



UPPSALA
UNIVERSITET

Uppsala Faculty of Law
Working Paper 2023:1

Om internationell rätts inverkan på svensk skatterätt – exemplet skatteavtal

Katia Cejje



Abstract

Rättsutvecklingen på den internationella skatterättsliga arenan har sannolikt aldrig tidigare skett med sådan hastighet som nu, en rättsutveckling och ett rättsskapande som i allra högsta grad även påverkar svensk intern skatterätt. Intensiteten i rättsutvecklingen är i stor del betingad av digitaliseringen.

I detta bidrag ligger fokus på skatteavtalen, vilka utgör folkrättsliga traktat, och hur dessa i snart hundra år har påverkat svensk rättsskipning. Även den klassiska frågan hur dessa avtal ska tolkas berörs. På skatteavtalsrättens område föreligger trots allt en relativt stor samsyn i hur avtalen begränsar nationell rätt och hur avtal bör tolkas. Kanske en liknande balans kan uppnås om hundra år i den nya digitaliserade skatterättsmiljön vi befinner oss i.

Bidraget är finansierat av Torsten Söderbergs stiftelse (R13/18) och faller inom projektet *Inkomstskatter och socialavgifter i gränsöverskridande situationer* och utgör en förstudie till ett framtida (mer konsoliderat) bokkapitel.

Working paper 2023:1

Om internationell rätts inverkan på svensk skatterätt – exemplet skatteavtal

Katia Cejie

Professor i finansrätt

Juridiska fakulteten, Uppsala universitet

Box 512

SE 751 20 Uppsala

Katia.cejie@jur.uu.se

Available at <http://uu.diva-portal.org>

Innehåll

1	Om uppsatsen – en inledning	3
2	Om skatteavtalens förhållande till intern rätt	5
2.1	Inledande ord	5
2.2	Metoden för att tillämpa skatteavtal och effekten därav	6
2.2.1	Inledning	6
2.2.2	Den gyllene regeln	7
2.2.3	Skatteavtalens oförmåga att ändra innehållet i intern rätt	8
2.3	Derogationsprinciperna och skatteavtalen	9
2.3.1	Inledning	9
2.3.2	HFD och lex posterior?	10
2.4	Något om EU-domstolens beaktande av skatteavtal	13
3	Om rättskällorna vid tolkning av skatteavtal	14
3.1	Inledande ord	14
3.2	Avtalet – en given utgångspunkt för tolkning	15
3.3	Wienkonventionen om traktaträtt	16
3.4	Kommentarerna till OECD:s modellavtal	17
3.4.1	Inledning	17
3.4.2	Kommentarernas rättsliga status	17
3.4.3	Kommentarernas förhållande till Wienkonventionen	18
3.4.4	Ambulatorisk eller statisk tolkning – vilka kommentarer kan användas?	20
3.5	Samsyn – om användandet av utländsk domstolspraxis	22
4	Avslutande kommentarer	23

1 Om uppsatsen – en inledning

Skatter anses ofta vara ett grundfundament i staters välfärdssystem och i olika sammanhang uttalas att stater är suveräna när det gäller att skapa och uppbära skatter.¹ På den internationella och EU-rättsliga skatterättsliga arenan sluts överenskommelser om samarbeten mm i en takt som aldrig förr. Som exempel kan nämnas 2000-talets hittills största samarbetsprojekt (BEPS), lett av OECD och G20-länderna, vilket syftar till att förhindra skatteundraganden genom att skattebaser flyttas mellan länder.² Projektet ledde fram till 15 stycken s.k. action-plans, vilka nu i mer eller mindre snabb takt försöker implementeras runt om i världen. Som exempel kan nämnas det multilaterala instrumentet (MLI)³ som har kopplats till redan befintliga skatteavtal.⁴ Enkelt uttryckt kan man säga att BEPS-projektet även har inspirerat EU att agera.

Flera direktiv om att motverka skatteflykt har utfärdats och fler är under diskussion.⁵ Ambitionen att få multinationella företag att bli beskattade på ett mer rättvist sätt har lett till Pelare 1 (beskattningsrätt till marknadsjurisdiktioner) och Pelare 2 (global minimiskatt). Avseende Pelare 2 har EU föregått OECD och antagit ett direktiv.⁶ Förslag till hur detta direkt ska implementeras i svensk rätt har nyligen presenterats i en utredning.⁷

¹ Det senare uttalandet bör dock modifieras, framförallt med hänsyn till EU-rättens inverkan.

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

³ Se exempelvis Hattingh, *The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?* BFIT 2017 s. 71 ff.

⁴ För Sveriges förhållningssätt till detsamma, se prop. 2017/18:61.

⁵ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställandet av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (ATAD I) och Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ATAD II) och den 17 januari 2023 antog Europaparlamentet rådets förslag till direktiv som fastställandet av regler för att förhindra missbruk av skalbolag för skatteändamål och om ändring av direktiv 2011/16/EU, se Antagna texter - Fastställande av regler för att förhindra missbruk av skalbolag för skatteändamål - Tisdagen den 17 januari 2023 (europa.eu).

⁶ Rådets direktiv (EU) 2022/2523 av den 14 december 2022 om säkerställandet av en global minimiskattenivå för multinationella koncerner och storskaliga nationella koncerner i unionen (22 dec. 2022).

⁷ SOU 2023:6, En lag om tilläggsskatt för företag i stora koncerner.

Även ökad rapporteringsplikt för företag är populärt just nu.⁸ Härutöver har exempelvis Europakonventionen om mänskliga rättigheter (EKMR) betydelse på skatterättens område.⁹ De exempel som givits är just exempel på hur internationell rätt (soft såväl som hard law) påverkar svensk skatterätt på ett ganska ingripande sätt.

I detta virrvarr av regler, förordningar, direktiv och avtal som uppkommer på det internationella planet, avgränsas i det följande den internationella rätten huvudsakligen till de skatteavtal som Sverige ingår med andra stater. En kort kommentar görs även av hur skatteavtalsrätten (den internationella rätten) påverkar EU-rätten, vilken i sin tur har stor betydelse för den svenska skatterätten.

Syftet med denna uppsats, vilken är en förstudie till ett bokkapitel, är att diskutera hur skatteavtalsrätten, som är ett folkrättsligt traktat, påverkar annan intern skatterätt och hur detta kommer till uttryck i såväl teori som praktik. Syftet har brutits ner i flera forskningsfrågor. I avsnitt 2 behandlas frågorna; hur har förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt diskuterats i doktrin och hur har Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) hanterat förhållandet? I avsnitt 3 behandlas den klassiska frågan; vilka rättskällor kan användas och vilka rättskällor används av HFD vid tolkning av skatteavtal? De teoretiska och praktiska perspektiven flyter således som en gemensam tråd genom uppsatsen. Bidraget kan ses som en introduktion till ämnet och ger således en karta över de frågor som har behandlats i doktrin under en lång tid. Fotnotsvis ges en indikation på olika diskurser och strömningar i tidigare forskning.

⁸ Den 9 februari 2023 lämnades en lagrådsremiss, Ökad transparens för stora företags skattebetalningar. Även annan rapporteringsskyldighet i syfte att utbyta information har genomförts på senare tid, se tex. Land-för-land rapportering (DAC 4), prop. 2016/17:47. Se även Höglund, Dokumentation av internprissättning: med inriktning på land-för-land-rapportering, Jure 2021.

⁹ Se exempelvis Fast Lappalainen, Om skyddet mot retroaktiv beskattning, en studie i konstitutionell rätt, Stockholms universitet 2019; dens. The Interplay Between Human Rights and Taxation, Festskrift till Robert Pahlsson, Iustus 2022 s. 137–161; RÅ 1996 ref. 97 och Åkerberg Franson, C-617/10, EU:C:2013:105 om EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna.

2 Om skatteavtalens förhållande till intern rätt

2.1 Inledande ord

Även om stater ur ett EU-rättsligt perspektiv inte fullt ut kan bestämma utformningen av sina skatter så är friheten fortfarande mycket stor. Vanligt är att stater använder sig av två principer för att fastställa skattskyldighet (hemvistprincipen¹⁰ och källstatsprincipen¹¹). I gränsöverskridande situationer leder detta ofta till att samma inkomst blir beskattad i två stater samtidigt, s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning.

För att undvika eller lindra denna typ av dubbelbeskattning ingår stater skatteavtal med varandra på bilateral basis.¹² Ett skatteavtal är ett avtal mellan de två staterna i vilket de avstår från en del av de skatteanspråk som de har rätt till enligt sin interna skattelagstiftning. Skatteavtalen är således något annat än de lagvalsregler som exempelvis finns på privaträttens område.

Sverige har i dagsläget ingått skatteavtal och överenskommelser om bistånd och informationsutbyte på skatteområdet med drygt 150 stater.¹³ Sveriges 80-tal skatteavtal bygger huvudsakligen på det modellavtal som OECD har tagit fram; *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*, men det bör noteras att stora individuella skillnader förekommer i olika avtal.¹⁴ Skälet till dessa skillnader är att avtalen är resultat av förhandlingar mellan Sverige och den andra staten.

¹⁰ Lite förenklat innebär hemvistprincipen att de som bor i ett land är skattskyldiga där.

¹¹ Källstatsprincipen tar sikte på inkomstens uppkomst. Har inkomsten uppkommit inom statens territorium är den skattepliktig där.

¹² Skatteavtalen har ofta flera syften såsom att förhindra skatteflykt, underlätta informationsutbyte och handräckning i skatteärenden samt att motverka diskriminering. Sverige har även ett multilateralt skatteavtal med de nordiska länderna.

¹³ För en lista på ingångna avtal se Skatteverket, Skatteavtal | Rättslig vägledning | Skatteverket (2022-03-29).

¹⁴ Cejic & Wendleby, Sweden - Global Tax Treaty Commentaries – Country Policy & Practice, IBFD 2021.

Skatteavtalen är folkrättsliga avtal som inkorporeras i svensk lag (oftast som en bilaga till lagen).¹⁵ Lindencrona uttryckte detta på ett förtjänstfullt sätt:¹⁶ ”De svenska dubbelbeskattningsavtalens dubbla karaktär av folkrättsliga avtal mellan Sverige och en annan stat och gällande intern svensk skatterätt ger upphov till diverse problem och ger avtalen en mycket speciell ställning i svensk skatterätt.” Denna dubbla karaktär har särskild betydelse vid tolkningen.

2.2 Metoden för att tillämpa skatteavtal och effekten därav

2.2.1 Inledning

Skatteavtalen tillämpas parallellt med den interna rätten i båda staterna. Ibland uttrycks det som att avtalet är en stencil med hål som läggs ovanpå den interna rätten – det som syns genom hålen har staten rätt att beskatta.¹⁷

Metoden som används vid tillämpningen av ett avtal kan ses som en steg. Först kontrollerar man att det finns ett aktuellt skatteavtal och att det har trätt i kraft. Därefter behöver man utreda om den aktuella personen och skatten omfattas av avtalet. Härfter påbörjas den mer komplicerade uppgiften att bedöma vilken stat som är personens hemviststat enligt skatteavtalet. I avtalen finns därefter olika fördelningsartiklar för olika typer av inkomst. Fördelningsartiklarna fördelar beskattningsrätten till inkomsten antingen till hemviststaten eller den andra staten (källstaten). Detta görs genom att inkomsten får beskattas i en av staterna eller att den får beskattas i båda staterna. Om båda staterna får beskatta inkomsten är det hemviststatens ansvar att undanröja eller lindra den dubbla beskattningen genom att antingen undanta inkomsten eller genom att avräkna den skatt som har betalats i det andra landet. För vissa in-

¹⁵ För en indelning i tre perioder för hur Sverige genom åren har införlivat skatteavtalen se Johansson, Förhållandet mellan intern skattelagstiftning och skatteavtal – särskilt om företräde för interna skatteregler, *Jure* 2021 s. 177–180.

¹⁶ Lindencrona, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget 1994, s. 11f.

¹⁷ Lang, *Introduction to the law of double taxation conventions*, 3rd ed. Linde 2020 s. 10 med vidarehänvisning till Vogel.

komster reducerar avtalet den skattesats som får tas ut av exempelvis källstaten.¹⁸

Effekten av att tillämpa ett avtal är således att denna begränsar den beskattningsrätt som framgår av annan skattelag. Detta kan göras på flera sätt; genom att förhindra Sverige från att beskatta inkomsten, genom att reducera skattesatsen, eller genom att Sverige måste avräkna den skatt som tagits ut i utlandet.

2.2.2 Den gyllene regeln

Det finns hyllmeter skrivet om förhållandet mellan skatteavtal och annan intern skatterätt. Som redan framkommit inkorporeras skatteavtalen vanligtvis genom en bilaga till en lag i svensk rätt, därav uttrycket ”annan” intern skatterätt. Detta innebär att skatteavtalet och exempelvis inkomstskattelagen (1999:1229) (nedan IL) befinner sig på samma hierarkiska nivå.

Sedan år 1982 finns en regel i alla införlivandelagar som går under benämningen den gyllene regeln. Den gyllene regeln stadgar att ett avtals beskattningsregler endast ska tillämpas i den mån de medför inskränkningar (begränsningar) av den skattskyldighet som annars skulle föreligga i Sverige.¹⁹ Den gyllene regeln illustrerar på ett tydligt sätt den syn Sverige har på skatteavtalen, dvs. att dessa aldrig kan utvidga den beskattningsrätt som Sverige har enligt annan intern skattelagstiftning. Detta innebär exempelvis att om ett skatteavtal fördelar beskattningsrätten till Sverige, men om Sverige saknar regler i exempelvis IL som gör inkomsten skattepliktig, så kan Sverige lika fullt inte beskatta inkomsten.

I viss doktrin har den gyllene regeln tolkats som att den innebär att skatteavtalen har en överordnad ställning i förhållande till intern rätt och ges företräde vid en regelkonflikt.²⁰ Även om jag delar

¹⁸ För en mer utförlig beskrivning av metoden att tillämpa skatteavtal se exempelvis Cejje, *Utflyttningsbeskattning av kapitalökningar*, Uppsala universitet 2010, s. 117–161 eller Berglund & Cejje, *Basics of International Taxation*, Iustus 2018 kapitel 3.

¹⁹ I sin avhandling diskuterar Johansson den gyllene regeln ingående och drar slutsatsen att regeln snarare skulle skrivas om och ta sikte på skyldighet att betala skatt, snarare än skattskyldigheten. Se Johansson (n 15) s. 182–188.

²⁰ Bokström & Tyllström, *National Report – Sweden*, IFA Cahiers (n 48) s. 559; Sundgren, *Efterlevande av traktater*, SN 1995 s. 463; Rohatgi, *Basic International Taxation*, Kluwer 2002 s. 39.

uppfattningen att skatteavtalen bör ha företräde framför intern rätt, delar jag inte uppfattningen att detta går att härleda ur den gyllene regeln.²¹ För att uppnå ett företräde krävs andra förklaringar. Dessa diskuteras i nästa avsnitt 2.3.

2.2.3 Skatteavtalens oförmåga att ändra innehållet i intern rätt

Som nämnts inledningsvis använder stater ofta hemvist eller källa som grund för skattskyldighet. I IL uttrycks detta i termer av obegränsad skattskyldighet (hemvist) och begränsad skattskyldighet (källa).²²

År 1995 meddelade HFD dom i Kenya I-fallet (RÅ 1995 ref. 69). Frågan i målet var om P, som var bosatt i Kenya, var skattskyldig i Sverige för vissa inkomster. Enligt svensk intern rätt var han obegränsat skattskyldig i Sverige enligt reglerna om väsentlig anknytning (en form av utsträckt hemvistprincip). I Kenya var han också obegränsat skattskyldig (pga. de facto hemvist).

Skatteavtalen fungerar på så sätt att det först fastställs vilken stat som är hemviststat enligt avtalet och därefter fördelas beskattningsrätten till endera hemvist- eller källstat eller båda. Om båda staterna får beskatta inkomsten åligger det hemviststaten att undanröja eller lindra den dubbla beskattningen.

Enligt skatteavtalet mellan Kenya och Sverige ansågs P ha skatteavtalsrättslig hemvist i Kenya. Denna slutsats föranledde dock HFD att ändra P:s skatterättsliga status enligt intern rätt i Sverige till att bli begränsat skattskyldig.

HFD:s misstag i denna del ledde snabbt till att en ny lag infördes för att klargöra hur våra interna skatteregler ska tillämpas i förhållande till skatteavtal.²³ Innebörden var i korthet att tillämpningen av

²¹ För ett mer utvecklat resonemang se Cejje (n 18) s. 76–77 med vidarehänvisning till exempelvis RÅ 2008 ref. 24. För en djupare analys av den gyllene regeln se Johansson (n 15) s. 185–189.

²² Vid tidpunkten för Kenya I användes begreppen oinskränkt skattskyldig och inskränkt skattskyldig i dessa dealar.

²³ Prop. 1995/96:121 Vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal. För diskussion i doktrin se exempelvis Silfverberg, Rättsfall, SN 1996 s. 71–72 och Pelin, En ny lag om tolkning och tillämpning av dubbelbeskattningsavtal, SN 1996 s. 291–299.

ett skatteavtal inte ändrar en klassificering enligt intern rätt, exempelvis genom att göra en obegränsad skattskyldig person begränsat skattskyldig. Enligt intern rätt är personen fortfarande obegränsat skattskyldig och de regler som gäller för en sådan person (II) tillämpas med de begränsningar avseende exempelvis möjligheten att beskatta vissa inkomster eller med de lägre skattesatser som ett skatteavtal medför.

HFD fick inom kort tid möjlighet att i plenum meddela dom i ett nytt mål, Kenya II (RÅ 1996 ref. 38). Efter att målet avgjordes ansågs ordningen återställd och 1995 års lag om tolkning och tillämpning av skatteavtal kunde upphävas.

En förklaring till HFD:s snedsteg i Kenya I kanske kan finnas i den gyllene regeln. Som nämnts ovan säger den gyllene regeln att skattskyldigheten i Sverige kan begränsas (inskränkas²⁴). Effekten av HFD:s dom var just detta - att skattskyldigheten i Sverige begränsades (gick från obegränsad till begränsad skattskyldighet). Rent krasst blev det dock fel, eftersom tanken inte är att avtal kan ändra en klassificering av någons skattskyldighet, utan endast begränsa skyldigheten att betala skatt.²⁵

2.3 Derogationsprinciperna och skatteavtalen

2.3.1 Inledning

Att skatteavtal och exempelvis II har samma rättsliga ställning har lett till frågor om företräde. Frågan om regelkonkurrens har behandlats ingående i två doktorsavhandlingar. År 1998 skrev Aldén en avhandling om derogationsprincipernas tillämpning på skatterättsens område.²⁶ Inledningsvis kan noteras att *lex superior*-principen inte används på skatteavtalsrättsens område.²⁷ Återstående att disku-

²⁴ Se fotnot 22 om terminologin.

²⁵ Jfr fotnot 19 ovan.

²⁶ Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten: med särskild inriktning på förhållandet mellan olika grunder för beskattning av dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santérus 1998. För en sammanfattning av avhandlingens relevans i nu aktuella delar se Cejje (n 18) s. 99–101.

²⁷ Se exempelvis Lang, The procedural Conditions for the Implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law, Intertax 2007 s. 151.

tera är *lex specialis* och *lex posteriori*.²⁸ *Lex specialis* innebär att en allmän regel ska stå tillbaka framför en mer speciell bestämmelse. Många författare ansåg tidigt att skatteavtalen skulle ses som *lex specialis* i förhållande till intern rätt.²⁹ En tillämpning av *lex posteriori* skulle innebära att en nyare regel får företräde framför en äldre regel. I skatteavtalssammanhang skulle en tillämpning av denna princip exempelvis innebära att en senare tillkommen intern regel skulle ges företräde framför en bestämmelse i ett äldre skatteavtal. Eftersom skatteregler förändras i rask takt skulle många skatteavtalsrättsliga bestämmelser följaktligen kunna sättas ur spel vid en tillämpning av detta synsätt. Synsättet leder inte sällan till vad som brukar benämnas *treaty override*, vilket enkelt uttryckt inte är uppskattat mellan avtalsslutande parter och i förlängningen kan leda till att få stater önskar ingå avtal med den aktuella staten.³⁰ Sammanfattningsvis var den allmänna uppfattningen fram till år 2008 att *lex specialis* var den härskande principen på detta område.³¹ Den andra avhandlingen med fokus på regelkonkurrens är Johanssons avhandling från år 2021.³² I avhandlingen fokuserar hon på situationer när de interna reglerna ges företräde framför skatteavtalen, dels de lege lata, dels utifrån ett mer utvärderande förhållningssätt.

2.3.2 HFD och *lex posteriori*?

Under mina drygt trettio år vid universitetet har jag aldrig stött på ett sådant ramaskri som när HFD år 2008 meddelade dom i RÅ 2008 ref. 24.³³ Målet engagerade svenska och internationella skatterättsforskare såväl som professorer i folkrätt. Kritiken som framfördes var stor och handlade bland annat om att HFD frångått en folkrättslig tolkningsmetod, att agerandet ledde till *treaty override*

²⁸ De fullständiga latinska uttrycken är *lex specialis derogat legi generali* respektive *lex posterior derogat legi priori*.

²⁹ Wouters & Vidahl, *The International law perspective*, s. 20 i Maisto (ed.), *Tax treaties and Domestic Law, EC and International Tax Law Series Volume 2*, IBFD 2006. Se även Dahlberg särskilt yttrande i Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 73-08/D (2009-04-02) och skiljaktig mening i förhandsbesked dnr 131-08/D (2009-12-22).

³⁰ Se exempelvis OECD:s rapport, *Tax Treaty Override*, 1989, Rosenbloom & Shaheen, *Treaty Override: the False Conflict Between Whitney and Cook*, *Florida Tax Rev.* 2021 s. 375-423.

³¹ Se n 29 ovan, samt diskussionen nedan i avsnitt 4.

³² Johansson (n 15).

³³ RÅ 2008 ref. 24. Ytterligare ett liknande mål avgjordes samma dag, RÅ 2008 not. 61.

samt att HFD inte tillämpade aktuellt skatteavtal.³⁴ Inom ramen för denna korta text finns det inte möjlighet att återge denna kritik i sin helhet utan istället läggs fokus på problemet, den osäkerhet som uppstod och hur HFD lyckades ta sig ur knipen.

Något förenklat, I RÅ 2008 ref. 24 inledde HFD med att konstatera att den gyllene regeln inte hindrar Sverige från att i senare tillkommen skattelagstiftning utvidga sina beskattningsanspråk och att om ”två lagar skulle visa sig vara sinsemellan oförenliga får frågan om vilken lag som har företräde lösas med utgångspunkt i de principer som tillämpas vid regelkonkurrens”. De nationella regler som var föremål för prövning i målet (CFC-regler) hade tillkommit efter aktuellt skatteavtal och syftade till att motverka att vissa skatteförmåner uppnåddes genom utlandsetablering av bolag i lågskatteländer. De interna reglerna skulle därför tillämpas eftersom det stod klart ”att CFC-reglerna har företräde och ska tillämpas oberoende av vad en tillämpning av bestämmelserna i avtalet kan ge för resultat.” Mot bakgrund av detta ansåg HFD att avtalet inte behövde analyseras.

En välvillig tolkning av domen som presenterades var att eftersom det i förarbetena till de svenska CFC-reglerna klart framgick att reglerna syftade till att motverka precis det förfarande som var föremål för prövning i målet, och då kommentarerna till OECD:s modellavtal innehöll en liknande öppning som den som HFD tog, kanske domen endast skulle ges ett begränsat värde.³⁵ Efter HFD:s

³⁴ Se exempelvis Dahlberg, Regeringsrätten och de folkrättsliga skatteavtalen, SN 2008 s. 482–489; Mutén, Treaty override i Regeringsrätten, SvSKT 2008 s. 353–357; dens. DN Debatt (2008-08-07), Kleist, Några ytterligare kommentarer angående förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt, SN 2008 s. 708–714; Hilling, The Swedish Supreme Administrative Court Totally Disregards tax Treaty: A Critical Analysis of a CFC Judgment, Intertax 2008 s. 455–46; Jermsten & Sandström, Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser, i Regeringsrätten 100 år (eds. Lundin mfl.) Iustus 2009 s. 243–248; Holmdahl & Barenfeld, Treaty override på svenska, SN 2009 s. 627–634; Grundström, Treaty Override – nu även i Skatterättsnämnden, SN 2010 s. 159–166; Sallander, I kölvattnet av RÅ 2008 ref. 24, SvSKT 2010 s. 177–204, Hultqvist, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en agumentationsanalys, SvSKT 2010 s. 520–534; Cejje (n 18) s. 99–113; Johansson (n 15) s. 265–282. SkatteNytts forskarkonferens år 2010 ägnades även detta tema, så även många seminarier och konferenser under åren 2008–2010.

³⁵ Se Kommentaren till OECD:s modellavtal, artikel 1 punkt 23 och 26, Cejje (n 18) s. 105 ff. (tolkningsalternativ 3a-b)

dom i mål RÅ 2010 ref. 112 har detta tolkningsalternativ benämnts som ”tolkningsprincipen om en klart uttryckt avsikt”.³⁶

Efter HFD:s dom år 2008 prövades ett flertal liknande mål i Skatterättsnämnden i jakten på att de skattskyldiga skulle få klarhet och förutsebarhet i sina skatteärenden.³⁷ I ett av dessa mål, Greklands-målet (RÅ 2010 ref. 112), förtydligade HFD sin inställning vilket ledde till att en suck av lättnad kunde höras i det svenska skatterättssamhället. I målet prövades 1961 års avtal mellan Sverige och Grekland och de interna reglerna om beskattning av kapitalvinster för begränsat skattskyldiga personer (tioårsregeln)³⁸ som utökats år 2008. Tioårsregeln medförde att Sverige kunde beskatta inkomsten, medan skatteavtalet tilldelade Grekland den exklusiva beskattningsrätten. Frågan som alla väntade på att få ett svar på var om HFD återigen skulle låta *lex posterior*-principen få genomslag och tillämpa de svenska reglerna, då även dessa (precis som CFC-reglerna) är en form av regler som syftar till att förhindra skatteflykt. HFD uttalade:

”En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt.”

[...]

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

³⁶ Johansson (n 15) s. 265 ff. Här kan även Peru-domen noteras (HFD 2012 ref. 20) där HFD obiter dicta, i motsats till Greklands-målet uttalade att det krävs en tydlig avsikt i avtalet att interna skatteflyktregler inte ska tillämpas framför skatteavtalet för att skatteflyktslagen inte ska vara tillämplig. Det bör dock noteras att när det handlar om skatteflyktsregler är situationen speciell, då ändringar gjordes i kommentarerna år 2003 som har fått stor betydelse för tolkningen därefter. Se i korthet Grahn, Nya regler mot kringgående av källskatt – en analys i ljuset av skatteavtalsrätten, SN 2022 s. 440–444.

³⁷ Se exempelvis Skatterättsnämndens förhandsbesked dnr 73–08/D (2009-04-02), dnr 13–09/D (2009-11-30), dnr 131–08/D (2009-12-22) och dnr 43–09/D (2009-12-22).

³⁸ 3 kap. 19 § IL.

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

I det nu aktuella målet bedömdes det varken av lagtextens ordalydelse eller av förarbetsuttalanden framgå att tioårsregeln var avsedd att tillämpas oberoende av vad som föreskrivs i skattavtal, varför endast Grekland hade beskattningsrätt till inkomsten.

Såhär drygt tio år senare analyseras liknande frågor i internationell doktrin och det kan noteras att den väg som HFD tog i Greklands-målet stämmer väl överens med äldre praxis från exempelvis USA, som är ett land som i andra sammanhang ofta anklagas för att tillämpa *treaty override*.³⁹

2.4 Något om EU-domstolens beaktande av skatteavtal

Vid införandet av Lissabonfördraget (år 2009) gjordes flera förändringar. En artikel som togs bort och som tidigare ansågs viktig ur ett skatterättsligt perspektiv var artikel 293 EG om undvikande av dubbelbeskattning. Artikeln hade förvisso inte direkt effekt, men var en signal till medlemsstaterna att ingå skatteavtal med varandra för att avskaffa dubbelbeskattning inom gemenskapen.⁴⁰ Borttagandet av artikeln föranledde visst bryderi i skatterättslig doktrin.⁴¹ Några synliga effekter av borttagandet har dock inte noterats. Det som däremot kan noteras är att EU-domstolen, trots att dubbelbeskattning inte i sig utgör ett förbjudet hinder,⁴² är mån om skatteavtalens existens och på regelbunden basis åberopar dessa vid sina prövningar och tolkningar av de fria rörligheterna. Min slutsats är att EU-domstolen synes hysa stor respekt för dessa folkrättsliga traktat.

³⁹ Slutsatsen av en analys av två äldre (1888 och 1933) rättsfall blir densamma som den som ovan benämns tolkningsprincipen om en klart uttryckt avsikt. Se Rosenbloom & Shaheen (n 30).

⁴⁰ Mål *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:22, punkt 16.

⁴¹ Se exempelvis Berglund, m.fl., Skatterättsliga aspekter på Lissabonfördraget, SN 2010 s. 55 ff. och Nieminen, European Union – Abolition of Double Taxation in the Treaty of Lisbon, Bulletin for International Taxation, 2010, Vol. 64, No. 6, s. 330–335.

⁴² Se mål *Kerckhaert*, C-513/04, EU:C:2006:713.

Enkelt uttryckt kan man säga att EU-domstolens prövning om en nationell skatteregel utgör ett förbjudet hinder kan delas in i tre delar; (1) är FEUF tillämpligt, (2) föreligger en restriktion och (3) kan restriktionen rättfärdigas? EU-domstolen låter i sin praxis skatteavtalen påverka såväl restriktionsprövningen som rättfärdigandeprövningen. I det första fallet har EU-domstolen låtit en restriktion bli neutraliserad av en efterföljande tillämpning av ett skatteavtal, dvs. det hinder som förelåg innan skatteavtalet tillämpades neutraliserades genom en tillämpning av avtalet.⁴³ I det andra fallet har ett rättfärdigandeargument etablerats, vilket innebär att en medlemsstat har möjlighet att rättfärdiga ett hinder med stöd av den välvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater såsom den kommer till uttryck i ett skatteavtal.⁴⁴

3 Om rättskällorna vid tolkning av skatteavtal

3.1 Inledande ord

Utgångspunkten för all skatteavtalstolkning är skatteavtalet. I skatteavtalen finns ofta en artikel om tolkning, denna behandlas kort i avsnitt 3.2. När man diskuterar internationella avtal behöver även Wienkonventionen om traktaträtt nämnas (avsnitt 3.3).

Som nämnts ovan bygger de flesta av de av Sverige ingångna skatteavtalen på OECD:s modellavtal. 1963 års utkast till modell bestod av en konsolidering av fyra äldre utkast, varav det äldsta från 1958.⁴⁵ Modellavtalet har utvecklats och uppdateras löpande däref-

⁴³ Se exempelvis Cejje (n 18) s. 285–290; *Denkavit*, C-170/05 EU:C:2006:783; *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:665; *Kommissionen mot Italien*, C-540/07, EU:C:2009:717 men även nyligen Cejje, EU-domstolens domar, SN 2022 s. 308–311 och mål *BJ mot état belge*, C-241/20, EU:C:2021:606.

⁴⁴ Se exempelvis Cejje (n 18) s. 405–416; Holme, Tillämpning av fördelning av beskattningsrätten som rättfärdigandegrund för villkor om skattskyldighet vid underprisöverlåtelse, SvSKT 2012, s. 545–564.

⁴⁵ 1958 anses därför vara det år då modellavtalet kom till, se Owens & Bennett, OECD Model Tax Convention, Why it works, i OECD Observer – (oktober 2008) no 269, s. 10–11.

ter.⁴⁶ Modellavtalet har varit förlaga till tusentals bilaterala avtal i världen och består i dagsläget av 32 artiklar. Till modellavtalet hör en kommentar på mer än 2500 sidor, där OECD förklarar och tolkar varje artikel i modellen. Därtill kan OECD:s medlemsländer och samarbetspartners lämna reservationer till artiklarna och anmärkningar till kommentarerna. Kommentarer uppdateras med jämna mellanrum och en komprimerad version av dessa ges också ut. Den senaste versionen är från år 2017.⁴⁷ Kommentarer och dess tillämpning har väckt en rad frågor som har diskuterats ingående i doktrin. En sammanfattning av de viktigaste linjerna i dessa diskussioner sammanfattas i avsnitt 3.4.

Avsnittet avslutas med en kort kommentar om andra rättskällor som rättstillämparen ibland använder sig av vid skatteavtalstolkning (avsnitt 3.5).

3.2 Avtalet – en given utgångspunkt för tolkning⁴⁸

I avtalen finns ofta definitioner av olika begrepp insmugna dels i de olika fördelningsartiklarna,⁴⁹ dels i artikel 3.1.

I artikel 3.2 finns därtill en särskild tolkningsregel som stadgar att termer som inte har definierats i avtalet, om inte sammanhanget kräver annat, i princip ska ha den betydelse de har i den interna rätten (internrättslig tolkningsmetod). Här uppstår flera tolkningsfrågor; vilket lands interna rätt? vilken typ av intern rätt? är det lagstiftningen som förelåg när avtalet slöts eller även senare tillkommen lagstiftning som ska tillämpas? osv.⁵⁰

Artikel 3.2 har varit föremål för omfattande forskning och en annan fråga som har diskuterats är vad som avses med ”om inte

⁴⁶ Rust (ed.), Klaus Vogel on Double taxation Conventions, 4th ed. Wolter Kluwer, s. 1–3.

⁴⁷ 2017 års komprimerade version uppgår till 658 sidor.

⁴⁸ För en komparativ studie om tolkning av skatteavtal se IFA Cahiers, Interpretation of double taxation Conventions, 1993, Vol. 78a, Kluwer 1993.

⁴⁹ Se exempelvis artikel 4.1, 6.2, 10.3 osv.

⁵⁰ Sallander besvarar dessa tre frågor med att det företrädesvis är källstatens interna skatterätt som gäller vid frågans uppkomst som ska användas. Se Sallander, Skatteavtal, Om tolkning och tillämpning Liber 2015 s. 78. Visst stöd för en internrättslig tolkningsmetod finns i förarbeten till vissa skatteavtal, se exempelvis prop. 1992/93:177 s. 51.

sammanhanget kräver annat”, även benämnd den folkrättsliga tolkningsmetoden.⁵¹ Här anser de flesta att det är den gemensamma partsavsikten som åsyftas och att det är denna som bör ges företräde.⁵² Även HFD förespråkar i flera mål den folkrättsliga tolkningsmetoden.⁵³ Här får således skatteavtalens dubbla karaktär som dels intern rätt, dels folkrättsliga traktat genomslag.

När vanlig skatterätt tolkas används inte sällan förarbeten som rättskälla. Till varje skatteavtal finns självklart förarbeten, och inte sällan särskilda protokoll som upprättats vid avtalsförhandlingarna. En skillnad i detta avseende mot när annan intern skatterätt tolkas är just vikten av den gemensamma partsavsikten. Ett svenskt förarbete är just det – svenskt – vilket inte nödvändigtvis innebär att det ger uttryck för den gemensamma partsavsikten. Protokollen däremot kan ses som en del av avtalsförhandlingarna och kan därför ges större vikt i jakten på den gemensamma partsavsikten.

3.3 Wienkonventionen om traktaträtt

Redan i det klassiska Luxemburg-målet (RÅ 1996 ref. 84) uttalade HFD att den gemensamma partsavsikten vid tolkning av skatteavtal skulle fastställas med stöd av Wienkonventionens bestämmelser om tolkning och tillämpning. I målet utsträcker HFD detta till att tolkningen även bör kunna ligga till grund för den avtalstolkning som aktualiseras vid en tvist mellan den enskilde och en skatte-

⁵¹ Se exempelvis Avery Jones, et al, *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model I*, BTR 1984, s. 14–54, dens. *The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model II*, BTR 1984, s. 96–101, dens., *Article 3(2) of the OECD Model Convention and the Commentary to It: Treaty Interpretation*, 33 ET 1993, s. 252–257, dens. *Some thoughts on Article 3(2)*, in *Liber Amicorum Luc Hinnekens* s. 1–8 (Avery Jones et al. eds., Bruylant 2002) och *The Benefit of Article 3(2) of the OECD Model*, in *Essays on Tax Treaties, A Tribute to David A. Ward* s. 3–14, (Maisto et al. eds., IBFD 2012), van Raad, *1992 Additions to Article 3(2) Interpretation and 24 (Non-Discrimination) of the 1992 OECD Model and Commentary*, 20 Intertax 12 s. 671–676 (1992), och Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law - A study of Article 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*, IBFD Doctoral Series, 2004 vol. 7, s. 473–516.

⁵² Sundgren, *Tolkning av dubbelbeskattningsavtal – en analys av ett rättsfall*, SN 1990 s 5; Lindencrona (n 16) s. 87; Nelson, *Tax treaty Interpretation in Sweden*, s. 324 i Lang (ed.) *Tax Treaty Interpretation*, Kluwer 2001 och Cejic (n 18) s. 86.

⁵³ Se HFD i RÅ 1997 ref 35 där HFD tog avstånd från förarbetsuttalanden om en internrättslig tolkningsmetod, samt RÅ1987 ref. 162 och RÅ 1998 ref. 49.

myndighet, dvs. inte enbart mellan avtalsslutande stater. Detta innebär att Wienkonventionens bestämmelser därmed kan få återverkningar även för enskilda vid tolkning av skatteavtal.

Även HFD:s mål Englandsfararna (RÅ 1987 ref. 162) kan kopplas till Wienkonventionen och bestämmelsen om traktat som bestyrkts på flera språk. I målet beslutade HFD att söka ledning i den språkversion på vilket de aktuella avtalsförhandlingarna hade skett, vilket intressant nog inte nödvändigtvis är en tolkning som stämmer med Wienkonventionens artikel 33.

3.4 Kommentarererna till OECD:s modellavtal

3.4.1 Inledning

När det gäller kommentarererna är framförallt tre frågor mycket omskrivna i svensk och internationell forskning; vilket rättskällevärde har kommentarererna?, vilken rättslig status har kommentarererna i förhållande till artiklarna 31–33 i Wienkonventionen om traktaträtt? och vilken version av kommentarererna ska man använda vid tolkningen av redan ingångna skatteavtal?⁵⁴ Dessa frågor behandlas kort i detta avsnitt.

3.4.2 Kommentarens rättsliga status

OECD:s modellavtal anses av de flesta vara en icke-bindande modell för stater som vill sluta skatteavtal på bilateral basis. Som nämnts ovan kan en stat dock lämna en reservation mot innehållet i en viss artikel i modellen, eller en anmärkning mot en tolkning som presenteras i kommentarererna. Framförallt frågan om reservationernas betydelse har lett till diskussion om huruvida modellavtalet ändå är bindande eller i var fall utgör *soft law*.⁵⁵

⁵⁴ För en översikt se Cejic (n 18) s. 91–96 med vidarehänvisningar.

⁵⁵ Exempelvis Engelen har framfört uppfattningen att dessa kan ses som bindande. Engelen, How “Acquiescence” and “Estoppel” Can Operate to the Effect that the States Parties to a Tax Treaty are Legally Bound to Interpret the Treaty in Accordance with the Commentaries on the OECD Model Tax Convention, s. 71, i Douma & Engelen eds., *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD 2008, s. 71. Se Owens & Bennett (n 45) angående *soft law*.

Skatteverket tydliggjorde år 2020 sin uppfattning i ett ställningstagande.⁵⁶ Verket menar att om ett annat land har gjort en reservation eller observation bör dessa endast beaktas om de har kommit till uttryck i det aktuella skatteavtalet. Verket är även av uppfattningen att om det andra landets syn avviker från den svenska uppfattningen om hur en bestämmelse ska tolkas ska den svenska uppfattningen ges företräde.⁵⁷

Enligt min uppfattning, vilken får anses okontroversiell, är varken modellavtalet eller dess kommentarer juridiskt bindande.⁵⁸ Det är dock uppenbart att HFD, Skatteverket och andra rättstillämpare de facto använder kommentarerna vid tolkning av skatteavtal som bygger på modellavtalet, vilket kanske kan ses som problematiskt ur ett folkrättsligt perspektiv. Ur ett internrättsligt perspektiv skapar det förutsebarhet då kommentarerna är rika på exempel och förklaringar.

3.4.3 Kommentarerens förhållande till Wienkonventionen

Om man kan säga att modellavtalet riktar sig till avtalsförhandlande parter, kan man säga att kommentarerna riktar sig till rättstillämparna. HFD har i åtskilliga fall använt sig av kommentarerna för att tolka skatteavtalsrättsliga bestämmelser.⁵⁹ Mot bakgrund av detta

⁵⁶ Skatteverkets ställningstagande, Betydelsen av reservationer, anmärkningar och ståndpunkter i OECD:s modellavtal | Rättslig vägledning | Skatteverket, dnr 8-18742 (2020-04-02).

⁵⁷ För en kritisk kommentar, se Thorell, En kritisk analys av Skatteverkets ställningstagande avseende betydelsen av reservationer etc. i förhållande till OECD:s modellavtal, SvSkT 2020 s. 611–623.

⁵⁸ Se för liknande uppfattningar exempelvis Douma & Engelen (eds) (n. 55) i vilken följande bidrag publicerats med denna uppfattning; Blokker, Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention, s. 27; Ward, Is There an Obligation in International Law of OECD Member Countries to Follow the Commentaries on the Model?, s. 92; Pijl, Beyond Legal Bindingness, s. 124 et seq.; Tillinghast, A Practitioner's Comment on why Commentaries on the OECD Model Tax Convention should not be Treated as Legally Binding, s. 153 ff.; och Avery Jones, The Binding Nature of the OECD Commentaries from the UK Point of View, s. 157 ff.

⁵⁹ Se exempelvis RÅ 1987 ref. 158, RÅ 1987 ref. 162, RÅ 1995 not 68, RÅ 1996 ref. 84, RÅ 1997 ref. 35, RÅ 2001 ref. 38, HFD 2016 ref. 57. Här kan även noteras att EU-domstolen använder sig av OECD:s modellavtal och dess kommentarer i sin praxis, se exempelvis *Bouanich* C-265/04, EU:C:2006:51, *Gilly*, C-336/96, EU:C:1988:221 och *N*, C-470/04, EU:C:2006:525. Det kan även noteras att HFD har använt sig av kommentarerna vid tolkning av rent intern lagstiftning, när denna har byggt på liknande definitioner som finns i modellavtalet, se HFD 2016 ref. 23. HFD använder även annat

har frågan om kommentarernas rättsliga status i förhållande till Wienkonventionen diskuterats. Uppfattningarna i doktrin är spretande beträffande under vilken exakt artikel i Wienkonventionen som kommentarerna går att inordna, om ens någon. Det finns huvudsakligen fyra tolkningar presenterade i doktrin. Den första tolkningen är att kommentarerna går att inordna under artikel 31.1 (gängse mening).⁶⁰ Den andra tolkningen innebär att de utgör en särskild mening enligt artikel 31.4.⁶¹ Den tredje är att de går att inordna under artikel 32 (supplementära tolkningsmedel)⁶² och den fjärde innebär att kommentaren utgör ”efterföljande överenskommelser” enligt artikel 31.3.⁶³

På senare år har ett något mer pragmatiskt synsätt presenterats, som innebär att det kanske inte spelar så enormt stor roll under vilken artikel som kommentarerna kan ”knös” in.⁶⁴ Här ska även ett mer folkrättsligt synsätt som har presenterats i doktrin nämnas.⁶⁵ Synsättet innebär i korthet att valet av ambulatoriskt eller

material från OECD i sin rättstillämpning, se exempelvis Burmeister, Internprissättning och omkaraktisering, Iustus 2016.

⁶⁰ Se exempelvis Lindencrona (n 16) s. 82 ff.; Van Raad enligt P.J. Wattel & O.C.R. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties* 43 ET 7, sec. 2.4. (2003).

⁶¹ Se exempelvis Ault, *The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties*, 22 *Intertax* 4 s. 144–148 (1994) och Dahlberg, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, i *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, s. 153 (Arvidsson et al. eds., *Norstedts juridik* 2003); och Barenfeld, *Taxation of Cross-Border Partnerships: Double-Tax Relief in Hybrid and Reverse Hybrid Situations*, s. 37–59 (JIBS Dissertation Series No. 025 2005).

⁶² Se exempelvis Avery Jones et al. (n 51) 1984, s. 96-101.

⁶³ Se exempelvis Dahlberg, strax ovan s. 151–152 och Ellis, *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation - Response to Prof. Dr Klaus Vogel*, 54 *BFIT*. 12 (2000), s. 617.

⁶⁴ Ward, *The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, 60 *BFIT* 3, sec. 3. (2006); Arnold, *The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality*, 64 *BFIT* 1, sec. 3.2. (2010); Berglund, *Avräkningsmetoden - En skatterättslig studie om undvikande av internationell dubbelbeskattning* (Iustus 2013) 66–69; och Bjuvberg, *Rättskällevärdet av OECD:s modellavtal - synen på förhållandet mellan modellavtalet och Wienkonventionen i litteraturen*, *Svensk Skattetidning* 2015 s. 130.

⁶⁵ Lindenfolk & Hilling, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, *Nordic T. J.* 1, pp. 34–59 (2015); Nieminen, *Dual Role of the OECD Commentaries -Part 1*, 43 *Intertax* 11, s. 636–659 (2015); and dens. *Dual Role of the OECD Commentaries - Part 2*, 43 *Intertax* 12, s. 773–795 (2015); och Schmitt, and M. Schmitt, *The Relevance of Amendments to the OECD-Commentary for the Interpretation of Tax Treaties (Static or Dynamic Approach)*, in *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (Schilcher & Weninger eds., Linde 2008) s.

statiskt förhållningssätt kan variera beroende på omständigheterna och syftet med att använda kommentarerna.⁶⁶

3.4.4 Ambulatorisk eller statisk tolkning – vilka kommentarer kan användas?

Mot bakgrund av att kommentarerna uppdateras med jämna mellanrum är som nämnts ovan en annan hett omdiskuterad fråga vilken version av kommentarerna som man bör använda. Annorlunda uttryckt; kan ändringar i kommentarerna påverka tolkningen av redan ingångna skatteavtal? Här skiljer man mellan ett statiskt och ett ambulatoriskt förhållningssätt.⁶⁷

Ett statiskt förhållningssätt innebär att man använder de kommentarer som fanns då skatteavtalet ingicks, medan ett ambulatoriskt förhållningssätt innebär att man använder de kommentarer som finns när avtalet tolkas. Det finns för- och nackdelar med båda metoderna.⁶⁸

117–137. Se även Nieminen, *OECD Commentaries under the Vienna Rules Thesis* (Tampereen Yliopisto 2014).

⁶⁶ Linderfalk & Hilling (n 65).

⁶⁷ I doktrin finns förespråkare för båda synsätten. Exempel på författare som har förespråkats ett statiskt förhållningssätt, är exempelvis Lang, *Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties*, 25 *Intertax* 1, s. 7–9 (1997); Wattel & Marres (n 60); Bjuvberg, *Betydelsen av OECD:s modellavtal vid tolkning av skatteavtal - några typfall*, *SvSKT* 2015 s. 427–443; and Schmitt, *The Relevance of Amendments to the OECD-Commentary for the Interpretation of Tax Treaties (Static or Dynamic Approach)*, in *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (Schilcher & Weninger eds., Linde 2008). Exempel på författare som förespår ett ambulatoriskt förhållningssätt kan Arnold, *Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model*, 58 *BFIT* 6, sec. 10. (2004); Vann, *Interpretation of Tax Treaties in New Holland*, in *A Tax Globalist: Essays in Honour of Maarten J. Ellis* s. 152–155 (van Arendonk et al, eds., IBFD 2005); Sundgren, *Tillämpning av förändrade kommentarer till OECD:s modellavtal*, 1 *WebJ. Intl. Taxn. Sweden* (2016); Belmarik, *Specialities in Interpretation of Tax Treaties*, in *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, s. 82 (Schilcher & Weninger eds., Linde 2008), och Sasseville, *Temporal Aspects of Tax Treaties*, in *Tax Polymath - A Life in International Taxation*, s. 44–48 (Baker & Bobbett eds., IBFD 2010), *Online Books IBFD* nämns.

⁶⁸ Se Avery Jones för en utmärkt sammanfattning av argumenten som talar för en ambulatorisk och statisk metod. Avery Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, 56 *BFIT* 3 (2002), sec. 1. I sin tur sammanfattad av Cejje, *International/Sweden/OECD – The Commentaries on the OECD Model as a Mechanism for Interpretation with Reference to the Swedish Perspective*, *BFIT* 2017 s. 665–666.

En avgjord fördel med det statiska förhållningssättet är att det är lättare för den enskilde, domstolar och Skatteverk att förutse hur en viss situation ska tolkas. Fördelen med ett ambulatoriskt förhållningssätt är att rätten och samhället utvecklas och att ett sådant förhållningssätt möjliggör flexibilitet i rättstillämpningen. Det finns dock en gräns för det ambulatoriska förhållningssättet. Om ordalydelsen i en artikel i modellen ändras vilket leder till ändringar i kommentarerna kan dessa naturligtvis inte användas vid tolkningen av en artikel med annan ordalydelse.⁶⁹

När det gäller de uppdaterade versionerna av kommentarerna finns även synsättet presenterat i doktrin att en åtskillnad bör göras mellan förtydliganden (formell natur) och tillägg (materiella) i kommentarerna.⁷⁰ Förtydligandena ses som betydligt mindre problematiska. Jag är en av dem som förespråkar detta synsätt, dvs. att vid förtydliganden kan ett ambulatoriskt förhållningssätt tillämpas, medan om det handlar om ett materiellt tillägg bör ett statiskt förhållningssätt användas.

Avslutningsvis kan nämnas att OECD:s *Committee on Fiscal Affairs* ger uttryck för att en ambulatorisk tolkningsmetod ska användas.⁷¹ Frågan kvarstår dock hur HFD gör; tillämpar HFD en statisk eller ambulatorisk tolkningsmetod? Flertalet forskare har tolkat Luxemburgmålet RÅ 1996 ref. 84 som att HFD tillämpar ett ambulatoriskt förhållningssätt.⁷² Andra har tolkat det som att HFD tillämpar ett statiskt förhållningssätt.⁷³ Efter att ha studerat frågan relativt ingående är min bedömning att det tyvärr inte går att fastställa vilket förhållningssätt som HFD tillämpar.⁷⁴

⁶⁹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, Inledningen s. 35.

⁷⁰ Utgångspunkt tas här i inledningen, punkt 36. I doktrin se Barenfeld (n 61) s. 53–57; Cejje (n 18) s. 94–96 med vidarehänvisningar.

⁷¹ Kommentaren till OECD:s modellavtal, Inledningen punkterna 3 och 36.

⁷² Se exempelvis Sallander (n 50) s. 70; Hilling, Skatteavtal och generalklausuler - Ett komparativt perspektiv (Wolter Kluwer 2016) s. 130; Kleist, *Methods of Elimination of Double Taxation under Double Tax Treaties - With Particular Reference to the Application of Double Tax Treaties in Sweden*, Iustus 2012 s. 107.

⁷³ Persson Österman, *The Swedish Supreme Administrative Court: Adjudicating in Tax Matters*, 70 *BFIT* 1/2 (2016) och Barenfeld (n 61) s. 58.

⁷⁴ Cejje (n 68) 2017. Se även Sallander, *Om valet av version av OECD:s modellavtal och kommentar vid tolkning av skatteavtal – en analys av HFD:s praxis under 30 år*, SN 2017 s. 689 ff.

I HFD 2016 ref. 57 diskuterade HFD frågan och använde sig i målet av ett statistiskt förhållningssätt. Mot bakgrund av att de ändringar som hade skett i kommentaren kunde klassificeras som materiella tillägg och inte enbart förtydliganden är det svårt att dra någon generell slutsats av att ett statistiskt förhållningssätt användes. Att använda något annat än ett statistiskt förhållningssätt till materiella ändringar förefaller absurt, varför frågan om HFD använder ett ambulatoriskt eller statistiskt förhållningsvis än så länge får anses obesvarad.

3.5 Samsyn – om användandet av utländsk domstolspraxis

På senare tid har även frågan om samsyn (*common interpretation*) och interaktiv rättsbildning börjat att diskuteras i skatterättslig doktrin.⁷⁵ Utgångspunkten för diskussionen är att för att dubbelbeskattning (eller dubbel icke-beskattning) ska kunna undvikas krävs att skatteavtalen tolkas på samma sätt i de båda avtalslutande staterna.

Frågan om samsyn handlar således om huruvida den nationella domstolen (eller rättstillämparen) är skyldig att beakta andra staters domslut för att nå en enhetlig tolkning av skatteavtalen. Frågan diskuterades bland annat vid en konferens med Sveriges alla skatterättsforskare år 2014 och merparten synes vara av uppfattningen att HFD visat principen om samsyn viss uppmärksamhet⁷⁶ men att en strikt bundenhet inte föreligger. Däremot finns utrymme att använda utländsk domstolspraxis som argumentationskälla.⁷⁷

⁷⁵ Se exempelvis Rust (n 46) Intro No 90; Ward, Use of foreign Court Decisions in interpreting Tax Treaties, i Maisto (ed.) Courts and tax treaty law, EC and International Tax Law Series Volume 3, IBFD 2007, s. 161 ff.; Sallander (n 50) s. 81-84; Hultqvist, Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten, SN Akademisk Årsskrift 2014 s. 77-99; Sallander, Skatteavtalen och interaktiv rättsbildning. Eller – med gammal hederlig rättskällelära kommer man långt, SN Akademisk Årsskrift 2014 s. 100-107. För en inledande text på ämnet se Gräns, Om interaktiv rättsdogmatik, i Gräns & Westerlund (red.) Interaktiv rättsvetenskap – en antologi, Uppsala 2006 s. 59-74.

⁷⁶ RÅ 1987 ref 162 och Sallander (n 50) s. 81-84.

⁷⁷ Se Sallander (n 75) s. 106 f.

4 Avslutande kommentarer

Syftet med denna uppsats var att diskutera hur skatteavtalsrätten påverkar annan intern skatterätt och hur detta kommer till uttryck i såväl teori som praktik. Två huvudstråk av frågor har diskuterats, det första hur förhållandet mellan skatteavtalen och intern rätt har diskuterats i doktrin och hanterats av HFD, det andra vilka rättskäl-
lor som används vid tolkning och tillämpning av skatteavtal.

Ambitionen har varit att ge en översiktlig bild över fenomenet skatteavtal. Sverige slöt sitt första skatteavtal för snart hundra år sedan (1928). Även om många frågor genom åren har uppstått rörande skatteavtalens ställning i förhållande till annan intern skattelagstiftning samt rörande tolkning och tillämpning av skatteavtalen, är min uppfattning att det ur ett praktiskt rättstillämpande perspektiv finns en relativt stor samsyn såväl i Sverige som internationellt rörande dessa frågor, åtminstone på ett övergripande plan.

I uppsatsen har huvudsakligen HFD använts som representant för rättstillämparen. Det kan dock noteras att skatteavtalen är välkända för såväl nyutexaminerade jurister som praktiskt verksamma sådana. Även Skatteverket har en god uppfattning om skatteavtalen och tillämpar (oftast) dessa på ett ändamålsenligt sätt. Det är inte allt för många mål som hamnar i domstolarna som rör problem när det gäller skatteavtalsrättsliga frågor, även om sådana naturligtvis förekommer.⁷⁸ I ärlighetens namn ska även nämnas att ett flertal skatteavtalsrättsliga problem löses genom ömsesidiga överenskommelser mellan de avtalsslutande staterna, varför inte alla hamnar i domstol.⁷⁹

Ur ett praktiskt perspektiv finns en väl etablerad metod för hur man tillämpar dessa typer av avtal, vilket leder till förutsebarhet. Enligt min uppfattning föreligger sällan ad hoc bedömningar för om folkrätten ska få genomslag i svensk skatterätt. Skälet härför är den väl etablerade metoden som används vid tillämpning av skatte-

⁷⁸ För en fullständig genomgång av ställningstaganden från Skatteverket och praxis från HFD rörande skatteavtalstolkning se Cejje & Wendleby (n 14).

⁷⁹ För en avhandling om ömsesidiga överenskommelser se Sallander, Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal, JIBS 2013.

avtal. Ett annat skäl till att det råder relativt stor samsyn på ett övergripande plan är att många avtal bygger på OECD:s modellavtal och mycket tolkningshjälp finns att tillgå i de kommentarer som OECD publicerar. Ur ett skatteavtalsstolkande perspektiv är kommentarerna betydligt mer intressanta och hjälpsamma än exempelvis Wienkonventionen.

I artikeln har även belysts det faktum att under de svenska skatteavtalens snart hundraåriga historia, har HFD endast vid två tillfällen dömt på ett sätt som lett till riktigt stort missnöje och stor uppståndelse i doktrin och hos lagstiftarna. Det är min uppfattning att detta kan ses som en indikation på att just skatteavtalsrättens förhållande till svensk rätt är i balans och uppfattas som legitim.

Intensiteten i rättsskapandet på den internationella arenan i vid bemärkelse är större än aldrig förr och ibland rundas hörnen lite väl snabbt, vilket leder till bristande legitimitet. Ett sådant exempel är det solidaritetsbidrag som nyligen infördes i en EU-förordning, ett bidrag som i realiteten utgör en skatt och som borde ha beslutats i en annan ordning.⁸⁰ Om det någonsin kommer uppstå balans på den digitaliserade internationella skattearenan, där de internationella rättsskaparna nu hyper-producerar rättsakter, guidelines, action plans, direktiv mm får framtiden utvisa. Kanske vi kan finna en sådan balans om ytterligare hundra år.

⁸⁰ Rådets förordning (EU) 2022/1854 av den 6 oktober 2022 om en krisintervention för att komma till rätta med de höga energipriserna.

