

ANN-SOPHIE SALLANDER

## Skatteavtalen och interaktiv rättsbildning

Eller – med gammal hederlig rättskällelära  
kommer man långt

*Under Skattenytts uppskattade konferens vid Engholms Slott den 27–29 augusti 2014 diskuterades, under ledning av Anders Hultqvist, allmänt om metodfrågor och särskilt om interaktiv rättsbildning. Mitt bidrag vid konferensen bestod av ett kortare anförande, vilket berörde frågan om denna s.k. interaktiva rättsbildning möjligen aktualiseras inom skatteavtalsrätten. Förevarande artikel bygger till stor del på detta anförande. Därtill fångas även några av alla de goda kommentarer som gavs av den samlade skaran av deltagare.*

### 1 INLEDNING

Föremålet för denna artikel utgörs av skatteavtalen ur ett svenskt perspektiv och avtalen relateras till s.k. interaktiv rättsbildning. Med det sistnämnda avses här att svensk rätt och rättstillämpning påverkas och står under inflytande av utländska källor. Det förutsätts därtill att det förekommer någon form av interaktion, eller samspel, mellan dessa utländska källor och den svenska lagstiftaren eller domaren.

Vid skatteavtalen aktualiseras sådan påverkan och inflytande i huvudsakligen två fall. För det första, genom internationellt material härstammande från OECD. För det andra; genom förhandlingar mellan två eller flera avtalslutande stater.

Artikeln inleds med några kommentarer kring tolkning av skatteavtal. Därefter diskuteras principen om samsyn, eller s.k. common interpretation. I samband med detta analyseras begreppet samsyn enligt HFD:s praxis. Sedan relateras till prissättningsbesked och ömsesidiga överenskommelser. Avslutningsvis lämnas avslutande reflektioner kring den interaktiva rättsbildningen som sådan.

Det som framkommer genom artikeln är inte några direkta nyheter inom skatteavtalsrättens område. Däremot söker jag sätta skatteavtalen i kontexten av interaktiv rättsbildning och placera in dem i detta sammanhang.

## 2 INFLYTANDE OCH PÅVERKAN AV INTERNATIONELLT MATERIAL

### 2.1 Tolkning av skatteavtal

Hur skatteavtal ska tolkas är en fråga som HFD har hanterat under många år. Det som bör nämnas och som blir aktuellt i detta sammanhang är följande två punkter.

För det första, ska ett skatteavtal tolkas i enlighet med OECD:s modellavtal om skatt och förmögenhet, om avtalet följer modellen. Det innebär att om det svenska avtalet är utformat som modellen, så ska det också tolkas som modellen.<sup>1</sup> Det betyder att svenska myndigheter och domstolar har att tillämpa tolkningsmedel som utvecklats inom en internationell organisation, dvs. OECD i detta fall.

Att låta dylikt utländskt material influera svensk rättspraxis ses nu som något ganska självklart. Frågan som uppkommer är dock hur långtgående denna skyldighet är. Eller är det ens en skyldighet? Klaus Vogel talar om en *soft obligation* att följa modellavtalet. Detta grundas bland annat på att det finns möjligheter för OECD:s medlemsstater att lämna observationer till modellavtalet.<sup>2</sup> Varför skulle dessa annars finnas? Skulle detta i sin förlängning kunna medföra en fördragskonform tolkning? Kanske på samma sätt som inom EU-rätten?

För det andra, ska ett skatteavtal tolkas utifrån de kommentarer som finns fogade till OECD:s modellavtal. Till dessa kan staterna lämna reservationer. HFD har uttalat att kommentaren ger god ledning och ska tillämpas vid tolkning av avtalet.<sup>3</sup> Kommentarererna har tillkommit, liksom modellavtalet, genom arbetet inom OECD och genom diskussioner och förhandlingar med olika stater.

Att tolka skatteavtal, som utgör svensk lagstiftning efter inkorporering, med stöd av modellavtalet och dess kommentarer kan ses som en form av interaktiv rättsbildning. Modellavtalet och kommentarererna har arbetats fram gemensamt av OECD:s medlemsstater och den formen av koordinering påverkar därmed tillkomsten av ny svensk lagstiftning.<sup>4</sup>

1 Se exempelvis RÅ 1996 ref 84.

2 Se Vogel, Klaus, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, Introduction ma.no. 80 (äldre utgåva). Se även Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, 2000 s. 91.

3 Se exempelvis RÅ 1987 ref 162 och RÅ 1996 ref 84.

4 När det gäller koordineringsperspektivet se Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, 2009.

Koordineringen påverkar även tolkningen och tillämpningen av svensk lagstiftning. Skatteavtalen är därmed ett tydligt exempel på global koordinering av olika staters interna lagstiftningar, vilket kan sägas utgöra själva poängen med avtalen. Vikten av ett koordineringsperspektiv betonades även under konferensen genom Pernilla Rendahls anförande.

## 2.2 Gemensam samsyn

Vid tolkning av skatteavtal ska således ovan nämnda (avsnitt 2.1) OECD-material användas. Finns det ytterligare skyldigheter eller möjligheter vid tolkning? För att avtalen ska fungera väl krävs att de avtalslutande staterna också tillämpar avtalen på samma sätt, i annat fall förfelas syftet med avtalen.

Enligt art. 31.1 VCLT<sup>5</sup> ska internationella avtal tolkas enligt sin ordalydelse. Ordalydelsen ska ses i ljuset av avtalets ändamål och syfte. Därtill kan den gemensamma partsviljan utvärderas för att klarlägga ordalydelsen. Det innebär att domstolen ska söka den tolkning som är mest trolig att bli accepterad av de båda avtalslutande staterna. Detta innebär att domstolen ska söka nå en samsyn avseende tolkningen, även benämnt *common interpretation* inom skatteavtalsrätten. I utländsk doktrin beskrivs detta som att den nationella domstolen är skyldig att beakta andra staters domslut för att nå en enhetlig tolkning av avtalen.<sup>6</sup>

Är det möjligt för svenskt vidkommande med sådan här samsyn? Detta kan exemplifieras genom två mål från HFD där samsyn har kommenterats. Det första målet utgörs av Englandsfararmålet från 1987.<sup>7</sup> Frågan i målet handlade om begreppet inkomst i skatteavtalet med Storbritannien kunde anses omfatta realisationsvinster eller inte. Domstolen uttalade att vikt ska fästas vid uttalanden från utländska myndigheter:

*”Enligt brittisk uppfattning har avtalet denna innebörd. De från svensk sida åberopade omständigheterna har inte sådan styrka att det kan hävdas att parterna vid tillkomsten av avtalsändringarna 1968 samstämmt intagit en motsatt ståndpunkt.”*<sup>8</sup>

5 Wienkonventionen om traktaträtten, 1969.

6 Se exempelvis Vogel, Klaus, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 1997, Introduction ma.no 73 (äldre utgåva).

7 RÅ 1987 ref 162.

8 RÅ 1987 ref 162. Min kursivering.

I målet fick således den brittiska uppfattningen om avtalets innehåll en avgörande betydelse. Visserligen under förutsättning att den inte stred mot den gemensamma partsviljan.

Det andra exemplet utgörs av Shellmålen från 1991, som rörde frågor relaterade till internprissättning.<sup>9</sup> HFD uttalade då att internprissättning förutsätter samsyn, men att det är något som kan vara svårt att uppnå:

”Korrigeringsregler av här nämnd typ medför emellertid problem av olika slag, varav ett av de största torde vara risken för dubbelbeskattning. Om inkomsthöjningen sker i ett land genom vägrade avdrag är därmed inte garanterat att motsvarande inkomstreducering sker i det land där det ersättningsmottagande koncernbolaget beskattas. *En procedur för undvikande av dubbelbeskattning av koncernens resultat är förutsedd i dubbelbeskattningshänseende men förutsätter att prissättningsfrågorna bedöms på samma sätt av skattemyndigheterna i de båda involverade länderna. En sådan samsyn kan av naturliga skäl vara svår att komma fram till.*”<sup>10</sup>

Det innebär att en viss uppfattning som den andra avtalsslutande statens myndigheter och domstolar har kan få inverka på det svenska domslutet. Det är kanske inte något kontroversiellt i sig. Om syftet med det internationella avtalet är att undvika dubbelbeskattning, så behövs en samsyn avseende tolkningen. Det väcker dock frågor om hur detta ska gå till. Ska domstolen i den ena staten kontakta den andra staten och undersöka hur de ser på saken före dom avkunnas? Hur ska Skatteverket kunna hålla reda på alla staters olika staters uppfattningar? Hur är det med *jura novit curia*? Under konferensen diskuterade även Martin Berglund dessa frågor närmare inom ramen för sitt anförande.

Mattias Dahlberg berör även frågan rörande omfånget av samsyn i sin avhandling. Om avtalen följer OECD:s modellavtal, gäller denna samsyn bara för de stater som Sverige har ingått avtal med? Eller gäller samsynen även för andra staters ingångna avtal?<sup>11</sup> Det kan sammantaget konstateras att det väcks metodologiska och praktiska frågor. Likaså väcks frågor relaterat till svensk källvärdering och domstolens självständighet.

9 RÅ 1991 ref 107.

10 RÅ 1991 ref 107. Min kursivering.

11 Dahlberg, Mattias, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag – mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt, 2000 s. 81–82.

Möjligen kan samsynen avgränsas till att det andra landets praxis kan få betydelse för det svenska avgörandet, om det står och väger mellan två tolkningsalternativ. I ett sådant fall kan argumentet om samsyn få vågskålen att väga åt det ena eller andra hållet.

### 3 FÖRHANDLINGAR MELLAN DE AVTALSSLUTANDE STATERNA

Om tolkningen av skatteavtal varierar mellan de avtalsslutande staterna, finns risk för både dubbelbeskattning och dubbel icke-beskattning. Om ovan nämnda (avsnitt 2.2) samsyn inte fungerar – vilka återstående möjligheter finns i sådant fall?

För att lösa framtida fall av dubbelbeskattning baserad på internprissättning, finns numera möjlighet till prissättningsbesked.<sup>12</sup> I korthet kan sägas att de behöriga myndigheterna gör upp och bestämmer hur internprissättningen ska avgöras. Detta bottnar således i en förhandling mellan två stater, vilken får återverkningar för svenska skattskyldiga.

För att lösa fall av, vanligen redan uppkommen, dubbelbeskattning i övrigt finns möjlighet för de behöriga myndigheterna att ingå ömsesidiga överenskommelser enligt art. 25 OECD:s modellavtal. Dessa utgör resultatet av rena förhandlingar mellan de behöriga myndigheterna. De enskilda överenskommelserna (art. 25.1–2) rör specifikt enskilda personer eller bolag. Här har dock dåvarande Regeringsrätten uttalat att den inte är bunden av sådana uppgörelser.<sup>13</sup> En sådan typ av samsyn utgör således inte en skyldighet för domstolen att följa. Detta kan möjligen ses som en form av bortre gräns för samsynen.

De generella överenskommelserna (art. 25.3) involverar endast de behöriga myndigheterna och kan leda till bindande överenskommelser avseende tolkning och tillämpning av det aktuella skatteavtalet. Om dessa tillkommit i rätt ordning är de bindande även för domstolen. Det finns exempel på praxis där domstolen har beaktat dylika överenskommelser, till exempel inom ramen för det nordiska skatteavtalet.<sup>14</sup> En sådan samsyn kan alltså bli bindande för domstolen.

<sup>12</sup> Lag (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner.

<sup>13</sup> Se exempelvis Aa-185/83. Se vidare Sallander, Ann-Sophie, Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal, 2013, s. 224–226.

<sup>14</sup> Se exempelvis Ba 118/80 och RÅ82 1:34. Se vidare Sallander, Ann-Sophie, Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal, 2013, s. 326–330.

Både prissättningsbeskeden och de olika typerna av ömsesidiga överenskommelser kan alltså anses utgöra någon form av interaktiv rättsbildning, om man så vill. Genom att de behöriga myndigheterna förhandlar med varandra, så framförs också de enskilda staternas viljor, rättstraditioner m.m., vilka kan få genomslag genom att överenskommelser träffas. I detta fall beroende på förhandling och graden av goda argument som framförs.

#### 4 REFLEKTIONER

Skatteavtalen kan utgöra ett exempel på den s.k. interaktiva rättsbildningen. I samband med skatteavtalen kan internationellt framtaget material bli avgörande för tolkning och tillämpning. Likaså kan förhandlingar mellan två eller flera avtalslutande stater få genomslag för svenskt vidkommande. Mot denna bakgrund kan rättsbildningen ses som interaktiv. Det förekommer alltså någon form av samspel eller utbyte mellan staterna, vilket i sin tur påverkar tillkomsten av ny lagstiftning samt tolkning och tillämpning av befintliga lagar och förordningar.

Det är dock inte självklart att alla delar av den internationella skatterätten är interaktiv, vilket även påtalades av många under konferensen. Det kan i många fall handla om ett mer passivt mottagande av utländska påbud eller influenser, vilka behöver adapteras till det svenska systemet. I andra fall kan det, såsom Roger Persson Österman uttryckte det, istället handla om en kedja av händelser, vilka medför en yttre påverkan.

Det föreligger även stora skillnader mellan olika delar av skatterätten; något som framhölls av många av oss under konferensen. Det är till exempel, enligt min uppfattning, en stor skillnad mellan internationell påverkan hänförlig till EU-rätten jämfört med skatteavtalsrätten. När det gäller EU-rätten har Sverige lämnat ifrån sig sina suveräna rättigheter inom vissa områden.<sup>15</sup> EU-rätten har dessutom företräde framför nationell rätt.<sup>16</sup> Därtill finns en gemensam domstol som har exklusiv rätt att tolka EU-rätten.<sup>17</sup> Detta kräver en helt annan grad av följsamhet och bundenhet i jämförelse med OECD:s modellavtal. Modellavtalet är, enligt min

15 Se mål 26/62 N.V. *Algemene Transport – en Expeditie Onderneming van Gend & Loos* mot Nederländska skatteförvaltningen, para. 3.

16 Se mål 6/64 *Flamino Costa och E.N.E.L.*

17 Art. 267 FEUF.

uppfattning, inget annat än en icke-bindande avtalsmodell, framtagen av en internationell organisation, för att skapa enhetlighet inom skatterättsens område. Det är klart att följsamhet och samsyn bidrar till ett fungerande skatteavtalsnät och därför är något eftersträvansvärt, men det handlar inte om att ge upp suveräna rättigheter och det är heller inte något som reglerats genom Regeringsformen (RF). Här kan jämföras med den EU-rättsliga regleringen i 10 kap. 6 § RF.

Det är mot denna bakgrund viktigt att påvisa en medvetenhet om i vilken del av den internationella skatterätten man rör sig. Därmed är det olämpligt att generalisera, utan varje område följer sina regler och sina rättstraditioner. En reflektion som kan göras är om det verkligen är nödvändigt med ett nytt begrepp för att gemensamt beteckna påverkan och influenser av utländska källor? Handlar det inte till syvende og sidst om en traditionell rättskälleanvändning? Att kunna placera in det utländska materialet på rätt regelhierarki i det svenska systemet, vilket även Mattias Dahlberg påtalade under konferensen. Sett ur det perspektivet kan man generalisera.

Det visar kanske inte på ödmjukhet att hänvisa till sig själv, men jag vill ändå jämföra med min forskning rörande ömsesidiga överenskommelser. I samband härmed uppkommer rättsliga svårigheter, vilka är relaterade till att överenskommelserna utgör en internationellt, av OECD konstruerad företeelse som ska anpassas till och tillämpas på ett nationellt, redan befintligt regelsystem. Det kan härmed uppkomma spänningar och motsättningar mellan olika bestämmelser.<sup>18</sup> Det handlar emellertid hela tiden om att väga in det utländska materialet och de internationella företeelserna i det svenska systemet. I den redan befintliga rättskällehierarkin. På så sätt finns instrumenten för att hantera dylika svårigheter inbyggda i vårt system.

Avslutningsvis vill jag instämma i det som tämligen unisont framfördes av flera under konferensen, men särskilt väl av Cécile Brokelind och Björn Westberg. Det vill säga att åtskillnad måste göras utifrån karaktären av de internationella källor som influerar och påverkar. En åtskillnad som är hänförlig till om det *de facto* rör sig om en rättskälla som ska beaktas eller om det istället handlar om en argumentationskälla som kan, bör eller får beaktas.

<sup>18</sup> Se Sallander, Ann-Sophie, Ömsesidiga överenskommelser enligt skatteavtal, 2013, s. 25.

Det kan därmed konstateras sammantaget att man kommer långt med gammal hederlig rättskällelära, även om det skulle röra sig om nyare företeelser. Denna bidrar även till ett enhetligt förfarande och förutsebarhet, vilket utgör grundbultar inom skatterätten.

*Ann-Sophie Sallander är verksam som lektor i offentlig rätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.*