicks 1963, genom OECD:s kommentarer reviderade flera decennier senare. Virin fastställer på grund av det anförda att CFC-beskattning skulle stå i strid med skatteavtalet med Schweiz.

3.2.5 Högsta förvaltningsdomstolens dom

HFD delar SRN:s uppfattning om att ett skatteavtal mellan Schweiz och Sverige inte hindrar att inkomsten blir föremål för CFC-beskattning. HFD baserar dock inte sin ståndpunkt på skatteavtalet. Till skillnad från nämnden grundar HFD sin bedömning på principer som tillämpas vid regelkonkurrens.

Domstolen framför att Sverige är bundet av skatteavtalet folkrättsligt men för att förpliktelsen ska gälla på nationell nivå måste avtalet inkorporeras i svensk lag. Vidare menar HFD att en lag om skatteavtal inte har en särskild ställning i förhållande till andra lagar. HFD menar att avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag, utan endast begränsa. Detta innebär alltså inte att Sverige hindras att i en senare stiftad lag vidga sina skatteanspråk.

Domstolen anför att när två lagar kolliderar så får vilken lag som har företräde avgöras genom principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Det konstateras att nyare lag ska ges företräde före äldre lag, domstolen utgår alltså från principen *lex posterior*. HFD menar även att den lagstiftning som tar särskilt sikte på det förfarande som är aktuellt ska ges företräde, *lex specialis*. CFC-lagstiftning ansågs alltså som nyare tillkommen lag och att reglerna tog särskilt sikte på det aktuella förfarandet och gavs därför företräde. HFD gör ingen analys av skatteavtalet.

3.3 Sammanfattande kommentarer

Domen i *RÅ 2008 ref. 24* är av betydelse eftersom målet handlar om CFC-regler som är en form av en intern motverkansåtgärd. SRN tycks använda sig av synsättet som framkommer i kommentaren innan 2003 års revidering. Nämnden menar att inhemska motverkansåtgärder såsom CFC-regler är en del av den grundläggande nationella lagstiftningen som tillämpas för att fastställa vilka situationer som kan bli föremål för beskattning. Dessa regler omnämns inte i skatteavtalen och påverkas därför inte av dem. Argumentationen tyder på att nämnden inte anser att det föreligger någon konflikt mellan motverkansåtgärder och skatteavtalen.

Ledamot Virin har dock skiljaktigt synsätt på förhållandet mellan motverkansåtgärder och skatteavtal. Virin anför att uppfattningen om att CFC-beskattning inte förhindras av skatteavtalet framkommer i 2003 års version av kommentaren till OECD:s modellavtal. Att fastställa partsavsikten i ett äldre skatteavtal genom en kommentar som tillkommit flera år senare anser Virin som orimligt. Att däremot tillämpa motverkansåtgärder på ett avtal in-

gånget efter 2003 anser Virin inte vara problematiskt. Utifrån nämnda argumentation tycks Virin tycka att det endast finns en konflikt mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal när den reviderade versionen av kommentaren tillämpas på äldre skatteavtal. Virin menar alltså att det är oförenligt med skatteavtalet att ge CFC-reglerna företräde med stöd av den reviderade versionen av kommentaren.

HFD delar SRN:s åsikt om att skatteavtalet inte hindrar att inkomsten blir föremål för CFC-beskattnings. Eftersom HFD använder sig av principer som tillämpas vid regelkonkurrens för att besvara frågan synes HFD tycka att det föreligger konflikt mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal. Efter en analys av hur HFD formulerar sig i domskälen uttrycker sig HFD i generella termer, vilket ger antydning på att domen har prejudicerande värde. Detta innebär att när det föreligger konflikt mellan motverkansåtgärder och skatteavtal ska principer som tillämpas vid regelkonkurrens användas. Skatteavtalens ställning som tidigare varit självklar blev osäker efter meddelad dom i *RÅ 2008 ref. 24*.

Cejje anser att HFD skulle ha kunnat komma fram till samma resultat utan att orsaka osäkerhet kring skatteavtalens ställning. Enligt Cejje skulle domstolen kunnat konstatera att CFC-reglerna inte omfattas av skatteavtalet, med stöd av uttalandena i kommentarerna. En annan möjlig lösning vore att fastställa att lagstiftaren tydligt uttalat att CFC-reglerna ska tillämpas oberoende av skatteavtalen pga. att dessa regler är internationellt erkända som interna motverkansåtgärder.⁸²

3.4 RÅ 2010 ref 112

3.4.1 Bakgrund och rättsfråga

Fåmansföretagaren A äger samtliga andelar i det cypriotiska bolaget Y Co. I samband med bildandet av det cypriotiska bolaget förvärvades det svenska aktiebolaget X AB. Avsikten med bildandet av Y Co var att bolaget skulle äga X AB. A avser att flytta från Sverige och bosätta sig i Grekland, och efter flytten avyttra samtliga andelar i Y Co till en utomstående köpare. Det framkommer ur skatteavtalet mellan Grekland och Sverige att A anses ha skatterättslig hemvist i Grekland. Frågan i målet är om kapitalvinsten från försäljningen av aktierna i Y Co kommer att beskattas i Sverige enligt 3 kap. 19 § IL?

⁸² Cejje, K, Utflyttningsbeskattnings av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattnings med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem, s. 105.

3.4.2 3 kap. 19 § IL – Tioårsregeln

Inkomstskattelagen kategoriserar skattskyldigheten för fysiska personer i två begrepp; obegränsat skattskyldiga och begränsat skattskyldiga. Vad som avses med obegränsat skattskyldighet i Sverige framkommer i 3 kap. 3 § IL, nämligen den som är bosatt här, stadigvarande vistas här eller den som har väsentlig anknytning hit och som tidigare har varit bosatt här. Betraktas den fysiska personen som obegränsat skattskyldig innebär det att personen är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster inom och utom landet.⁸³ Vilka personer som avses med begränsat skattskyldiga går att utläsa i 3 kap. 17 § IL, huvudregeln är att den som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga. Att vara begränsat skattskyldig innebär att Sverige anser att den fysiska personens inkomst har tillräckligt stark anknytning till Sverige, och således kan beskattning av inkomsten ske i Sverige trots att personen är en utländsk person.⁸⁴

I 3 kap. 19 § IL stadgas att begränsat skattskyldiga har skattskyldighet för kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska aktiebolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. För att skattskyldighet ska föreligga måste den begränsat skattskyldige ha varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under det år försäljningen sker eller under de senaste tio åren.

Syftet med tioårsregeln är att förhindra skatteflykt, som när en fysisk person tidigare har varit obegränsad skattskyldig på grund av bosättning i Sverige flyttar utomlands och därefter avyttrar sitt innehav av aktier. Tidigare omfattade regeln endast avyttrande av andelar i svenska företag efter utflyttning.⁸⁵ Detta innebär att om utflyttning sker från Sverige och personen innehar aktier i ett utländskt företag som sedan avyttras hade kapitalvinsten varit skattefri. Många skatteavtal är utformade så att aktieavyttringar endast är skattepliktiga i hemviststaten, vilket inte blir Sverige i de fall det gäller avyttring av utländska aktier. Skatteavtalen skulle alltså innebära att aktieförsäljningen skulle bli helt skattefri om personen flyttar till ett land där kapitalvinsten enligt nationell rätt är skattefri.⁸⁶ På grund av att den tidi-

⁸³ 3 kap. 8 § IL.

⁸⁴ 3 kap. 18 § IL.

⁸⁵ Prop. 2007/08:12, Vissa kapitalskattefrågor, s.17.

⁸⁶ Dahlberg, M, Internationell beskattning, s. 42.

gare regeln förlorat sin effektivitet utvidgades reglerna år 2007 till att även omfatta kapitalvinster på delägarrätter av utländska företag.⁸⁷

3.4.3 Skatterättsnämndens beslut

SRN inleder med att fastställa att A anses vara begränsat skattskyldig i Sverige och ha skatterättslig hemvist i Grekland enligt skatteavtalet. Vidare konstaterar nämnden att rättsföljderna enligt skatteavtalet och 3 kap. 19 § IL är oförenliga. Det framgår av skatteavtalet att Grekland har exklusiv rätt att beskatta vinsten och enligt svensk intern rätt har även Sverige denna rätt. Nämnden tar vägledning av HFD:s dom i *RA 2008 ref. 24* för att avgöra hur regelval ska göras vid normkollision. I nämnda fall använder HFD *lex specialis* och *lex posterior* principerna för regelval. I detta fall anser nämnden att 3 kap. 19 § IL tar särskilt sikte på just den rättshandling som frågan gäller och att tillägget i tioårsregeln tillkom senare än skatteavtalet och bör därför ges företräde. SRN påpekar att det inte finns en tydlig ståndpunkt från Regeringen gällande denna fråga.

3.4.4 Högsta förvaltningsdomstolens dom

HFD inleder med att fastslå att skatteavtalet och den svenska interna rätten leder till olika rättsföljder. Härefter framför domstolen att skatteavtal som har införlivats med svensk rätt sedan lång tid tillbaka getts företräde vid regelkonkurrens. Denna väletablerade princip har gällt trots att den interna rätten tillkommit efter att skatteavtalet inkorporerats i svensk rätt. Domstolen förtydligar att huvudregeln fortfarande gäller, en intern lag ges inte företräde när ett skatteavtal har en annan innebörd, men att detta samtidigt inte hindrar lagstiftaren att stifta lagar som strider mot skatteavtalet.

HFD anför att alla fall inte går att lösa genom huvudregeln och att det finns undantagsfall. Ett exempel på en situation som inte gick att lösa genom huvudregeln är fallet i *RA 2008 ref. 24*, eftersom omständigheterna var särpräglade. Domstolen trycker på att fallets utgång baserades på att CFC-reglerna tog sikte på just den verksamhet som var aktuellt i målet, *lex specialis*, och att det var anledningen till varför den interna rätten gavs företräde.

Slutligen fastställer HFD att huvudregeln i allmänhet är att skatteavtalen ges företräde vid kollision med intern rätt men att det kan finnas undantag. Om lagstiftaren *gett klart uttryck* för att syftet med en ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av ett skatteavtal ska den interna bestämmelsen ges företräde. HFD kommer fram till att ett sådant klart uttryck inte

⁸⁷ Prop. 2007/08:12, Vissa kapitalbeskattningsfrågor, s.17-18.

går att utläsa av lagtext eller förarbeten till 3 kap. 19 § IL och därför ska skatteavtalet beaktas, kapitalvinsten ska inte beskattas i Sverige.

3.5 Sammanfattande kommentarer

Domen meddelad i *RÅ 2010 ref. 112* förväntades klara upp rättsläget. SRN:s tillvägagångssätt ger en stark antydning på att domen i *RÅ 2008 ref. 24* värderades som ett prejudikat. I *RÅ 2008 ref. 24* använde nämnden den interna rätten för att fastställa vilka situationer eller inkomster som kan bli föremål för beskattning och därefter tillämpades skatteavtalet. I detta fall konstaterar nämnden att det föreligger normkollision mellan den interna rätten och skatteavtalet. Nämnden tycks ändra sin ståndpunkt om att motverkansåtgärder inte står i konflikt med skatteavtalet. Vidare är det värt att diskutera om tioårsregeln är att anse som en motverkansåtgärd. Det ges vägledning i kommentaren om vad som anses utgöra en motverkansåtgärd, nämligen sådana regler som är del i den grundläggande interna skatterätten som finns för att kunna avgöra vilka situationer som kan leda till skattskyldighet.⁸⁸ Nämnden ansåg inte att förarbetena till tioårsregeln gav tillräcklig vägledning gällande förhållandet mellan tioårsregeln och skatteavtalet. SRN tillämpade därför regelvalsprinciper även på förhållandet mellan tioårsregeln och skatteavtal och gav tioårsregeln företräde. Sallander menar att nämnden utvidgat spannet för tillämpningsområdet för domen i *RÅ 2008 ref. 24*.⁸⁹

I dom *RÅ 2010 ref. 112* tydliggjorde HFD att huvudregeln fortfarande är att skatteavtal ska ha företräde oberoende av senare tillkommen nationell rätt. HFD tycks göra ett försök till att klargöra att domen i *RÅ 2008 ref. 24* inte var ett prejudikat, utan snarare ett avgörande som riktades till det enskilda fallet, alltså ett *in casu* avgörande. Domstolen framför dock att det kan finnas undantag från huvudregeln. Nationell rätt kan alltså ges företräde framför skatteavtalet om lagstiftaren *gett klart uttryck* för att syftet med den nya lagen är att den ska tillämpas oberoende av skatteavtalet. Utifrån HFD:s generella formulering i domskälen går det att fastställa att domen ska ses som ett prejudikat. HFD må ha klargjort att huvudregeln fortfarande gäller men den nya domen har lett till nya oklarheter. Undantaget som HFD framför tyder på att domstolen anser att det kan föreligga konflikt mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal, och att åtgärderna i vissa fall ska ges företräde framför skatte-

⁸⁸ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 22.1.

⁸⁹ Sallander, A-S, I kölvattnet av *RÅ 2008 ref. 24*, s. 198.

avtalet. Om det anses att interna motverkansåtgärder står i konflikt med skatteavtal är frågan i vilka situationer en intern motverkansåtgärder kan ges företräde framför skatteavtal och om detta är ett legitimt skäl.

4 Motverkansåtgärder – är det ett legitimt skäl?

4.1 Förhållandet mellan skatteavtal och motverkansåtgärder

Som tidigare nämnts finns det två tolkningsätt av kommentaren till OECD:s modellavtal, se avsnitt 2.2.2.2. I den reviderade versionen av kommentaren belyses frågan mellan motverkansåtgärder och skatteavtal. För många länder är frågan om nationella motverkans åtgärder står i konflikt med skatteavtalen.⁹⁰ Om de skulle stå i konflikt skulle den delen av skatteavtalet som är oförenlig med den nationella rätten ges företräde. Om det inte finns någon konflikt kan då de nationella åtgärderna mot skatteflykt tillämpas för att skydda den inhemska skattebasen från att urholkas genom felaktig användning av skatteavtal.

Enligt kommentaren till artikel 1 används allmänna skatteflyktsregler för att fastställa vilka grunder skattskyldighet ska baseras, dessa regler tas inte upp i skatteavtalen och påverkar därför inte tillämpningen av skatteavtalet. Alltså står inte nationella motverkansåtgärder i konflikt med skatteavtalen. Inhemska skatteflyktsregler kan användas för att fastställa vilket belopp eller transaktioner som kan bli föremål för beskattning. Bestämmelserna i ett skatteavtal tillämpas då på de belopp eller transaktion som bestämts genom den interna skatteflyktsregeln. Ståndpunkten i kommentaren till modellavtalet bygger på det grundläggande antagandet att interna skatteflyktsregler fastställer fakta som skatteavtalet sedan tillämpas på.⁹¹

Det allmänna påståendet att det inte finns en konflikt mellan skatteavtal och interna motverkansåtgärder kommer från paragraf 9.5 i kommentaren till artikel 1. Den vägledande princip som anges i kommentaren är att skattefördelar i ett skatteavtal bör nekas om ett av huvudsyftena med transaktionen är att erhålla skattefördelar. Ett sådant förfarande anses inte vara i överensstämmelse med syftet med skatteavtalet. Ledstjärnan tyder på att ett test måste göras på transaktionen för att avgöra om den är att anse som ett missbruk av skatteavtalet. Om den inhemska skatteflyktsregeln är densamma som skatteavtalet uppstår inget problem. Varje transaktion som kränker den inhemska regeln kommer också att kränka skatteavtalet.

Jag delar Arnolds uppfattning om att problemet med kommentarens ståndpunkt är att testet enligt de inhemska reglerna och enligt skatteavtalet måste vara uppfyllda. Om den inter-

⁹⁰ Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 249.

⁹¹ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 22.1.

na regeln är tillämplig men om syftet och ändamålet enligt skatteavtalet inte är kränkt, anses inte transaktionen som missbruk av skatteavtalet. Detta synsätt blir motsägelsefullt eftersom det enligt min mening kan föreligga situationer då skatteavtal och interna motverkansåtgärder kolliderar. I de svenska rättsfallen *RÅ 2008 ref. 24* och *RÅ 2010 ref. 112* framkommer det att HFD synes anse att det kan föreligga regelkonkurrens mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtal. I det senare fallet uttalar till och med HFD att det finns undantagsfall där interna motverkansåtgärder kan ges företräde i situationer där åtgärderna och skatteavtalet ger olika rättsföljder.⁹²

4.2 När ska motverkansåtgärder ges företräde?

Som tidigare nämnts i avsnitt 2.2.2.4, finns det vissa särskilda interna regler som ges företräde framför skatteavtal och detta grundar sig på kommentaren till artikel 1.⁹³ Denna ståndpunkt baseras på att det vore osannolikt att en stat skulle godkänna bestämmelserna i ett skatteavtal som skulle tillåta missbruk transaktioner som annars skulle hindras av interna bestämmelser mot skatteflykt. Det synes vara naturligt att staten förvägrar att tillämpa skatteavtalet om det skulle ge den effekten.

I paragraf 22.2 i kommentaren till artikel 1 anges att interna motverkansåtgärder inte kolliderar med skatteavtalet, såvida det inte finns klar bevisning på att skatteavtalet missbrukas. Detta innebär alltså att om det skulle föreligga klar bevisning på att ett skatteavtal missbrukas finns det vissa nationella regler som förhindrar missbruk av skatteavtal som då ska ges företräde framför avtalet. Enligt min mening tyder rekvisitet klar bevisning som omnämns i kommentaren på att rekvisitet ska tolkas restriktivt.

Matteotti och ledamot Virin delar uppfattningen om att det är en självklar utgångspunkt att i vissa fall ge interna motverkansåtgärder företräde i förhållande till skatteavtal som ingåtts efter år 2003. Denna ståndpunkt tycks baseras på att värna om partsavsikten i avtalet, så länge partsviljan uppfylls uppstår inget problem. Det synes inte vara problematiskt att intern rätt i vissa fall kan få genomslag och sätta bestämmelserna i skatteavtalet som ingåtts efter år 2003 åt sidan, trots att det varit en väletablerad princip att skatteavtal haft genomslagskraft i förhållande till intern rätt under lång tid. Matteotti menar dock att åtgärderna endast ska få företräde om parterna i avtalet som ingåtts efter år 2003 är överens om detta

⁹² Se avsnitt 3.2.5 och 3.4.4.

⁹³ Kommentaren till artikel 1 OECD:s modellavtal para. 7.1.

och att det inte går att utläsa en skiljaktig mening därom. Om partsviljan i avtalet och den interna rätten har samma rättsföljd uppstår inget problem och enligt min mening innebär detta inte att åtgärderna får företräde eftersom det inte finns någon regelkonkurrens. Som det nämns i avsnitt 2.2.2.1, kan en stat lämna invändningar eller avvikande meningar till artiklar och dess kommentarer. Om en stat har angivit invändningar mot den reviderade versionen av kommentaren i ett skatteavtal ingånget efter år 2003, anser jag att det är ett medvetet val av staten att avstå möjligheten till att tillämpa interna motverkansåtgärder, och bör således inte kunna tillämpas.

Som tidigare nämnts i avsnitt 2.2.2.5, fastslås att äldre skatteavtal, så långt som möjligt, ska tolkas i ljuset av den reviderade versionen av kommentaren, även om bestämmelserna i avtalet inte innefattar den exakta ordalydelsen av den senaste versionen av kommentaren.⁹⁴ OECD delar även in ändringarna i kommentaren i två slag.⁹⁵ Enligt OECD kan ändringarna som utgör tillägg eller förtydliganden användas vid tolkning av äldre skatteavtal, eftersom de reflekterar samförståndet i OECD:s medlemsländer i fråga om den korrekta tolkningen av befintliga bestämmelser i skatteavtal.⁹⁶

Dahlberg menar dock att om ändringen som görs år 2003 utgör ett klart tillägg som är självständigt och inte utgör ett förtydligande till vad som redan anförts i kommentaren, kan ändringen beaktas men inte läggas till grund för tolkningen av ett äldre skatteavtal.⁹⁷ Denna ståndpunkt motiverar Dahlberg med att det är avtalets lydelse som är grunden för tolkningen, alltså partsavsikten.⁹⁸ Enligt Dahlberg är tillägget som görs i kommentaren efter avtalets ingående inte känt för avtalsparterna, och om det inte går att utläsa det nytillkomna tillägget i avtalet ska inte tillägget läggas i grund för tolkningen.⁹⁹

Jag delar delvis Dahlbergs åsikt om att det kan vara problematiskt att använda år 2003 reviderade version av kommentaren på ett äldre skatteavtal, eftersom det kan leda till att avtalet tolkas på ett sätt som inte var tänkt när avtalet ingicks. Det är dock ett faktum att skattskyldiga ständigt kommer på olika skatteupplägg för att uppnå skattefördelar. En stat vill skyd-

⁹⁴ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 33 jämförd med para. 34.

⁹⁵ Se avsnitt 2.2.2.5.

⁹⁶ Introduktionen till kommentaren till OECD:s modellavtal para. 35.

⁹⁷ Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 145.

⁹⁸ Artikel 31 första mom. i Wienkonventionen.

⁹⁹ Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 145.

da sin skattebas och vill förhindra den typ av skatteflykt som urholkar skattebasen. Speciellt om lagstiftaren genom åren har lagstiftat regler för att förhindra den typen av skatteupplägg som tillåts av skatteavtalet är det osannolikt att en stat skulle godkänna ett sådant avtal idag. Dahlberg menar att om avtalsparterna vill att det tolkningsresultat som det nya tillägget ger ska vara del i avtalet borde parterna särskilt avtala om detta. Vidare anser Dahlberg att parterna alltid har möjligheten till att omförhandla avtal.¹⁰⁰ Enligt min mening kan det vara svårt att omförhandla alla skatteavtal varje gång samhället förändras, således bör företräde till motverkansåtgärder ges i vissa fall.

4.3 Är det ett legitimt skäl?

I doktrin har det framförts olika uppfattningar om att interna motverkansåtgärder kan vara ett legitimt skäl att förvägra alternativt begränsa skattefördelar i ett skatteavtal.¹⁰¹ Arnold framför att länder inte bör utforma eller tillämpa sina interna skatteflyktsregler så extensivt att skattefördelar i skatteavtal vägras i situationer där det inte uppstått ett klart missbruk. Någon typ av begränsning av tillämpningen av de nationella åtgärderna mot skatteflykt i samband med skatteavtal är absolut nödvändigt. Ett land bör inte kunna undvika sina fördragsenliga förpliktelser genom att bedöma alla transaktioner som kränkande och påstå att alla dess nationella skattebestämmelser är interna motverkansåtgärder.¹⁰² I dom *RA 2010 ref. 112* klargjorde domstolen visserligen att skatteavtal ska ges företräde framför intern rätt men att det kan finnas undantag. Om lagstiftaren har *gett klart uttryck* för att en intern skattebestämmelse ska användas oberoende av skatteavtalet ska intern rätt ges företräde. Enligt min mening öppnar detta uttalande möjligheten för Sverige att kunna påstå att många skattebestämmelser är interna motverkansåtgärder så länge lagstiftaren *gett ett klart uttryck* för detta. Frågan är om skattefördelar i skatteavtal endast kommer förvägras eller begränsas då ett klart missbruk har skett.

Cejie anser att en stat inte skulle strida mot sina fördragsenliga förpliktelser om domstolen konstaterar att CFC-reglerna inte omfattas av skatteavtalet, med stöd av uttalandena i kommentarerna till modellavtalet. Enligt Cejie är detta ett legitimt tillvägagångssätt efter-

¹⁰⁰ Dahlberg, M, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? s. 146.

¹⁰¹ Se exempelvis B, Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 249 ff. samt Cejie, K, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, s.105.

¹⁰²Arnold, B, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, s. 250.

som lagstiftaren uttryckligen uttalat att CFC-reglerna ska tillämpas oberoende i förhållande till ett skatteavtal, pga. att CFC-reglernas särställning som internationellt erkända motverkansåtgärder.¹⁰³ Cejic synes tycka att det utgör ett legitimt skäl att interna motverkansåtgärder som är internationellt vedertagna ges företräde före ett skatteavtal. Enligt min mening är den avgörande faktorn om OECD-länderna är överens om vilka typer av regler som anses vara internationellt vedertagna. Eftersom det inte finns en uttömmande och klar uppräkningslista av vilka regler som uppfattas som en internationellt motverkansåtgärder kan det vara problematiskt. Cejics uttalande förespråkar enligt min mening HFD:s tillvägagångssätt i *RA 2010 ref. 112*. Cejic anser som HFD att det är ett legitimt skäl att ge företräde till en viss intern regel framför ett skatteavtal om lagstiftaren uttryckligen uttalat detta.

Det bör dock noteras att alla inte är av denna uppfattning.¹⁰⁴ Matteotti menar att domstolar och myndigheter i de stater som ratificerat Wienkonventionen strider mot internationell lag när de tillämpar nationella åtgärder mot skatteflykt på transaktioner som omfattas av skatteavtal som trädde i kraft före den 28 januari 2003. Om domstolar och myndigheter har den traditionella ståndpunkten om att tolkningsprinciper som anges i Wienkonventionen ska användas som internationell sedvanerätt, utgörs brott mot folkrätten genom att följa det mer liberala tillvägagångssätt som rekommenderas. Mot bakgrund av detta har domstolarna hänvisat till principer utvecklade i praxis, där ståndpunkten i denna fråga inte är i överensstämmelse med den internationella rätten.¹⁰⁵ Matteotti fokuserar på att länderna måste värna om de folkrättsliga avtalen och trycker på att den senare versionen av kommentarerna inte bör tillämpas på äldre skatteavtal.

¹⁰³ Cejic, K, *Utflytningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, s. 105.

¹⁰⁴ Matteotti, R, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, s. 336-350.

¹⁰⁵ Matteotti, R, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, s. 342.

5 Slutsats

Det allmänna påståendet om att det inte föreligger någon konflikt mellan interna motverkansåtgärder och skatteavtalen är motsägelsefull. Testet enligt de inhemska reglerna och enligt skatteavtalet måste vara uppfyllda för att kunna förvägra eller begränsa skattefördelar i ett skatteavtal. Om den inhemska regeln gäller men om syftet och ändamålet enligt skatteavtalet inte är kränkt, anses inte transaktionen som missbruk av skatteavtalet. Alltså kan interna motverkansåtgärder och skatteavtal leda till två olika rättsföljder vilket innebär att det kan föreligga situationer då de kan stå i konflikt med varandra. Utifrån domarna *RÅ 2008 ref. 24* och *RÅ 2010 ref. 112*, synes HFD tycka att det föreligger konflikt mellan skatteavtal och interna motverkansåtgärder.

Det går att fastställa att det inte råder någon oenighet om tillämpligheten av den reviderade versionen av kommentaren till artikel 1 på skatteavtal ingångna efter år 2003. Det synes vara accepterat att interna motverkansåtgärder då kan ges företräde. Oenigheten gäller tillämpligheten av den reviderade versionen av kommentaren på äldre skatteavtal. Enligt min mening framstår det som svårt att fastställa en generell princip som tillämpas i alla lägen. Det bör ges betydelse till varje enskilt falls omständigheter, hur mycket förändring som skett i kommentaren och även anledningen till förändringen. Det finns inte ett säkert svar på när senare kommentarer ska tillämpas på äldre skatteavtal. Eftersom Sverige har ett försiktigt *ambulatoriskt* tolkningssätt av kommentarerna är det av vikt att fastställa om det är ett legitimt skäl att ge företräde till interna motverkansåtgärder.

Huruvida det anses som ett legitimt skäl att ge företräde till interna motverkansåtgärder, beror på vilket synsätt man har på åtgärderna. Det ena synsättet är att en stat skulle bryta mot sina folkrättsliga förpliktelser om de interna motverkansåtgärderna skulle ges företräde före ett äldre skatteavtal. Det andra synsättet är att det anses som ett legitimt skäl eftersom åtgärderna skulle hindra skattskyldigas försök till skatteflykt som inte hindras av skatteavtalet. I dom *RÅ 2010 ref. 112* öppnar HFD möjligheten för Sverige att kunna påstå att många skattebestämmelser är interna motverkansåtgärder så länge lagstiftaren *gett ett klart uttryck* för detta. Min slutsats är däremot att motverkansåtgärder i vissa fall bör ges företräde då det föreligger ett klart missbruk av ett skatteavtal, eftersom det kan vara svårt att omförhandla alla skatteavtal så fort det sker en förändring i samhället. Enligt min mening är det i dessa fall ett legitimt skäl att förvägra eller begränsa fördelarna i ett skatteavtal. Detta bör tillämpas restriktivt och det bör bedömas enskilt från fall till fall.

Referenslista

Internationella traktat

Wienkonventionen om traktaträtten, 1969, SÖ 1975:71

Lagstiftning

Inkomstskattelag (1999:1229)

Förarbeten

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

Prop. 2007/08:12, Vissa kapitalskattefrågor

Praxis

RÅ 1987 ref. 158

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1995 not. 68

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref. 24

RÅ 2010 ref. 112

Publikationer från internationella organisationer

OECD Recommendation 1997, Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital, adopted by the Council on 23 October 1997; doc c(97)195/final

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, in Materials on international & EU tax law 2011/2012. Vol. 1, (red. Raad, C. van), 11 ed., International tax center, Leiden, 2011

OECD, *Integrated texts of the OECD Commentaries of 1977 and 1992 (incorporating the changes of 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, and 2010)*, in Materials on international & EU tax law 2011/2012. Vol. 1, (red. Raad, C. van), 11 ed., International tax center, Leiden, 2011

Doktrin

- Arnold, Brian J., *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, Bulletin for International Taxation, Vol. 58, 2004
- Cejie, Katia, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar: en skattevetenskaplig studie i internationell personbeskattning med fokus på skatteavtals- och EU-rättsliga problem*, Uppsala universitet, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, 2010, Uppsala, 2010
- Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007
- Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?* Ur festskrift till Gustaf Lindencrona, (red. Arvidsson, Richard, Melz, Peter och Silfverberg, Christer), Nordstedts juridik, Stockholm, 2003
- Matteotti, René, *Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules – A Sceptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary*, Intertax, Vol. 33, 2005
- Påhlsson, R., *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt nr 3, 2011
- Sallander, Ann-Sophie, *I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24*, Svensk Skattetidning, 2010