Examensarbete i internationell skatterätt
30 högskolepoäng

Treaty overrides
ur ett folkrättsligt perspektiv

Författare: Johan Hagelin
Handledare: Jur. dr Martin Berglund
# Innehållsförteckning

<p>| Förkortningslista | .......................................................... | 5 |
| Inledning | ........................................................................ | 7 |
| 1.1 Bakgrund | ........................................................................ | 7 |
| 1.2 Syfte och frågeställning | ........................................................................ | 8 |
| 1.3 Avgränsningar | ........................................................................ | 9 |
| 1.4 Metod och rättskällor | ........................................................................ | 9 |
| 1.5 Språk och terminologi | ........................................................................ | 10 |
| 1.6 Disposition | ........................................................................ | 11 |
| 2 Dubbelbeskattning, skatteavtal och områdets folkrättsliga aspekter | .................................................................. | 12 |
| 2.1 Inledning | ........................................................................ | 12 |
| 2.2 Dubbelbeskattningsavtalsrätt som rättsområde | .......................................................... | 12 |
| 2.3 Statssuveränitet och pacta sunt servanda | .................................................................. | 13 |
| 2.4 Dubbelbeskattning och skatteavtal | .................................................................. | 14 |
| 2.4.1 Definition av dubbelbeskattning och ingåendet av ett skatteavtal | ........................................ | 14 |
| 2.4.2 Dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel | .................................................. | 15 |
| 2.4.3 Skatteavtalets olika ändamål | .................................................................. | 15 |
| 2.5 Tolkning av skatteavtal | .......................................................................... | 17 |
| 2.5.1 Inledning | ........................................................................ | 17 |
| 2.5.2 Tolkning enligt Wienkonventionen | ............................................................. | 17 |
| 2.5.3 OECD:s modellavtal och dess kommentar i förhållande till Wienkonventionen | .................. | 19 |
| 3 Synen på internationell rätt i en nationell rättsordning | ........................................ | 21 |
| 3.1 Inledning | ........................................................................ | 21 |
| 3.2 Monism och dualism | ........................................................................ | 21 |
| 3.3 Implementering i dualistiska stater | .................................................................. | 22 |
| 3.4 Sveriges förhållande till dualismen | .......................................................... | 23 |
| 3.5 Internationella avtals ställning i nationell rätt | ................................................ | 23 |
| 4 Treaty overrides | .......................................................................... | 25 |</p>
<table>
<thead>
<tr>
<th>Section</th>
<th>Page</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>4.1 Inledning</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>4.2 Definition av treaty overrides</td>
<td>25</td>
</tr>
<tr>
<td>4.3 Fenomenets uppkomst och dess folkrättsliga följer</td>
<td>26</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4 Sveriges förhållande till skatteavtal och treaty overrides</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4.1 Dualism, implementering och folkrättslig metod</td>
<td>27</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4.2 RÅ 1996 ref. 84</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4.3 RÅ 2008 ref. 24 (OMX-domen)</td>
<td>28</td>
</tr>
<tr>
<td>4.4.4 RÅ 2010 ref. 112</td>
<td>29</td>
</tr>
<tr>
<td>4.5 Konstruktioner och förfaranden som liknar treaty overrides</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.5.1 Inledning</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.5.2 Savings clause</td>
<td>31</td>
</tr>
<tr>
<td>4.5.3 Treaty dodging</td>
<td>32</td>
</tr>
<tr>
<td>5 Utvärdering av treaty overrides ur ett folkrättsligt perspektiv</td>
<td>34</td>
</tr>
<tr>
<td>5.1 Inledning</td>
<td>34</td>
</tr>
<tr>
<td>5.2 Analys av de svenska skatteavtalsfallens konsekvenser</td>
<td>34</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3 Lösningar på problemen med treaty overrides</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3.1 Inledning</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3.2 Rättsmedel och domstolsprövning</td>
<td>35</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3.3 Ett accepterande av fenomenet</td>
<td>37</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3.4 Ändringar i laghierarkin</td>
<td>38</td>
</tr>
<tr>
<td>5.3.5 Multilaterala skatteavtal</td>
<td>39</td>
</tr>
<tr>
<td>5.4 Monismens respektive dualismens betydelse</td>
<td>40</td>
</tr>
<tr>
<td>5.5 Tolkning samt legislative och judicial treaty override</td>
<td>41</td>
</tr>
<tr>
<td>5.6 Synen på treaty overrides i framtiden</td>
<td>42</td>
</tr>
<tr>
<td>6 Sammanfattning och slutsatser</td>
<td>45</td>
</tr>
<tr>
<td>Källförteckning</td>
<td>47</td>
</tr>
</tbody>
</table>
**Förkortningslista**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abbr.</th>
<th>Definition</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>BrB</td>
<td>Brottsbalk (1962:700)</td>
</tr>
<tr>
<td>CFC</td>
<td>Controlled Foreign Company</td>
</tr>
<tr>
<td>dnr</td>
<td>Diarienummer</td>
</tr>
<tr>
<td>ECJ</td>
<td>European Court of Justice</td>
</tr>
<tr>
<td>ed, eds</td>
<td>Editor, editors</td>
</tr>
<tr>
<td>EKMR</td>
<td>Europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna</td>
</tr>
<tr>
<td>FG</td>
<td>Finanzgericht</td>
</tr>
<tr>
<td>f, ff</td>
<td>Följande sida, följande sidor</td>
</tr>
<tr>
<td>ICJ</td>
<td>International Court of Justice</td>
</tr>
<tr>
<td>IL</td>
<td>Inkomstskattelag (1999:1229)</td>
</tr>
<tr>
<td>NJA</td>
<td>Nytt juridiskt arkiv</td>
</tr>
<tr>
<td>OECD</td>
<td>Organisation for Economic Co-operation and Development</td>
</tr>
<tr>
<td>OECD CFA</td>
<td>OECD Committee on Fiscal Affairs</td>
</tr>
<tr>
<td>OECD MTC</td>
<td>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital</td>
</tr>
<tr>
<td>PCIJ</td>
<td>Permanent Court of International Justice</td>
</tr>
<tr>
<td>Prop</td>
<td>Proposition</td>
</tr>
<tr>
<td>red</td>
<td>Redaktör</td>
</tr>
<tr>
<td>ref</td>
<td>Referat</td>
</tr>
<tr>
<td>RF</td>
<td>Regeringsform (1974:152)</td>
</tr>
<tr>
<td>RÅ</td>
<td>Regeringsrättens årsbok</td>
</tr>
<tr>
<td>SRN</td>
<td>Skatterättsnämnden</td>
</tr>
<tr>
<td>Wienkonventionen</td>
<td>Wienkonventionen om traktaträtten</td>
</tr>
</tbody>
</table>
1 Inledning

1.1 Bakgrund

Av varje stats suveränitet följer rätten att utta skatt. En allt mer globaliserad värld där människor och verksamheter korsar gränser medför att frågor kring vilken stat som har rätt till beskattning av dess invånare och företag uppstår. I undvikandet av problem som dubbelbeskattning och dubbel skattefrihet ingår stater avtal med varandra för att fördela skattebasen, så kallade dubbelbeskattningsavtal eller skatteavtal. Att skattelagstiftningen i många stater varierar beroende på olika förutsättningar och skattepolitiska mål samt att majoriteten av världens skatteavtal är bilaterala innebär att luckor i beskattningen uppstår som kan utnyttjas för internationell skatteflykt eller skatteplanering.


Ett aktuellt och i många avseenden omtvistat ämne rörande skatteavtalens folkrättsliga aspekt är hur stater ska förhålla sig till fenomenet *treaty overrides*. Denna företeelse orsakas när en normkonflikt föreligger mellan ett ikraftträtt skatteavtal och annan inhemsk skattelagstiftning, varvid den senare ges företräde och skatteavtalets förpliktelser negliceras. Avtalspartnerna är folkrättsligt bundna av skatteavtalet och en stats kringgående av detta anses vara oförenligt med internationell rätt, dock innebär avsaknaden av adekvata rättsmedel inom folkrätten på det här området att företeelsen i
allra högsta grad ändå existerar. Man kan dessutom argumentera för att treaty overrides bör accepteras i syfte att eliminera de luckor som skatteavtal medför exempelvis för att stävja skatteflykt. Med många tongivande röster i form av bland annat enskilda stater och mellanstatliga organisationer som representerar olika intressen, från hindrande av skatteflykt och gynnsamma förutsättningar för verksamheter som bedrivs av företag till upprätthållandet av folkrättens dignitet, blir synen på treaty overrides omtvistad. Det råder därmed delade meningar om i vilken utsträckning man kan tillåta avtalsbrott mellan stater på skatteområdet. En följd av detta är ett antal situationer som kan uppfattas som gränsfall till fenomenet, exempelvis avtalskonstruktionen savings clause eller tolkningsförfaranden som ger upphov till treaty dodging och urholkar skatteavtalens tillämpning och genomslagskraft.

1.2 Syfte och frågeställning

1.3 Avgränsningar

Den folkrättsliga aspekten innebär att de teorier och argument som presenteras i framställningen inte nödvändigtvis är bundna till en viss stat eller ett särskilt rättsystem utan avses i hög utsträckning att vara universellt tillämpliga. Visserligen gör det svenska språket samt att svenska rättsskällor och rättsfall till stor del används, att Sverige har blivit en naturlig utgångspunkt i diskussion och argumentation och att andra stater endast beskrivs genom komparativa instag. Detta innebär dock inte att arbetet syftar till att ge någon fullständig beskrivning av Sveriges, eller någon annan stats, rättspraxis eller förhållningssätt till skatteavtal och treaty overrides. Av samma anledning läggs inget större fokus på att beskriva EU:s skatterättsliga samarbete utan detta används enbart i vissa fall för att exemplifiera mellanstatliga organisationers påverkan på skatteavtalning. Inte heller de speciella rättsmedel för enskilda skattesubjekt som exempelvis ömsesidig överenskommelse och skiljedom kommer att ges någon omfattande beskrivning eftersom de i princip saknar betydelse för förekomsten av treaty overrides som globalt fenomen och endast löser tvister ur ett mikroperspektiv.

1.4 Metod och rättssällor

I arbetet med att behandla det första delsyftet har en rättsdogmatisk metod med utgångspunkt i de lege lata använts, som generellt innebär fastställandet av vilka rättsregler som finns på ett visst område utifrån dess centrala rättsskällor. Framställningens andra delsyfte har dels undersökt med en rättsdogmatisk metod, dock främst utifrån ett de lege ferenda-perspektiv, dels genom rättspolitiska och rättsskulturella inslag. Delar av kapitel 2 och 3, exempelvis avsnittet om tolkning av skatteavtal, är av viss metodologisk betydelse för det andra delsyftet. Den ämnesöverskridande prägeln som en studie av dubbelskattningsavtal får genom förhållandet mellan skatterätt och folkrätt tillsammans med det internationella respektive internrättsliga sammanhanget innebär att en bred samling rättsskällor kan nyttjas. Till detta arbete har därför material inhämtats från både svensk och utländsk doktrin, dokument och rapporter från OECD samt rättsfall från nationella och internationella domstolar.

1 Latin för ”vad lagen är”.
2 Lehrberg, B., Praktisk juridisk metod, 7 uppl., 2014, s. 203 f.
3 Latin för ”vad lagen borde vara”.

9
1.5 Språk och terminologi

Den internationella dimensionen av ämnet dubbelbeskattning medför vissa svårigheter i översättningar av begrepp och uttryck eftersom en stor del av litteraturen är skriven på engelska. I de fall det finns etablerade och motsvarande begrepp på svenska som frekvent förekommer i svensk doktrin används dessa. I andra situationer tillhandahålls en egen svensk översättning av ett uttryck om dess innebörd tillåter det för att få brödtexten mer flytande och lättläst. Det engelska uttrycket finns i dessa fall notade i samband med översättningen. I undantagsfall används engelska begrepp utan översättning och skälen till detta kan vara antingen att det inte finns någon lämplig motsvarighet på svenska eller att den engelska versionen förekommer i svensk litteratur och ett övervägande om dess översättning redan torde ha gjorts. Exempel på sådana begrepp är *soft obligation* för det första och *self-executing treaties* som används av bland annat Sevastik för det senare skälet.4

*Treaty override*, kort för *tax treaty override*, är ett centralt begrepp i framställningen. Översatt till svenska skulle det kunna kallas för ”skatteavtalsbrott”, dock fångar detta begrepp sämre innebörden av fenomenet även om det är ett avtalsbrott ur folkrättssynpunkt mot skyldigheter enligt Wienkonventionen. I min mening bör det beskrivas mer som ett ”överridande” av sådan skatteavtal som härstammar från skatteavtal. Möjligtvis kan valet av terminologi bero på vilken utgångspunkt man har i ett visst arbete. Ännu en anledning till att ingen egen översättning av treaty override har gjorts är dessutom att Dahlberg använder den engelska versionen i sin avhandling.5

Innebörden av begreppet ”dubbelbeskattningsavtal” är densamma som för ”skatteavtal”, här används den senare varianten som är kortare och därmed underlättar läsningen. Vanliga synonymer till ”traktat” är exempelvis ”deklaration”, ”konvention”, ”protokoll” och ”instrument” men undviks i framställningen för att minimera begreppsförvirring. ”Intern lagstiftning” och ”inhemsk lagstiftning” är två likartade begrepp som används parallellt och båda beskriver nationell rätt på skatteområdet. Distinktionen syftar till att skilja på lagstiftningens ursprung där intern lagstiftning endast omfattar lag som ett internt och inomstatligt lagstiftningsförfarande gett upphov till och inhemsk lagstiftning även inkluderar sådan implementerad lag som härstammar från ett skatteavtal.

---

4 Sevastik, P., ”Folkrättens källor” i *En bok i folkrätt*, Sevastik, P. (red.), 2009, s. 37.
1.6 Disposition

2 Dubbelbeskattning, skatteavtal och områdets folkrättsliga aspekter

2.1 Inledning

Som en del av internationell skatterätt med en stark koppling till folkrätt och traktaträtt bör dubbelbeskattningens folkrättsliga aspekter inledningsvis beskrivas, med utgångspunkt i de begrepp och teorier som är centrala i ämnet. Detta kapitel ämnar att förklara relevanta traktaträttsliga principer, vad dubbelbeskattning innebär, skatteavtalens syfte och funktion samt hur skatteavtal tolkas.

2.2 Dubbelbeskattningens rättsområde

Skatterätt är ett brett rättsområde och kan med fördel vid studier av specifika frågor delas in i smalare ämnesgrenar. Internationell skatterätt är den del av skatterätten som har en internationell koppling och består enligt Lindencrona av intern internationell skatterätt och dubbelbeskattningens rättsområde. Den interna internationella skatterätten utgörs av unilateral lagstiftning och har därför inte sin grund i skatteavtal, till skillnad från dubbelbeskattningens rättsområde som utgörs av bilateral eller multilateral lagstiftning som härrör från en stats avtal med en eller flera andra stater. Uppdelningen har en metodologisk betydelse där den interna internationella skatterätten tillämpas för att avgöra om utgångspunkten ska vara att svensk beskattning kan ske, därefter kan dubbelbeskattningens rättsområde eventuellt begränsa den svenska beskattningen. Detta innebär att dubbelbeskattningens rättsområde även har en koppling till folkrätten, vars rättsskällor bland annat omfattar sådana avtal mellan stater som vanligtvis kallas traktater.

Vidare är traktaträtten den del av folkrätten som reglerar tillämpning och tolkning av traktater. Skatteavtal omfattas dock av typen kontraktuelle traktater som, till skillnad

---

6 Dahlberg, M., 2000, s. 23.
8 Berglund, M., *Avräkningsmetoden*, 2013, s. 57. Systematiken förklaras ytterligare i avsnitt 2.4.2.
9 Internationella domstolens stadga, artikel 38 (1)(a).
10 Egen översättning av "contract treaties".
från lagskapande traktater\textsuperscript{11}, inte deklarerar en allmängiltig uppfattning om folkrättens regler inom ett visst område utan endast reglerar ett gemensamt eller delat intresse från de stater som ansluter sig till traktaten\textsuperscript{12}. För ingåendet av skatteavtal är staternas intresse vanligtvis att förhindra dubbelbeskattning genom att fördela skattebasen mellan avtalsparterna. Även om ett enskilt skatteavtal därmed i allmänhet inte anses kunna etablera generella folkrättsliga regler finns en folkrättslig aspekt att ta hänsyn till vid exempelvis tolkning av skatteavtal då regler enligt Wienkonventionen blir tillämpliga\textsuperscript{13}.

\section*{2.3 Statssuveränitet och pacta sunt servanda}

Två principer som genomsyrar traktaträtt är statssuveräniteten och \textit{pacta sunt servanda}\textsuperscript{14}. För det första måste en traktats ingående baseras på ett fritt samtycke och samförstånd mellan de avtalande parterna på grund av staternas suveränitet, en princip som har erkänts i tidiga domar från PCIJ exempelvis i det så kallade Lotus-fallet\textsuperscript{15}. Staternas frihet att ingå avtal begränsas dock av principen pacta sunt servanda som innebär att ingångna avtal ärligt ska fullgöras av parterna, något framgår av artikel 26 i Wienkonventionen. Enligt artikel 27 är inkompatibel inhemska lagstiftning inte en godtagbar anledning att avvika från principen. Trots detta är det möjligt för inhemska lagstiftning att ha företräde framför internationell sådan inom den nationella rättsordningen. Nationella domstolar kan i vissa fall välja att bortse från skyldigheter som uppkommit ur traktater till förmån för annan lag som saknar ursprung i ett internationellt avtal\textsuperscript{16}. Fenomenet är högst relevant för skatteavtal och kallas för treaty override.

\begin{footnotesize}
\begin{itemize}
\item \textsuperscript{11} Egen översättning av ”law-making treaties”.
\item \textsuperscript{12} Abass, A., \textit{Complete International Law}, 2012, s. 30 f.
\item \textsuperscript{13} \textit{Ibid}.
\item \textsuperscript{14} Latin för “avtal skall hållas”.
\item \textsuperscript{15} PCIJ, Judgement of 7 September 1927, Ser. A No. 10, France v Turkey (S.S. Lotus case).
\item \textsuperscript{16} Klabbers, J., \textit{International Law}, 2013, s. 42 f.
\end{itemize}
\end{footnotesize}
2.4 Dubbelbeskattning och skatteavtal

2.4.1 Definition av dubbelbeskattning och ingåendet av ett skatteavtal

Internationell juridisk dubbelbeskattning beskrivs av OECD som belastande av ett skattesubjekt med likvärdiga skatter i två eller flera stater med avseende på samma skatteobjekt och för identiska tidsperioder, och anses generellt hindra den ekonomiska utvecklingen mellan dessa stater.\(^{17}\) Beskattning av en person, fysisk som juridisk, kan exempelvis baseras på hemvistprincipen samtidigt som personen är skattesubjekt enligt källstatsprincipen om inkomsten kommer från ett annat land än där denne är bosatt. Följden blir att två skatteanspråk riktas mot personen för samma inkomst. För att undvika detta upprättar stater bilateralta eller multilateralta skatteavtal. Genom dessa avstår de avtalande parterna från en del av de skatteanspråk som de har enligt sina interna skatteförfattningar.\(^{18}\) Staterna avsäger sig därmed sin beskattningsrätt i de specifika situationer där dubbelbeskattning kan förekomma till förmån för den andra staten. Det finns ingen generell skyldighet för stater att undvika dubbelbeskattning genom folkrätten, avtalen sluts frivilligt enligt principen om statssuveränitet.\(^{19}\)

Ur ett folkrättsperspektiv görs ingen skillnad på skatteavtal och traktater inom andra rättområden.\(^{20}\) Wienkonventionen innehåller en mycket bred definition av uttrycket traktat som inkluderar alla internationella avtal i skriftlig form under internationell rätt.\(^{21}\) Ett skatteavtal är därmed ett internationellt avtal, upprättat för att fördela skattebasen mellan avtalsparterna med det ursprungliga syftet att undvika dubbelbeskattning när två eller flera stater enligt respektive inhemska lagstiftning kan utta skatt från samma beskattningsbara inkomst.\(^{22}\) Minskad förekomst av dubbelbeskattning anses generellt även vara skatteavtalets huvudsakliga syfte,\(^{23}\) dock upprättas skatteavtal i vissa fall för andra syften som exempelvis motverkande av skatteflykt.\(^{24}\)

---

\(^{17}\) OECD MTC, Introduction OECD Commentaries, para. 1.
\(^{18}\) Ersson, S. Dubbelbeskattningsavtalens - en inledning, Skattenytt 1987:11 s. 496.
\(^{19}\) Lindencrona, G., 1994, s. 34 med vidare hänsyn.
\(^{21}\) Wienkonventionen, artikel 2(1)(a).
\(^{22}\) Hilling, M. Free Movement and Tax Treaties in the Internal Market, 2005, s. 20.
\(^{23}\) Berglund, M., s. 113.
\(^{24}\) Se avsnitt 2.4.3.
2.4.2 Dubbelbeskattningsavtalsrättens gyllene regel


2.4.3 Skatteavtalets olika ändamål

Det finns flera tänkbara anledningar till att stater upprättar skatteavtal, en av dessa som redan nämnts är de ekonomiska effekterna på en stats relation till en annan som följer av dubbelbeskattning. OECD har rekommenderat sina medlemmar att sluta bilateralas

25 Lindencrona, G., 1994, s. 11.
26 Ibid., s. 24.
27 Ibid., s. 24 f.
skatteavtal för att undanröja de hinder som dubbelbeskattning innebär för den fria rörligheten av varor, tjänster, kapital och människor.28

Andra syften som ett skatteavtal kan ha är att förhindra skatteflykt och diskriminering. Detta regleras ofta i ett separat kapitel med skatteavtalets särskilda bestämmelser och kan exempelvis innebära regler om samarbete mellan de avtalande staternas myndigheter.29


29 Hilling, M., s. 20 f.
30 Skattemässig neutralitet för investeringar i den egna staten jämfört med utlandet för person eller företag med hemvist i staten.
31 Skattemässig neutralitet mellan den egna statens företag och andra staters företag inom den aktuella statens område.
33 Lindencrona, G., 1994, s. 30 ff.
2.5 Tolkning av skatteavtal

2.5.1 Inledning

Upprättandet av ett skatteavtal innebär inte att ett undvikande av dubbelbeskattning uppnås i alla situationer. Skatteavtalet kan innehålla luckor eller tolkas olika i de stater som är avtalsparter. Tolkningen av artiklarna i ett skatteavtal skiljer sig från hur man tolkar intern lagstiftning. En domstol eller lagstiftaren i en stat måste därför anpassa sig efter det tillvägagångssätt som följer av internationell rätt. De allmänna reglerna för tolkning av alla internationella traktat finns i Wienkonventionens artiklar 31-33. Utöver detta kan OECD:s modellavtal med dess kommentarer användas för ytterligare tolkningsfrågor i de fall den är tillämplig. Tolkningsproblematiken anses av vissa kunna ge upphov till treaty overrides och ligger dessutom till grund för fenomenet treaty dodging som innebär att skattelagstiftningen tolkas på ett särskilt sätt för att uppnå en viss effekt. Följande avsnitt är inte tänkt att ge någon heltäckande beskrivning av skatteavtalens tolkningsregler utan endast en inblick i de tolkningsproblem som kan uppstå till följd av exempelvis språkliga skillnader och därmed leda till sådana resultat.

2.5.2 Tolkning enligt Wienkonventionen

Artiklarna 31-33 i Wienkonventionen ger ett grundläggande ramverk för tolkning av traktater. De anses vara kodifierad sedvanerätt och kan därför tillämpas även i de fall då en part inte har ratificerat Wienkonventionen. Uttrycket ”ärligt” som tidigare nämnts i samband med artikel 26 återkommer i artikel 31 och uppställer därmed ett krav på godtro vid tolkning av traktater. Det är vidare den ”gängse meningen” av traktatens uttryck som ska gälla med hänsyn till dess sammanhang och syfte, vilket innebär att hela traktatens text i sitt sammanhang är av primär betydelse för tolkningen. Parternas vilja är enbart av betydelse i den mån den framgår av texten. Den ”gängse meningen” skulle kunna vara ett internationellt erkänt användningsområde för sådana termer, ett konsistent

34 Ibid., s. 34.
35 Ibid., s. 77. Se avsnitt 3.2 för skillnaden på de fall då domstol respektive lagstiftare kan ställas inför att tolka en traktat.
36 Förhållandet mellan treaty overrides och tolkning behandlas vidare i kapitel 5.
37 Vogel, K., Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3 uppl., 1997, Introduction, mn. 68.
användande av dessa termer avtalsparterna emellan eller användningen av ett speciellt juridiskt eller tekniskt språk inom ett visst ämnesområde, till exempel skatterät. Vogel erkänner uppkomsten av ett eget juridiskt språk inom den internationella skatterätten framför allt under inflytande av OECD:s modellavtal och dess kommentarer.38

Sammanhanget som ska beaktas vid tolkningen specificeras närmare i artikel 31 (2) som anger att kompletterande dokument och andra överenskommelser vid avtalets ingående är av betydelse. Artikel 31 (3) räknar upp omständigheter som utöver sammanhanget ska tas hänsyn till, bland annat praxis vid avtalets tillämpning mellan parterna, och artikel 31 (4) slår fast att ett uttryck ska tilläggas en speciell mening om det fastställs att detta var parternas avsikt. Vidare återfinnes supplementära tolkningsmedel såsom förarbeten och omständigheter vid traktatens ingående i artikel 32 för att bekräfta eller undanröja tvivel angående en tolkning enligt artikel 31. Inbegripet i begreppet förarbete är dock inte förarbeten som formulerats av staterna var för sig vid exempelvis implementering av traktaten eftersom detta är en ensidig tolkning från den ena avtalsparten.39

Enligt Wienkonventionens artikel 33 är originalversioner av traktaten som upprättats på olika språk likvärdigt bindande, vilket är av betydelse för skatteavtal som ofta ingås på båda de två avtalande parternas språk. Om språkliga skillnader finns kan en version på ett tredje språk upprättas.40 En domare kan därför använda sig av en annan version av traktaten än den i det egna språket om denne finner att innebörden framstår som mer tydlig på ett främmande språk.41 Artikel 33 (4) anger att en tolkning som är mest förenlig med alla texterna ska tillämpas.

Ordalydelsen i en traktat kan ha en speciell innebörder influerad av inhemsk lagstiftning. I ett fall42 rörande Sveriges skatteavtal med Storbritannien gjorde en ändring av avtalet att frågan uppstod huruvida innebörden av en bestämmelse också modifierades. Kapitalvinster var tydligt undantagna från skatteavtalets omfattning innan ändringen som gjordes år 1968. Den svenska termen ”inkomst” kunde i det nya avtalet tänkas inkludera kapitalvinster när den användes i meningen ”inkomst från en källa”. Däremot gjorde brittisk skatteterminologi en tydlig skillnad på ”income from a source” och ”capital gains” i intern rätt. Högsta förvaltningsdomstolen valde att tillämpa den brittiska tolkningen och

38 Ibid., mn. 69-70.
39 Dahlberg, M., 2000, s. 71.
41 Se t.ex. FG Köln, Germany’s DTC with France, 32 EFG 460 (1984).
42 RÅ 1987 ref. 162.
gjorde enligt Lindencrona en omfattande utredning med hänsyn till internationell rätt genom att jämföra tolkningsunderlaget före och efter ändringen.  

2.5.3 **OECD:s modellavtal och dess kommentar i förhållande till Wienkonventionen**


Vissa författare anser att kommentaren till OECD:s modellavtal utgör den ”gängse meningen” som hänvisas till i Wienkonventionens artikel 31 (1). Andra menar att den bör tillskrivas en sådan ”speciell mening” som återfinns i artikel 31 (4). Man skulle kunna argumentera för att kommentaren är ett sådant dokument som upprättats i samband med traktatens ingående enligt artikel 31 (2) (b), Dahlberg är dock tveksam till om en sådan slutsats går att dra då kommentaren svårligen kan betraktas som upprättad av parterna.

Som tidigare nämnts har Vogel erkänt existensen av ett tekniskt juridiskt språk på skatteområdet som uppkommit genom spridningen av OECD:s modellavtal. Detta talar för att både modellavtalet och kommentaren skulle kunna ses som den ”gängse meningen” av traktaten som tolkas, om OECD:s modellavtal användes som grund för det. Dahlberg stödjer Vogels teori men har utvecklat den med anledning av en annan skillnad.

---

43 Lindencrona, G., 1994, s. 87.
44 Se t.ex. OECD MTC artikel 3 (2), artikel 25 och Introduction OECD Commentaries para. 35 och 68.
48 *Ibid*.
49 Dahlberg, M., 2000, s. 92 f.
50 *Ibid*.

I OECD:s modellavtal artikel 3 (2) hittas en viktig princip om ambulatorisk tolkning som är menad att möjliggöra en viss flexibilitet i tolkningen av uttryck som inte definierats i skatteavtalet.52 Enligt artikelns kommentar ska den innebörd som uttrycket har när avtalet appliceras, inte när det undertecknades, användas.53 Denna flexibilitet begränsas av att tolkningen ska ske ”ärligt” enligt Wienkonventionens artikel 31 (1). Även modellavtalet är underkastad Wienkonventionens artiklar och man kan därför inte tolka artikel 3 (2) som att ett avtalsbegrepps betydelse enligt inhemsk rätt får användas fritt.54 Av denna anledning anser bland andra Engelen att man bör låta varje gemensam tolkning som gjorts i samförstånd av parterna ha företräde, oavsett om tolkningen är gjord i samband med det aktuella avtalet eller hittas i andra avtal och dokument under internationell rätt parterna emellan.55

51 Dahlberg, M., 2003, s. 153 ff.
52 Wouters, J., Vidal, M., s. 15 f.
53 OECD MTC, OECD Commentaries för artikel 2 (3), para. 11.
54 Wouters, J., Vidal, M., s. 16 f.
55 Engelen, F., Interpretation of Tax Treaties under International Law, IBFD Publications BV, 2004, s. 482.
3 Synen på internationell rätt i en nationell rättsordning

3.1 Inledning

Hur folkrätten förhåller sig till inhemska lagstiftningar beror dels på huruvida en stat tillämpar ett monistiskt eller dualistiskt synsätt på internationell rätt, dels på hur regler med ursprung i traktater rangordnas inom den interna laghierarkin. Teorierna om monism och dualism finns förankrade över hela världen och delade uppfattningar råder även bland länderna inom Europa, exempelvis har Storbritannien en klar dualistisk inställning till folkrätt medan Schweiz anses ligga närmare monism. Det existerar dock varianter där båda synsätten blandas; i USA finns så kallade self-executing treaties som har en särställning bland andra internationella avtal och därmed kan tillämpas enligt monismen trots att man i övrigt är dualistiska.56 Förutom att self-executing treaties kan ha automatiskt företräde framför intern rätt behöver däremot inte den monistiska respektive dualistiska synen ha någon koppling till hur lagar med internationell anknytning förhåller sig till intern lagstiftning inom samma rättsområde. Detta kapitel beskriver skillnaderna mellan monism och dualism, implementeringsprocessen i dualistiska stater, hur Sverige förhåller sig till dessa folkrättsliga synsätt och slutligen vilken ställning traktater kan ha inom olika nationella rättsordningar.

3.2 Monism och dualism

Det monistiska synsättet innebär att folkrätt och nationell rätt är delar av samma rättsystem. Lagarnas hierarki och prioritetsordning beror på staten; internationella avtal kan ha företräde framför inhemska lagstiftningar eller tvärtom.57 I vilket fall är varje traktat som trätt i kraft en del av statens lagstiftning och kan tillämpas i nationella domstolar utan någon ytterligare åtgärd.58 En dualistisk stat gör däremot skillnad på hur traktater och inhemska lagstiftning används som rättskällor. Även om en stat är bunden av ett

56 Sevastik, P., ”Förhållandet mellan nationell och internationell rätt - monism och dualism” i En bok i folkrätt, Sevastik, P. (red.), 2009, s. 75.
57 Aldén, S., Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, 1998, s. 225 ff.
58 Sevastik, P., s. 73.
internationellt avtal i förhållande till de andra avtalsslutande parterna måste innehållet i traktaten implementeras i nationell rätt för att få effekt i förhållande till enskilda. Enligt den dualistiska teorin förväntas det inte av domstolar på nationell nivå att tillämpa internationella avtal som inte implementerats.\(^{59}\) Det traktatsrättsliga och det inhemska rättssystemet är därför inte jämförbara hierarkiskt, även om det går att argumentera för att folkrätten i viss utsträckning kan påverka nationell rättstillämpning.\(^{60}\) En domstol kan fortfarande, med vissa begränsningar, hänvisa till folkrättsliga principer\(^{61}\), sedvänja eller presumtion om en inhemsks lags förenlighet med folkrätten.\(^{62}\)

Vissa menar att skillnaderna mellan monism och dualism i praktiken har liten betydelse i frågan om vilken lag som ska tillämpas, mest intressant är istället hur stater väljer att lösa konflikter mellan regler med internationell respektive inomstatlig härkomst.\(^{63}\) Dessa problem kan hanteras på olika sätt oberoende av om staten har ett monistiskt eller dualistiskt synsätt på internationell rätt.\(^{64}\)

### 3.3 Implementering i dualistiska stater

Den dualistiska teorin tillåter i allmänhet tre olika sätt för implementering av internationella avtal; lagkonform tolkning, transformation och inkorporering. Vid lagkonform tolkning behövs inga nya lagar eller lagändringar eftersom den existerande lagstiftningen förväntas motsvara det substantiella innehållet i traktaten och statens domstolar bör tolka statens lagar i ljuset av traktaten för att uppnå dess mål. Transformation kräver däremot att motsvarande inhemska lagstiftning stiftas till följd av traktaten medan inkorporering innebär att traktattexten införs oförändrad som ny lagstiftning. Det senare kan göras in extensio\(^{65}\) genom en hänvisning till traktaten i en lag eller införandet av traktattexten som en bilaga till en lag. För att inkorporering ska vara möjlig krävs att traktatens text är formulerad på ett sådant sätt att den kan tillämpas direkt.\(^{66}\) Så är vanligtvis fallet för skatteavtal som på grund av dess enkla och konkreta

---

\(^{59}\) Bring, O., Mahmoudi, S., Wrange, P., *Sverige och folkrätten*, 4 uppl., 2011, s. 46.
\(^{60}\) Aldén, S., s. 227 f.
\(^{61}\) Se t.ex. *NJA* 1946 s. 65.
\(^{62}\) Bring, O., et al, s. 47 f.
\(^{64}\) Se avsnitt 3.5.
\(^{65}\) Latin för ”i förlängning”.
\(^{66}\) Bring, O., et al, s. 48 f.
struktur samt tydliga syfte bör inkorporeras av dualistiska stater för att utan modifikation kunna tillämpas av domstolar och andra myndigheter.67

### 3.4 Sveriges förhållande till dualismen

I och med att Sveriges grundlag ändrades 1921 lämnade man den tidigare rådande monistiska teorin och dualism introducerades. Internationella traktat förväntas numera att bli implementerade för att vara effektiva.68 Det finns dock inte något som kan kallas för konstitutionell dualism i Sverige eftersom det inte uttryckligen framgår av grundlagen hur man förhåller sig till detta.69 Alla tidigare nämnda metoder för implementering har använts i Sverige, exempelvis genom presumtionen om FN:s barnkonventions förenlighet med rådande lagstiftning70, transformation av 1949 års Genèvekonventioner71 och inkorporering av skatteavtal. Vissa författare har noterat en glidning mot monism i nordiska länder på senare tid då inkorporering blir en mer vanlig implementeringsmetod, som mer liknar förfarandet vid anslutande av traktat i en monistisk stat.72

### 3.5 Internationella avtals ställning i nationell rätt

Hur traktat rangordnas inom den nationella laghierarkin varierar mellan olika stater och kan dels bero på vilket rättsområde som berörs, dels vilken typ av traktat det handlar om. Problemet har ingen generell koppling till huruvida staten tillämpar en monistisk eller dualistisk syn på traktater; en viss prioriteringsordning är inte självklar i något av fallen. I de flesta stater ges inte något absolut företräde för traktater då lagstiftning som stiftats senare i tiden kan prioriteras enligt principen om *lex posterior derogat legi priori*.73 Detta är en av flera lagvalsprinciper, ofta kallade derogationsprinciperna, som tillämpas när regelkonkurrens uppstår. I Belgien, Nederländerna, Japan och Frankrike kan dock slutna internationella avtal från publiceringen av dem tillåtas gå före intern lagstiftning.74

---

68 Sevastik, P., s. 76.
69 Bring, O., et al, s. 50.
72 Bring, O., et al, s. 49 f.
73 Fortsättningvis ”lex posterior”.
Frankrike tillåter visserligen endast, i likhet med USA, att self-executing treaties tillämpas direkt med företräde framför lagar införda av det franska parlamentet.76 Den amerikanska varianten av self-executing treaties har samma dignitet som federal law och har därmed högre prioritet än state law.77 Eftersom traktat som inkorporeras i Sverige ofta får samma status som övrig lagstiftning har man traditionellt sett antagit att förenlighet mellan skatteavtal och inhemska lagar uppnås genom tillämpandet av en folkrättslig tolkningsmetod. Metoden innebär kort sagt att avtalet tolkas för sig självt utan att man tar hänsyn till intern lagstiftning.78

Varje senare stiftad lag ersätter inte äldre lagstiftning, i de flesta länder tillåts en mer specifik bestämmelse gå före ny lagstiftning av mer generell karaktär enligt derogationsprincipsen lex specialis legi generali derogat79, vilket har visat sig gälla särskilt för skatteavtal.80 Det kan tänkas vara dels den internationella karaktären av ett skatteavtal, dels den konkreta ordalydelsen av artiklarna som gör att den här typen av traktat ofta anses vara mer specifika än generell intern skattelagstiftning.81 Lindencrona menar att ett skatteavtals företräde på grund av att det reglerar specialfrågor i förhållande till den mer allmänt hållna interna internationella skatterätten framgår ur en normal systematisk tolkning av avtalsartiklarnas formulering eftersom avtalets bestämmelser endast inskränker den rätt att utta skatt som medges enligt intern skattelagstiftning.82 Dock är inte heller denna princip utan undantag; om lagstiftarens vilja att ändra den speciella lagen uttryckligen eller underförstått framgår av den generella lagen så kan den senare ha företräde.83 Hur derogationsprinciperna tolkas och tillämpas i förhållande till varandra kan variera i olika stater och därför finns ingen universell eller enhetlig mall för internationella avtals ställning i förhållande till lagstiftning med inhemska härkomst.

76 Sevastik, P., s. 75. Se även artikel 55 i Frankrikes konstitution.
78 Lindencrona, G., Skatter och kapitalflykt, 1972, s. 162. Den folkrättsliga metoden beskrivs mer utförligt i avsnitt 2.5. Resonomanget kring metodens betydelse för treaty overrides utvecklas i bl.a. avsnitt 4.4.1 och 5.2.
79 Fortsättningsvis ”lex specialis”.
81 Vogel, K., Prokisch, R., ”General Report - Interpretation of double taxation conventions” i Cahiers de Droit Fiscal International, volym LXXVIIIa, 1993, s. 59.
83 Vogel, K., ”The domestic law perspective” i Maisto, G., (ed.), Tax Treaties and Domestic Law, volym 2, 2006, s. 3.
4 Treaty overrides

4.1 Inledning

Eftersom skatteavtal ofta sluts efter långa och krångliga förhandlingar torde den allmänt rådande avsikten vara att de gäller även efter reformer och förändringar i varje stats inhemska skattelagstiftning. Intentionen framgår i OECD:s modellavtal där det anges att substantiellt likvårdiga skatter som införs efter avtalets ingående är tillägg till befintliga skatter och därmed ska omfattas av skatteavtalet.\(^{84}\) Det händer dock att en stat stiftar lagar som strider mot ett existerande skatteavtal och som en domstol i vissa fall väljer att tillämpa istället för att följa bestämmelserna i avtalet. Fenomenet anses vara en överträdelse av traktaten enligt internationell rätt och kallas vanligtvis för en treaty override.\(^{85}\) I detta kapitel behandlas definitionen av treaty overrides samt fenomenets uppkomst och konsekvenser följt av en beskrivning av Sveriges förhållande till treaty overrides och ett antal uppmärksammade rättsfall på området. Genomgången av praxis är inte ämnad att vara en uttömmande beskrivning av det nuvarande rättsläget utan syftar i första hand till att åskådliggöra problematiken med tillämpning av derogationsprinciper i dualistiska stater. Slutligen förklaras två närliggande fenomen till treaty overrides för att illustrera gränsdragningsproblematiken som uppstår genom svårigheter i att definiera treaty overrides.

4.2 Definition av treaty overrides

Det ska påpekas att uttrycket treaty override har en specifik konnotation inom skatterätten och inte kan användas på samma sätt för varje överträdelse av internationella förpliktelser. Den skatterättsliga betydelsen av en treaty override är ett avvikande från en eller flera bestämmelser i ett skatteavtal genom införandet av efterföljande nationell och unilateral lagstiftning i konflikt med de aktuella bestämmelserna.\(^{86}\)

Treaty overrides definierades redan 1989 av OECD skattekommitté\(^{87}\) som stiftandes av inhemsk lagstiftning som av lagstiftaren är avsedd att ha effekter som står i

\(^{84}\) OECD MTC, artikel 2(4).
\(^{85}\) Vogel, K., 1997, Introduction, mn. 125, 128
\(^{87}\) Fortsättningvis "OECD CFA".
uppenbar motsättning till åtaganden i ett skatteavtal.\textsuperscript{88} I en OECD-rapport från samma år framkommer en liknande definition. Där angavs att innebörden av en treaty override är avvisandet av ett eller flera traktater genom inhemsk lagstiftning, och att lagstiftningen uttryckligen kan avvisa traktatbestämmelser i vissa situationer eller att avvisandet sker utan referens till traktaten på grund av den inhemskas lagstiftningens effekt.\textsuperscript{89} I samband med detta rekommenderade OECD-rådet sina medlemsstater att undvika stiftandet av sådan lagstiftning.\textsuperscript{90}

### 4.3 Fenomenets uppkomst och dess folkrättsliga följder

En intressant fråga relaterad till definitionen av treaty overrides är vid vilken tidpunkt överträdelsen sker. De Pietro gör skillnad på \textit{legislative treaty override} och \textit{judicial treaty override}, där det förra innebär att effekten av treaty override uppstå vid stiftandet av den avvisande lagen och den senare termen betyder att effekten uppkommer till följd av tolkning i en domstol.\textsuperscript{91} Judicial treaty override kallas ibland även för indirekt treaty override\textsuperscript{92} i litteraturen om det inte var lagstiftarens tydliga avsikt att orsaka en sådan.\textsuperscript{93} Vissa författare förespråkar att judicial treaty overrides motsvarar den korrekta definitionen och menar att det är tillämpningen av en regel, inte dess existens, som normalt innebär en överträdelse av internationell rätt.\textsuperscript{94} OECD CFA:s definition tyder dock på att de anser att en treaty override uppstå redan vid stiftandet av den lag som strider mot skatteavtalet, oavsett om en domstol skulle välja att tillämpa den aktuella lagen eller inte, det vill säga enligt definitionen av legislative treaty override. Det är rimligt att anta att båda typerna existerar för olika situationer. Distinktionen har dock ingen betydelse för effekten av treaty overrides som är densamma vid såväl judicial som legislative treaty override eftersom en stat ansvarar för dess statliga organs orsakande av traktatsbrott.\textsuperscript{95}

\textsuperscript{89} OECD, \textit{Tax Treaty Override}, 1989, s. 5.
\textsuperscript{90} OECD, \textit{Recommendation of the Council concerning Tax Treaty Override}, C(89)146/FINAL, 2 October 1989.
\textsuperscript{91} De Pietro, C., s. 3 f.
\textsuperscript{92} Egen översättning av “treaty override by implication”.
\textsuperscript{94} Malanczuk, P., \textit{Akehurst’s Modern Introduction to International Law}, 7 uppl., 1997, s.71.
\textsuperscript{95} Om statliga organs ansvar, se UN, \textit{Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts}, artikel 4(1).
Definitionen av treaty overrides bör enligt min mening inte innebära ett krav på uppsåt att bryta mot avtalet från lagstiftarens sida om man erkänner existensen av judicial treaty overrides. Detta synsätt innebär även att en judicial treaty override måste kunna uppstå enbart ur en domstols tolkande av avtalet i förhållande till inhemska rätt. Skulle en indirekt treaty override uppstå i domstolsförfaranet kan man dock förvänta sig att lagstiftaren åtgärder detta genom en lagändring. Det måste naturligtvis ståssas krav på lagstiftaren att vara så förutseende som möjligt i stiftandet av intern internationell skattelagstiftning och därmed undvika eventuella konflikter med skatteavtal eftersom domstolarna måste följa den laghierarki och de regler vid normkonflikt som följer av andra rättsliga principer.

Eftersom en treaty override är en överträdelse av en traktatsbunden skyldighet har de andra avtalande staterna rätt att åberopa påföljder enligt artikel 60 i Wienkonventionen. Där framgår att övriga avtalsparter tillåts sätta traktaten ur kraft eller suspendera den helt eller delvis. Vidare är repressalier mot den traktatsbrytande staten med motsvarande effekt som överträdelser innebär en accepterad åtgärd. Möjligheten att tillämpa den inhemska lagen i strid med traktaten beror som tidigare nämnts på den aktuella statens konstitutionella rätt. Prioritetsordningen vid normkonflikter varierar beroende på internationella traktats ställning i varje stats nationella rättsordning; de stater som ger traktater företräde framför inhemska lag kommer inte att tillämpa den på traktatet inkräktande lagen så länge traktaten är i kraft.

4.4 Sveriges förhållande till skatteavtal och treaty overrides

4.4.1 Dualism, implementering och folkrättslig metod

Ett riksdagsbeslut behövs för godkännande och inkorporering av ett skatteavtal i Sverige dels på grund av det rådande dualistiska synsättet, dels därför att riksdagens godkännande krävs för upprättandet, eller ändring, av lag som härstammar från traktat. Ett skatteavtal som inte är implementerat kan inte tillämpas i domstolar och är därmed inte del av den interna normhierarkin. Bestämmelserna i ett implementerat skatteavtal har samma dignitet som övrig intern skattelagstiftning. Det har dock ofta antagits att praxis i

---

97 Ibid., mn. 134.
98 RF 8:3 p. 2 e contrario och RF 10:3.
99 Aldén, S., s. 229.

4.4.2 RÅ 1996 ref. 84

I RÅ 1996 ref. 84 var huvudfrågan om fondbolag ska beskattas i Sverige när de varit undantagna beskattning på grund av speciallagstiftning i en annan stat eller om anknytningen till den andra staten är tillräcklig för att de ska omfattas av dubbelbeskattningsavtalet och därmed undvika beskattning i båda länderna. För att avgöra detta var man tvungen att utreda syftet med avtalet och domstolen gav artiklarna 31-33 i Wienkonventionen och OECD:s modellavtal stor betydelse för tolkningen. Bland annat gjorde avtalets rubrik och en undantagsregel i avtalet att domstolen ansåg att fondbolagen var att betrakta som utländska företag. Den numera upphävda lagen om statlig inkomstskatt var därmed inte tillämplig i situationen. Målet ger stöd för den folkrättsliga metoden eftersom skatteavtalet tolkades när situationen ansågs kunna falla inom dess tillämpningsområde, det förelåg således ingen omedelbar risk för att en treaty override skulle ske.

4.4.3 RÅ 2008 ref. 24 (OMX-domén)

Högsta förvaltningsdomstolen behandlade dubbelbeskattningsavtal även i RÅ 2008 ref. 24 och valde då att tillämpa derogationsprinciper eftersom man den här gången ansåg att regelkonkurrens förelåg. I fallet behandlades hur CFC-regler, som i allmänhet medger

---

100 Hultqvist, A., Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, Svensk Skattetidning, 5.2010, s. 521.
101 Ibid., s. 526.
beskattning av inhemska delägare i utländska juridiska personer som kontrolleras av de inhemska ägarna, skulle förhålla sig till Sveriges skatteavtal med Schweiz. De aktuella CFC-reglerna finns i 39 a kap. 7 § första stycket IL och bilaga 39 a till IL och artiklarna som skulle kunna tillämpas på det svenska moderbolagets inkomst är artikel 7 (inkomst av rörelse), 10 (uddelning) och 23 (annan inkomst) i avtalet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inkorporerade skatteavtalet stod i strid med de svenska CFC-reglerna och eftersom de senare tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats och eftersom dessa tog sikte på just det slag av verksamhet som det aktuella bolaget bedrev valde domstolen att tillämpa CFC-reglerna. Principerna om lex posterior och lex specialis gjorde därmed att en tolkning av avtalet inte behövde göras för att avgöra frågan. Fallet innebar en treaty override av ett svenskt skatteavtal och gav upphov till en debatt om hur inkorporerade dubbelbeskattningsavtal ska tillämpas i förhållande till annan nationell skattelagstiftning. Domklagorna att inkorporerad lag inte är överordnad övrig inhemsk rätt utan öppnar upp för möjligheten att kringgå skatteavtal under vissa förutsättningar.

4.4.4 RÅ 2010 ref. 112

Frågan om dubbelbeskattningsavtalens ställning uppkom igen i RÅ 2010 ref. 112 där förutsättningarna för beskattning enligt 3 kap. 19 § IL var uppfyllda men kapitalvinster var undantagna enligt skatteavtalets artikel XI. Fallet föranleddes av ett antal förhandsbesked från Skatterättsnämnden där man med stöd av OMX-domen orsakade nya treaty overrides. I dessa förhandsbesked behandlades situationer där såväl interna skatteregler och skatteavtal ostridigt var tillämpliga och bland annat Grundström ansåg att Skatterättsnämnden gav Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i OMX-domen för stor betydelse. I sin artikel i Skattenytt riktade Grundström även kritik mot Skatterättsnämndens användande av derogationsprinciper och menade att dessa principer endast ska tillämpas när det föreligger verklig regelkonkurrens, vilket förutom att reglernas tillämpningsområde sammanfaller innebär att det inte framgår av lagtexten, lagens systematik, förarbeten eller sammanhanget i övrigt att en av reglerna ska ha

102 Dahlberg, M., 2000, s.153.
103 Ibid., s. 520.
104 SRN:s förhandsbesked dnr 73-08/D, 43-09/D och 131-08/D.
företräde framför den andra. Om så är fallet anser Grundström att regelkonkurrensen endast är skenbar.\textsuperscript{106} Detta är enligt min egen uppfattning ett resonemang i samstämmighet med hur man ska lösa lagvalsproblematik även på andra rättsområden. Förutsätter man att rättssystemet är logiskt uppbyggt bör man utgå från att regelkonkurrensen är skenbar om två bestämmelser är oförenliga med varandra.\textsuperscript{107} Grundström anser att det inte förelåg någon verklig regelkonkurrens i Skatterättsnämndens fall men påpekar att man kan argumentera för att det gjorde det i RÅ 2008 ref. 24, även om Regeringsrätten inte berört frågan i sina domskäl.\textsuperscript{108} Att Regeringsrätten lämnade frågan om verklig kontra skenbar regelkonkurrens därför är olyckligt eftersom ett sådant resonemang möjligtvis hade fått Skatterättsnämnden att utreda frågan i sina förhandsbesked.

I RÅ 2010 ref. 112 pekar Regeringsrätten ut begränsningar av skatteanspråk till följd av skatteavtals företräde som en väletablerad princip och understryker att en rent intern skattebestämmelse inte får tillämpas om ett skatteavtal förhindrar beskattning. Detta ska dessutom gälla även om skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlevts. De avfärder därmed principen om lex posterior som tillräcklig för att åtminstone på egen hand bryta huvudregeln. Regeringsrätten menar samtidigt att ingen förändring har skett rörande förhållandet mellan lag och skatteavtal eller principerna om lösning av regelkonflikter och lämnar utrymme för att i vissa situationer då lagstiftaren gett klart uttryck för att avsikten är att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal ge den nya regeln företräde. Alltså kan lex posterior i vissa fall, kanske tillsammans med principen om lex specialis eller ett uttryckligt undantag från dubbelbeskattningsavtalen, gälla när regelkonflikt mellan skatteavtal och annan lagstiftning uppstå. Domstolen ansåg i fallet att om lagstiftarens intentioner var att beskattning i Sverige skulle ske var dessa inte tillräckligt tydliga då det varken framgick av lagtext eller förarbeten och att dubbelbeskattningsavtalet således skulle tillämpas.

\textsuperscript{106} Ibid., s. 163.
\textsuperscript{107} Aldén, S., s. 41.
\textsuperscript{108} Grundström, K-J., 2010, s. 165.
4.5 Konstruktioner och förfaranden som liknar treaty overrides

4.5.1 Inledning

Det finns vissa företeelser som kan betraktas som gränsfall till treaty overrides, där effekten är densamma eller åtminstone har stora likheter med de av treaty overrides men av andra skäl anses falla utanför dess definition. I och med att de generellt sett inte anses vara i strid med skatteavtalen torde det finnas en högre acceptans för förekomsten av dessa konstruktioner och förfaranden, dessutom aktualiseras i allmänhet inte tillgängliga rättsmedel på samma sätt som för stater som drabbas av treaty overrides. Effekten av gränsfallen kan bland annat orsakas av avtalets konstruktion genom en specifik avtalsartikel kallad savings clause eller vid en felaktig tolkning av artiklarna, så kallad treaty dodging. Dessa två exempel behandlas nedan för att ytterligare beskriva problematiken med att definiera treaty overrides.

4.5.2 Savings clause

Ur ett internationellt perspektiv anses treaty overrides på skatteområdet vara en mer vanlig företeelse i USA än hos andra stater, åtminstone i förhållande till avtalsbrott av andra internationella traktater.\textsuperscript{109} Detta beror bland annat på att relationen mellan amerikansk nationell rätt och internationella traktat, som kallas för treaty override-doktrinen, anses uppmuntra till treaty overrides.\textsuperscript{110} Dessutom menar vissa att USA:s skatteavtal undermineras av en så kallad savings clause som hittas i alla amerikanska skatteavtal och innebär en möjlighet för USA att, med vissa undantag, beskatta sina medborgare och bosatta inom staten som om skatteavtalet inte har ikraftträtts. Detta får en speciell innebörd i USA som utter skatt både baserad på medborgarskap och hemvistprincipen, och därmed exempelvis under vissa förutsättningar kan beskatta amerikanska medborgare som är bosatta i de andra avtalsslutande staterna.\textsuperscript{111}

\textsuperscript{110} De Pietro, C., s. 20.
Doernberg förklarar att en savings clause inte är en treaty override eftersom det är en bestämmelse i traktaten; en treaty override uppstår endast när en avtalspart tillämpar bestämmelser i inhemsken lagstiftning för att genomföra något specifikt som skatteavtalet förbjuder. 112 Om en treaty override är sanktionerad genom avtalet är det följaktligen ingen verklig treaty override enligt denna definition. Han understryker dock att effekten av en savings clause liknar den av en treaty override.113

Min uppfattning angående innebörden av en savings clause stämmer överens med Doernbergs, om en sådan förekommer i ett undertecknat skatteavtal måste den gemensamma partsviljan vara att effekten ska vara möjlig uppnå. Däremot kan man fråga sig vilken eventuell negativ påverkan förekomsten av savings clauses har på skatteavtalens ställning i allmänhet. Det finns i min mening en risk att de underminerar effektiva skatteavtal och uppmuntrar till andra sätt för stater att avvika från sina folkrättsliga förpliktelser genom exempelvis oredliga tolkningsförfaranden eller andra icke-sanktionerade treaty overrides.

4.5.3 Treaty dodging

De svårigheter som kan uppstå vid tolkning av skatteavtal riskerar inte endast att orsaka treaty overrides utan har även gett upphov till nya problem som liknar dessa.114 Vogel kallar fenomenet för treaty dodging och menar att det bland annat kan framkallas genom införandet av ny lagstiftning eftersom den ambulatoriska tolkningen medför att en stat kan ändra omfattningen av de situationer som att den direkta ordalydelsen i skatteavtalet inte behöver stå i strid med den direkta ordalydelsen i skatteavtalet utan endast inkräktar på artiklarnas substantiella innehåll på något sätt.115 Här bör påminnas om att man vid tolkning även ska ta hänsyn till praxis av

112 Ibid., s. 72 f.
113 Ibid.
114 Se avsnitt 2.5.3 för en beskrivning av det ambulatoriska tolkningsförfarandet.
116 Ibid., mn. 125a.
avtalets tillämpning enligt artikel 31 (3)(b) i Wienkonventionen; om parterna har accepterat en tillämpning under en viss tid kan inga invändningar åberopas på grund av treaty dodging.
5 Utvärdering av treaty overrides ur ett folkrättsligt perspektiv

5.1 Inledning

Dubbelbeskattningsavtalsrätten ter sig vid en första anblick vara ett rättsområde som omfattas av stor komplexitet, inte minst på grund av det stora antalet bilaterala skatteavtal vars varierande utformning beror på den flexibilitet som följer genom avtalets natur och principen om staternas suveränitet. Vid en djupare studie av området framkommer en tydlig systematik i både upprättandet och tolkningen av skatteavtal som till stor del har utarbetats genom internationella samarbeten inom internationell skatterätt. Troligtvis är det driften i den ekonomiska aspekten av dubbelbeskattningsavtalsrätt som gör att systematiken inom detta område tycks vara mer utvecklad än inom andra delar av folkrätten. Samtidigt finns det i min mening ett stort utrymme för förbättringar av skatteavtalens funktioner. Som beskrivits tidigare i detta arbete finns det tydliga incitament för stater att ytterligare verka för att undanröja hinder för rörelsen på arbete och kapital genom att hitta lösningar på problemen med dubbelbeskattning och dubbel skattefrihet. Detta kapitel syftar till att utvärdera betydelsen av treaty overrides ur ett folkrättsligt perspektiv genom en analys av de tidigare beskrivna svenska skatteavtalsfallen tillsammans med en undersökning av eventuella åtgärder för att minska förekomsten av treaty overrides samt generella slutsatser kring områdets folkrättsliga aspekter.

5.2 Analys av de svenska skatteavtalsfallens konsekvenser

Ur de svenska rättsfallen rörande skatteavtal kan man utläsa att praxis ger stöd för tolkningsreglerna enligt Wienkonventionen och OECD:s modellavtal samt understryker vikten av att upprätthålla folkrättsliga förbindelser. Därmed får man anta att den folkrättsliga metoden även fortsättningsvis bör tillämpas i hög utsträckning. Som klargjorts ovan framgår det dock av RÅ 2008 ref. 24 att situationer med treaty overrides under vissa förutsättningar kan komma att uppstå i Sverige. Detta bekräftades sedan i 2010 års fall, men Högsta förvaltningsdomstolens poängterade i detta att lagstiftarens

5.3 Lösningar på problemen med treaty overrides

5.3.1 Inledning

Att synen på problematiken med treaty overrides varierar innebär att de kan hanteras på flera tänkbara sätt. Det råder olika uppfattningar om huruvida man bör förhindra deras uppkomst och i så fall hur det lämpligen kan göras. Följande avsnitt syftar till att utreda möjligheterna att undvika treaty overrides och andra liknande företeelser samt analysera konsekvenserna av ett sådant förhållningssätt.

5.3.2 Rättsmedel och domstolsprövning

Rättsmedel under internationell rätt är mindre utvecklade än de som finns tillgängliga genom nationell rätt i de flesta stater men bygger på liknande principer.118 För enkilda skattesubjekt finns möjligheten att lösa problem genom att tillämpa institutet "ömsesidig överenskommelse" enligt artikel 25 i OECD:s modellavtal när man exempelvis i de avtalsslutande staterna har tolkat ett begrepp i skatteavtalet på olika sätt. Det finns dock

117 Grundström, K-J., Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel... Skattenytt 2011, s. 74.
118 Doernberg, R.L., s. 117.
ingen garanti för att avtalsparterna träffar en sådan överenskommelse.\textsuperscript{119} Ett annat sätt att lösa tvister är genom skiljedom, något som EU har infört för att undanröja dubbelbeskattning vid vinstkorrigeringar av företag som befinner sig i intressesegemenskap genom den så kallade skiljemannakonventionen.\textsuperscript{120} En artikel om skiljedomsförfarande kan även införas i ett specifikt skatteavtal.\textsuperscript{121} Det stora problemet med dessa lösningar ur ett folkrättsspektrum är att de inte har någon påverkan på förekomsten av treaty overrides utan endast möjliggör en lösning på konflikter i enskilda fall.

Övriga avtalsparter i ett skatteavtal där en stat orsakar en treaty override eller på annat sätt bryter mot det aktuella avtalet kan som tidigare nämnts använda sig av påföljderna enligt Wienkonventionens artikel 60.\textsuperscript{122} Inte heller detta tillvägagångssätt tycks ha någon större påverkan på förekomsten av treaty overrides, förutom för det fall då hotet om att suspendera eller sätta traktaten ur kraft kan användas som påtryckningsmedel för att få den avtalsbrytande staten att ändra intern lagstiftning. Det förutsätter antagligen även någon slags obalans i flödet av arbete eller kapital emellan staterna. Det är svårt att tänka sig att ett utökat användande av möjligheterna till traktats upphävande eller suspension enligt Wienkonventionen skulle kunna minska förekomsten av treaty overrides ur ett större perspektiv.

Enligt generella principer inom internationell rätt är en stat som bryter mot folkträffsgra förpliktelser skyldig att upphöra med detta samt reparera skadan. I praktiken är det dock osannolikt att en sådan talan kan väckas, oavsett om det är av en enskild skattebetalare eller en avtalspart, och få genomslag i en internationell eller i någon av de berörda parternas nationella domstolar. En stats immunitet som följer av dess suveränitet\textsuperscript{123} utsluter i princip att man kan ställa en stat inför rätta i en annan stats nationella domstol. En dispyt mellan två stater kan upptas i ICJ men då krävs att de samtycker till detta, Doernberg menar att han har svårt att tänka sig att USA skulle låta sin inhemska lagstiftning utvärderas av ICJ. Dessutom ger ICJ endast rådgivande domslut, så kallade \textit{advisory opinions}.\textsuperscript{124}

\begin{flushright}
\textsuperscript{119} Lindencrona, C., s. 89 f.  \\
\textsuperscript{120} Konvention 90/436/EEC av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressesegemenskap.  \\
\textsuperscript{121} Se t.ex. Avtal med Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet och på arv och gåva samt för att lämna ömsesidig handräckning vid beskattning (Svenskt-tyskt skatteavtal) SÖ 1994:42, artikel 41 p. 5.  \\
\textsuperscript{122} Se avsnitt 4.3.  \\
\textsuperscript{123} Se t.ex. ICJ, Judgement of 3 February 2012, Jurisdictional Immunities of the State (Germany v. Italy).  \\
\textsuperscript{124} Doernberg, R.L., s. 117 ff.
\end{flushright}
5.3.3 **Ett accepterande av fenomenet**

Om man betraktar treaty overrides som en konsekvens av lagstiftande i syfte att förhindra andra problem inom den internationella skatterätten kan ett accepterande av dess förekomst vara en bekväm lösning. Som tidigare nämnts i detta arbete kan treaty overrides uppstå efter att lagstiftaren har infört hinder för skatteflykt exempelvis genom CFC-lagstiftning.

Avi-Yonah menar att problemen med treaty overrides är överdrivna eftersom många sådana situationer kan rättfärdigas genom förenlighet med skatteavtalets underliggande syften. Enligt honom kan treaty overrides även vara ett medel för att motverka missbruk av skatteavtal och därfor vara ett användbart förfarande inom internationell skatterätt, om det tillämpas med försiktighet och på rätt sätt.125

Ett exempel på en situation där otillåten tillämpning av skatteavtal motverkats genom treaty overrides är införandet av Foreign Investors in Real Property Act i USA år 1980, som innebar att försäljning av aktier i så kallade ”US Real Property Holding Corporations” nu kunde beskattas även i de fall då ett skatteavtal förhindrar beskattning av kapitalvinster vid källan. Bakgrunden var att skattebetalare började bilda bolag för att sälja fastigheter eftersom sådan försäljning beskattades i sig medan försäljning av aktier i bolaget som äger en fastighet var undantaget från beskattning. Den nya lagstiftningen innebar en legislative treaty override men kunde stävja skatteflykt genom att likställa försäljning av aktier i dessa bolag med försäljning av fastighet.126

Även om det finns vissa fördelar med att en lagstiftare eller domstol ger ett annat intresse företräde i vissa situationer kan man i min mening inte låta treaty overrides existera för uppfyllandet av andra syften. Det skulle innebära en sämre förutsägbarhet för parterna i ett sådant avtalsförhållande samtidigt som godtyckligheten skulle bli stor i avgörandet av vilka fall där detta kan accepteras. Dessutom skulle följden av ett accepterande av treaty overrides bli en generell urholkning av folkträttens regler.

---

125 Avi-Yonah, R.S., s. 66.
5.3.4 Ändringar i laghierarkin

Förekomsten av treaty overrides skulle helt elimineras om alla stater vore beredda att upphöja statusen på skatteavtal till överordnad annan lagstiftning. Sannolikheten för att denna förändring i synen på traktat plötsligt skulle ske globalt kan visserligen antas vara liten men möjligheten för internationella överenskommelser att prioriteras i enstaka fall finns; ett exempel på detta är EKMR:s särställning i svensk rätt. Detta skulle för Sveriges del kunna uppnås genom konstitutionella förändringar som införandet av en grundlagsbestämmelse som förändrar internationella avtals position inom laghierarkin eller i samband med ett byte till ett tydligt monistiskt synsätt och införandet av self-executing treaties. Det som talar för det senare är hur EKMR har införts i Sverige och den glidning mot monism som skett i de nordiska länderna och som uppmärksammats tidigare i detta arbete.127

En särställning för skatteavtal vore önskvärt av många anledningar. Förutom en minskad förekomst av treaty overrides skulle folkrättens och dubbelbeskattningsavtalsrättens ställning bland andra rättsområden med stor sannolikhet förbättras, något som blir allt mer viktigt när staters internationella relationer utvecklas i en globaliserad värld. De stater som medverkar till detta kan komma att uppfattas som mer trovärdiga avtalsparter i alla internationella sammanhang. Ett potentiellt hinder är gissningsvis det hot mot statssuveräniteten som ett överordnande av traktater kan anses utgöra. Folkrättens regler skulle fortfarande ställa krav på frivillighet vid avtals ingående men att skatteavtal blir svårare att bryta mot är en effekt som vissa stater antagligen vill undvika.

Min uppfattning är att bland annat OMX-domens visar att det finns ett behov av att lagstiftarens intentioner blir tydligare när avvikelser från skatteavtal kan bli aktuella. Vill man i Sverige åstadkomma en likande effekt som den att upphöja skatteavtalens status utan konstitutionella ingrepp skulle det kunna anges i konkurrerande lagstiftning som införs senare eller i dess förarbeten att den inte ska utgöra något hinder för Sveriges folkrättsliga förpliktelser eller internationella avtalsåtaganden.

127 Se avsnitt 3.4.
5.3.5 Multilaterala skatteavtal

Eftersom de flesta av världens skatteavtal är bilaterala är det naturligt att fråga sig huruvida multilaterala skatteavtal har någon effekt på förekomsten av treaty overrides. Exempel på sådana avtal är det nordiska skatteavtalet och det numera avslutade OCAM-avtalet.\(^{128}\) Det nordiska skatteavtalet bygger på OECD:s modellavtal och kan anses vara ett stort steg framåt i dubbelbeskattningsavtalsrättens historia.\(^{129}\) Nackdelen med bilaterala skatteavtal är framför allt att dubbelbeskattningsavtalsrätten blir splittrad och oöverskådlig, en fördel är dock att dessa enkelt kan anpassas efter avtalsparternas existerande lagstiftning, ekonomiska förutsättningar och internationella förbindelser.\(^{130}\)

Därför torde grupper av stater med liknande ekonomier, skattepolitiska mål och internationell skattelagstiftning vara mest lämpade att ingå multilaterala skatteavtal med varandra, exempelvis de nordiska länderna. Ibland diskuteras EU som ram för ett potentiellt skatteavtalssamarbete men ännu har inget sådant aktualiserats på inkomst- eller förmögenhetsskattsområdet.\(^{131}\) Det existerande samarbetet inom skatterätt inkluderar endast ett antal direktiv\(^{132}\) och den tidigare nämnda skiljemannakonventionen.\(^{133}\) En intressant fråga gällande ett multilateralt skatteavtal inom EU är om man i så fall bör ge det en direktiv- eller traditionell traktatsform. Som direktiv skulle EU-domstolen få kompetens i tolkningsfrågor kring skatteavtalet vilket möjligtvis skulle kunna medföra ett mer enhetligt tolkningsförfarande.\(^{134}\) Dessutom kan ett direktiv få en sådan överordnad status som eventuellt skulle kunna förhindra annan lagstiftnings företräde genom principen om EU-konform tolkning. Detta skulle i min mening kunna ha en viss effekt på förekomsten av treaty dodging och eventuellt treaty overrides, dock är det orimligt att förvänta sig att något av fenomenen elimineras helt av multilaterala skatteavtal.

\(^{129}\) Lindencrona, G., 1994, s.45 f.
\(^{130}\) Ibid., s. 41.
\(^{131}\) Ibid., s. 44. Se även Vogel, K., 1997, Introduction, mn. 23.
\(^{133}\) Se avsnitt 5.3.2.
\(^{134}\) EU-domstolen har dock i flera domar påpekat, trots avsaknad av harmoniseringsåtgärder och att direkt beskattning faller utanför gemenskapens rättsliga område, att medlemsstaternas internationella skatterätt måste vara förenlig med EU-rätt, se t.ex. ECJ, Judgment of the Court of 14 February 1995, Case C-279/93 (Schumacker), p. 21. Domstolen har kompetens i fall rörande medlemsländernas gemenskapsrättsliga skyldigheter i förhållande till bilaterala skatteavtal, jfr. ECJ, Judgment of the Court of 19 September 2012, Case C-540/11 (Levy and Sebbag).
En omständighet som talar för att effekten av fler multilaterala skatteavtal blir marginell är att OECD:s modellavtal, FN:s arbete med skatteavtal samt andra internationella åtgärder och samarbeten som utgångspunkt för skatteavtalsförhandlingar redan bör ha uppnått en stor del av den önskade effekten med multilaterala avtal i fråga om tolkningsförfarande. Den bilateralas aspekten har istället större betydelse för sätten att lösa tvister mellan de avtalande staterna vid kontraktsbrott.  

5.4 Monismens respektive dualismens betydelse

Komplexiteten kring skatteavtal upplevs som framträdande när man inkluderar de olika sätt som stater väljer att implementera och tillämpa skatteavtalen på. Att det inte finns någon universell regel för traktaters ställning i förhållande till intern rätt skapar en oförutsägbarhet som bör undvikas inom juridiken. Dock finns även här vissa gemensamma drag för tillämpningen stater emellan; exempelvis gör internationell rätt ingen skillnad på monistiska och dualistiska stater i fråga om skyldigheten att tillgodose att nationell rätt är förenlig med internationella åtaganden. Endast metoderna för att uppnå detta skiljer sig och har sina respektive fördelar och nackdelar. Wouters och Vidal menar att monismens filosofi i grunden ska verka för internationell rätts företräde framför intern rätt. De framhåller samtidigt att andra problem som den direkta tillämpningen av traktatsbestämmelser i lägre domstolsinstanser medför en risk för felaktiga tolkningar och därmed traktatsbrott.  

Wouters och Vidal använder det monistiska Belgien som exempel på monismens brister; författningsdomstolen skulle kunna förklara konstitutionen oförenlig med lag som härstammar från ett sedan länge ingått skatteavtal och tvinga andra domstolar att följa domslutet i strid med traktaten. Andra menar dock att detta tills vidare endast är ett teoretiskt problem eftersom den belgiska författningsdomstolen aldrig förklarat en ingången traktat oförenligt med konstitutionen. 

Risken för felaktiga tolkningar av avtalsbestämmelser bör inte generellt sett vara mer överhängande i monistiska stater än i dualistiska stater eftersom det även ankommer på lägre instanser i dualistiska stater att tolka implementerade, och vanligtvis

136 Wouters, J., Vidal, M., s. 15.
137 Wouters, J., Vidal, M., s. 19.
inkorporerade, skatteavtal. Vad Wouters och Vidal syftar på med Belgien som exempel är främst att, trots den särställning som traktater ibland har inom det monistiska synsättet, konstitutionella bestämmelser exempelvis efter en författningsdomstols domslut kan hindra tillämpningen av ett skatteavtal i de lägre instanserna, som då inte har möjlighet att tolka skatteavtalets innehåll överhuvudtaget. De klassiska derogationsprinciperna behöver inte tillämpas i en monistisk stat eftersom skatteavtalet inte konkurrerar med inhemska lagstiftning. Å andra sidan framhåller Wouters och Vidal att principen lex posterior kan bli problematisk i dualistiska stater, som visserligen ofta undviks genom en presumtion i domstolar om att lagstiftaren inte haft för avsikt att orsaka treaty overrides och principen lex specialis.\footnote{Wouters, J., Vidal, M., s. 20.} Den svenska OMX-domens visar dock att problemen kan kvarstå trots hänsyn till lex specialis. Varken monism eller dualism utesluter treaty overrides eftersom inget av synsätten nödvändigtvis ger något absolut företräde för traktater.

\section*{5.5 Tolkning samt legislative och judicial treaty override}

Distinktionen mellan legislative och judicial treaty override är omtvistad, där vissa menar att det är tillämpningen av en lag som normalt utgör hindret för att förverkliga ett internationellt åtagande enligt en traktat.\footnote{Malanczuk, P., s. 71.} I många fall där tolkningen av en inhemska regel ger upphov till en treaty override torde detta stämma, det vill säga att orsaken är en judicial treaty override, då en domstol erkänner presumtionen om att lagstiftaren inte avser att bryta mot internationell rätt. I dessa fall tillämpas ofta en traktatskonform tolkning av den inhemska lagen som innebär att domstolen felaktigt förutsätter att den aktuella lagen stämmer överens med skatteavtalets innebörd.\footnote{Wouters, J., Vidal, M., s. 20.} Skatterättsnämndens förhandsbeslut som inte gjorde skillnad på verklig och skenbar regelkonkurrens är ett annat exempel på när en myndighet orsakar en judicial treaty override. Detsamma gäller för eventuella felaktiga tolkningar av skatteavtalens bestämmelser; om ett sådant förfarande skulle ge upphov till treaty overrides måste den anses vara orsakad av domstolen eller myndigheten som gör tolkningen. När så är fallet har tolkningen omfattat det tekniskt juridiska språk som, särskilt inom skatterätten, ska användas enligt bestämmelsen om avtalets gängse mening i Wienkonventionens artikel 31. Vidare kan
även de svårigheter i att bedöma vikten av OECD:s modellavtal som Dahlberg belyser antagligen ligga till grund för judicial treaty overrides. Endast när den inhemska rätten eller konstitutionella bestämmelser inte ger en domstol någon möjlighet att överhuvudtaget tillämpa skatteavtalet exempelvis på grund av derogationsprinciper kan man i min mening tala om en legislative treaty override.

Om man argumenterar för att treaty overrides kan utgöra ett hjälpmedel för att stävja skatteflykt och andra missbruks av skatteavtal bör man göra skillnad på fall där domstolen genom tolkning orsakar judicial treaty overrides och situationer där lagstiftarens vilja är att bryta mot avtalet genom en legislative treaty override. Förutsättningarna för att tillåta, eller åtminstone ha överseende med, det senare fallet måste anses ha fördelar både ur förutsägbarhets- och rättssäkerhetssynpunkt. Legislative treaty overrides innebär visserligen fortfarande ett internationellt avtalsbrott men förutsättningarna för enskilda skattesubjekt blir någorlunda tydliga. Angående judicial treaty overrides stämmer min uppfattning till viss del överens med Avi-Yonahs, som anser att lagstiftaren bör utreda eventuella luckor som kan orsaka dessa och därefter ta ställning till de positiva konsekvenserna av varje sådan.142 Det vore dock allt för långtgående att tillåta judicial treaty overrides generellt eftersom lagstiftaren inte på förhand kan förutse alla potentiella konflikter. Även Avi-Yonahs andra princip, som innebär att treaty overrides endast kan accepteras om de är förenliga med det underliggande syftet att förhindra dubbelbeskattning eller dubbel skattefrihet, är rimlig att följa i ett eventuellt rättfärderiga av fenomenet. Detta därför att den andra avtalsparten inte bör förvänta sig att skatteavtalet upprätthålls vid missbruk av skatteavtal i syfte att exempelvis skapa dubbel skattefrihet, oavsett om det är skattebetalaren som utnyttjar båda avtalsparternas undantag eller om den ena avtalsparten gagnas av missbruk genom exempelvis förekomsten av treaty shopping.143

5.6 Synen på treaty overrides i framtiden

Det finns en rad olika alternativa lösningar till, eller ställningstaganden till hantering av, problemet med treaty overrides. Hur man väljer att hantera dem beror till stor del på hur

142 Avi-Yonah, R.S., s. 78 f.
143 Ibid., s. 79. Enkelt uttryckt innebär treaty shopping att ett skattesubjekt väljer en jurisdiktion med för denne fördelaktiga skatteavtal, något som en stat kan tänkas utnyttja för att attrahera ett sådant skattesubjekt till dess jurisdiktion.
man kommer att se på dessa i framtiden; om det är ett allvarligt internationellt avtalsbrott eller en möjlighet att stävja skatteflykt. OECD anser att undvikandet av missbruk av traktater är av högsta prioritet men andra författare menar att avtalsbrottet kan rättsfärdigas av dess positiva konsekvenser.\textsuperscript{144}


Som diskuterats i avsnitt 4.6 finns olika tillvägagångssätt att hantera treaty overrides, som inte alltid utesluter varandra. Tillgängliga rättsmedel, exempelvis skiljemannaförfarande, är fortfarande bristfälliga på området men kan på längre sikt bidra till lösningen av traktaträttsligadispyter. Innan detta har uppnåtts skulle man kunna anamma Doernbergs idé om att tvister angående skatteavtal ska lösas i ICJ. Detta bygger dessvärre på staternas egen vilja att inkludera bestämmelser om ICJ:s jurisdiktion i skatteavtal, något som samma författare ser som osannolikt att exempelvis USA skulle tillåta. Inte ens på den tiden då USA accepterade domstolens jurisdiktion i andra fall

\textsuperscript{144} De Pietro, C., s. 3.
\textsuperscript{145} Doernberg, L.R., s. 72.
\textsuperscript{146} De Pietro, C., s. 227.
erkände de ICJ vara behörig för tvister angående frågor som de huvudsakligen ansåg ligga inom den nationella jurisdiktionen. Möjligtvis kunde OECD få ett visst genomslag i den frågan om de valde att driva den.

Synen på treaty overrides kan komma att förändras beroende på hur man betraktar skatteavtalens funktion i framtiden. Eventuellt kan alternativa syften till det huvudsakliga syftet, det vill säga att förhindra dubbelbeskattning, få allt större betydelse vilket skulle kunna minska förekomsten av treaty overrides. De Pietro menar att OECD:s modellavtal kan förbättras på många sätt och OECD har möjlighet att utveckla det genom att exempelvis inkludera artiklar rörande missbruk av skatteavtal, tillämpning av CFC-regler och stävjande av skatteflykt. En reglering av CFC-lagstiftning i skatteavtal har bland annat diskuterats i svenska förarbeten för uppnåendet av förutsebarhet i internationella investeringar.

En ökad generell acceptans gentemot treaty overrides vore som tidigare nämnts problematiskt ur enskilda skattebetalares perspektiv. Inte heller för folkrättens, eller den internationella skatterättens, dignitet och trovärdighet vore ett synsätt som Avi-Yonah förespråkar och på senare tid har vuxit fram i USA önskvärt. Antagligen skulle detta leda till att förutsägbarheten minskar och godtyckligheten ökar. Att internationella avtal får en högre ställning i förhållandet till enskilda staters nationella rätt skulle däremot troligtvis ha en motsats effekt men det är osannolikt att de stater som starkt värnar om statssuveräniteten skulle följa med i en sådan utveckling. Multilaterala skatteavtal lär inte ha någon omedelbar effekt på frekvensen av treaty overrides men kan möjligtvis indirekt medföra positiva följder. Återigen är det internationella samarbeten och mellanstatliga organisationer som exempelvis FN, EU och OCED som eventuellt skulle kunna göra någonting åt detta.

147 Doernberg, L.R., s. 118.
148 De Pietro, C., s. 228.
149 Prop. 2003/2004:10 s. 98.
6 Sammanfattning och slutsatser

I denna framställning har det konstaterats att den del av internationell skatterätt som kan avgränsas till dubbelbeskattningsavtalsrätt utgörs av bilateral traktat i ett komplext system som styrs av bland annat flera motstridiga folkrättsliga principer och statsfinansiella intressen. Den skatterättsliga aspekten ställer krav på förutsebarhet inom systemet eftersom skattesubjekt bör kunna förvänta sig en möjlighet att bedöma konsekvenserna av deras handlande. Detta, tillsammans med de ekonomiska incitamenten i att förhindra dubbelbeskattning och dubbel skattefrihet, har främjat en utveckling av ett för området eget juridiskt språk samt en regel- och tolkningssystematik som i min mening saknar motsvarighet inom andra rättområden med koppling till folkrätten. OECD:s arbete och dess modellavtal har varit en stor bidragande faktor i utvecklingen, liksom författarens slutsatser i litteraturen som till exempel Dahlbergs intressanta värdering av modellavtalet i förhållande till tolkningsreglerna i Wienkonventionen. De problem som vanligtvis uppstår inom dubbelbeskattningsavtalsrätten kan inte enbart skyllas på den ämnesöverskridande dimensionen där man ibland tvingas till en avvänning mellan folkrättsliga principer som pacta sunt servanda och skattelagstiftning som införts för att exempelvis motverka skatteflykt. Man kan även se det som en problematik relaterad till kopplingen mellan det internationella och det nationella perspektivet. Det tolkningsförfarande som är speciellt för skatteavtalen och bland annat följer av Wienkonventionens regler samt det ambulatoriska tolkningsförfarandet i OECD:s modellavtal skiljer sig från de tolkningsregler som vanligtvis förekommer i nationella domstolar. Skillnaden skapar ett utrymme för misstag i tolkningen av skatteavtal. Som beskrivits i detta arbete kan felaktiga tolkningar i vissa fall anses ge upphov treaty overrides. De ligger dessutom definitivt till grund för andra typer av missbruk som exempelvis treaty dodging vars förekomst visserligen framstår som mer accepterat än förekomsten av treaty overrides men som likväl kan betraktas som skadlig. Monistiska stater har liksom dualistiska stater konstaterats kunna orsaka treaty overrides, endast de bakomliggande orsakerna varierar mellan kategorierna av stater. Monismen ger inte i alla situationer något tydligt svar på hur laghierarkin ser ut mellan lagar och internationella avtal, dessutom riskerar ingångna traktater att inte bli tillräckliga om de förklaras vara i strid med en stats konstitution. Dualistiska stater har också bekymmer med prioritetsordningen av lag i förhållande till traktat men inom skatterätt
främst till följd av tillämpning av derogationsprinciper eftersom någon hierarkisk åtskillnad inte kan göras mellan intern lag och ett inkorporerat skatteavtal. Genom den utredning som har gjorts i detta arbete har principen lex posterior visat sig vara synnerligen svårhanterlig.


Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:14 om godkännande av Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräkning i skatteärenden, m.m.


Litteratur


Grundström, K-J., *Skatteavtal går före intern rätt - i vart fall som huvudregel...,* Skattenytt 2011, s. 68-75.


48

Rättsfallsförteckning

Svenska domstolar

NJA 1946 s. 65
RÅ 1987 ref. 162
RÅ 1996 ref. 84
RÅ 2008 ref. 24

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr 73-08/D, den 2 april 2009.
Dnr 43-09/D, den 22 december 2009.
Dnr 131-08/D, den 22 december 2009.

Internationella och utländska domstolar

ECJ, Judgment of the Court of 14 February 1995, Case C-279/93 (Schumacker)
ECJ, Judgment of the Court of 19 September 2012, Case C-540/11 (Levy and Sebbag)
PCIJ, Judgement of 7 September 1927, Ser. A No. 10, France v Turkey (S.S. Lotus case)
ICJ, Judgement of 3 February 2012, Jurisdictional Immunities of the State (Germany v. Italy)
FG Köln, Germany’s DTC with France, 32 EFG 460 (1984)