



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Maria Raaby Lindahl

# En generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk

- en folkrättslig grund för att utan uttryckligt stöd i  
skatteavtalet neka en skattebetalare avtalets förmåner?

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Maria Hilling

Termin för examen: HT2014

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Frågeställningar	6
1.4 Metod och material	6
1.5 Avgränsning	8
1.6 Forskningsläge	10
1.7 Terminologi	10
1.8 Disposition	12
<b>2 SKATTEAVTALS RÄTTENS GRUNDER</b>	<b>14</b>
2.1 Inledning	14
2.2 Allmänt om skatteavtalsrätten	14
2.2.1 Skatteavtalens syften	14
2.2.2 Ett dualistiskt förhållningssätt	14
2.2.3 Den svenska skatteavtalsstillämpningens steg	15
2.3 Tolkning av skatteavtal	16
2.3.1 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod?	16
2.3.2 VCLT	17
2.3.3 OECD:s modellavtal och kommentar	19
2.3.3.1 Allmänt	19
2.3.3.2 Bekämpande av missbruk	21
2.4 Analys	23
<b>3 SVENSKA REGLER MOT MISSBRUK AV SKATTEAVTAL</b>	<b>26</b>
3.1 Inledning	26
3.2 Skatteflyktslagen	26

3.2.1	Skatteflyktslagens utformning	26
3.2.2	Skatteflyktslagens tillämplighet på en skatteavtalsituation	28
3.2.2.1	HFD 2012 ref. 20	28
3.2.2.2	Två kammarrättsdomar	30
<b>3.3</b>	<b>Verklig innebörd</b>	<b>31</b>
<b>3.4</b>	<b>Analys</b>	<b>33</b>
<b>4</b>	<b>GOOD FAITH OCH ABUSE OF RIGHTS</b>	<b>36</b>
<b>4.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>36</b>
<b>4.2</b>	<b>General principles of law</b>	<b>36</b>
<b>4.3</b>	<b>Good faith</b>	<b>38</b>
<b>4.4</b>	<b>Doktrinen om abuse of rights</b>	<b>40</b>
4.4.1	Vad innebär <i>abuse of rights</i> -doktrinen?	40
4.4.2	Vilken rättslig ställning har <i>abuse of rights</i> -doktrinen?	42
4.4.3	<i>Abuse of rights</i> i internationell praxis	44
4.4.3.1	<i>German Interests in Polish Upper Silesia</i>	44
4.4.3.2	<i>The Free Zones Case</i>	45
<b>4.5</b>	<b>Analys</b>	<b>45</b>
<b>5</b>	<b>EN GENERELL SKATTEAVTALS RÄTTSLIG NORM MOT MISSBRUK?</b>	<b>49</b>
<b>5.1</b>	<b>Inledning</b>	<b>49</b>
<b>5.2</b>	<b>Teorier i doktrin</b>	<b>49</b>
5.2.1	Argument för en norm mot missbruk	49
5.2.1.1	Klaus Vogel	50
5.2.1.2	David A. Ward	50
5.2.1.3	Frank A. Engelen	52
5.2.1.4	Sammanfattning av argumenten för en norm	52
5.2.2	Argument mot en norm mot missbruk	53
5.2.2.1	En norm kan inte härledas från folkrätten	53
5.2.2.2	En norm kan inte härledas från de interna rättssystemen	55
5.2.2.3	Sammanfattning av argumenten mot en norm	58
5.2.3	Den praktiska tillämpningen	58
<b>5.3</b>	<b>Praxis från nationella domstolar</b>	<b>59</b>
5.3.1	<i>A Holding ApS</i>	60
5.3.2	<i>Yanko-Weiss Holdings</i>	61
<b>5.4</b>	<b>Analys</b>	<b>62</b>
<b>6</b>	<b>SLUTSATSER</b>	<b>67</b>
<b>6.1</b>	<b>Svenska domstolars nekande av skatteavtalsförmåner</b>	<b>67</b>
<b>6.2</b>	<b>Den folkrättsliga <i>abuse of rights</i>-doktrinens betydelse</b>	<b>68</b>
<b>6.3</b>	<b>Existensen av en norm mot missbruk</b>	<b>68</b>

6.4	Betydelsen av en norm mot missbruk för svenska domstolar	70
6.5	Avslutande kommentar	71
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>72</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>80</b>

# Summary

The main purpose of tax treaties is to prevent double taxation. However, it is a well-known problem that taxpayers use tax treaties in order to avoid taxation. The commentary on the OECD Model Tax Convention addresses the issue on how states should deal with abuse of tax treaties. A key question is whether or not a state has to grant the benefits of the treaty in these situations. According to the commentary, the answer is yes. Meanwhile, some scholars have argued that there exists an anti-abuse rule in taxation matters. According to this rule states do not have to grant the benefits of a tax treaty in cases of abuse, despite lack of support for this conclusion in the wording of the treaty. As yet this issue has not been discussed from a Swedish perspective. The object of this paper is to, from a primarily Swedish point of view, discuss and analyse the possible existence and consequences of an anti-abuse rule in taxation matters.

The theories in support of an anti-abuse rule in taxation matters can be divided into two groups. The theories in the first group are based on a general principle of law. It has been suggested that the prohibition of abuse of rights in international public law constitutes a general principle of law. It is a theory that this principle from international public law can be applied against taxpayers. I do not agree with this conclusion. In my opinion principles of public international law can only be applied in the relations between states. Another theory is that a general principle of law, according to which states do not have to grant the benefits of a tax treaty in cases of abuse, can be derived from municipal law. I cannot agree with this conclusion either. Firstly, the ICJ has never recognized this principle. Secondly, it is uncertain to which extent an anti-abuse rule in taxation matters is supported by municipal law. Finally, it can be argued that only principles governing the relations between states can constitute a general principle of law. The theories in the second group are based on the interpretation of the treaty in good faith and in consideration of its object and purpose. My understanding is that all tax treaties has to be interpreted individually in order to determine whether or not they include an anti-abuse principle based on this theory. This means that it is not possible to draw any general conclusions in this matter.

In this paper I also address the consequences of an anti-abuse rule in taxation matters for Swedish tax treaty law. My conclusions are based on an anti-abuse rule grounded on a general principle of law. I conclude that the existence of such a rule would mean that the application of the Swedish law against tax avoidance (*skatteflyktslagen*) in tax treaty matters would not constitute a breach of the tax treaty. However, it is not possible to deduce a universal standard for an anti-abuse rule, meaning that courts would still have to apply internal anti-abuse rules.

# Sammanfattning

Stater sluter skatteavtal för att undanröja dubbelbeskattning. Det är emellertid ett välkänt problem att skattebetalare nyttjar skatteavtalen för att undgå att betala skatt. Sedan år 2003 innehåller kommentaren till OECD:s modellavtal omfattande direktiv för hur staterna ska förhålla sig när någon missbrukar ett skatteavtal. En viktig fråga är om en stat kan neka en skattebetalare avtalets förmåner i en sådan situation. Kommentaren besvarar denna fråga jakande. I doktrin har förts en diskussion om huruvida det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Inläggen i debatten är många men frågan har aldrig lyfts ur ett svenskt perspektiv. Syftet med denna uppsats är att med fokus på svensk rätt diskutera och analysera den eventuella existensen och den praktiska betydelsen av en sådan norm.

De teorier som framförts till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk kan delas upp i två grupper. Den ena gruppen omfattar teorier som baseras på en *general principle of law*. Vissa betraktar det folkrättsliga förbudet mot *abuse of rights* som en sådan princip. En uppfattning är att den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen kan överföras till skatteavtalsrätten. Min slutsats är dock att detta inte är möjligt då denna typ av normer endast är tillämpliga i den folkrättsliga sfären och inte på förhållandet mellan stat och skattebetalare. En annan uppfattning är att en *general principle of law* som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner vid missbruk kan härledas från de interna rättssystemen. Även detta resonemang kan enligt min uppfattning kritiseras. En viktig aspekt är att en sådan *general principle of law* inte har erkänts av ICJ, en annan att det är oklart om en sådan norm överhuvudtaget har tillräckligt stöd i de interna rättssystemen. Det kan också anföras att endast normer som är tillämpliga på förhållandet mellan stater kan utgöra *general principles of law*. Den andra gruppen omfattar teorier som baseras på att en sådan norm kan härledas från en tolkning av skatteavtalet i *good faith* och med beaktande av avtalets ändamål och syfte. Min slutsats är att det krävs en separat tolkning av varje enskilt skatteavtal för att konstatera huruvida det innehåller en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Någon allmän slutsats kan således inte dras i detta avseende.

I uppsatsen undersöks också betydelsen av en eventuell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk för svenska domstolar. I mitt resonemang har jag utgått från en norm i form av en *general principle of law*. Slutsatsen är att en sådan norm skulle utgöra ett folkrättsligt stöd för att tillämpa skatteflyktslagen i en situation som omfattas av ett skatteavtal, något som idag förekommer i svenska domstolar. Däremot skulle domstolarna fortsatt behöva förlita sig på svenska interna regler mot missbruk, det vill säga skatteflyktslagen och tolkningsprincipen verklig innebörd. Detta då det inte är möjligt att identifiera en universell standard.

# Förord

Nu när min tid i Lund börjar närma sig sitt slut vill jag passa på att rikta ett tack till alla som på olika sett bidragit till att göra min studietid till ett varmt och oförglömligt minne. Tack för all stöttning när studierna och livet i allmänhet har känts tungt. Tack för goda råd, både studierelaterade och av mer privat karaktär. Tack också för många goda skratt, såväl inom som utanför Juridicums väggar.

Jag vill särskilt tacka dem som ställt upp på olika plan i samband med skrivandet av mitt examensarbete. Min handledare Maria Hilling förtjänar ett extra stort tack för kloka synpunkter och ett stort engagemang.

Slutligen, tack till min familj för att ni står ut.

Eksjö, januari 2015

Maria

# Förkortningar

Art.	artikel
CFC	Controlled Foreign Company
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska unionen
FN	Förenta nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ICJ	International Court of Justice
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ILC	International Law Commission
not.	notisfall
OECD	The Organisation for Economic Co-operation
para.	Paragraf
PCIJ	Permanent Court of International Justice
prop.	Regeringens proposition
ref.	referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
uppl.	upplaga
VCLT	Vienna Convention on the Law of Treaties



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Dubbelbeskattning utgör ett hot mot mellanstatliga ekonomiska förbindelser. För att undanröja dubbelbeskattning sluter stater skatteavtal.<sup>1</sup> Det är emellertid ett välkänt problem att skatteavtal utnyttjas i syfte att undvika beskattning.<sup>2</sup> För att komma till rätta med detta problem innehåller skatteavtal särskilda regler mot den här typen av beteende, regler som kan hindra att skatteavtalets förmåner tillerkänns dem som t.ex. vidtagit en transaktion enbart för att kunna dra nytta av bestämmelserna i ett skatteavtal.<sup>3</sup>

Det är dock inte säkert att bestämmelserna i ett skatteavtal alltid är tillräckliga för att komma till rätta med problem med skatteflykt. Ytterligare ett sätt för en stat att begränsa skattebetalarnas möjligheter att ta del av skatteavtalens förmåner kan vara att tillämpa interna regler mot skatteflykt.<sup>4</sup> Sedan år 2003 erkänner kommentaren till OECD:s modellavtal en rätt för staterna att med hänvisning till sina interna skatteflyktsregler neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas.<sup>5</sup>

I doktrin har också diskuterats huruvida det finns en generell<sup>6</sup> skatteavtalsrättslig norm mot missbruk<sup>7</sup> som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.<sup>8</sup> Det har föreslagits att en sådan regel skulle kunna utgöra en *general principle of law*,<sup>9</sup> härledd från folkkrätten och eventuellt från principen om *abuse of rights*.<sup>10</sup> Det har även diskuterats om en sådan *general principle of law* kan härledas från världens interna rättssystem.<sup>11</sup> Ytterligare en teori är att en generell skatteavtalsrättslig norm

---

<sup>1</sup> Lang (2013), para. 16. Se även t.ex. Modellavtalet (2014), inledningen, para. 1-3 & kommentaren till Art. 1, para. 7.

<sup>2</sup> Jfr t.ex. Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 8.

<sup>3</sup> Dahlberg (2007), s. 158.

<sup>4</sup> Jfr HFD 2012 ref. 20.

<sup>5</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.2, 9.4 & 22-22.1.

<sup>6</sup> Vad som menas med *generell* förtydligas i uppsatsens terminologiavsnitt, kap. 1.7.

<sup>7</sup> Vad som utgör ett *missbruk* diskuteras i uppsatsens terminologiavsnitt, kap. 1.7.

<sup>8</sup> Se t.ex. Vogel (1997), Introduction, para. 125b & Annex to Art 1, para. 95; Ward (1993), s. 403; Engelen (2006), s. 36.

<sup>9</sup> Se t.ex. Vogel (1997), Annex to Art 1, para. 95; Ward (1993), s. 403. För motsatt uppfattning se t.ex. De Broe (2008), s. 308 & 315; van Weeghel (1998), s 99-101 & 116-117; van Weeghel & Gunn (2012), s. 323.

<sup>10</sup> Se t.ex. De Broe (2008), s. 308; Van der Bruggen (2003), s. 59-60; van Weeghel (1998), s. 99-101 & 116-117; van Weeghel & Gunn (2012), s. 308-314; Ward (1993), s. 403.

<sup>11</sup> Se t.ex. De Broe (2008), s. 309; Matteotti (2005), s. 343; van Weeghel & Gunn (2012), s. 315-318; Ward (1993), s. 403.

mot missbruk kan härledas från en tolkning av skatteavtalet, framför allt baserat på principen om *good faith* och avtalets ändamål och syfte.<sup>12</sup>

Kan existensen av en sådan generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk fastställas innebär det ytterligare en möjlighet för nationella domstolar att bekämpa missbruk av skatteavtal. Det kan således vara intressant att undersöka vilket stöd det finns för existensen av en sådan norm.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att diskutera och analysera den eventuella existensen och den praktiska betydelsen av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Fokus ligger särskilt på betydelsen av en sådan bestämmelse för svenska domstolar.

## 1.3 Frågeställningar

Till grund för uppsatsen ligger fyra frågeställningar som besvaras i det avslutande kapitlet. De aktuella frågeställningarna är följande:

- 1) Har, och i så fall på vilka grunder, svenska domstolar utan uttryckligt stöd i skatteavtalet nekat en skattebetalare skatteavtalets förmåner när skattebetalaren missbrukat avtalet?
- 2) Existerar det en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse?
- 3) Har *abuse of rights*-doktrinen i folkrätten någon betydelse för frågan om existensen av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse?
- 4) Vilken praktiskt betydelse kan existensen av en sådan eventuell generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk ha för svenska domstolar?

## 1.4 Metod och material

Som metod för uppsatsen tillämpas den traditionellt rättsdogmatiska. Denna metod syftar till att med utgångspunkt i de allmänt accepterade rättskällorna

---

<sup>12</sup> Engelen, s. 36; De Broe, s. 315.

rekonstruera en rättsregel.<sup>13</sup> Generellt sett söks svaret i lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.<sup>14</sup> Dock medför uppsatsens natur, framför allt det faktum att vad som undersöks är ett internationellt fenomen, att materialvalet kompliceras något. Vissa källor har fått väldigt stort utrymme, andra mindre. Dessutom tillkommer även källor som inte ingår i ovanstående uppräkningslista. Delar av materialet förtjänar därför en närmre presentation.

Vad gäller svensk rätt används här praxis från svenska kammarrätter i syfte att visa hur skatteflyktslagen har tillämpats i en skatteavtalsituation, detta då motsvarande avgöranden saknas från HFD. Även om rättskällevärdet kan diskuteras anser jag att dessa domar är av betydelse för framställningen. För det första utgör de exempel på hur svenska domstolar argumenterar. För det andra beslutade HFD samma dag som dom meddelades i HFD 2012 ref. 20 att inte meddela prövningstillstånd i ett antal mål från kammarrätten i Jönköping där en prövning enligt skatteflyktslagen gjorts i en skatteavtalsituation.<sup>15</sup> De refererade domarna är utvalda genom en sökning i informationsdatabasen InfoTorg, [www.infotorg.se](http://www.infotorg.se), efter mål från kammarrätterna som liknar HFD 2012 ref. 20.<sup>17</sup> Därefter har de avgöranden där domstolen gjort en prövning enligt skatteflyktslagen på en situation som omfattas av ett skatteavtal sorterats ut. Dessa utgörs dels av ett antal liknande domar med liknande motiveringar, alla avgjorda under samma dag av kammarrätten i Jönköping, dels av ett antal liknande domar med liknande motiveringar, alla avgjorda under samma dag av kammarrätten i Göteborg. Av dessa domar har slumpvis en från varje domstol valts ut.

I uppsatsen förekommer praxis från PCIJ där förbudet mot *abuse of rights* aktualiseras.<sup>18</sup> Dessa avgöranden behandlas i syfte att försöka klargöra om, och i så fall i vilken utsträckning, en sådan princip erkänns inom folkrätten samt att bidra till förståelsen av hur denna princip ser ut. Även praxis från nationella domstolar, utöver de svenska, förekommer. Syftet är att visa att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har erkänts av nationella domstolar samt hur dessa domstolar har tillämpat en sådan bestämmelse. Ett av dessa avgöranden är ett israeliskt underrättsavgörande och av praktiska skäl kan inte originaldomen användas.<sup>19</sup> Istället grundar sig sammanfattningen av denna dom på doktrin i vilken domen har behandlats. Detta är en brist och det måste tas i beaktande att detta påverkar tillförlitligheten av uppgifterna.

---

<sup>13</sup> Korling & Zamboni (2013), s. 21.

<sup>14</sup> Korling & Zamboni (2013), s. 21.

<sup>15</sup> I HFD 2012 ref. 20 fann HFD att ett förfarande som omfattades av skatteavtalet med Peru i och för sig kunde prövas mot skatteflyktslagen. På grund av omständigheterna i målet gjordes emellertid inte någon sådan prövning. Se även kap. 3.2.2.1.

<sup>16</sup> Angående att HFD nekat prövningstillstånd i ett antal mål från kammarrätten i Jönköping, se Hilling (2012), s. 590.

<sup>17</sup> Databasen har en funktion som gör det möjligt att söka efter avgöranden i vilka en domstol hänvisat till ett visst tidigare avgjort mål.

<sup>18</sup> Se kap. 4.4.3.

<sup>19</sup> Se kap. 5.3.2.

Av flera anledningar ges VCLT stort utrymme i uppsatsen. En anledning är att principen om *good faith* är kodifierad i denna konvention.<sup>20</sup> Då *good faith* utgör grunden för det folkrättsliga förbudet mot *abuse of rights* kan VCLT även sägas innehålla en indirekt hänvisning till denna princip.<sup>21</sup> VCLT spelar också en viktig roll vid tolkningen av skatteavtal, något som även erkänts av svenska domstolar.<sup>22</sup> Ytterligare internationella instrument av betydelse för uppsatsens syfte är OECD:s modellavtal och kommentaren därtill som också används vid tolkningen av skatteavtal.<sup>23</sup>

En stor del av materialet till denna uppsats utgörs av doktrin. Eftersom uppsatsens ämne har såväl folkrättsliga som skatterättsliga aspekter används material från båda dessa rättsområden. I uppsatsen redogörs för olika teorier från den skatterättsliga doktrinen till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.<sup>24</sup> De författare vars teorier lyfts fram här är dem till vilka det hänvisas mest frekvent i doktrin i samband med att frågan om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk diskuteras. En teori baseras på den folkrättsliga principen om *abuse of rights*. Denna princip behandlas också ur ett folkrättsligt perspektiv i syfte att undersöka om folkrätten överhuvudtaget erkänner en sådan princip samt hur denna princip i så fall ser ut.<sup>25</sup> Vad i allmänhet gäller uppsatsens folkrättsliga del kan noteras att denna innehåller äldre material från några av auktoriteterna inom det aktuella området. Trots sin ålder anser jag materialet vara i högsta grad relevant för denna framställning. Det bidrar till den grundläggande förståelsen för de folkrättsliga principerna om *good faith* och *abuse of rights* och det förekommer ofta hänvisningar i yngre doktrin till dessa äldre verk.

I uppsatsen hänvisas också till ett antal rapporter från IFA i vilka olika länders regler mot missbruk granskas. Dessa anses vara av betydelse t.ex. för att illustrera förekomsten av sådana bestämmelser. På så sätt utgör de underlag för en diskussion om huruvida det är möjligt att från de interna rättssystemen härleda en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.<sup>26</sup>

## 1.5 Avgränsning

I uppsatsen behandlas generella regler och principer mot missbruk av skatteavtal, alltså sådana tillvägagångssätt som kan tillämpas på olika typer

---

<sup>20</sup> Se t.ex. VCLT, Art. 26 och Art. 31 (1).

<sup>21</sup> För en redogörelse för *good faith* och *abuse of rights* liksom sambandet mellan dessa principer se kap. 4.

<sup>22</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84. Se även kap. 2.3.

<sup>23</sup> Se t.ex. Lang (2013), para 83. Angående tillämpligheten i Sverige se RÅ 1996 ref. 84.

<sup>24</sup> Se kap. 5.2.1.

<sup>25</sup> Se kap. 4.4.

<sup>26</sup> Se t.ex. kap. 5.

av förfaranden som nyttjas för att undvika skatt. Däremot lämnas bestämmelser som tar sikte på specifika situationer utanför framställningen. Detta innebär t.ex. att de svenska CFC-reglerna, liksom andra specifika regler i det svenska skattesystemet, utelämnas när svenska regler mot missbruk behandlas.<sup>27</sup>

Uppsatsen omfattar sådana skatteavtal som ingåtts efter år 2003 mellan stater som inte lämnat några anmärkningar till 2003-års ändringar i kommentaren. Således aktualiseras inte frågan om huruvida man ska tillämpa ett statiskt eller ambulatoriskt förhållningssätt till kommentaren.<sup>28</sup> Här behandlas inte heller frågan om vad som gäller när en stat lämnat en anmärkning, t.ex. mot skrivelsen att det inte uppstår någon konflikt mellan skatteavtal och interna regler mot missbruk.<sup>29</sup>

En teori som presenteras i uppsatsen är att det utifrån en tolkning av skatteavtalet, framför allt baserat på principen om *good faith* och avtalets ändamål och syfte, kan härledas en rätt att neka en skattebetalare de förmåner som följer av skatteavtalet.<sup>30</sup> Detta är något som omfattas av syftet med denna uppsats och som således måste beröras. Samtidigt är frågan så pass komplicerad och omfattande att den här inte kan behandlas uttömmande. Detta aktualiserar även frågan om syftet med skatteavtal och i förlängningen vilket rättskällevärde kommentaren ska tillmätas. Det råder delade uppfattningar om kommentarens rättskällevärde och även detta är en fråga som av utrymmesskäl inte behandlas uttömmande.<sup>31</sup>

Som ovan anförts har det diskuterats om man från de interna rättssystemen skulle kunna härleda en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.<sup>32</sup> Uppsatsen innehåller emellertid inte någon komparativ studie av generella regler och principer mot missbruk i olika interna rättssystem. Utgångspunkten är istället det material som lyfts fram i doktrin som argument för respektive mot förekomsten av en sådan bestämmelse. Detta innebär att grunderna för en diskussion i denna fråga inte är kompletta men denna lösning anses likväl nödvändig av tids- och utrymmesskäl.

Slutligen ska nämnas att av utrymmesskäl har även EU-rättsliga element utelämnats.

---

<sup>27</sup> Se kap. 3.

<sup>28</sup> Avseende denna fråga se t.ex. Linderfalk & Hilling (2014).

<sup>29</sup> Jfr kap. 2.3.3.2.

<sup>30</sup> För en mer omfattande diskussion kring möjligheten att genom en tolkningsprincip i Art. 31 i VCLT neka en skattebetalare en förmån i skatteavtalet se De Broe (2008), s. 316-376.

<sup>31</sup> Se kap. 2.3.3.1.

<sup>32</sup> Se t.ex. De Broe (2008), s. 309; Matteotti (2005), s. 343; van Weeghel & Gunn (2012), s. 315-318; Ward (1993), s. 403; Vogel (1997), Introduction, para. 125b & Annex to Art. 1, para. 95. Frågan behandlas nedan i kap. 5.

## 1.6 Forskningsläge

Idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse, har diskuterats på många håll. Det råder mycket delade uppfattningar i frågan och flera olika teorier finns representerade. Stöd för en sådan norm har framför allt framförts av tysken Klaus Vogel<sup>33</sup> och kanadensaren David A. Ward<sup>34</sup>, båda numera bortgångna. Även nederländaren Frank A. Engelen har uttryckt stöd för en sådan uppfattning.<sup>35</sup> Som framgår av kapitel 5 går åsikterna isär bland dessa författare angående vad som utgör grunden för en sådan norm.

Samtidigt har många författare kritiserat vissa av dessa teorier och anført att de inte är hållbara, däribland nederländarna Stef van Weeghel<sup>36</sup> och Edwin Van der Bruggen,<sup>37</sup> schweizaren René Matteotti,<sup>38</sup> britten Vaughan Lowe<sup>39</sup> och belgaren Luc De Broe.<sup>40</sup>

Frågan om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har emellertid inte belysts i svensk litteratur eller ur ett svenskt perspektiv. Dessutom har den forskning som presenterats i ämnet framför allt gjorts under 1990-talet och under de första åren av 2000-talet. År 2003 gjordes en större ändring i OECD:s modellavtal just vad gäller frågan om missbruk av skatteavtal och hur staterna ska förhålla sig till detta problem.<sup>41</sup> På senare år har också svenska domstolar ställts inför situationer där svenska skatteavtal har utnyttjats av skattebetalare för att uppnå en skatteförmån.<sup>42</sup> I detta sammanhang aktualiseras frågan om det är möjligt att neka en skattebetalare avtalets förmåner utan att Sverige bryter mot sina internationella förpliktelser. Mot denna bakgrund anser jag att det kan finnas ett behov av att belysa denna fråga på nytt och då särskilt ur ett svenskt perspektiv. Det är min avsikt att denna uppsats ska bidra i detta avseende.

## 1.7 Terminologi

Av stor betydelse för denna uppsats är begreppet *en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse*. För att underlätta läsningen används synonymt begreppet *en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk*.

<sup>33</sup> Vogel (1997), Introduction, para. 125b & Annex to Art. 1, para. 95.

<sup>34</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>35</sup> Engelen (2006), s. 36.

<sup>36</sup> van Weeghel (1998), s. 99-101; van Weeghel & Gunn (2012).

<sup>37</sup> Van der Bruggen (2003), s. 59-60.

<sup>38</sup> Matteotti (2005), s. 343-344

<sup>39</sup> *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions* (1994), s. 8.

<sup>40</sup> De Broe (2008), s. 308 & s. 315-316.

<sup>41</sup> Se kap. 2.3.3.2.

<sup>42</sup> Se t.ex. HFD 2012 ref. 20; mål nr 2967-11; mål nr 639-11.

Vad gäller innebörden av nämnda uttryck åsyftas här en skatteavtalsrättslig oskriven regel mot missbruk, en regel som inte uttryckligen framgår av skatteavtalets ordalydelse. Med *generell* avses att normens tillämplighet är generell och att den således kan tillämpas på olika typer av situationer. Detta gäller genomgående när det i uppsatsen talas om en *generell* regel eller norm.

Den engelska termen *abuse*, t.ex. i bemärkelsen *abuse of tax treaty*, översätts med det svenska ordet *missbruk*. I doktrin används en mängd olika termer för att beskriva regler och metoder som syftar till att motverka missbruk inom skatterätten, så som den svenska skatteflyktslagen. Exempel på detta är begreppen *anti-abuse principles*,<sup>43</sup> *anti-avoidance rules*,<sup>44</sup> *general anti-abuse provisions*<sup>45</sup> och *general tax avoidance rules*.<sup>46</sup> Oftast förtydligas att det rör sig såväl om regler som utvecklats av domstolar (*court-based*) som om regler som tillkommit genom en lagstiftningsprocess (*statute-based*).<sup>47</sup> I denna uppsats ersätts alla dessa benämningar med begreppet *regler mot missbruk*.

Det ska understrykas att vad som utgör ett missbruk av ett skatteavtal är en komplicerad fråga. Det har konstaterats att det saknas enighet om när ett sådant missbruk kan anses föreligga.<sup>48</sup> I denna uppsats tjänar kommentaren till OECD:s modellavtal som utgångspunkt i detta avseende.<sup>49</sup> Enligt kommentaren är förhållningssättet i många stater att missbruk av skatteavtal är missbruk av intern rätt.<sup>50</sup> Avgörande för dessa länder är således vad som utgör ett missbruk enligt intern rätt.<sup>51</sup> Det innebär att det är intern rätt som avgör vad som är ett missbruk när appliceringen av interna regler mot missbruk på skatteavtalsituationer diskuteras i denna uppsats.<sup>52</sup> Andra

---

<sup>43</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>44</sup> van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 22.

<sup>45</sup> Ward (1993), s. 401.

<sup>46</sup> Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 38.

<sup>47</sup> Se t.ex. Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 38; Ward (1993), s. 401 och 403; van Weeghel, *tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 22.

<sup>48</sup> van Weeghel (1998), s. 257. van Weeghel har samtidigt gjort ett försök att ställa upp en definition för vad som utgör ett missbruk:

”Such use must have the sole intention to avoid the tax of either or both of the contracting states and must defeat fundamental and enduring expectations and policy objectives shared by both states and therewith the purpose of the treaty in a broad sense. Furthermore, if the contracting states modelled their tax treaty after the OECD Model Convention, the expectations and policy objectives of the states should be consistent with principles adopted by the OECD as evidenced by the Commentary on the OECD Model Convention, to the extent not reserved upon by the contracting states.”, se van Weeghel (1998), s. 258. Jfr Ward (1985), s. 68: ”... although a taxpayer has a right to enter into any contract or undertake any transaction which is legal, *he abuses that right if he exercises it solely to avoid or reduce taxes* [min kursivering].”

<sup>49</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.2-9.3.

<sup>50</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.2.

<sup>51</sup> Jfr kap. 5.2.3 där frågan om hur man ska tillämpa en eventuell generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk behandlas. En uppfattning är att varje stat ska tillämpa sina egna regler mot missbruk.

<sup>52</sup> Jfr kap. 3.

stater menar att själva skatteavtalet kan missbrukas utan att det rör sig om ett missbruk av intern rätt.<sup>53</sup> Enligt kommentaren härleder dessa länder från Art. 31 i VCLT en rätt att neka en skattebetalare avtalets förmåner när denne använt sig av ett förfarande som utgör ett missbruk.<sup>54</sup> Detta baseras på ändamålet och syftet med skatteavtal liksom att tolkningen av en traktat ska ske i *good faith*.<sup>55</sup> Som exempel på ett missbruk nämns genomförandet av en transaktion i syfte att åtnjuta en förmån som inte är avsedd.<sup>56</sup> För dessa stater är ett missbruk således ett tillvägagångssätt som inte kan medges när man beaktar avtalets syfte och ändamål och att en tolkning av avtalet ska ske i *good faith*. I sammanhanget bör även påpekas att kommentaren innehåller en s.k. *guiding principle* som stadgar när en förmån inte ska beviljas, nämligen då ett av de huvudsakliga syftena med ett förfarande är att uppnå en mer fördelaktig beskattning och det skulle strida mot den aktuella avtalsbestämmelsens ändamål och syfte att medge denna förmån.<sup>57</sup>

Två andra flitigt förekommande begrepp i uppsatsen är *abuse of rights* och *good faith*. För att minska risken för förvirring översätts inte dessa. Innebörden av begreppen förklaras i kapitel 4.

*Statute of the International Court of Justice* benämns här *ICJ-stadgan* och den internationella rättskällan i Art. 38 (1) (c) i detta instrument benämns *general principle of law*. Angående innebörden av den senare termen se kapitel 4.

I uppsatsen används termen *skatteavtal* istället för den längre termen *dubbelbeskattningsavtal*. Vad som åsyftas är dock detsamma.

## 1.8 Disposition

I kapitel 2 behandlas grunderna för skatteavtalsrätten, framför allt utifrån ett svenskt perspektiv. Här belyses bl.a. relevanta delar av VCLT, liksom OECD:s modellavtal och kommentaren därtill med fokus på de delar som rör missbruk av skatteavtal. Därefter, i kapitel 3, undersöks vilka verktyg svenska domstolar har att tillgå när ett skatteavtal missbrukas. Här behandlas de två generella reglerna mot missbruk som finns i den svenska skatterätten, nämligen skatteflyktslagen och tolkningsmetoden verklig innebörd. Kapitel 3 utgör ett jämförelseunderlag som krävs för att så småningom kunna diskutera betydelsen för svenska domstolar av en eventuell generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. I kapitel 4 behandlas de folkrättsliga principerna om *good faith* och *abuse of rights*, principer som av vissa anses utgöra en grund för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Kapitlet inleds med ett avsnitt om

---

<sup>53</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>54</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>55</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 7.

<sup>56</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>57</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.5.



*general principles of law*, en internationell rättskälla som är central för diskussionen om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. I kapitel 5 behandlas olika teorier till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk liksom framförda motargument. Förutom en genomgång av de olika uppfattningar som finns representerade inom detta område innehåller kapitlet en sammanfattning av två rättsliga avgöranden i vilka nationella domstolar kan anses ha erkänt en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.

Kapitel 2-5 har alla en inledning i vilken det ämne som behandlas i det aktuella kapitlet presenteras kort. Varje kapitel avslutas med en analys. Analyserna i de senare kapitlen, framför allt analysen i kapitel 5, bygger delvis på vad som konstaterats i analyserna i tidigare kapitel. Avslutningsvis, i kapitel 6, presenteras uppsatsens slutsatser och de frågeställningar som inledningsvis ställts upp försöker besvaras.

# 2 Skatteavtalsrättens grunder

## 2.1 Inledning

För att det ska vara möjligt att föra en meningsfull diskussion om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk måste vissa grundläggande utgångspunkter för skatteavtalsrätten redas ut. Eftersom uppsatsen först och främst fokuserar på betydelsen av en sådan norm vid tolkningen av svenska skatteavtal ges här framför allt verktygen för att förstå den svenska skatteavtalsrätten. Något som är av särskild vikt i sammanhanget är principerna för skatteavtalstolkning. Skatteavtalstolkningen aktualiserar två internationella instrument, VCLT samt OECD:s modellavtal och kommentaren därtill.<sup>58</sup> Hänvisningar till såväl VCLT som till OECD:s modellavtal och kommentar återkommer dessutom genom hela uppsatsen. I detta kapitel introduceras de för uppsatsen relevanta delar av dessa instrument.

## 2.2 Allmänt om skatteavtalsrätten

### 2.2.1 Skatteavtalens syften

Skatteavtal har flera olika syften. För att konstatera syftet med ett enskilt skatteavtal bör man granska avtalets preambel och de operativa bestämmelserna i skatteavtalet.<sup>59</sup> Det framhålls ofta att syftet med skatteavtal är att undanröja internationell dubbelbeskattning.<sup>60</sup> Ett annat syfte som många gånger lyfts fram är syftet att förhindra skatteflykt.<sup>61</sup> Hilling har uppmärksammat att båda dessa överväganden i flera fall kommer till uttryck i rubriken till svenska skatteavtal.<sup>62</sup> Detta stämmer också väl överens med kommentaren till OECD:s modellavtal.<sup>63</sup>

### 2.2.2 Ett dualistiskt förhållningssätt

I Sverige tillämpas ett dualistiskt förhållningssätt till den internationella rätten.<sup>64</sup> Enligt detta synsätt utgör folkrätten ett rättssystem skilt från den interna rätten med andra rättskällor och rättssubjekt.<sup>65</sup> Detta kan jämföras

---

<sup>58</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84.

<sup>59</sup> De Broe (2008), s. 326.

<sup>60</sup> Dahlberg (2007), s. 158; Pelin (2011), s. 88; Pålsson (2013), s. 79; Hilling (2013), s. 188; Lang (2013), para. 72; van Weeghel (1998), s. 257.

<sup>61</sup> Dahlberg (2007), s. 158; Pålsson (2013), s. 79; Hilling (2013), s. 188; van Weeghel (1998), s. 257.

<sup>62</sup> Hilling (2014), s. 334.

<sup>63</sup> Se kap. 2.3.3.2.

<sup>64</sup> Se t.ex. Kleist (2012), s. 51; Dahlberg (2000), s. 61.

<sup>65</sup> Dahlberg (2000), s. 61-62.

med ett monistiskt förhållningssätt vilket innebär att det inte finns någon hierarki mellan folkrätten och den interna rätten. I de länder som ansluter sig till detta synsätt är folkrättsliga regler direkt tillämpliga i intern rätt.<sup>66</sup> För att ett skatteavtal ska kunna tillämpas av svenska domstolar och skattemyndigheter måste det först införlivas med svensk rätt.<sup>67</sup> Detta sker genom inkorporation vilket innebär att det i en inkorporeringslag föreskrivs att bestämmelserna i skatteavtalet är gällande i Sverige och ska tillämpas av myndigheterna.<sup>68</sup> Inkorporeringslagen stadgar även att skatteavtalet endast kan begränsa det svenska skatteanspråket, även kallat dubbelbeskattningens gyllene regel.<sup>69</sup> Själva lagen är kortfattad men till denna bifogas skatteavtalet i en bilaga.<sup>70</sup> Man kan säga att våra nationella domstolar inte tillämpar internationell rätt. Vad de tillämpar är istället den interna rätten som hänvisar till internationell rätt.<sup>71</sup>

Det talas ofta om skatteavtalens dubbla karaktär.<sup>72</sup> Vad som åsyftas är den omständighet att skatteavtal har dels en folkrättslig sida, då de utgör folkrättsliga avtal och således binder avtalsstaterna gentemot varandra, dels en internrättslig sida, då avtalstexten är tillämplig på förhållandet mellan enskilda och staten så som svensk skattelag.<sup>73</sup>

### 2.2.3 Den svenska skatteavtalstillämpningens steg

Den svenska skatteavtalstillämpningen sker i tre steg. Det första steget går ut på att ta reda på vilket beskattningsanspråk, om något, som finns enligt intern rätt.<sup>74</sup> Finns inget beskattningsanspråk enligt svensk rätt kan inte heller skatteavtalet ge Sverige någon beskattningsrätt. Detta då skatteavtalet endast kan begränsa, och inte utöka, den svenska beskattningsrätten.<sup>75</sup> Om ett svenskt beskattningsanspråk kan konstateras blir nästa steg att undersöka om det finns något tillämpligt skatteavtal som begränsar den svenska beskattningsrätten. I detta steg sker tolkningen av ett eventuellt tillämpligt skatteavtal och fastställandet av en eventuell begränsning.<sup>76</sup> I det tredje och

---

<sup>66</sup> Dahlberg (2000), s. 62. Vad gäller hierarkin mellan skatteavtal och svensk rätt har HFD konstaterat att ett skatteavtal normalt sett ska tillämpas utan att senare tillkommen intern lagstiftning utgör något hinder. En ny intern regel ska dock ges företräde för det fall att lagstiftaren tydligt uttryckt en vilja att vissa inkomster ska beskattas här i landet eller att en särskild regel ska gälla oavsett vad som stadgas i skatteavtal. Se HFD 2010 ref. 112. Förhållandet mellan skatteavtal och intern svensk rätt har t.ex. belysts av Hilling. Se Hilling (2014), s. 325-328.

<sup>67</sup> Dahlberg (2007), s. 164; Dahlberg (2008), s. 484.

<sup>68</sup> Lindencrona (1994), s. 14.

<sup>69</sup> Lindencrona (1994), s. 14 och s. 24.

<sup>70</sup> Lindencrona (1994), s. 14.

<sup>71</sup> Kleist (2012), s. 50.

<sup>72</sup> Se t.ex. Lindencrona (1994), s. 11.

<sup>73</sup> Hilling (2014), s. 329.

<sup>74</sup> Hilling (2014), s. 323-324.

<sup>75</sup> Lindencrona (1994), s. 24.

<sup>76</sup> Hilling (2014), s. 324.

sista steget sker en tillämpning av intern svensk rätt med de begränsningar som skatteavtalet medför.<sup>77</sup>

## 2.3 Tolkning av skatteavtal

### 2.3.1 Internrättslig eller folkrättslig tolkningsmetod?

I de flesta länder tillämpar domstolarna internationella tolkningsprinciper vid tolkningen av skatteavtal, till skillnad från att enbart tillämpa interna regler för tolkning.<sup>78</sup> Det har diskuterats om svenska skatteavtal i förhållandet mellan enskilda och staten ska tolkas enligt tolkningsprinciperna i VCLT eller som svensk skattelag.<sup>79</sup> En uppfattning är att skatteavtal som inkorporerats i svensk rätt ska tolkas som annan skattelag. Ett annat tillvägagångssätt anses sakna stöd i RF och strida mot legalitetsprincipen eftersom skattskyldighet måste framgå av lagtexten.<sup>80</sup> Denna uppfattning har också stöd i förarbeten.<sup>81</sup> Ett annat synsätt grundar sig på uppfattningen att det inte krävs att allmänna folkrättsliga grundsatser införlivas i svensk rätt för att de ska bli tillämpliga. Eftersom tolkningsreglerna i VCLT betraktas som sedvanerätt kan svenska domstolar således tillämpa dessa trots att de inte införlivats i svensk rätt genom lag.<sup>82</sup> Uppfattningen att tolkningen ska ske i enlighet med folkrättsliga principer stöds också av det faktum att en sådan tolkning oftast innebär att Sverige tillvaratar sina folkrättsliga skyldigheter.<sup>83</sup> Dessutom bidrar en tolkning enligt folkrättens regler till att undvika dubbelbeskattning, vilket är ett av skatteavtalens syften.<sup>84</sup> En tredje aspekt är att tillkomstsättet och funktionen skiljer sig mellan vanlig skattelag och skatteavtal.<sup>85</sup>

Uppfattningen att skatteavtalstolkningen ska ske i enlighet med folkrättens tolkningsprinciper företräds också av HFD.<sup>86</sup> I RÅ 1996 ref. 84 uttalade HFD att syftet med tolkningen av ett skatteavtal är att fastställa den gemensamma partsavsikten och att detta ska ske med hjälp av Art. 31-33 i VCLT. Domstolen konstaterade att detta inte enbart gäller förhållandet mellan två stater utan att dessa regler normalt sett även ska tillämpas i en tvist mellan en skattebetalare och myndigheterna.<sup>87</sup>

---

<sup>77</sup> Hilling (2014), s. 324.

<sup>78</sup> Kleist (2012), s. 68-69.

<sup>79</sup> Se t.ex. Hilling (2014), s. 329-330; Dahlberg (2000), s. 74-75.

<sup>80</sup> Ersson (2007), s. 15.

<sup>81</sup> Se t.ex. prop. 1993/94:7, s. 53.

<sup>82</sup> Dahlberg (2000), s. 74.

<sup>83</sup> Hilling (2014), s. 329.

<sup>84</sup> Hilling (2014), s. 330.

<sup>85</sup> Hilling (2014), s. 330.

<sup>86</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84.

<sup>87</sup> RÅ 1996 ref. 84.

## 2.3.2 VCLT

Folkrättsliga principer för traktattolkning finns i VCLT Art. 31-33. Dessa regler anses utgöra sedvanerätt och gäller således även i förhållande till stater som inte är parter till VCLT.<sup>88</sup>

ICJ har uttalat att "[i]nterpretation must be based above all upon the text of the treaty."<sup>89</sup> Syftet med traktattolkningen är att fastställa en bestämmelses exakta mening, det är däremot inte möjligt att ändra denna mening.<sup>90</sup> Tolkningen handlar om att fastställa vad avtalsparterna gemensamt avsett att traktatens norminnehåll ska vara.<sup>91</sup> Enligt Linderfalk aktualiseras tolkning endast om traktatens text är oklar och ett inlett tolkningsarbete ska upphöra när texten blivit klar, varken förr eller senare.<sup>92</sup> Han beskriver VCLT:s tolkningsprinciper som bestående av tre tolkningsstationer: (1) konventionellt språkbruk, (2) sammanhanget tillsammans med ändamålet och syftet och (3) supplementära tolkningsmedel. Tolkningsprocessen ska genomföras i denna ordning och avbrytas när traktatens mening framstår som klar. Om detta kan motbevisas måste dock tolkningsprocessen fortsätta.<sup>93</sup> Villiger påpekar att inget av tolkningsmedlen i Art. 31 står över de andra, de har alla samma värde.<sup>94</sup> Han hänvisar bl.a. till att titeln på Art. 31 talar om "General rule".<sup>95</sup> Villigers uppfattning har även stöd av ILC som har konstaterat att tillämpningen av tolkningsmedlen i Art. 31 sker i en samlad tolkningsoperation och att bestämmelsen inte kan anses spegla en hierarki mellan tolkningsmedlen.<sup>96</sup> Villiger konstaterar att eftersom traktattolkning går ut på att fastställa innebörden av nedskrivna ord utgör den gängse meningen en naturlig utgångspunkt för tolkningen.<sup>97</sup> Efter den gängse meningen tillämpas resterande tolkningsmedel i Art. 31. Han understryker att alla tolkningsmedel i Art. 31 bör beaktas.<sup>98</sup>

Art. 31 (1) stadgar följande:

"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."<sup>99</sup>

*Good faith* utgör en central punkt vid tolkningen enligt Art. 31 och denna princip påverkar hela tolkningsprocessen.<sup>100</sup> Enligt Cheng ska

---

<sup>88</sup> Linderfalk (2012), s. 93; se även Shaw (2008), s. 933.

<sup>89</sup> *Territorial Dispute* (Libya v. Chad), s. 20.

<sup>90</sup> Shaw (2008), s. 934.

<sup>91</sup> Linderfalk (2012), s. 94.

<sup>92</sup> Linderfalk (2012), s. 94.

<sup>93</sup> Linderfalk (2012), s. 96.

<sup>94</sup> Villiger (2009), s. 435.

<sup>95</sup> Villiger (2009), s. 435.

<sup>96</sup> ICJ Yearbook (1966), s. 219-220.

<sup>97</sup> Villiger (2009), s. 436.

<sup>98</sup> Villiger (2009), s. 436.

<sup>99</sup> VCLT, Art. 31 (1).

<sup>100</sup> Villiger (2009), s. 426. Angående *good faith* se även kap. 4.3.

upprätthållandet av traktatsförpliktelse inte enbart ske i enlighet med ordalydelsen utan i traktatens anda.<sup>101</sup> Principen gör det möjligt att mildra tillämpningen enligt ordalydelsen när detta skulle leda till ett orimligt resultat.<sup>102</sup> Vad gäller svensk skatteavtalsrätt kan uppmärksammas att Hilling konstaterar att HFD:s praxis tyder på en stark bundenhet till avtalstexten och att det inte verkar som om HFD i samband med tolkningen av skatteavtal uttryckligen kommenterat kravet i VCLT på tolkning i *good faith*.<sup>103</sup>

Formuleringen att tolkningen ska ske i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck ("in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty"<sup>104</sup>) är en hänvisning till konventionellt språkbruk. Det innebär att såväl vardagsspråk som fackspråk ska användas.<sup>105</sup> I sammanhanget bör uppmärksammas att det ibland är möjligt att fastställa en mening som går utöver och som inte överensstämmer med den gängse.<sup>106</sup> I Art. 31 (4) stadgas att en term ska ges en viss innebörd om det kan fastställas att detta var parternas avsikt.<sup>107</sup>

Som framgår ska vid tolkningen även hänsyn tas till sammanhanget liksom traktatens ändamål och syfte.<sup>108</sup> Dessa tolkningsmedel ska enligt Linderfalk användas kumulativt med konventionellt språkbruk.<sup>109</sup> Av Art. 31 (2) följer att i sammanhanget ingår, förutom traktattexten, överenskommelser mellan parterna som nåtts i samband med traktatens ingående eller instrument som upprättats av någon eller några av parterna i samband med traktatens ingående och som godkänts av motparten.<sup>110</sup> Till sammanhanget hör även vad som föreskrivs i Art. 31 (3).<sup>111</sup> Det rör sig om senare tillkomna överenskommelser eller praxis mellan parterna angående tolkning och tillämpning av traktaten liksom relevanta regler från internationell rätt.<sup>112</sup> Till de senare räknas sedvanerätt, traktat och *general principles of law*.<sup>113</sup>

Det kan diskuteras om det är ändamålet och syftet med skatteavtalet i stort eller med en viss bestämmelse som ska tillämpas. Det har i skatterättslig doktrin anförts att det är skatteavtalet i stort som är avgörande,<sup>114</sup> eller att det i vart fall är tillräckligt att beakta detta.<sup>115</sup> Denna uppfattning baseras på själva formuleringen i Art. 31 (1) som talar om "its object and purpose".<sup>116</sup>

---

<sup>101</sup> Cheng (1987), s. 114.

<sup>102</sup> Rosenne (2004), 452.

<sup>103</sup> Hilling (2014), s. 335.

<sup>104</sup> VCLT, Art. 31 (1).

<sup>105</sup> Linderfalk (2012), s. 100.

<sup>106</sup> Villiger (2009), s. 426 & s. 434.

<sup>107</sup> VCLT, Art. 31 (4).

<sup>108</sup> VCLT, Art. 31 (1).

<sup>109</sup> Linderfalk (2012), s. 101.

<sup>110</sup> VCLT, Art. 31 (2) (a)-(b).

<sup>111</sup> Linderfalk (2012), s. 102.

<sup>112</sup> VCLT, Art. 31 (3) (a)-(c).

<sup>113</sup> Villiger (2012), s. 433. Jfr ICJ-stadgan, Art 38 (1). Angående de sistnämnda se kap. 4.2.

<sup>114</sup> Kleist (2012), s. 74.

<sup>115</sup> Hilling (2014), s. 333.

<sup>116</sup> Kleist (2012), s. 74; Hilling (2014), s. 333.

Vad i övrigt gäller ändamålet och syftet bör tilläggas att dessa bör betraktas som en enhet.<sup>117</sup>

VCLT Art. 32 har följande lydelse:

”Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31 :

(a) Leaves the meaning ambiguous or obscure; or

(b) Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”<sup>118</sup>

Dessa supplementära tolkningsmedel kan användas tillsammans med konventionellt språkbruk för att fastställa vilken av flera tänkbara meningar som är den riktiga eller för att göra traktattexten mer precis när dess mening är vag. Därutöver kan de användas självständigt utanför den ram som konventionellt språkbruk ställer upp när den gängse meningen är uppenbart orimligt eller oförnuftigt.<sup>119</sup>

Art. 33 i VCLT tar sikte på tolkningen av traktat som bestyrkts på mer än ett språk.<sup>120</sup> Detta behandlas inte närmre här.

## 2.3.3 OECD:s modellavtal och kommentar

### 2.3.3.1 Allmänt

OECD:s modellavtal och kommentaren därtill är av stor betydelse vid tolkningen av ett skatteavtal som har författats med modellen som förebild, även om dessa instrument inte har samma vikt som själva avtalet.<sup>121</sup> Arnold påpekar att kommentaren aldrig är bindande för domstolar men han understryker att den alltid är av betydelse.<sup>122</sup> Även Dahlberg konstaterar att det inte finns någon förpliktelse för medlemsstaterna då OECD endast rekommenderat staterna att tillämpa modellavtalet i enlighet med kommentaren.<sup>123</sup> Han menar dock att modellavtalets och kommentarens genomslag vid avtalsförhandlingar mellan stater liksom i nationell praxis talar för att den ska tillmätas ett betydande rättskällevärde.<sup>124</sup> Vissa myndigheter anser till och med att modellavtalet och kommentaren ska

---

<sup>117</sup> Villiger (2009), s. 427.

<sup>118</sup> VCLT, Art 32.

<sup>119</sup> Linderfalk (2012), s. 103-104; VCLT, Art. 32.

<sup>120</sup> VCLT Art. 33.

<sup>121</sup> Lang (2013), para. 83-84.

<sup>122</sup> Arnold (2004), s. 260. Även Kleist påpekar att kommentaren inte är rättsligt bindande. Se Kleist (2012), s. 99.

<sup>123</sup> Dahlberg (2003), s. 154. Se även Modellavtalet (2014), Annex: Recommendation of the OECD council concerning the model tax convention on income and on capital.

<sup>124</sup> Dahlberg (2003), s. 154-155.

beaktas vid tolkning av skatteavtal som inte följer modellen.<sup>125</sup> Lang är emellertid av motsatt uppfattning. Han menar att det i en sådan situation inte kan antas att parterna har ansett att bestämmelserna i avtalet har den innebörd som följer av modellavtalet och kommentaren.<sup>126</sup>

De flesta skatteavtal som Sverige ingått under senare år överensstämmer emellertid med OECD:s modellavtal.<sup>127</sup> Även vad gäller sådana avtal råder dock en viss osäkerhet angående det exakta förhållandet till kommentaren.<sup>128</sup> Det har föreslagits att tillämpningen av kommentaren kan baseras på tolkningsprinciperna i VCLT. Uppfattningarna är dock delade angående vilket av de där uppräknade tolkningsmedlen som kommentaren ska betraktas som.<sup>129</sup> Lang föreslår att OECD:s modellavtal och kommentaren därtill skulle kunna sorteras in under Art. 31 (4) i VCLT, förutsatt att det aktuella skatteavtalet inte skiljer sig från modellavtalet.<sup>130</sup> Dahlberg anser däremot att rättskällevärdet av olika kommentarsuttalanden varierar beroende på hur länge dessa ingått i kommentaren. Han anför att ett uttalande vars innebörd ingått i kommentaren sedan 1963-års version bör omfattas av termen ”ordinary meaning” i Art. 31 (1) i VCLT. Däremot bör ett kommentarsuttalande vars innebörd endast ingått i kommentaren sedan 1992-års version snarare betraktas som ett supplementärt tolkningsmedel enligt Art. 32 i VCLT.<sup>131</sup>

Relevansen av OECD:s modellavtal och kommentaren därtill har även erkänts av HFD.<sup>132</sup> I RÅ 1996 ref. 84 konstaterade HFD att vad gäller området för den internationella beskattningen bör ofta särskild vikt läggas vid OECD:s modellavtal och kommentaren därtill. Domstolen uttalade att i en situation som rör ett skatteavtal eller en viss skatteavtalsbestämmelse som har konstruerats i enlighet med modellavtalet kan man normalt sett förutsätta att ett resultat i överensstämmelse med OECD:s rekommendationer är vad som avsetts av parterna.<sup>133</sup>

Många svenska skatteavtal innehåller en bestämmelse som motsvarar Art. 3 (2) i OECD:s modellavtal.<sup>134</sup> Enligt denna regel ska intern rätt tillämpas för att fastställa innebörden av en viss term i ett skatteavtal såvida inte sammanhanget föranleder något annat.<sup>135</sup> Lang menar att med ”sammanhanget” avses alla VCLT:s tolkningsmedel och att det således endast i mycket sällsynta fall blir aktuellt att tillämpa intern rätt.<sup>136</sup> Vad

---

<sup>125</sup> Lang (2013), para. 86.

<sup>126</sup> Lang (2013), para. 86. För samma slutsats se även Kleist (2012), s. 87.

<sup>127</sup> Hilling (2014), s. 330; Kleist (2012), s. 86.

<sup>128</sup> Kleist (2012), s. 88.

<sup>129</sup> Kleist (2012), s. 88. För en djupare genomgång och analys av den rättsliga grunden för en tillämpning av kommentaren se t.ex. Kleist (2012), s. 88-100.

<sup>130</sup> Lang (2013), para. 83.

<sup>131</sup> Dahlberg (2003), s. 155.

<sup>132</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84.

<sup>133</sup> RÅ 1996 ref. 84.

<sup>134</sup> Hilling (2014), s. 338.

<sup>135</sup> Modellavtalet (2014), Art. 3 (2).

<sup>136</sup> Lang (2013), para. 117.



gäller svensk rätt har Hilling konstaterat att praxis innebär att en terms betydelse ska fastställas enligt svensk intern rätt om inte dess innebörd kan fastställas med hjälp av sedvanlig skatteavtalsstolkning. Det verkar dock saknas närmre vägledning angående innebörden av sedvanlig skatteavtalsstolkning.<sup>137</sup>

### 2.3.3.2 Bekämpande av missbruk

1963-års kommentar till OECD:s modellavtal innehöll inte några skrivelser om missbruk (*abuse*).<sup>138</sup> I 1977-års kommentar uppmärksammades att skattebetalarna kunde utnyttja fördelarna i skattelagarna samt skillnaderna mellan olika länders skattesatser. Det ansågs dock vara upp till berörda länder att införa regler i sina interna skattesystem för att handskas med detta.<sup>139</sup> Det uppmärksammades också att staterna eventuellt borde avtala om att inte medge någon skattelättnad i vissa situationer eller att skatteavtalet inte skulle ha någon påverkan på tillämpningen av interna regler mot skatteundandragande (*tax avoidance*).<sup>140</sup>

År 1992 gjordes vissa tillägg till kommentaren.<sup>141</sup> I den uppdaterade versionen synliggjordes två olika förhållningssätt. Det konstaterades att uppfattningen bland en majoritet av OECD-medlemsstaterna var att åtgärder som syftar till att bekämpa missbruk av skatteavtal utgör en del av de interna regler som används för att fastställa de omständigheter (*facts*) som ger upphov till skattskyldighet. Då sådana regler inte behandlas i skatteavtal ansågs de inte heller påverkas av dessa.<sup>142</sup> Alla var dock inte överens:

”A dissenting view, on the other hand, holds that such rules are subject to the general provisions of tax treaties against double taxation, especially where the treaty itself contains provisions aimed at counteracting its improper use”.<sup>143</sup>

Enligt 1992-års kommentar berodde dessa olika synsätt på om man ansåg att generella principer, som exempelvis *substance-over-form*, ingick i skatteavtal och därför kunde tillämpas även om de inte uttryckligen nämndes i det aktuella skatteavtalet. Enligt majoriteten behövdes ingen sådan uttrycklig hänvisning.<sup>144</sup>

Sedan år 2003 uppställs i kommentaren två frågor som anses vara av grundläggande karaktär:

---

<sup>137</sup> Hilling (2014), s. 338-339. Se t.ex. HFD 2012 ref. 60.

<sup>138</sup> Jfr Lang (2013), para. 144.

<sup>139</sup> Modellavtalet (1977), kommentaren till Art. 1, para. 7.

<sup>140</sup> Modellavtalet (1977), kommentaren till Art. 1, para. 10.

<sup>141</sup> Lang (2013), para. 146; Modellavtalet (1992), kommentaren till Art. 1 para. 7 och 10.

<sup>142</sup> Modellavtalet (1992), kommentaren till Art. 1, para. 22 och 23.

<sup>143</sup> Modellavtalet (1992), kommentaren till Art. 1, para. 23.

<sup>144</sup> Modellavtalet (1992), kommentaren till Art 1, para. 24.

- Måste skatteavtalets förmåner medges i en situation där någon använt sig av ett förfarande som utgör ett missbruk av skatteavtalets bestämmelser?
- Uppstår det en konflikt mellan interna regler som syftar till att motverka skattemissbruk (*tax abuse*) och skatteavtal?<sup>145</sup>

Kommentaren delar in staterna i två grupper där den första utgörs av de länder som lägger vikt vid att beskattning sker genom bestämmelser i intern lagstiftning, dock med de begränsningar som följer av ett skatteavtal. För dessa länder är ett missbruk av ett skatteavtal ett missbruk av den interna rätten. Detta innebär att det är fråga nummer två som hamnar i fokus.<sup>146</sup> Vad gäller denna fråga stadgar kommentaren att regler för bekämpande av missbruk av skatteavtal, så som t.ex. ”substance-over-form”, ’economic substance’ and general anti-abuse rules<sup>147</sup> är en del av de interna regler som används för att fastställa de omständigheter (*facts*) som ger upphov till skattskyldighet. Då sådana regler inte behandlas i skatteavtal påverkas de inte heller av dessa. ”Thus, as a general rule and having regard to paragraph 9.5, there will be no conflict.”<sup>148</sup> Det understryks dock att så länge det inte finns starka bevis för att ett skatteavtal missbrukas ska staterna omsorgsfullt tillvarata sina skyldigheter enligt avtalet att undanröja dubbelbeskattning.<sup>149</sup>

Den andra gruppen består av länder som anser att vissa former av missbruk utgör ett missbruk av själva skatteavtalet och inte av intern rätt. I kommentaren anförs att dessa stater menar att en korrekt konstruktion av skatteavtal gör det möjligt för dem att bortse från transaktioner genom vilka avtalet missbrukas (*abusive transactions*).<sup>150</sup> Med hänvisning till Art. 31 i VCLT anges att denna uppfattning baseras på ändamålet och syftet med skatteavtal samt skyldigheten att tolka skatteavtal i *good faith*.<sup>151</sup>

Enligt kommentaren är slutsatsen, oavsett i vilken av dessa två grupper en stat placeras, att en stat inte behöver medge en skattebetalare de förmåner som följer av skatteavtalet om denne använt sig av ett förfarande som utgör ett missbruk av skatteavtalets bestämmelser.<sup>152</sup> Man ska dock vara försiktig med att anta att någon tillämpar ett tillvägagångssätt som innebär att avtalet missbrukas.<sup>153</sup> Det uppställs därför en ”*guiding principle*” för när en skattskyldig ska nekas förmånerna av ett skatteavtal:

”A guiding principle is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a

<sup>145</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.1.

<sup>146</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.2.

<sup>147</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 22.

<sup>148</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 22.1. (Se även Art. 1, para. 9.2).

<sup>149</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 22.2.

<sup>150</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>151</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>152</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.4.

<sup>153</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.5.

more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions.”<sup>154</sup>

Några länder har lämnat anmärkningar till de ändringar som infördes år 2003, närmare bestämt Irland,<sup>155</sup> Luxemburg,<sup>156</sup> Nederländerna,<sup>157</sup> Portugal<sup>158</sup> och Schweiz<sup>159</sup>. Dessa länder håller inte med om att det inte kan uppstå någon konflikt mellan skatteavtal och nationella regler mot missbruk.

I kommentaren till OECD:s modellavtal stadgas sedan länge att syftet med skatteavtal är att främja utbyte av varor och tjänster samt rörlighet av kapital och människor, detta genom att undanröja dubbelbeskattning.<sup>160</sup> I 2003-års kommentar gjordes ett tillägg till detta. Numera anges i kommentaren att skatteavtal även syftar till att hindra skatteundandragande (*tax avoidance*) och skattebedrägeri (*tax evasion*).<sup>161162</sup> Schweiz har lämnat en anmärkning mot denna skrivelse.<sup>163</sup>

2003-års ändringar är inte helt okontroversiella och har på vissa håll kritiserats.<sup>164</sup>

## 2.4 Analys

Enligt svensk praxis tillämpas tolkningsprinciperna i VCLT vid tolkningen av skatteavtal och särskild vikt bör läggas vid OECD:s modellavtal och kommentaren därtill. Vid en tolkning enligt VCLT är det viktigt att undersöka vad som är syftet och ändamålet med avtalet. Även om syftet varierar mellan olika skatteavtal framstår det som okontroversiellt att påstå att skatteavtal syftar till att undanröja dubbelbeskattning. Det finns också ett förhållandevis stort stöd för att skatteavtal syftar till att hindra skatteflykt. Detta har dock först kommit till uttryck i kommentaren på senare tid,<sup>165</sup> dessutom har en medlemsstat lämnat en anmärkning mot detta stadgande. Här aktualiseras frågan om kommentarens rättskällevärde.

---

<sup>154</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.5.

<sup>155</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 27.5.

<sup>156</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 27.6.

<sup>157</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 27.7.

<sup>158</sup> Modellavtalet (2003), kommentaren till Art 1, para. 27.8. Observera dock att denna anmärkning saknas i kommentaren till 2014-års modellavtal.

<sup>159</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 27.9.

<sup>160</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 7. Se även Modellavtalet (2003); Modellavtalet (1992); Modellavtalet (1977).

<sup>161</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 7.

<sup>162</sup> För en utförligare förklaring av dessa begrepp och skillnaderna mellan dem se t.ex. van Weeghel (1998), s. 35.

<sup>163</sup> Modellavtalet (2003) och Modellavtalet (2014), kommentaren till Art 1, para. 27.9.

<sup>164</sup> För en kritisk diskussion om 2003-års ändringar i kommentaren se t.ex. Arnold (2004); van Weeghel & De Boer (2006), s. 358-359.

<sup>165</sup> Detta tillägg gjordes i kommentaren till 2003-års modellavtal.

Frågan om kommentarens rättskällevärde är komplicerad och kan inte utredas heltäckande i denna uppsats. Jag nöjer mig därför med att konstatera tre saker: För det första är kommentaren aldrig bindande. För det andra finns det olika uppfattningar om vilket av tolkningsmedlen i VCLT som kommentaren ska räknas som. För det tredje är det av stor betydelse om kommentaren betraktas som något av de primära tolkningsmedlen i Art. 31 eller om den istället anses utgöra ett sådant sekundärt tolkningsmedel som regleras i Art. 32. Detta då de senare endast beaktas när tolkningsmedlen i Art. 31 är otillräckliga.

Det är uppenbart att tolkningsprinciperna i VCLT inte är helt lättapplicerade. Jag tycker mig ana olika uppfattningar i doktrin om hur dessa bestämmelser ska tillämpas. En fråga är om alla tolkningsmedel i Art. 31, dvs. den gängse meningen, sammanhanget samt ändamålet och syftet, alltid ska beaktas. Medan Villiger menar att så är fallet förespråkar Linderfalk en metod med en tolkningsoperation bestående av tre (varav två omfattas av Art. 31) tolkningsstationer som ska avbrytas så fort traktatens mening är klar. Kanske är detta av mindre praktisk betydelse då det kan hävdas att en traktats mening fortfarande är oklar om tillgripandet av ytterligare ett tolkningsmedel skulle resultera i att traktaten fick en annan mening och att tolkningsarbetet således ska fortsätta.

Enligt kommentaren till OECD:s modellavtal finns det bland OECD:s medlemsstater ett stort stöd för uppfattningen att skatteavtal innehåller en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.<sup>166</sup> Redan i 1992-års version synliggjordes uppfattningen att generella regler som *substance-over-form* ingår i skatteavtal och att dessa är tillämpliga även om de inte uttryckligen nämns i avtalet. Denna uppfattning, som enligt min mening bör kunna betraktas som ett erkännande av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk, förespråkades av den majoritet som ansåg att det inte uppstår någon konflikt mellan skatteavtal och interna regler mot missbruk. Även den senaste versionen av kommentaren föreskriver att det inte uppstår någon konflikt mellan skatteavtal och interna regler mot missbruk. Dessutom synliggörs i denna version även en grupp stater som menar att en korrekt konstruktion av skatteavtal gör det möjligt för dem att bortse från vissa transaktioner baserat på ändamålet och syftet med skatteavtal liksom skyldigheten att tolka ett skatteavtal i *good faith*. Även detta kan enligt min mening betraktas som erkännandet av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.<sup>167</sup> Det kan också argumenteras för att den ”guiding principle” som numera kommer till uttryck i kommentaren i sig är att betrakta som en regel mot missbruk.<sup>168</sup> Här uppstår dock igen frågan om vilket rättskällevärde kommentaren ska tillmätas.

Vad gäller den uppdelning av stater som görs i kommentaren till Art. 1 i OECD:s modellavtal är det min uppfattning att Sverige bör betraktas som tillhörandes den första gruppen. Detta med hänsyn till legalitetsprincipens

---

<sup>166</sup> För en liknande slutsats se Arnold (2004), s. 249.

<sup>167</sup> Detta resonemang utvecklas i kap. 5.4.

<sup>168</sup> Jfr Arnold (2004), s. 247.

ställning inom svensk tolkningstradition som bl.a. innebär att det krävs uttryckligt stöd i lag för att svenska myndigheter och domstolar ska kunna beskatta någon.<sup>169</sup> Vi tillhör den grupp av länder där ett missbruk av ett skatteavtal är ett missbruk av intern rätt. Utifrån ett svenskt perspektiv föreligger därför ett missbruk när rekvisiten i skatteflyktslagen är uppfyllda.<sup>170</sup> Enligt kommentaren uppstår ingen konflikt mellan interna regler och skatteavtal. Frågan om skatteavtal ska lämnas företräde framför intern rätt uppstår således inte. Svenska domstolar och skattemyndigheter kan alltså här finna folkrättsligt stöd för att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när skattebetalaren använt sig av ett upplägg som strider mot skatteflyktslagen. Även här aktualiseras dock frågan om kommentarens rättskällevärde.

---

<sup>169</sup> Jfr Lodin m.fl. (2013), s. 721.

<sup>170</sup> Angående svenska interna regler mot missbruk se kap. 3.

# 3 Svenska regler mot missbruk av skatteavtal

## 3.1 Inledning

Detta kapitel belyser hur vi i Sverige hanterar missbruk inom skatterätten, med fokus på relevanta aspekter för skatteavtalsrätten. I detta sammanhang aktualiseras följande frågeställningar:

1) Har, och i så fall på vilka grunder, svenska domstolar utan uttryckligt stöd i skatteavtalet nekat en skattebetalare skatteavtalets förmåner när skattebetalaren missbrukat<sup>171</sup> avtalet?

4) Vilken praktiskt betydelse kan existensen av en sådan eventuell generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk ha för svenska domstolar?<sup>172</sup>

I svensk rätt finns två olika typer av generella regler mot missbruk: skatteflyktslagen och den icke-lagstadgade principen om verklig innebörd. Därtill tillkommer en mängd specifika regler mot missbruk som finns i olika lagar.<sup>173</sup> Dessa tre metoder kan tillämpas såväl på rent interna situationer som i en internationell kontext.<sup>174</sup> Det finns emellertid inga särskilda regler för situationen när ett skatteavtal missbrukas och det finns inte heller någon regel eller princip enligt vilken tolkningen av ett skatteavtal ska ske på ett sådant sätt att missbruk av skatteavtalet motverkas.<sup>175</sup>

Specifika regler mot missbruk faller utanför syftet med denna uppsats och lämnas därför därhän. I detta kapitel behandlas istället de två generella metoderna mot missbruk som finns i svensk skatterätt och hur dessa tillämpas i en situation där ett skatteavtal aktualiseras.

## 3.2 Skatteflyktslagen

### 3.2.1 Skatteflyktslagens utformning

Skatteflyktslagen (Lag (1995:575) mot skatteflykt) är tillämplig när taxeringsunderlaget för såväl kommunal som statlig inkomstskatt

---

<sup>171</sup> Vad gäller definitionen av termen missbruk hänvisas till diskussionen kring detta begrepp i kap. 1.7.

<sup>172</sup> Denna fråga kan dock inte besvaras enbart mot bakgrund av vad som framkommer i detta kapitel. Ytterligare överväganden mot bakgrund av övriga kapitel krävs.

<sup>173</sup> Benktsson & Johansson (2010), s. 752.

<sup>174</sup> Benktsson & Johansson (2010), s. 753.

<sup>175</sup> Benktsson & Johansson (2010), s. 762.

beräknas.<sup>176</sup> Lagens andra paragraf, den s.k. generalklausulen,<sup>177</sup> består av fyra kriterier som måste vara uppfyllda för att det ska röra sig om skatteflykt i lagens mening.<sup>178</sup> Bestämmelsen har följande lydelse:

”Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.”<sup>179</sup>

Vanligt är att rekvisit nummer fyra vållar problem i domstolarna.<sup>180</sup> Är emellertid samtliga rekvisit uppfyllda ska beskattningen inte ske med beaktande av transaktionernas yttre form utan i enlighet med vad som föreskrivs i lagens tredje paragraf.<sup>181</sup> I denna paragraf nämns tre olika metoder för fastställandet av beskattningsunderlaget. Enligt den första metoden ska beskattningsunderlaget fastställas som om rättshandlingen inte hade ägt rum. Skulle däremot förfarandet, med hänsyn till det ekonomiska resultatet med bortseende från skatteförmånen, framstå som en omväg i jämförelse med det tillvägagångssätt som ligger närmast till hands ska istället detta senare tillvägagångssätt läggas till grund för fastställandet av beskattningsunderlaget. Slutligen, för det fall att ingen av de två tidigare nämnda metoderna kan tillämpas eller om tillämpningen av dessa skulle utmynna i ett oskäligt resultat, ska beskattningsunderlaget uppskattas till ett skäligt belopp.<sup>182</sup>

Som vi ska se har skatteflyktslagen även tillämpats på situationer som omfattats av ett skatteavtal.<sup>183</sup> I samband med en analys av HFD 2012 ref. 20 konstaterar Hilling att tillämpningen av lagen i en sådan situation sker i det tredje steget av skatteavtalstillämpningen, alltså i det steg där intern rätt

---

<sup>176</sup> Skatteflyktslagen, § 1.

<sup>177</sup> Lodin m.fl. (2013), s. 738.

<sup>178</sup> Skatteflyktslagen, § 2.

<sup>179</sup> Skatteflyktslagen, § 2.

<sup>180</sup> Lodin m.fl. (2013), s. 747.

<sup>181</sup> Lodin m.fl. (2013), s. 741.

<sup>182</sup> Skatteflyktslagen, § 3.

<sup>183</sup> Se kap. 3.2.2.

tillämpas med de begränsningar som skatteavtalet medför.<sup>184</sup> Hon motiverar detta med att:

”skatteflyktslagen förutsätter att taxeringen enligt det ordinarie regelsystemet på grundval av förfarandet skulle skrida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller kringgått genom förfarandet. I de fall skatteflyktslagens samtliga rekvisit är uppfyllda blir det således fråga om att inte följa de begränsningar som avtalet stadgar på grund av att det är fråga om nationellt definierad skatteflykt.”<sup>185</sup>

Hilling understryker att detta endast gäller när det inte framgår av skatteavtalet att parternas gemensamma avsikt är att interna regler inte ska kunna tillämpas på en situation som omfattas av skatteavtalet.<sup>186</sup>

## **3.2.2 Skatteflyktslagens tillämplighet på en skatteavtalssituation**

### **3.2.2.1 HFD 2012 ref. 20**

I HFD 2012 ref. 20 fann HFD att en situation som omfattades av skatteavtalet med Peru i och för sig kunde prövas mot skatteflyktslagen.<sup>187</sup> I målet konstaterade domstolen att:

”En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (se 2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.”<sup>188</sup>

Tjernberg understryker att vad HFD uttrycker i detta avgörande är förekomsten av en presumtion för att skatteflyktslagen är tillämplig i en situation som omfattas av ett skatteavtal. Frågan är således inte om det i avtalet finns uttryckligt stöd för att tillämpa en stats interna

---

<sup>184</sup> Hilling (2012), s. 592.

<sup>185</sup> Hilling (2012), s. 592.

<sup>186</sup> Hilling (2012), s. 592.

<sup>187</sup> HFD 2012 ref. 20.

<sup>188</sup> HFD 2012 ref. 20.



skatteflyktsregler. Istället handlar det om huruvida det kan konstateras att det finns en gemensam partsavsikt enligt vilken interna skatteflyktsregler inte ska kunna tillämpas på ett förfarande som omfattas av det aktuella skatteavtalet.<sup>189</sup>

Det kan diskuteras vilket folkrättsligt stöd HFD har för sitt resonemang. Hilling drar slutsatsen att HFD:s uttalande inte grundas på kommentaren till modellavtalet.<sup>190</sup> Frågan har även berörts av Dahlberg som är av uppfattningen att det finns stöd för att tillämpa interna skatteflyktsregler på en situation som omfattas av ett skatteavtal som slutits mellan OECD-stater. Han hänvisar till kommentaren till Art. 1 i OECD:s modellavtal.<sup>191</sup> Vad gäller HFD:s uttalande i HFD 2012 ref. 20 påpekar han att Peru inte är en OECD-medlemsstat och att det aktuella skatteavtalet inte är grundat på denna organisations modellavtal.<sup>192</sup> I sammanhanget konstaterar Dahlberg följande:

”Det gör det enligt min mening mycket svårt att tillämpa intern lagstiftning mot skatteflykt i förhållande till skatteavtalet om man inte har kännedom om vad den andra staten anser utgöra skatteflykt i det enskilda fallet.”<sup>193</sup>

I HFD 2012 ref. 20 fann emellertid HFD att skatteavtalet med Peru inte begränsade den svenska beskattningsrätten varför det saknades anledning att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen.<sup>194</sup> Uttalandet har således karaktären *obiter dicta*.<sup>195</sup> Hilling har dock föreslagit att just detta avgörande har ett högre prejudikatvärde än vad som normalt sett gäller för *obiter dicta*-uttalanden. Hon hänvisar till att domstolens argumentation om den principiella tillämpligheten av skatteflyktslagen är klar och förhållandevis detaljerad. Dessutom beslutade HFD samma dag som dom i målet meddelades att inte meddela prövningstillstånd i fem mål som avsåg s.k. Peru-upplägg och där skatteflyktslagen tillämpats av kammarrätten.<sup>196</sup>

HFD har såvitt jag vet ännu inte prövat ett förfarande som omfattas av ett skatteavtal mot skatteflyktslagen. Som framgår i kapitel 3.2.2.2 finns det dock exempel från kammarrätterna på att en sådan prövning har företagits.<sup>197</sup>

---

<sup>189</sup> Tjernberg (2013), s. 369.

<sup>190</sup> Hilling (2012), s. 591.

<sup>191</sup> Dahlberg (2013), s. 356-357.

<sup>192</sup> Dahlberg (2013), s. 357.

<sup>193</sup> Dahlberg (2013), s. 357. Även Lang och Kleist är skeptiska till kommentarens betydelse för ett skatteavtal som inte har utformats utifrån modellavtalet, se Lang (2013), para. 86; Kleist (2012), s. 87.

<sup>194</sup> HFD 2012, ref. 20.

<sup>195</sup> Hilling (2012), s. 590.

<sup>196</sup> Hilling (2012), s. 591.

<sup>197</sup> Se t.ex. mål nr 2967-11; mål nr 639-11.

### 3.2.2.2 Två kammarrättsdomar

Nedan refereras två mål där Kammarrätten i Jönköping<sup>198</sup> respektive Kammarrätten i Göteborg<sup>199</sup> hänvisat till HFD 2012 ref. 20 som stöd för att skatteflyktslagen kan tillämpas på ett förfarande som omfattas av ett skatteavtal. Domstolarna har därefter prövat förfarandena enligt skatteflyktslagen.

Omständigheterna i de två målen är mycket lika. I båda fall hade vinstmedel från svenska bolag frigjorts och därefter överförts till ett peruanskt bolag och slutligen kommit de i Sverige obegränsat skattskyldiga ägarna tillhanda genom utdelning.<sup>200</sup> Såväl Kammarrätten i Jönköping som Kammarrätten i Göteborg konstaterade att Sverige saknade beskattningsrätt enligt skatteavtalet. Frågan var då om beskattning kunde ske med hjälp av skatteflyktslagen.<sup>201</sup> De båda kammarrätterna fann att HFD, i HFD 2012 ref. 20, meddelat att skatteavtalet med Peru inte hindrade tillämpningen av skatteflyktslagen. Kammarrätterna konstaterade att HFD funnit att förfaranden på vilka ett skatteavtal är tillämpligt inte är undantagna i skatteflyktslagen samt att en tillämpning av skatteflyktslagen inte heller principiellt utesluts av någon bestämmelse i det svensk-peruanska skatteavtalet. Kammarrätterna uppmärksammade också att HFD uttalat att inget tyder på att parternas gemensamma avsikt varit att man med hjälp av interna skatteflyktsregler inte skulle kunna angripa förfaranden genom vilka avtalet kringgåts eller missbrukats. Mot denna bakgrund ansåg kammarrätterna att de aktuella situationerna skulle prövas mot skatteflyktslagen.<sup>202</sup>

Kammarrätten i Jönköping konstaterade att de fyra rekvisiten i skatteflyktslagens andra paragraf var uppfyllda. Vad gällde det fjärde rekvisitet uttalade domstolen följande:

”Genom att missbruka skatteavtalet har alltså vinstmedel från den i Sverige bedrivna verksamheten kunnat lämna bolagssfären och tillgodogöras av familjen [...] utan att familjemedlemmarna träffas av beskattning enligt bestämmelserna i 3 kap. 8 § IL och 57 kap. IL. Ett kringgående av dessa bestämmelser har skett och en taxering på grundval av förfarandet strider enligt kammarrättens uppfattning mot lagstiftningens syfte.”<sup>203</sup>

Kammarrätten i Göteborg fann liksom Kammarrätten i Jönköping att de tre

---

<sup>198</sup> mål nr 2967-11. Samma dag meddelade Kammarrätten i Jönköping även dom i ett antal liknade mål: mål nr 2968-11; mål nr 2969-11; mål nr 2970-11; mål nr 2971-11.

<sup>199</sup> mål nr 639-11. Samma dag meddelade Kammarrätten i Göteborg även dom i ett antal liknade mål: mål nr 640-11; mål nr 641-11; mål nr 3306-11; mål nr 3307-11; mål nr 3308-11; mål nr 5892-11.

<sup>200</sup> mål nr 2967-11, s. 6 & s. 8; mål nr 639-11, s. 2-3.

<sup>201</sup> mål nr 2967-11, s. 7; mål nr 639-11, s. 4.

<sup>202</sup> mål nr 2967-11, s. 7-8; mål nr 639-11, s. 4.

<sup>203</sup> mål nr 2967-11, s. 8.

första kriterierna i 2 § skatteflyktslagen var uppfyllda.<sup>204</sup> Vad däremot gällde det fjärde rekvisitet gjorde domstolen en längre utläggning. Först konstaterades att den skattskyldige helt hade undgått den beskattning som skulle ha skett enligt 3 kap. 8 §, 42 och 57 kap. i inkomstskattelagen.<sup>205</sup> Därefter uttalande domstolen följande:

”Syftet med skatteavtalet med Peru har varit att underlätta svenskt företagande i Peru och utbyggnaden av de ekonomiska och kulturella förbindelserna med Peru (prop. 1967 nr 26 s. 27). Syftet med avtalet kan knappast ha varit att tillerkänna Peru beskattningsrätt vad gäller vinst som uppkommit i ett svenskt fåmansföretag i här bedriven näringsverksamhet, och som tillgodogjorts av fysisk person bosatt i Sverige. Bakgrunden till att skatteavtalet sas upp av Sverige var att avtalet utnyttjades för oönskade skatteplaneringstransaktioner. De peruanska förhandlingarna visade förståelse för den svenska positionen, vilket ger stöd för att man även från peruanskt håll uppfattat att avtalet kommit att utnyttjas på ett inte avsett sätt (jfr prop. 2005/06:125 s. 61).”<sup>206</sup>

Mot denna bakgrund ansåg Kammarrätten i Göteborg att tillvägagångssättet stred såväl mot syftet med intern lagstiftning som mot syftet med skatteavtalet. Således var även det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens andra paragraf uppfyllt.

Då alla fyra rekvisit i skatteflyktslagen ansågs vara uppfyllda fastställdes beskattningsunderlaget i de båda målen i enlighet med den tredje paragrafen i skatteflyktslagen.<sup>207</sup>

### 3.3 Verklig innebörd

Parallellt med skatteflyktslagen tillämpar svenska domstolar principen om verklig innebörd för att bekämpa avancerade skatteupplägg.<sup>208</sup> Principen tar sikte på rättshandlingar vars form inte stämmer överens med deras innehåll. Avsikten är att åstadkomma en omkaraktärisering av sådana rättshandlingar i enlighet med deras civilrättsliga innebörd.<sup>209</sup> Denna tolkningsmetod är inte bara tillämplig i förhållande till enskilda rättshandlingar utan gäller också i förhållande till serier av handlingar.<sup>210</sup> Generellt sett brukar HFD godta den civilrättsliga form som en skattskyldig gett en viss transaktion. Så har emellertid inte varit fallet när domstolen bedömt att den valda formen inte heller skulle ha godkänts enligt civilrättsliga principer.<sup>211</sup> Den civilrättsliga

---

<sup>204</sup> mål nr 639-11, s. 5.

<sup>205</sup> mål nr 639-11, s. 5.

<sup>206</sup> mål nr 639-11, s. 5.

<sup>207</sup> mål nr 2967-11, s. 8; mål nr 639-11, s. 6.

<sup>208</sup> Simon-Almendal (2010), s. 650.

<sup>209</sup> Simon-Almendal (2010), s. 650.

<sup>210</sup> Hultqvist (2007), s. 701.

<sup>211</sup> Lodin m.fl. (2013), s. 729.

verkliga innebörden fastställs genom att domstolen gör en civilrättslig analys av de rättigheter och skyldigheter som är förbundna med en viss företagen rättshandling. I arbetet granskas partsviljan och avsikten hos de handlade parterna.<sup>212</sup> Till skillnad från vid en prövning enligt skatteflyktslagen har eventuella skatteskal inte någon beaktansvärd betydelse.<sup>213</sup> Enligt Hultqvist rör det sig i dessa situationer enbart om ”traditionell juridisk metod, låt vara i mycket svårbedömda fall.”<sup>214</sup>

Vid sidan om den civilrättsliga verkliga innebörden har det även förekommit en skatterättslig omkaraktärisering, kallad genomsyn. Denna metod innebär att det skatterättsliga resultatet av en rättshandling analyseras. Om domstolen misstycer till detta resultat kan den omkaraktärisera rättshandlingen.<sup>215</sup> Denna metod är kritiserad och har ansetts sakna stöd från HFD.<sup>216</sup> Samuelsson har dock i en artikel från år 2013 påpekat att senare praxis kan tyda på att HFD inte anser sig lika bunden av civilrätten längre och håller på att utveckla en från denna fristående praxis som avser kringgående av skattelagstiftningen.<sup>217</sup> I situationer med kedjetransaktioner har HFD sedan tidigare ibland använt sig av en helhetssyn och på så vis med beaktande av sammanhanget gjort en bedömning av de samlade skatterättsliga effekterna av alla transaktioner som ingår i en kedja.<sup>218</sup> I de situationer där HFD tillämpat en sådan helhetssyn har domstolen ansett att transaktionerna varit säregna när de betraktats var för sig och att de endast framstått som rimliga om de betraktats tillsammans.<sup>219</sup><sup>220</sup> I HFD 2013 ref. 43 tillämpade HFD emellertid en helhetssyn trots att så inte var fallet. Domstolen uttalade följande:

”Det förfarande som valts bygger på rättshandlingar som sedda var för sig inte kan sägas vara säregna. Det är emellertid förutbestämt att dessa omgående ska motverkas av andra rättshandlingar...”<sup>221</sup>

Samuelsson konstaterar att HFD i detta avgörande lade vikt vid två faktorer: den skattskyldiges kontroll över transaktionerna samt det faktiska resultatet av transaktionerna.<sup>222</sup> I tidigare praxis har kontroll och inflytande inte ansetts vara en faktor som ensamt kan motivera en omklassificering.<sup>223</sup>

---

<sup>212</sup> Simon-Almendal (2010), s. 650.

<sup>213</sup> RÅ 2004 ref. 27.

<sup>214</sup> Hultqvist (2009), s. 111, not. 3.

<sup>215</sup> Simon-Almendal (2010), s. 650.

<sup>216</sup> Hultqvist (2009), s. 111; Simon-Almendal (2010), s. 650.

<sup>217</sup> Samuelsson (2013), s. 860. I artikeln analyseras HFD 2013 ref. 43.

<sup>218</sup> Samuelsson (2013), s. 854.

<sup>219</sup> Samuelsson (2013), s. 854; Burmeister (2011), s. 71. Se även t.ex. RÅ 1998 ref. 19.

<sup>220</sup> Det ska emellertid noteras att Burmeister menar att en helhetssyn har tillämpats i ytterligare en situation, nämligen då ”rättshandlingar varit nära knutna till varandra och avhängiga varandra på ett sådant sätt att enskilda rättshandlingar har förutsatt vissa motsatta rättshandlingar”. Burmeister (2011), s. 71. Burmeister hänvisar i sammanhanget till RÅ 1999 not. 18.

<sup>221</sup> HFD 2013 ref. 43.

<sup>222</sup> Samuelsson (2013), s. 857.

<sup>223</sup> Samuelsson (2013), s. 857. Se även Burmeister (2011), s. 72, med hänvisning till RÅ 2010 ref. 51.

Samuelsson menar istället att det är den andra faktorn, det faktiska resultatet av transaktionerna, som varit avgörande i HFD 2013 ref. 43.<sup>224</sup> Samuelsson sammanfattar målet med att konstatera att en omklassificering av civilrättsligt giltiga rättshandlingar numera kan ske utan att de var för sig framstår som säregna. Han föreslår att målet kan tyda på HFD håller på att skapa en i förhållande till civilrätten mer självständig praxis vad gäller kringgående av skattelag. Kanske, menar Samuelsson, kan denna i framtiden ersätta skatteflyktslagen.<sup>225</sup>

Principen om verklig innebörd gäller även i situationer med ett internationellt inslag.<sup>226</sup> Jag har emellertid inte funnit något avgörande där HFD uttalat sig om principens tillämplighet i en skatteavtalsituation i syfte att neka en skattebetalare de förmåner som följer av ett skatteavtal.

### 3.4 Analys

Om verklig innebörd inte är något annat än en tolkningsprincip som ingår i den traditionella juridiska metoden är det kanske inte så förvånande att jag inte stött på något avgörande där HFD diskuterat denna principens tillämplighet på en situation som omfattas av ett skatteavtal. Det handlar i så fall enbart om att tolka en situation för att fastställa vilka fakta som ska läggas till grund för skatteavtalsstillämpningen. Bakgrunden till båda de kammarrättsdomar som sammanfattas ovan var en situation där en skattebetalare vidtagit en kedja av olika transaktioner med ett internationellt moment i syfte att uppnå en skattemässig fördel. Teoretiskt sett skulle i sådana situationer en helhetssyn av transaktionerna kunna utgöra ett användbart verktyg för att omkaraktärisera händelseförloppet och på så vis hindra skatteundandragande. Tidigare har detta endast kunnat ske när transaktionerna var för sig framstått som säregna. I annat fall har domstolarna fått förlita sig på en prövning enligt skatteflyktslagen. Mot bakgrund av HFD 2013 ref. 43 är det tänkbart att en omkaraktärisering utifrån en helhetssyn kan ske även om transaktionerna var för sig inte framstår som säregna. Detta skulle i vissa situationer kunna ersätta en tillämpning av skatteflyktslagen.

Inte heller skatteflyktslagen har tillämpats av HFD i en situation som omfattas av ett skatteavtal. Utifrån uttalandet i HFD 2012 ref. 20 kan dock två rekvisit formuleras som, om de uppfylls, enligt domstolen medför att en prövning enligt skatteflyktslagen i princip kan företas:

- 1) Det finns ingen bestämmelse i det tillämpliga skatteavtalet som hindrar tillämpningen av skatteflyktslagen i en situation som omfattas av ett skatteavtal.

---

<sup>224</sup> Samuelsson (2013), s. 357.

<sup>225</sup> Samuelsson (2013), s. 860.

<sup>226</sup> Benktsson & Johansson (2010), s. 753. Som exempel nämns RÅ 2008 ref. 41 och RÅ 2008 not. 169.

- 2) Det kan inte konstateras att det är parternas gemensamma avsikt att interna regler mot missbruk inte ska kunna tillämpas på situationer som omfattas av skatteavtal.

Därutöver beaktar domstolen att rättshandlingar som omfattas av ett skatteavtal inte är undantagna i skatteflyktslagen. Det kan tyckas bakvänt att konstatera möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen genom att fastställa att lagens tillämplighet inte har uteslutits.<sup>227</sup> Det är oklart vilket folkrättsligt stöd som HFD anser sig ha för slutsatsen i HFD 2012 ref. 20 att en prövning enligt skatteflyktslagen i princip är möjlig. Mycket tyder på att HFD inte grundat detta på kommentaren, bl.a. eftersom Peru inte är medlem i OECD. Det kan anföras att en prövning enligt skatteflyktslagen bör ha stöd i avtalet om Sverige ska leva upp till sina folkrättsliga åtaganden.<sup>228</sup> Om en tillämpning av skatteflyktslagen överensstämmer med avtalet och därmed med Sveriges folkrättsliga förpliktelser måste rimligtvis bero på om avtalet, med beaktande av tolkningsreglerna i VCLT, kan tolkas på detta sätt. Traktattolkning syftar till att utröna traktattextens betydelse, vilken kan konstateras genom att man fastställer vad avtalsparterna gemensamt avsett att traktatens norminnehåll ska vara. Det framstår för mig som underligt att man i en situation som den aktuella skulle kunna tolka trakten motsatsvis, alltså att parterna avsett att ge traktaten ett visst norminnehåll eftersom avtalets ordalydelse inte utesluter detta. Dessutom utan att företa en grundlig undersökning av sammanhanget samt ändamålet och syftet. Konsekvenserna av detta är att parterna tvingas författa mycket långa och detaljerade avtal där man tar avstånd från allt sådant som man inte vill ska ingå i avtalet, något som verkar praktiskt taget omöjligt. Det bör därför enligt min mening, ur ett folkrättsligt perspektiv, inte vara tillräckligt att konstatera frånvaron av den motsatta avsikten.

För det fall att det kan konstateras att skatteflyktslagen kan appliceras på en viss situation som omfattas av ett skatteavtal uppstår frågan hur en sådan prövning ska gå till. Framför allt det fjärde rekvisitetet i skatteflyktslagens andra paragraf är intressant. Vad gäller de ovan refererade kammarrättsdomarna kan konstateras att medan Kammarrätten i Jönköping endast beaktade att en taxering grundad på förfarandet strider mot den interna lagstiftningens (IL:s) syfte, uppmärksammade Kammarrätten i Göteborg att det strider såväl mot syftet med skatteavtalet som syftet med den interna lagstiftningen. Förklaringen till att Kammarrätten i Jönköping inte beaktade skatteavtalets syfte kan vara att detta inte var nödvändigt i det aktuella fallet, eftersom en taxering grundad på förfarandet i vart fall strider mot den interna lagstiftningens syfte. Eftersom HFD i HFD 2012 ref. 20 inte

---

<sup>227</sup> Ur ett internrättsligt perspektiv kan det diskuteras hur väl detta överensstämmer med legalitetsprincipen. Detta är dock inget som kommer beröras närmre här.

<sup>228</sup> Jfr dock teorin om en skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*. Här rör det sig alltså om en norm som inte baseras på en tolkning av avtalet utan på en *general principle of law*. Enligt min mening är det dock möjligt att argumentera för att även en sådan norm kan kopplas till avtalet. (se kap. 5.4). Denna teori behandlas tillsammans med övriga teorier till stöd för en skatteavtalsrättslig norm i kap. 5.

prövade förfarandet mot skatteflyktslagen, och så vitt jag vet inte heller i något annat mål där ett skatteavtal aktualiserats har företagit en sådan prövning, kan något klart svar inte ges på frågan hur en prövning enligt skatteflyktslagen ska genomföras i en situation som omfattas av ett skatteavtal.

# 4 *Good faith* och *abuse of rights*

## 4.1 Inledning

De i doktrin framförda teorierna till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har alla inslag från folkrätten. De folkrättsliga grunder som aktualiseras är framför allt principen om *good faith* och det därmed nära sammanhängande förbudet mot *abuse of rights*.<sup>229230</sup> Principen om *good faith* betraktas som en *general principle of law*, vilket utgör en av den internationella rättens rättskällor.<sup>231</sup> Av särskilt intresse för syftet med denna uppsats är att principen om *good faith* dessutom är kodifierad i VCLT Art. 26 och Art. 31, där den förra föreskriver att traktatparterna ska genomföra traktaten i *good faith* och den senare att en traktat ska tolkas i *good faith*.<sup>232</sup> Vad gäller förbudet mot *abuse of rights* kan det, som Fitzmaurice gör, ifrågasättas om principen om *good faith* har något innehåll om inte motsatt beteende betraktas som *abuse of rights*.<sup>233</sup> I detta kapitel undersöks dessa principer och deras ställning i folkrätten.

## 4.2 *General principles of law*

Art. 38 i ICJ-stadgan anses utgöra en uppräkningslista av den internationella rättens källor.<sup>234</sup> De två viktigaste källorna är traktat, Art 38 (1) (a), och sedvanerätt, Art. 38 (1) (b).<sup>235</sup> Ytterligare en primär rättskälla är *general principles of law*.<sup>236</sup>

Enligt Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan ska ICJ tillämpa ”the general principles of law recognized by civilized nations”.<sup>237</sup> Tanken är att domstolen ska kunna tillämpa generella principer från de nationella rättssystemen, i den utsträckning dessa är tillämpliga på förhållandet mellan stater.<sup>238</sup> Bestämmelsen infördes för att förhindra en situation där talan varken kan bifallas eller avslås, något som annars skulle kunna inträffa när frågan

---

<sup>229</sup> Se kap. 5.

<sup>230</sup> Dessa folkrättsliga principer har nyligen behandlats i en artikel av Linderfalk, se Linderfalk (2014).

<sup>231</sup> Se kap. 4.3.

<sup>232</sup> Se kap. 4.3.

<sup>233</sup> Se kap. 4.4.1.

<sup>234</sup> Thirlway (2014), s. 94.

<sup>235</sup> Thirlway (2014), s. 93.

<sup>236</sup> ICJ-stadgan, Art. 38 (1) (c). Jfr ICJ-stadgan, Art 38 (1) (d) som innehåller en uppräkningslista av sekundära rättskällor. Se även Thirlway (2014), s. 105.

<sup>237</sup> ICJ-stadgan, Art. 38 (1) (c).

<sup>238</sup> Oppenheim (1996), s. 36-37.



varken omfattas av en traktat eller av sedvanerätt.<sup>239</sup> Enligt Thirlway kan en *general principle of law* inte utesluta eller på annat sätt modifiera tillämpningen av en existerande traktatbestämmelse eller sedvanerätt. De förra är med andra ord underordnade de senare.<sup>240</sup> Oppenheim hävdar dock att *general principles of law* utgör en bakgrund som sedvanerätt och traktat måste tillämpas i ljuset av och att de på så sätt kan modifiera tillämpningen av andra rättskällor.<sup>241</sup>

*General principles of law* framstår som ett ovanligt inslag i ICJ:s och PCIJ:s<sup>242</sup> praxis och i de flesta fall gör domstolen inte någon formell hänvisning till en sådan princip.<sup>243</sup> Oppenheim skriver att det är sällan som en *general principle of law* används men att principen om *good faith* utgör ett viktigt undantag.<sup>244</sup> Thirlway hävdar att det framstår som om varken ICJ eller PCIJ någonsin har grundat ett avgörande direkt på en sådan princip, även om sådana principer finns omnämnda i olika avgöranden från dessa domstolar.<sup>245</sup> Det bör understrykas att ICJ inte är det enda internationella organ som tillämpar Art. 38 i ICJ-stadgan. Även vissa andra bilaterala tribunaler anser sig vara bundna av denna bestämmelse.<sup>246</sup> *General principles of law* har t.ex. tillämpats av skiljedomstolar.<sup>247</sup>

Vad krävs då för att en princip ska omfattas av Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan? Schwarzenberger har försökt förklara detta. Han ställer upp tre krav som måste vara uppfyllda. För det första måste det röra sig om en generell princip till skillnad från en mer specialiserad lagregel.<sup>248</sup> För det andra ska principen erkännas av civiliserade stater.<sup>249</sup> Senare doktrin pekar dock på att denna formulering har spelat ut sin roll och enbart är en kvarleva från en tid då inte alla länder ansågs kvalificerade att beaktas i detta avseende.<sup>250</sup> För det tredje måste principen vara erkänd av ett visst antal (civiliserade) stater. Exakt hur många stater det rör sig om är dock osäkert. Schwarzenberger föreslår att principen måste delas av åtminstone ”the principal legal systems of the world”.<sup>251</sup>

Det är emellertid inte alla principer som härstammar från intern rätt som är lämpliga i den internationella sfären. Om en sådan princip är lämplig eller ej är dock en bedömningsfråga.<sup>252</sup> Dixon påpekar att det inte är meningen att idéer från intern rätt alltid ska överföras till den internationella sfären men

---

<sup>239</sup> Shaw (2008), s. 98; Thirlway, s. 104.

<sup>240</sup> Thirlway (2014), s. 109.

<sup>241</sup> Oppenheim (1996), s. 40.

<sup>242</sup> PCIJ är föregångaren till ICJ. Denna domstol höll sin första sittning år 1922 och upplöstes år 1946, se *Permanent Court of International Justice*.

<sup>243</sup> Brownlie (2008), s. 17.

<sup>244</sup> Oppenheim (1996), s. 37-38.

<sup>245</sup> Thirlway (2014), s. 104.

<sup>246</sup> Brownlie (2008), s. 17; Schwarzenberger (1957), s. 43.

<sup>247</sup> Brownlie (2008), s. 17; Schwarzenberger (1957), s. 48; Thirlway (2014), s. 104.

<sup>248</sup> Schwarzenberger (1957), s. 43.

<sup>249</sup> Schwarzenberger (1957), s. 43-44.

<sup>250</sup> Thirlway (2014), s. 104.

<sup>251</sup> Schwarzenberger (1957), s. 45.

<sup>252</sup> Lowe (2007), s. 88.

att sådana idéer däremot kan utgöra en indikation på regler som kan vara av nytta inom den internationella rätten.<sup>253</sup> Brownlie understryker att internationella domstolar inte mekaniskt tillämpar de principer som erkänns i interna rättssystem.<sup>254</sup> Han konstaterar i sammanhanget följande:

”What has happened is that international tribunals have employed elements of legal reasoning and private law analogies in order to make the law of nations a viable system for application in a judicial process.”<sup>255</sup>

Även Thirlway försöker förklara vad som omfattas av Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan. Han påpekar att det finns flera företrädade idéer men anser att dessa grovt sett kan delas in i två grupper.<sup>256</sup> Enligt den första idén utgörs *general principles of law* av principer som kan härledas från intern rätt och som delas av alla interna rättssystem eller av en majoritet av dem.<sup>257</sup> Den andra idén innebär att tillägg till de principer som omfattas av den första. Enligt företrädarna för denna uppfattning omfattas även ”general principles applicable directly to international legal relations, and general principles applicable to legal relations generally.”<sup>258</sup> Hit räknas t.ex. principerna *lex specialis* och *lex posterior*.<sup>259</sup>

Två andra erkända *general principles of law* som anses vara av särskild betydelse är *pacta sunt servanda* och *good faith*.<sup>260</sup> Den senare har av Rosenne beskrivits som ”the golden rule of international law and diplomacy”.<sup>261</sup>

### 4.3 Good faith

Som ovan nämnts betraktas *good faith* som en *general principle of law* och utgör således en rättskälla inom den internationella rätten.<sup>262</sup> Cheng har konstaterat att innebörden av *good faith* är svår att definiera och att den möjligtvis endast kan illustreras.<sup>263</sup> Enligt Cheng ska förpliktelserna i en traktat uppfyllas i *good faith*, alltså i traktatens anda, och inte enbart i överensstämmelse med traktatens ordalydelse.<sup>264</sup> Att uppfylla sina traktatförpliktelser i *good faith* innebär: ”... carrying out the substance of this mutual understanding honestly and loyally”.<sup>265</sup>

---

<sup>253</sup> Dixon (2013), s. 44.

<sup>254</sup> Brownlie (2008), s. 16.

<sup>255</sup> Brownlie (2008), s. 16.

<sup>256</sup> Thirlway (2014), s. 104.

<sup>257</sup> Thirlway (2014), s. 104.

<sup>258</sup> Thirlway (2014), s. 105.

<sup>259</sup> Thirlway (2014), s. 105.

<sup>260</sup> Shaw (2008), s. 103.

<sup>261</sup> Rosenne (2004), s. 451. Se även kap. 4.3 nedan angående principen om *good faith*.

<sup>262</sup> Se O’Connor (1991), s. 1. Se även t.ex. Oppenheim (1996), s. 38; Shaw (2008), s. 103.

<sup>263</sup> Cheng (1987), s. 105.

<sup>264</sup> Cheng (1987), s. 114.

<sup>265</sup> Cheng (1987), s. 114.

O'Connor har försökt att definiera *good faith*. Efter att ha konstaterat att det sedan tidigare saknas en allmän definition av denna princip,<sup>266</sup> formulerar han *good faith* i internationell rätt på följande sätt:

”The principle of good faith in international law is a fundamental principle from which the rule *pacta sunt servanda* and other legal rules distinctively and directly related to honesty, fairness and reasonableness are derived, and the application of these rules is determined at any particular time by the compelling standards of honesty, fairness and reasonableness prevailing in the international community at that time.”<sup>267</sup>

Principen om *good faith* kommer till uttryck i olika internationella dokument, t.ex. i Art. 2 (2) i FN-stadgan (*Charter of the United Nations*),<sup>268</sup> och i Art. 300 i FN:s havsrättskonvention (*United Nations Convention on the Law of the Sea*).<sup>269</sup> *Good faith* finns också omnämnd på flera ställen i VCLT.<sup>270</sup> Ett exempel är principen *pacta sunt servanda* i Art. 26 enligt vilken ”[e]very treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith.”<sup>271</sup> I ILC:s kommentar till VCLT betonades att det finns stort stöd från internationella tribunaler för tesen att principen om *good faith* ingår som en del av *pacta sunt servanda*.<sup>272</sup> Även tolkningsregeln i Art. 31 i VCLT innehåller en hänvisning till *good faith*.<sup>273</sup> I sin kommentar till denna artikel skriver Villiger att *good faith* innebär ett traktatsparterna ska agera hederligt, rättvist och skäligt och inte dra otillbörlig fördel av traktaten samt att motpartens förväntningar ska hedras så länge dessa är berättigade.<sup>274</sup> *Good faith* kan sägas utgöra kärnan av Art. 31 och har inflytande på varje steg i tolkningsprocessen. Genom att ställa krav på att hänsyn tas till sammanhanget och andra tolkningsmedel hindrar *good faith* en alltför bokstavsbounden tolkning.<sup>275</sup>

*Good faith* ger alltså beslutsfattare en viss handlingsfrihet vid tolkning och tillämpning av en internationell regel, t.ex. en bestämmelse i en traktat, och gör det möjligt att mjuka upp en strikt bokstavstolkning när detta leder till ett orimligt resultat.<sup>276</sup> Den exakta betydelsen av *good faith* kan dock diskuteras. Shaw konstaterar följande:

”The principle of good faith, [...] is a background principle informing and shaping the observance of existing rules of

---

<sup>266</sup> O'Connor (1991), s. 1.

<sup>267</sup> O'Connor (1991), s. 124.

<sup>268</sup> FN-stadgan, Art. 2 (2).

<sup>269</sup> FN:s havsrättskonvention, Art. 300.

<sup>270</sup> Se VCLT, preambeln, para. 3; VCLT, Art. 26, Art. 31, Art. 46 och Art. 69.

<sup>271</sup> VCLT, Art. 26.

<sup>272</sup> ILC Yearbook (1966), s. 211.

<sup>273</sup> VCLT, Art. 31 (1).

<sup>274</sup> Villiger (2009), s. 425-426.

<sup>275</sup> Villiger (2009), s. 426.

<sup>276</sup> Rosenne (2004), s. 452.

international law and in addition constraining the manner in which those rules may legitimately be exercised.”<sup>277</sup>

Detta konstaterar Shaw mot bakgrund av att enligt ICJ är idén om *good faith* ”not in itself a source of obligation where non would otherwise exist”<sup>278</sup> och den aktualiseras enbart i förhållande till uppfyllandet av redan existerande förpliktelser.<sup>279</sup>

## 4.4 Doktrinen om *abuse of rights*

### 4.4.1 Vad innebär *abuse of rights*-doktrinen?

I vissa situationer kan en stat, som tekniskt sett agerar inom ramen för vad som är lagligt, ådra sig ansvar genom att missbruka sina rättigheter. Det föreligger således en folkrättslig begränsning av den handlingsfrihet som en stat normalt sett har. Detta är det s.k. förbudet mot *abuse of rights*.<sup>280</sup> Syftet med förbudet är att uppnå en balans mellan en stats rätt att fritt göra vad den är berättigad och rätten för andra stater till en liknande handlingsfrihet utan att behöva utsättas för ett skadligt ingrepp.<sup>281</sup> Förbudet mot *abuse of rights* kan t.ex. aktualiseras i situationer som rör utvisning,<sup>282</sup> i samband med gränsöverskridande miljöförstöring<sup>283</sup> och i samband med aktiviteter som inträffar utanför någon stats territorium.<sup>284</sup>

*Abuse of rights* anses härstamma från principen om *good faith*.<sup>285</sup> Vissa anser att sambandet är ännu starkare.<sup>286</sup> Ett exempel är Fitzmaurice som uttalat att:

”There is little legal content in the obligation to exercise a right in good faith unless failure to do so would, in general, constitute an abuse of rights.”<sup>287</sup>

Vad är då den närmre innebörden av *abuse of rights* i folkrätten? Enkelt uttryckt föreligger *abuse of rights* när en stat utövar en rättighet antingen på ett sådant sätt att det hindrar andra stater från att nyttja sina rättigheter, eller när en rättighet utövas för ett annat ändamål än det som den tillkom för och detta skadar andra stater.<sup>288</sup> Vid fastställandet av om *abuse of rights*

---

<sup>277</sup> Shaw (2008), s. 104.

<sup>278</sup> Se t.ex. *Border and Transborder Armed Actions* (Nicaragua v. Honduras), s. 40.

<sup>279</sup> Shaw (2008), s. 104.

<sup>280</sup> Oppenheim (1996), s. 407.

<sup>281</sup> Oppenheim (1996), s. 408.

<sup>282</sup> Byers (2002), s. 423; Kiss (1992), s. 7.

<sup>283</sup> Byers (2002), s. 389; Kiss (1992), s. 7.

<sup>284</sup> Byers (2002), s. 324.

<sup>285</sup> Villiger (2009), s. 426; O’Connor (1991), s. 37; Cheng (1987), s. 121.

<sup>286</sup> Se t.ex. Cheng (1987), s. 121; Fitzmaurice (1986), s. 183.

<sup>287</sup> Fitzmaurice (1986), s. 183.

<sup>288</sup> Kiss (1992), s. 4.

föreligger kan frågan om skuld och avsikt vara viktig, men så är emellertid inte alltid fallet.<sup>289</sup>

Fitzmaurice beskriver i en text från mitten av 1900-talet *abuse of rights*-doktrinen på följande sätt:

”... although a State may have a strict right to act in a particular way, it must not exercise this right in such a manner as to constitute an abuse of it; it must exercise its rights in good faith and with a sense of responsibility; it must have *bona fide* reasons for what it does, and not act arbitrarily or capriciously.”<sup>290</sup>

Även Lauterpacht har beskrivit *abuse of rights*. År 1933 hävdade han att *abuse of rights* uppstår när:

”... a general interest of the community is injuriously affected as the result of the sacrifice of an important social or individual interest to a less important, though hitherto legally recognized, individual right.”<sup>291</sup>

Lauterpacht och Fitzmaurice är två av flera författare som var verksamma under mitten av 1900-talet och som har behandlat teorin om *abuse of rights*.<sup>292</sup> De har båda konstaterat principens potential.<sup>293</sup> Enligt Fitzmaurice kan principen vara av stor betydelse för att reglera situationer för vilka vanliga regler inte räcker till.<sup>294</sup> Samtidigt efterfrågas försiktighet vid tillämpningen.<sup>295</sup> Doktrinen ger domstolarna en stor makt och den kan dessutom tillämpas på alla rättigheter.<sup>296</sup> Enligt Lauterpacht riskerar allt som faller inom en stats exklusiva jurisdiktion att bli föremål för *abuse of rights*-doktrinen, även de allra mest absoluta och exklusiva rättigheterna kan utövas på ett otillåtet sätt.<sup>297</sup> Skulle doktrinen tillämpas förhastat finns en risk för att den inkräktar på sådana rättigheter som förtjänar att skyddas.<sup>298</sup>

Till den äldre doktrinen hör även Chengs *General principles of law – as applied by international courts and tribunals* som utgavs för första gången år 1953.<sup>299</sup> Cheng beskriver *abuse of rights* som ett sätt att tillämpa principen om *good faith* på utövandet av rättigheter.<sup>300</sup> Han konstaterar att denna princip skyddar rättighetsägarens legitima intressen samtidigt som den också innebär en viss begränsning då rättigheten inte får utövas i den

---

<sup>289</sup> Lauterpacht (2011), s. 294; Fitzmaurice (1986), s. 611.

<sup>290</sup> Fitzmaurice (1986), s. 12-13.

<sup>291</sup> Lauterpacht (2011), s. 294.

<sup>292</sup> Andra är t.ex. Cheng och Schwarzenberger.

<sup>293</sup> Fitzmaurice (1986), s. 183; Lauterpacht (1982), s. 164.

<sup>294</sup> Fitzmaurice (1986), s. 183.

<sup>295</sup> Fitzmaurice (1986), s. 183; Lauterpacht (1982), s. 164.

<sup>296</sup> Lauterpacht (1982), s. 164.

<sup>297</sup> Lauterpacht (2011), s. 312-313.

<sup>298</sup> Lauterpacht (1970), s. 385.

<sup>299</sup> Se Cheng (1987).

<sup>300</sup> Cheng (1987), s. 121.

mån den strider mot traktatsförpliktelse, alltså mot motpartens legitima intressen.<sup>301</sup> Det bör förtydligas att principen om *abuse of rights* inte enbart är tillämplig i förhållande till traktatförpliktelser. Cheng påpekar att en stat måste utöva sina rättigheter på ett sätt som överensstämmer både med traktatförpliktelser och med förpliktelser som följer av ”*general law*”.<sup>302</sup>

Som framgår ovan finns ett nära samband mellan *abuse of rights* och principen om *good faith*, en princip som kodifierats i ett antal internationella dokument.<sup>303</sup> Det förekommer även att internationella instrument innehåller direkta hänvisningar till *abuse of rights*. Ett exempel är Art. 300 i FN:s havsrättskonvention enligt vilken parterna, förutom att tillvarata sina förpliktelser i *good faith*, ska utöva sina rättigheter på ett sätt som inte innebär *abuse of right*.<sup>304</sup> Ett förbud mot *abuse of rights* finns också i Art. 17 i EKMR. Denna bestämmelse har titeln ”Prohibition of abuse of rights” och stadgar att konventionen inte får tolkas på ett sätt som innebär att någon ges en rätt att agera på ett sätt som syftar till att fördärva de rättigheter som konventionen skyddar eller så att dessa rättigheter inskränks i större omfattning än vad som medges i konventionen.<sup>305</sup>

#### 4.4.2 Vilken rättslig ställning har *abuse of rights*-doktrinen?

Principen om *abuse of rights* anses ha formulerats för första gången i ett mellanstatligt sammanhang år 1920 i samband med förberedelserna av stadgan till PCIJ. Den kommitté som utformade förslaget till stadgan nämnde då *abuse of rights* som ett exempel på en sådan *general principle of law* som skulle utgöra den rättsliga grunden för domstolens beslut.<sup>306</sup> Men hur erkänd är egentligen *abuse of rights*-doktrinen i internationella sammanhang?

Principen om *abuse of rights* ingår i en mängd interna rättssystem.<sup>307</sup> Som ovan visats kan en princip som erkänns i en majoritet av de interna rättssystemen utgöra en *general principle of law* och således en internationell rättskälla.<sup>308</sup> En vanlig uppfattning i doktrin är att *civil law*-länder erkänner *abuse of rights*.<sup>309</sup> Vad däremot gäller *common law*-länder är samma slutsats inte lika självklar men även bland dessa länder har ett visst stöd ansetts finnas för att en sådan princip erkänns.<sup>310</sup> I sammanhanget har det anförts att *abuse of rights* utgör grunden för skadeståndsrätten.<sup>311</sup>

<sup>301</sup> Cheng (1987), s. 129.

<sup>302</sup> Cheng (1987), s. 131.

<sup>303</sup> Se kap. 4.3.

<sup>304</sup> FN:s havsrättskonvention, Art. 300.

<sup>305</sup> EKMR, Art. 17.

<sup>306</sup> Kiss (1992), s. 5.

<sup>307</sup> Se t.ex. Byers (2002), s. 392-395.

<sup>308</sup> Se kap. 4.2.

<sup>309</sup> Se t.ex. Byers (2002), s. 395; Kiss (1992), s. 6; O’Connor (1991), s. 38.

<sup>310</sup> Se t.ex. Byers (2002), s. 395-396; Kiss (1992), s. 6; O’Connor (1991), s. 38.

<sup>311</sup> Byers (2002), s. 395; Lauterpacht (2011), s. 305. Se även Kiss (1992), s. 6.

Ytterligare ett argument är att jurister från *common law*-länder inte har förnekat principens tillämplighet i internationella avgöranden.<sup>312</sup> *Common law*-länder som Storbritannien och Australien har till och med åberopat principen om *abuse of rights* i mellanstatliga tvister.<sup>313</sup> Vissa författare har mot denna bakgrund konstaterat att *abuse of rights*-doktrinen är en *general principle of law*.<sup>314</sup> Det har även föreslagits att *abuse of rights*-doktrinen skulle kunna betrakta som sedvanerätt inom vissa områden av den internationella rätten.<sup>315</sup>

Lauterpacht har konstaterat att *abuse of rights*-doktrinen är en *general principle of law*.<sup>316</sup> Både PCIJ och efterträdaren ICJ har nämnt *abuse of rights*.<sup>317</sup> Lauterpacht konstaterar att man genom detta bidragit till skapandet av en ny källa till internationellt ansvar. Även om *abuse of rights* redan tidigare hade uppmärksammats av författare och skiljedomstolar menar Lauterpacht att det först var när idén uttrycktes i dessa domstolars domar och beslut som den kunde betraktas som officiellt erkänd som en del av internationell rätt.<sup>318</sup>

Samtidigt har det påpekats att dessa domstolars hänvisningar till *abuse of rights* är ganska generella.<sup>319</sup> Det framstår inte som om principen uttryckligen har lagts till grund för något avgörande.<sup>320</sup> Däremot har enskilda medlemmar av domstolarna åberopat *abuse of rights* som stöd i tillägg och skiljaktiga meningar,<sup>321</sup> och varken ICJ eller någon av domstolens enskilda medlemmar har hävdats att doktrinen är otillämplig i internationell rätt.<sup>322</sup> Förbudet mot *abuse of rights* har dessutom stöd av t.ex. internationella skiljedomstolar<sup>323</sup> och ILC.<sup>324</sup>

Även Brownlie konstaterar att det inte är orimligt att betrakta *abuse of rights* som en *general principle of law*.<sup>325</sup> Hans slutsats är emellertid att doktrinen om *abuse of rights* kan sägas vara ”a useful agent in the progressive development of law, but that, as a general principle, it does not exist in positive law.”<sup>326</sup> Tveksamhet till *abuse of rights*-doktrinen ställning

---

<sup>312</sup> O’Connor (1991), s. 38.

<sup>313</sup> Byers, s. 397.

<sup>314</sup> Se t.ex. Byers (2002), s. 397; Kiss (1992), s. 6.

<sup>315</sup> Byers (2002), s. 389 & s. 397. Se även Schwarzenberger & Brown (1976), s. 84.

<sup>316</sup> Lauterpacht (1970), s. 385.

<sup>317</sup> Se t.ex. Byers (2002), s. 399; Cheng (1987), s. 121; Lauterpacht (1982), s. 162. Som exempel på detta se *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex* (avgörandet behandlas nedan i kap. 4.4.3.2).

<sup>318</sup> Lauterpacht (1982), s. 162.

<sup>319</sup> Brownlie (2008), s. 18.

<sup>320</sup> Kiss (1992), s. 6.

<sup>321</sup> Oppenheim (1996), s. 407-408; Kiss (1992), s. 6.

<sup>322</sup> Byers (2002), s. 400.

<sup>323</sup> Byers (2002), s. 400-401.

<sup>324</sup> Byers (2002), s. 402.

<sup>325</sup> Brownlie (2008), s. 444.

<sup>326</sup> Brownlie (2008), s. 445.

som en *general principle of law* uttrycks också av Schwarzenberger och Brown.<sup>327</sup>

*Abuse of rights*-doktrinen har kritiserats för sin bristande självständighet. En invändning är att *abuse of rights* framför allt innebär en tillämpning av andra erkända idéer, däribland *good faith* och skälighet. Vissa anser också att doktrinen är för oprecis för att kunna tillämpas i internationell rätt.<sup>328</sup>

### 4.4.3 *Abuse of rights* i internationell praxis

Som framgår ovan är det omdiskuterat vilket stöd som finns i praxis från ICJ och PCIJ för en princip om *abuse of rights*. Nedan sammanfattas två domar där jag anser att det finns en tydlig koppling till *abuse of rights*. De är båda avgjorda av PCIJ, år 1926<sup>329</sup> respektive år 1932<sup>330</sup>. Syftet är dels att försöka klargöra om, och i så fall i vilken utsträckning, en sådan princip erkänns inom folkrätten, dels att bidra till förståelsen för principens innebörd.

#### 4.4.3.1 *German Interests in Polish Upper Silesia*<sup>331</sup>

I *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* hade Tyskland sålt en fabrik.<sup>332</sup> Tyskland hade emellertid redan av sagt sig territoriet där fabriken låg genom ”the Treaty of Versailles”. Enligt traktaten innebar dessutom Tysklands avsägelse av Polish Upper Silesia att den egendom som fanns på området tillföll den som övertog territoriet, i det här fallet Polen.<sup>333</sup>

Domstolen uttalade att:

”Germany undoubtedly retained until the actual transfer of sovereignty the right to dispose of her property, and only a misuse of this right could endow an act of alienation with the character of a breach of the Treaty; such misuse cannot be presumed, and it rests with the party who states that there has been such misuse to prove his statement.”<sup>334</sup>

Domstolen granskade sedan huruvida det förelåg ett missbruk (*misuse*) av Tysklands rätt att överlåta egendom inom området innan suveräniteten överförts. Domstolen besvarade denna fråga nekande. Tysklands agerande ansågs ligga i linje med gränserna för sedvanlig administration av offentlig

<sup>327</sup> Schwarzenberger & Brown (1976), s. 85.

<sup>328</sup> Byers (2002), s. 411-412; Kiss (1992), s. 6.

<sup>329</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Merits).

<sup>330</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*.

<sup>331</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Merits). Se även *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Preliminary objections).

<sup>332</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Preliminary objections), s. 8-9.

<sup>333</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Merits), s. 29.

<sup>334</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Merits), s. 30.



egendom. Agerandet ansågs inte heller avsett att ge en part en otillåten fördel och frånta motparten en fördel som denne hade rätt till.<sup>335</sup>

#### 4.4.3.2 *The Free Zones Case*<sup>336</sup>

*I Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex* ifrågasatte Schweiz att Frankrike upprättat en trafikkontroll vid sin gräns och tog ut en skatt som, enligt Schweiz, egentligen var en förklädd tullavgift.<sup>337</sup>

Inledningsvis konstaterade PCIJ att Frankrikes suveränitet måste respekteras så länge denna inte inskränktes av landets internationella förpliktelser, i det här fallet en traktat som begränsade Frankrikes rätt att ta ut tullavgifter. Någon begränsning utöver vad som följde av denna traktat kunde således inte åläggas Frankrike, såvida inte samtycke därtill hade lämnats. Det var därför inte möjligt för domstolen att hindra Frankrike från att upprätta en trafikkontroll vid sin gräns.<sup>338</sup>

PCIJ konstaterade därefter att vad Schweiz ifrågasatte var Frankrikes rätt att ta ut skatt inom det aktuella området, oavsett om det rörde sig om skatt på import och export av varor eller skatt som även togs ut på varor som tillverkats i Frankrike.<sup>339</sup> Domstolen påpekade att fransk skattelag gällde såväl inom ”the free zones” som inom resten av Frankrikes territorium. Bortsett från begränsningen av möjligheten att ta ut tull innehöll den franska lagstiftningen inga inskränkningar av statens beskattningsrätt.<sup>340</sup> Domstolen tillade emellertid:

”A reservation must be made as regards the case of abuses of a right, since it is certain that France must not evade the obligation to maintain the zones by erecting a customs barrier under the guise of a control cordon. But an abuse cannot be presumed by the Court.”<sup>341</sup>

## 4.5 Analys

En fråga av betydelse för denna uppsats är om den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen tillhör den internationella rättens rättskällor, vilka räknas upp i Art. 38 (1) i ICJ-stadgan. Detta skulle i så fall innebära att stater är skyldiga att respektera förbudet mot *abuse of rights* i sina relationer med andra stater. Rent teoretiskt är det tänkbart att argumentera såväl för att *abuse of rights*-doktrinen utgör sedvanerätt som för att den utgör en *general principle of law*, båda rättskällor inom den internationella rätten. Vad som

---

<sup>335</sup> *Certain German Interests in Polish Upper Silesia (Merits)*, s. 37-38.

<sup>336</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*.

<sup>337</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*, s. 166.

<sup>338</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*, s. 166.

<sup>339</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*, s. 167.

<sup>340</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*, s. 167.

<sup>341</sup> *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*, s. 167.

framför allt har diskuterats i såväl folkrättslig som skatterättslig<sup>342</sup> doktrin är dock det senare, om *abuse of rights* utgör en *general principle of law* i enlighet med Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan.

Inledningsvis måste det utredas vilka kriterier som uppställs för att det ska vara tal om en *general principle of law*. Medan sedvanerätt förutsätter förekomsten av såväl praxis som *opinio juris*,<sup>343</sup> framstår det som om *general principles of law* enbart förutsätter praxis. Mer bestämt krävs att en sådan princip kan härledas från alla eller en majoritet av de interna rättssystemen. Exakt hur många och vilka rättssystem som måste dela principen är dock oklart. Inte heller Schwarzenbergers hänvisning till ”the principal legal systems of the world”<sup>344</sup> är särskilt förtydligande. Min bedömning är att principen måste delas av en mycket stor andel av världens interna rättssystem men att det finns utrymme för enstaka undantag så länge alla de stora rättsordningarna finns representerade.

Det är dock viktigt att understryka att alla principer som erkänns av de interna rättssystemen inte passar i den internationella rätten och att internationella domstolar inte mekaniskt tillämpar sådana interna principer som *general principles of law*. Möjligheten att konstatera en *general principle of law* bör enligt min mening snarare betraktas som ett verktyg i ICJ:s, och tidigare i PCIJ:s, händer som kan användas av domstolen för att fylla ett rättsligt tomrum. Min uppfattning är att vad som sker är att ICJ, med inspiration från intern rätt, skapar ny internationell rätt. Mot denna bakgrund kan det rimligtvis inte betraktas som tillräckligt att fastställa att en viss princip förekommer i en majoritet av världens rättssystem. Jag anser därför att det är svårt att konstatera förekomsten av en *general principle of law* utan att ICJ eller PCIJ har erkänt den aktuella principen.

En princip vars status som *general principle of law* det verkar råda enighet om är *good faith* som också har kodifierats i många internationella instrument. Då denna uppsats behandlar skatteavtal är det framför allt betydelsen av *good faith* för parterna till en traktat som är intressant. Principen genomsyrar såväl genomförandet av en traktat (Art. 26 i VCLT) som tolkningen av en traktat (Art. 31 (1) VCLT). Innebörden av en traktatsparts skyldighet att beakta *good faith* är inte helt lätt att sammanfatta men min uppfattning är att det handlar om att agera på ett ärligt sätt och låta överenskommelsens anda få genomslag, något som i samband med tolkningen av en traktat i viss mån kan leda till en anpassning av en tolkning enligt ordalydelsen.

Samma enighet råder emellertid inte om den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrинens rättsliga ställning. Sammanfattningsvis kan konstateras att denna princip bidrar till att upprätthålla en balans mellan olika staters rättigheter. Detta dels genom att förbjuda att en stat utövar sina rättigheter på ett sätt som medför en kränkning av en annan stats rättigheter, dels genom att

---

<sup>342</sup> Se kap. 5.

<sup>343</sup> Linderfalk (2012), s. 28.

<sup>344</sup> Schwarzenberger (1957), s. 45.

förbjuda utnyttjandet av en rättighet på ett sätt som inte är avsett och som skadar en annan stat. Kan denna doktrin betraktas som en *general principle of law*?

För en sådan slutsats talar den omständighet att principen om *abuse of rights* är vanligt förekommande i interna rättssystem, även om dess ställning i *common law*-länder kan diskuteras. Mot bakgrund av vad som tidigare anförts är det emellertid min uppfattning att det inte är tillräckligt att konstatera att *abuse of rights*-doktrinen är väletablerad i de interna rättssystemen. Denna omständighet kan dock anses tala för att ICJ skulle betrakta doktrinen som en *general principle of law*. Frågan är istället om doktrinen har erkänts som en *general principle of law* av ICJ eller PCIJ. Som visats är uppfattningarna i doktrin i denna fråga delade. Jag har emellertid ovan sammanfattat två avgöranden där jag anser mig ha funnit en stark koppling till *abuse of rights*-doktrinen. Även om doktrinen inte direkt lades till grund för dessa avgöranden anser jag att det är tydligt att PCIJ i dessa avgöranden uppmärksammade att det finns en doktrin som innebär en begränsning av staternas rättighetsutövande. De aktuella avgörandena analyseras nedan.

I *The Free Zones Case* hänvisade PCIJ uttryckligen till *abuse of rights*. Min tolkning av domstolens överväganden är följande: Den franska staten har en rättighet i form av en rätt att lagstifta. Denna rättighet kan staten som utgångspunkt utöva hur den vill. Undantag gäller dock för det fall staten gör sig skyldig till *abuse of rights*. Detta skulle kunna inträffa om Frankrike missbrukar sin rätt att lagstifta i syfte att kringgå sina traktsförpliktelser, något som skulle utgöra en kränkning av Schweiz rättigheter.

I det andra avgörandet, *German Interests in Polish Upper Silesia*, nämnde domstolen inte uttryckligen *abuse of rights*. Jag anser likväl att avgörandet stödjer uppfattningen att *abuse of rights* utgör en *general principle of law*. Jag tolkar domstolens ställningstaganden på följande sätt: Utgångspunkten är att Tyskland har en rättighet i form av en rätt att sälja sin egendom. Denna rättighet är emellertid begränsad på så vis att Tyskland vid utövandet av rättigheten inte får göra sig skyldig till ett missbruk av densamma.

Sammanfattningsvis är det min uppfattning att båda dessa avgöranden visar att PCIJ betraktar ett förbud mot *abuse of rights* som en sådan internationell rättskälla som domstolen ska tillämpa. Jag anser att det är tydligt att den rättsregel som domstolen talar om i båda dessa mål är den folkrättsliga doktrinen om *abuse of rights*. Jag kan inte se varför domstolen skulle diskutera en sådan princip om den inte ansåg att den kunde läggas till grund för ett domslut. Baserat på domstolens uttalanden i dessa domar kan det emellertid inte fastslås att den betraktar *abuse of rights*-doktrinen som en *general principle of law*, detta då det inte kan uteslutas att doktrinen istället betraktas som sedvanerätt. Denna uppfattning, att *abuse of rights* utgör sedvanerätt, har som sagt föreslagits i doktrin. Det faktum att de som utformade förslaget till PCIJ-stadgan nämnde *abuse of rights* som ett exempel på en *general principle of law* talar emellertid för att *abuse of*

*rights*-doktrinen istället ska betraktas som en sådan. Det kan emellertid anses vara av underordnad betydelse för syftet med denna uppsats under vilken av dessa två internationella rättsskällor som *abuse of rights*-doktrinen ska sorteras in. Vad som är väsentligt är att staterna är bundna av denna doktrin. Jag utgår dock i fortsättningen från att *abuse of rights* är en *general principle of law*.

# 5 En generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk?

## 5.1 Inledning

Det har på flera håll i doktrin formulerats teorier som stödjer idén att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.<sup>345</sup> Resonemangen omfattar dels teorin om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som har sitt ursprung i en princip mot missbruk så som en *general principle of law* i förhållandet mellan stater,<sup>346</sup> dels teorin om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som har sin grund i skatterättsliga regler mot missbruk i interna rättssystem.<sup>347</sup> Därutöver förekommer också en teori om att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk kan härledas direkt från en tolkning av skatteavtal i *good faith* med beaktande av avtalets ändamål och syfte.<sup>348</sup> Flera av dessa teorier har emellertid kritiserats.<sup>349</sup> Detta kapitel belyser de olika teorier som presenterats liksom de argument som anförts emot dem. Avslutningsvis redogörs för två nationella avgöranden i vilka de nationella domstolarnas uttalanden kan betraktas som ett erkännande av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.

## 5.2 Teorier i doktrin

### 5.2.1 Argument för en norm mot missbruk

Det finns flera olika argument till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Nedan presenteras tre olika teorier som företräds av de tre författare som utifrån mina efterforskningar framstår som de mest citerade i sammanhanget.

---

<sup>345</sup> Se kap. 5.2.1.

<sup>346</sup> Ward (1993), s. 401; Vogel (1997), Introduction, para. 125b & Annex to Art. 1, para. 95.

<sup>347</sup> Se t.ex. Ward (1993), s. 403.

<sup>348</sup> Se Engelen (2006), s. 36; De Broe (2008), s. 315.

<sup>349</sup> Se kap. 5.2.2.

### 5.2.1.1 Klaus Vogel

Vogel är en av de främsta förespråkarna av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Vogel konstaterar att med hjälp av lagstiftning och praxis bekämpas skatteundandragande under beteckningar som t.ex. ”*abuse*”, ”*abus de droit*” och ”*fraus legis*”. Motsvarande agerande från en stat står i strid med skyldigheten att genomföra en traktat i *good faith* enligt Art. 26 i VCLT.<sup>350</sup> Vogel menar dock att det i en sådan situation inte föreligger något regelrätt traktatsbrott utan snarare ett kringgående av en traktat.<sup>351</sup>

Traktatsbestämmelser utgör emellertid endast en av flera internationella rättskällor. Vogel påpekar att skattesystemen i de flesta utvecklade länderna innehåller en regel med innebörden att ett konstgjort upplägg som skapats enbart för att undvika skatt och utan något affärsmässigt syfte inte ska erkännas. Vad gäller sådana upplägg tar man inte hänsyn till förfarandets rättsliga form utan beaktar istället dess verkliga innebörd (*substance*). Enligt Vogel är detta en sådan princip som nämns i artikel 38 (1) (c) i ICJ-stadgan (*general principles of law*) och den är därför även tillämplig på förhållandet mellan stater.<sup>352</sup>

Vogel menar att om det inte kan krävas att en stat accepterar att motparten kringgår en traktat vore det orimligt om samma stat, i förhållande till motparten, skulle vara tvungen att acceptera en skattebetalares kringgående av traktaten och tvingas tillämpa denna strikt. Mot denna bakgrund hävdar Vogel att de skyldigheter, enligt internationell rätt, som en stat har gentemot motparten med anledning av ett skatteavtal, är föremål för en generell ”*substance v. form proviso*” grundad på internationell rätt.<sup>353</sup> Vogel påpekar att stater inte kan överföra rättigheter till enskilda som överstiger de rättigheter de själva har enligt internationell rätt. Det faktum att denna generella ”*substance v. form proviso*” begränsar skatteavtalets bindande effekt under internationell rätt innebär därför att avtalets bindande effekt inom den nationella rätten begränsas på motsvarande sätt.<sup>354</sup> Vogel understryker emellertid att denna princip endast ska tillämpas i undantagsfall.<sup>355</sup>

### 5.2.1.2 David A. Ward

Även Ward har argumenterat för att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare

---

<sup>350</sup> Vogel hänvisar inte till Art. 26 i VCLT utan till Art. 23 (*Procedure regarding reservations*), något som rimligtvis kan betraktas som ett skrivfel.

<sup>351</sup> Vogel (1997), Introduction, para. 125b.

<sup>352</sup> Vogel (1997), Introduction, para. 125b. Se även kap. 4.2 ovan angående *general principles of law*.

<sup>353</sup> Vogel (1997), Annex to Art. 1, para 95.

<sup>354</sup> Vogel (1997), Annex to Art. 1, para 95.

<sup>355</sup> Vogel (1997), Annex to Art. 1, para 95.

skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.<sup>356</sup> Ward diskuterar först om det i internationell rätt finns några erkända principer mot missbruk. Med utgångspunkt i Art. 26 i VCLT, *pacta sunt servanda*, finner han stöd för att internationell rätt erkänner en princip om *abuse of rights*. Ward hänvisar bl.a. till ILC:s kommentar till Art. 26 i VCLT enligt vilken det finns stöd för att principen om *good faith* ingår som en integrerad del av *pacta sunt servanda*.<sup>357</sup> Ward framhåller att utövandet av en rättighet i *good faith* är motsatsen till att utöva samma rättighet på ett sätt som utgör ett missbruk av rättigheten.<sup>358</sup> Han finner ytterligare stöd för att internationell rätt erkänner en princip om *abuse of rights*, åtminstone i förhållandet mellan parterna till en traktat, i ICJ:s praxis.<sup>359</sup>

Ward konstaterar att trots att vad som framförts ovan enbart avser staters skyldigheter att tillvarata sina traktatsförpliktelser så finns det en teori om att detta även bör gälla enskilda.<sup>360</sup> Ward lyfter fram Vogels argument att det skulle vara orimligt att anta att skattebetalare kan missbruka de rättigheter som ett skatteavtal innebär utan att riskera att få utstå de konsekvenser som enligt internationell rätt drabbar en traktatspart som missbrukar sina rättigheter.<sup>361</sup>

Ward framhåller också det faktum att generella regler mot missbruk är vanligt förekommande i nationella rättssystem.<sup>362</sup> Han nämner i sammanhanget en artikel från år 1985 i vilken sådana regler och principer i tolv länder granskades.<sup>363</sup> Ward konstaterar att i artikeln drogs slutsatsen att de generella reglerna mot missbruk som användes inom skatterätten i de olika länderna varierade vad gällde utformning och tillämpning. Samtidigt konstaterades att denna typ av regler var mycket erkända, även om erkännandet inte var universellt.<sup>364</sup> Ward konstaterar att sedan dess har förekomsten av generella regler mot missbruk i skattelagstiftningen blivit ännu vanligare.<sup>365</sup> Baserat på detta tillsammans med bl.a. omständigheterna att ICJ erkänt en *abuse of rights*-doktrin samt kravet i Art. 26<sup>366</sup> i VCLT på att parterna ska genomföra traktaten i *good faith*, konstaterar Ward att:

”... one can say that an anti-abuse rule in taxation matters is one of the ‘general legal principles recognized by civilized nations’. From

---

<sup>356</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>357</sup> Ward, (1993), s. 400. Se även kap. 4.3.

<sup>358</sup> Ward (1993), s. 400.

<sup>359</sup> Ward (1993), s. 400-401. Ward hänvisar här till uttalanden från enskilda domare.

<sup>360</sup> Ward (1993), s. 401.

<sup>361</sup> Ward (1993), s. 401.

<sup>362</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>363</sup> Ward (1993), s. 401, med hänvisning till Ward m.fl (1985), s. 68. I artikeln granskade följande länder: Australien, Belgien, Frankrike, Italien, Japan, Kanada, Nederländerna, Schweiz, Storbritannien, Sverige, Tyskland, USA. Se Ward m.fl. (1985), s. 68.

<sup>364</sup> Ward (1993), s. 401-402.

<sup>365</sup> Ward (1993), s. 402.

<sup>366</sup> Ward hänvisar till Art. 23 i VCLT (*“Procedure regarding reservations”*), något som rimligtvis kan betraktas som ett skrivfel, en slutsats som även har dragits av De Broe, se De Broe (2008), s. 309, not 216.

this one may argue that a general anti-abuse doctrine should be recognized by tax administrations and courts generally in interpreting and applying tax treaties.”<sup>367</sup>

I sammanhanget aktualiseras praktiska frågor som t.ex. hur och när en sådan generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk ska tillämpas.<sup>368</sup> Detta behandlas i kapitel 5.2.3.

### 5.2.1.3 Frank A. Engelen

Ytterligare en författare som förespråkar idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk är Engelen som uttrycker stöd för den schweiziska domstolens resonemang i det nedan refererade avgörandet *A Holding ApS*.<sup>369</sup> I anslutning till en analys av nämnda avgörande konstaterar Engelen att det skulle vara orimligt om stater kunde kräva av varandra att de skulle upprätthålla skatteavtalet när en skattebetalare använt sig av ett konstgjort upplägg som skapats enbart för att undvika skatt och det skulle strida mot avtalets ändamål och syfte att bevilja förmånerna.<sup>370</sup> Liksom Vogel och Ward anser Engelen att en stat kan neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner utan att stöd för detta finns i avtalets ordalydelse. Han baserar detta på principen om *good faith*, vilken kommer till uttryck i Art. 26 och Art. 31 (1) i VCLT.<sup>371</sup> Han tillägger att vid bedömningen av om det skulle strida mot skatteavtalets ändamål och syfte att bevilja en viss skatteförmån bör man beakta att huvudsyftet är att främja utbytet av varor och tjänster samt rörlighet av kapital och människor genom att undanröja dubbelbeskattning. Föreligger det ingen dubbelskattning från första början resulterar beviljandet av skatteförmånen i att en del av inkomsten inte beskattas. Engelen anser att om det dessutom saknas ekonomisk aktivitet bortsett från de konstgjorda arrangemang som gjorts för att undvika skatt finns det mycket som talar för att det skulle strida mot avtalets ändamål och syfte att bevilja skatteförmånen.<sup>372</sup>

### 5.2.1.4 Sammanfattning av argumenten för en norm

Som framgår ovan skiljer sig åsikterna åt även bland dem som förespråkar idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Jag ska här försöka sammanfatta de olika teorier som har lyfts fram.

Vogel baserar sin teori på en regel från intern rätt enligt vilken ett konstgjort upplägg som enbart syftar till att undvika skatt och som saknar affärsmässigt syfte ska bedömas enligt sin verkliga innebörd (*substance*) istället för sin form. Vogel anser att denna regel är en *general principle of law* och att den således även är tillämplig i förhållandet mellan stater. Eftersom stater

---

<sup>367</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>368</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>369</sup> Engelen (2006), s. 36. För en sammanfattning av *A Holding ApS* se kap. 5.3.1 nedan.

<sup>370</sup> Engelen (2006), s. 36.

<sup>371</sup> Engelen (2006), s. 36.

<sup>372</sup> Engelen (2006), s. 36.



rimligtvis inte kan överföra rättigheter utöver dem de själva innehar begränsar detta även skattebetalarnas rättigheter.

Wards argumentation har två delar. För det första konstaterar han baserat på bl.a. Art. 26 i VCLT och praxis från ICJ att det finns en folkrättslig *abuse of rights*-doktrin, vilken eventuellt bör gälla även i förhållandet mellan en stat och en skattebetalare. För det andra konstaterar han att regler mot missbruk är vanligt förekommande i interna rättssystem. Ward menar att detta sammanfattningsvis leder till att man kan konstatera att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*.

Även Engelen hänvisar till *good faith* i Art. 26 i VCLT. Till skillnad från Ward och Vogel hänvisar han dessutom till *good faith* i Art. 31 (1) i VCLT liksom avtalets ändamål och syfte. Han härleder alltså, åtminstone delvis, sin slutsats från en sorts tolkningsprincip. Det kan i sammanhanget påpekas att även De Broe diskuterar en rätt att neka en skatteförmån vid missbruk baserat på en tolkningsprincip.<sup>373</sup>

## 5.2.2 Argument mot en norm mot missbruk

Teorierna om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har kritiserats av många författare.<sup>374</sup> Argumenten mot en sådan norm kan grovt delas in i två grupper. Den första gruppen består av argument mot teorin att en sådan norm kan härledas från folkrätten. Den andra gruppen består av argument till stöd för att en sådan norm inte heller kan härledas från de interna rättssystemen. Kritiken omfattar alltså framför allt den argumentation som förs av Vogel respektive den som förs av Ward. De två grupperna av argument behandlas i tur och ordning nedan.

### 5.2.2.1 En norm kan inte härledas från folkrätten

Som argument mot påståendet att det existerar en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk framhålls att det är tveksamt om den folkrättsliga principen om *abuse of rights* överhuvudtaget tillhör den internationella rättens rättskällor.<sup>375</sup> Det anförs bl.a. att en sådan princip inte uttryckligen har erkänts av ICJ,<sup>376</sup> även om den tillämpats av enskilda domare.<sup>377</sup> Det påpekas också att det även inom den folkrättsliga doktrinen saknas enighet i denna fråga.<sup>378</sup>

---

<sup>373</sup> Se kap. 5.2.2.2.

<sup>374</sup> Se t.ex. De Broe (2008), s. 308 & s. 315-316; Van der Bruggen (2003), s. 59-60; van Weeghel (1998), s. 99-101 & 116-117; van Weeghel & Gunn (2012), s. 323.

<sup>375</sup> De Broe (2008), s. 302-303 & s. 306; van Weeghel (1998), s. 99.

<sup>376</sup> De Broe (2008), s. 303; De Broe m.fl. (2011), s. 386.

<sup>377</sup> De Broe mfl. (2011), s. 386; van Weeghel (1998), s. 99. Se även kapitel 4.4.2 ovan.

<sup>378</sup> van Weeghel (1998), s. 99. van Weeghel hänvisar till Brownlie som konstaterat att doktrinen om *abuse of rights* "as a general principle, [...] does not exist in positive law." Brownlie (2008), s. 445.

För det fall att *abuse of rights* skulle erkännas som en internationell rättsskälla anser kritikerna att det kan ifrågasättas om denna princip är applicerbar på skatteavtalsrätten.<sup>379</sup> De Broe har t.ex. framhållit att:

”... Art. 26 VC or the transportation of the abuse of rights doctrine from the plane of international public law to the plane of domestic law where the taxpayer operates can not form legal basis for a State to challenge a transaction carried out by a taxpayer in an allegedly abusive manner.”<sup>380</sup>

Som stöd för denna uppfattning påpekar vissa att skattebetalare, till skillnad från stater, inte är parter till skatteavtal utan härleder sina rättigheter från nationell rätt.<sup>381</sup> När två stater ingår ett skatteavtal uppstår ett kontraktsförhållande mellan två jämlika folkrättsliga subjekt grundat på samtycke. Något sådant förhållande finns inte mellan den enskilde skattebetalaren och staten.<sup>382</sup> De rättigheter och skyldigheter som en stat tillskrivs i en traktat finns på ett internationellt plan medan en skattebetalares rättigheter och skyldigheter endast finns på ett nationellt plan. För att en individ ska kunna nyttja ett skatteavtal krävs alltid, t.o.m. i monistiska stater, någon typ av tillgängliggörande åtgärd (*enabling legislation*).<sup>383</sup>

En av dem som avfärdar den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen betydelse inom skatteavtalsrätten med hänvisning till att skatteavtal inte binder skattebetalare är Lowe.<sup>384</sup> Han anför att denna princip saknar betydelse för en stats rätt att i samband med tillämpningen av ett skatteavtal tillämpa regler mot missbruk och menar istället att detta enbart rör traktattolkning.<sup>385</sup>

De Broe har kritiserat Wards teori,<sup>386</sup> att ICJ:s praxis och Art. 26 i VCLT tillsammans med det faktum att regler mot missbruk förekommer frekvent i de nationella rättsystemen stödjer tesen om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*:

”...it can be objected that, since the abuse of rights doctrine is not unanimously accepted as a general principle of international public law under Art. 38 (1)(c) [...], it would be reckless to conclude to the existence of an anti-abuse principle in tax matters as a general principle of international law.”<sup>387</sup>

<sup>379</sup> De Broe (2008), s. 306-308; Van der Bruggen (2003), s. 59-60; van Weeghel (1998), s. 100-101; van Weeghel & Gunn (2012), s. 310-311 & s. 314.

<sup>380</sup> De Broe (2008), s. 308.

<sup>381</sup> De Broe (2008), s. 307; van Weeghel (1998), s. 100.

<sup>382</sup> Van der Bruggen (2003), s. 59-60.

<sup>383</sup> De Broe (2008), s. 307.

<sup>384</sup> *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions* (1994), s. 8.

<sup>385</sup> *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions* (1994), s. 8.

<sup>386</sup> Se kap. 5.2.1.2.

<sup>387</sup> De Broe (2008), s. 309.

I sammanhanget bör det uppmärksammas att Matteotti kritiserar resonemanget att en folkrättslig princip om *abuse of rights* inte utgör en grund för bekämpandet av skattebetalares missbruk av skatteavtal.<sup>388</sup> Han framhåller att detta inte tillför något till diskussionen angående huruvida de interna rättssystemen innehåller en skatterättslig *abuse of rights*-princip från vilken en *general principle of law* kan härledas.<sup>389</sup> Denna fråga behandlas nedan i kapitel 5.2.2.2.

### 5.2.2.2 En norm kan inte härledas från de interna rättssystemen

Om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk kan härledas från en jämförelse av de interna rättssystemen är det inte nödvändigt att konstatera att *abuse of rights* existerar som en erkänd rättskälla i folkrätten, t.ex. i form av en *general principle of law*.<sup>390</sup> En sådan norm skulle kunna ha formen av en självständig *general principle of law* i enlighet med artikel 38 (1) (c) i ICJ-stadgan.<sup>391</sup> Ett annat alternativ är att normen skulle utgöra sedvanerätt, ICJ-stadgan artikel 38 (1) (b).<sup>392</sup>

Det senare alternativet behandlas av van Weeghel och Gunn.<sup>393</sup> Författarna menar att de krav som uppställs för att det ska vara fråga om sedvanerätt, förekomsten av praxis och *opinio juris*, inte är uppfyllda.<sup>394</sup> De hävdar bl.a., med hänvisning till en IFA-rapport från år 2010, att även om många interna rättssystem innehåller regler mot missbruk så är skillnaderna vad gäller utformning och tillämpning för stora för att det ska vara möjligt att tala om sedvanerätt.<sup>395</sup> Författarna påpekar också att många av dessa interna regler egentligen är en samling metoder som används för att fastställa en transaktions verkliga innebörd (*true nature*).<sup>396</sup> Rapporten bygger på en sammanställning av branschrapporter från 44 länder.<sup>397398</sup> I rapporten konstateras att de flesta länder har regler mot missbruk men att betydande

---

<sup>388</sup> Matteotti (2005), s. 344.

<sup>389</sup> Matteotti (2005), s. 344. Matteotti betraktar Wards resonemang som en argumentation för att det från de interna rättssystemen kan härledas en skatterättslig *abuse of rights*-princip i form av en *general principle of law*. Se Matteotti (2005), s. 343-344.

<sup>390</sup> De Broe (2008), s. 309.

<sup>391</sup> De Broe (2008), s. 309; van Weeghel & Gunn (2012), s. 315 & s. 317-318. Se även kap. 4.2. ovan angående *general principles of law*.

<sup>392</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 315-317.

<sup>393</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 315-317.

<sup>394</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 315-317.

<sup>395</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 317.

<sup>396</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 317.

<sup>397</sup> van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 21.

<sup>398</sup> Branschrapporterna omfattar följande länder: Argentina, Australien, Österrike, Belgien, Brasilien, Chile, Colombia, Danmark, Estland, Finland, Folkrepubliken Kina, Frankrike, Indien, Irland, Israel, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Marocko, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Peru, Polen, Portugal, Rumänien, Ryssland, Schweiz, Serbien, Singapore, Spanien, Storbritannien, Sverige, Sydafrika, Sydkorea, Taiwan (Republiken Kina), Tyskland, Ukraina, Ungern, Uruguay, USA, och Venezuela. Se van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 21.

olikheter kan konstateras mellan olika länder, bl.a. vad gäller reglernas omfattning.<sup>399</sup>

Van Weeghel och Gunn avfärdar även idén om en skatteavtalsrättslig regel mot missbruk i form av en självständig *general principle of law*: ”To date, the principle of preventing fiscal abuse has never been invoked by an international judge.”<sup>400</sup>

Möjligheten att erkänna en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk så som en *general principle of law* har även uppmärksammats av De Broe och Matteotti.<sup>401</sup> Utgångspunkten för resonemanget är att existensen av en *general principle of law* kan konstateras om man vid en jämförelse av nationella rättssystem finner att en viss idé delas av alla eller en majoritet av dessa.<sup>402</sup> Frågan är alltså i vilken utsträckning skatterättsliga regler mot missbruk förekommer i nationella rättssystem.

Såväl De Broe som Matteotti hänvisar till en IFA-rapport från 2002.<sup>403</sup> Rapporten baseras på 27 branschrapporter från olika länder,<sup>404405</sup> Av dessa nämns tre, Colombia, Japan och Mexiko, som inte har någon typ av generell regel mot missbruk.<sup>406</sup>

Matteotti konstaterar att även om de flesta länder har regler mot missbruk föreligger vissa skillnader mellan olika länders bestämmelser vad gäller t.ex. omfattning och innehåll.<sup>407</sup> Han menar att dessa skillnader medför att det blir svårt att ur de interna reglerna ta fram en minimistandard för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som kan sägs utgöra en *general principle of law*.<sup>408</sup> Mot denna bakgrund påpekar han att det kan hävdas att det inte finns någon ”*general principle of abuse of rights*” inom skatterätten.<sup>409</sup> Han menar dock att det kan finnas anledning att tillämpa ett mer praktiskt förhållningssätt.<sup>410</sup> Matteottis slutsats är likväl att det är

---

<sup>399</sup> van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010), s. 22.

<sup>400</sup> Van Weeghel & Gunn (2012), s. 318.

<sup>401</sup> De Broe (2008), s. 309; Matteotti (2005), s. 343-344.

<sup>402</sup> De Broe (2008), s. 309; Matteotti (2005), s. 342-343. Se även kap. 4.2 ovan.

<sup>403</sup> De Broe (2008), s. 309; Matteotti (2005), s. 344. Båda författare hänvisar till Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002).

<sup>404</sup> Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 21.

<sup>405</sup> Branschrapporterna omfattar följande länder: Argentina, Australien, Belgien, Brasilien, Colombia, Danmark, Finland, Frankrike, Indien, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Mexiko, Nederländerna, Norge, Nya Zeeland, Schweiz, Spanien, Storbritannien, Sverige, Sydkorea, Tyskland, Ungern, Uruguay, USA, och Österrike. Se *Form and substance in tax law* (2002), s. 11-16.

<sup>406</sup> Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 38. I denna framställning saknas dock uppgift om Uruguay.

<sup>407</sup> Matteotti (2005), s. 344. Se även Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 38.

<sup>408</sup> Matteotti (2005), s. 344.

<sup>409</sup> Matteotti (2005), s. 344.

<sup>410</sup> Matteotti (2005), s. 344. Jfr kap. 5.2.3, där det framgår att frånvaron av en universell standard inte nödvändigtvis måste betraktas som synonymt med frånvaron av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Det föreslås att varje stat istället kan tillämpa sina interna regler mot missbruk.

väldigt osäkert om det existerar en sådan minimistandard. Han hänvisar i sammanhanget till att IFA bad rapportörerna att redogöra för hur man förhöll sig till ett antal skatterättsliga situationer och att resultaten varierade beroende på vilken generell regel mot missbruk som tillämpades.<sup>411</sup>

De Broe framhåller att det i IFA-rapporten från år 2002 uppmärksammades att även om skillnader mellan olika länder kan konstateras så är skillnaderna mellan de praktiska lösningarna inte så stora som det hade kunnat förväntas.<sup>412</sup> De Broe påpekar att det inte krävs att de regler som tillämpas i de olika interna rättssystemen är identiska eller att en sådan bestämmelse tillämpas universellt för att existensen av en *general principle of law* ska kunna konstateras. Han menar att vad som krävs är ”use of municipal analogies to fashion a viable system of rules for international law”.<sup>413</sup> Han konstaterar emellertid att förekomsten av en princip i 27 industrialiserade länder där många är medlemmar i OECD troligtvis inte är tillräckligt.<sup>414</sup> De Broe påpekar också att internationella domstolar och tribunaler inte lagt någon större vikt vid *general principles of law*. I de fall där det gjorts en analogi från nationell rätt till den internationella sfären har det ofta handlat om ”procedure, evidence and the machinery of judicial process”.<sup>415</sup>

De Broe konstaterar dessutom två brister med Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan. För det första påpekar han att denna bestämmelse avser ”general principles of law as applicable on the international forum between States”.<sup>416</sup> Frågan är hur detta ska kunna tillämpas på ett nationellt plan på förhållandet mellan en stat och en skattebetalare.<sup>417</sup> För det andra påtalar han att själva traktaten har företräde framför Art. 38 (1) (c).<sup>418</sup> Mot denna bakgrund menar han att man kan hävda att en internationell princip måste vara härledd från själva traktaten för att den ska kunna användas för att bekämpa missbruk av skatteavtal.<sup>419</sup> Han anser därför att det är bättre om det från den generella tolkningsregeln i Art. 31 i VCLT kan härledas en rätt att neka en skattebetalare de förmåner som följer av skatteavtalet i en situation när detta skulle motverka skatteavtalets ändamål och syfte, förutsatt att detta också stöds av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang.<sup>420</sup>

---

<sup>411</sup> Matteotti (2005), s. 344. Matteotti föreslår istället att en skatterättslig *abuse of rights*-doktrin kan härledas från maximen *contra venire factum proprium*. Denna maxim kan enligt Matteotti härledas från *abuse of rights* och innebär att det inte är tillåtet att agera motstridigt i förhållande till hur man tidigare agerat.

<sup>412</sup> De Broe (2008), s. 309-310. Se även Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 61-62.

<sup>413</sup> De Broe (2008), s. 310.

<sup>414</sup> De Broe (2008), s. 310.

<sup>415</sup> De Broe (2008), s. 310.

<sup>416</sup> De Broe (2008), s. 311.

<sup>417</sup> De Boer (2008), s. 311. Jfr kap. 5.2.2.1.

<sup>418</sup> De Broe (2008), s. 315. Se även kap. 4.2.

<sup>419</sup> De Broe (2008), s. 315.

<sup>420</sup> De Broe (2008), s. 315. För en grundlig genomgång av möjligheten att genom en tolkningsprincip i Art. 31 i VCLT neka en skattebetalare en förmån i skatteavtalet se De Broe (2008), s. 316-376.

### 5.2.2.3 Sammanfattning av argumenten mot en norm

De argument som framförts till stöd för att det inte finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk kan sammanfattas på följande sätt:

Vad gäller en eventuell norm härledd från folkrätten är det för det första osäkert om det finns en folkrättslig doktrin om *abuse of rights* i form av en internationell rättsskälla. För det andra, om en sådan doktrin skulle erkännas kan denna inte tillämpas inom skatteavtalsrätten för att neka en skattebetalare fördelarna i ett skatteavtal. Detta då en skattebetalare inte är något folkrättsligt rättssubjekt och härleder sina rättigheter från intern rätt.

Vad gäller en eventuell norm härledd från de interna rättssystemen avvisar kritikerna en sådan i form av såväl sedvanerätt (Art. 38 (1) (b) i ICJ-stadgan) som en *general principle of law* (Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan). Gemensamt för dessa internationella rättsskällor är att de båda förutsätter att den aktuella normen har stöd i praxis från staterna. Vissa kritiker anser att skillnaderna i praxis är för stora. Med andra ord: staternas interna regler mot missbruk är inte tillräckligt lika för att det ska vara möjligt att därifrån härleda en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Dessutom, även om de interna reglerna mot missbruk skulle betraktas som tillräckligt lika, kan det ifrågasättas om de undersökningar som ligger till grund för en sådan jämförelse omfattar tillräckligt många av världens interna rättssystem för att en slutsats ska kunna dras. Vad gäller idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law* anförs även att Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan endast är tillämplig på förhållandet mellan stater. Dessutom påpekas att *general principles of law* är underordnade traktatbestämmelser och att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk därför måste härledas från själva skatteavtalet.

### 5.2.3 Den praktiska tillämpningen

Ponera att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Det har påpekats att det baserat på detta kan anföras att skattemyndigheter och domstolar bör erkänna en sådan norm i samband med tolkning och tillämpning av skatteavtal.<sup>421</sup> Detta aktualiserar ytterligare ett par frågor, med Wards ord: ”how is such an internationally recognized anti-abuse doctrine to be formulated and when should it be applied?”<sup>422</sup> Två alternativ har föreslagits: Antingen tillämpar varje stat sina interna regler mot missbruk under samma förutsättningar som om det rört sig om en rent intern situation,<sup>423</sup> eller så tillämpar alla stater en gemensam regel.<sup>424</sup>

Det första alternativet har kritiserats för att orsaka obalans i tolkningen och tillämpningen av skatteavtal med anledning av de skillnader som finns

---

<sup>421</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>422</sup> Ward (1993), s. 403.

<sup>423</sup> De Broe (2008), s. 311; Ward (1993), s. 403.

<sup>424</sup> De Broe (2008), s. 312; Vogel (1997), Annex to Art. 1, para. 95.

mellan olika nationella regler.<sup>425</sup> Samtidigt har en sådan lösning fördelen att tillämpningen av reglerna mot missbruk på en skatteavtalsituation i en viss stat skulle överensstämma med tillämpningen vid en rent intern situation i samma stat.<sup>426</sup>

Vogel förespråkar det andra alternativet.<sup>427</sup> Han menar att skatteavtal är föremål för en generell ”*substance v. form proviso*” som är identisk för alla skatteavtal. Han påpekar att det emellertid inte är möjligt att fastställa någon generell standard i abstrakta termer, istället måste man studera praxis.<sup>428</sup> Som presenterats ovan anser Matteotti att det är väldigt osäkert om det existerar en minimistandard för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som kan sägas utgöra en *general principle of law*.<sup>429</sup> Även Ward är skeptisk. Han menar att det framstår som omöjligt att nå en internationell överenskommelse om hur en sådan universellt accepterad regel ska formuleras och tillämpas.<sup>430</sup> En annan som kritiserat Vogels idé är De Broe. Han påpekar att han efter en studie av praxis i tio stater endast funnit ett avgörande där en domstol konstaterat att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*.<sup>431</sup> Han konstaterar att man i brist på annat får granska praxis där stater tillämpar sina nationella regler mot missbruk i situationer som rör skatteavtal. De Broe konstaterar att denna praxis uppvisar stora olikheter mellan olika länder. Även avgöranden i vilka omständigheterna liknar varandra kan få helt olika utgångar.<sup>432</sup> De Broe påpekar att den gemensamma standard som kan härledas från praxis troligtvis kommer att utgöras av de nationella reglernas lägsta gemensamma nämnare och konkluderar att ”[t]he result would be a diluted weapon in the fight against abusive transactions.”<sup>433</sup>

### 5.3 Praxis från nationella domstolar

I detta avsnitt sammanfattas två nationella avgöranden där uttalanden från respektive domstol tyder på ett erkännande av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Denna framställning syftar till att visa att en sådan generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har erkänts av nationella domstolar samt hur dessa domstolar har tillämpat en sådan norm.

<sup>425</sup> De Broe (2008), s. 311-312; Ward (1993), s. 404.

<sup>426</sup> De Broe (2008), s. 311; Ward (1993), s. 403-404.

<sup>427</sup> Vogel (1997), Annex to Art. 1, para. 95.

<sup>428</sup> Vogel (1997), Annex to Art. 1, para 95.

<sup>429</sup> Se kapitel 5.2.2.2.

<sup>430</sup> Ward (1993), s. 404.

<sup>431</sup> De Broe (2008), s. 312-313. De Broe hänvisar till är ett avgörande från den schweiziska högsta domstolen. Målet refereras nedan i kap. 5.3.1. Angående nationella domstolars erkännande av en generell skatteavtalsrättslig norm om missbruk se även avgörandet *Yanko-Weiss Holdings* som refereras i kap. 5.3.2 nedan.

<sup>432</sup> De Broe (2008), s. 313.

<sup>433</sup> De Broe (2008), s. 314-313.

I doktrin ses ofta en hänvisning till något av dessa mål eller till dem båda i samband med att frågan om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk diskuteras.<sup>434</sup> Jag har inte funnit några hänvisningar till andra liknande mål.<sup>435</sup> Som kontrast kan t.ex. nämnas det kanadensiska avgörandet *MIL Investments*. I detta mål ansåg den kanadensiska domstolen inte att det i det tillämpliga skatteavtalet fanns en inneboende regel mot missbruk.<sup>436</sup>

### 5.3.1 A Holding ApS

I *A Holding ApS*<sup>437</sup> hade ett bolag nekats förmånerna i det dansk-schweiziska skatteavtalet då myndigheterna ansåg att det i bolaget inte bedrevs någon verklig ekonomisk aktivitet samt att det aktuella förfarandet enbart syftade till ett uppnå skatteavtalets förmåner. Den schweiziska högsta domstolen (*Bundesgericht*) fann att det var möjligt att neka bolaget fördelarna i skatteavtalet på grund av att avtalet missbrukats, trots att det aktuella avtalet inte innehöll några uttryckliga bestämmelser om missbruk.

Domstolen konstaterade med hänvisning till bl.a. Vogel att det i doktrin har framförts att det finns en oskriven skatteavtalsrättslig regel mot missbruk (*Missbrauchsvorbehalts*).<sup>438</sup> Vidare uppmärksammade domstolen betydelsen av tolkningsreglerna i VCLT för tolkning och tillämpning av skatteavtal. Här konstaterade domstolen att parterna enligt Art. 26 måste efterleva traktaten i *good faith* samt, med hänvisning till Art. 31 (1), att de ska tolka traktaten i *good faith* i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och i ljuset av dess ändamål och syfte.<sup>439</sup> Domstolen konstaterade mot denna bakgrund att *good faith* liksom avtalets ändamål och syfte alltid ska beaktas när man tillämpar en traktat och att en part kan förvänta av motparten att denne handlar i överensstämmelse med dessa principer. Domstolen påpekade att detta även omfattar bekämpandet av missbruk då förbudet mot *abuse of rights* (*Das Rechtsmissbrauchsverbot*) betraktas som en del av principen om *good faith*. Detta innebär att det är förbjudet att på ett otillbörligt sätt nyttja ett rättsligt institut (*Rechtsinstitut*) i syfte att förverkliga ett intresse som detta institut inte är avsett att skydda.<sup>440</sup> Således, konstaterade domstolen, erkänns förbudet mot *abuse of rights* i förhållande till skatteavtal inte bara i Schweiz utan också på europeisk nivå, utan att ett uttryckligt stadgande i skatteavtalet

---

<sup>434</sup> Se t.ex. van Weeghel & Gunn (2012), s. 318-323; De Broe m.fl. (2011), s. 387-388; De Broe (2008), s. 312-313 & s. 445-448; Engelen (2006), s. 33-36.

<sup>435</sup> De Broe har studerat domstolspraxis i tio länder (Australien, Belgien, Finland, Frankrike, Kanada, Nederländerna, Tyskland, Schweiz, USA, Österrike) och endast funnit ett avgörande, *A Holding ApS* där en domstol erkänt en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*. Se De Broe (2008), s. 312 & avsnitt 3.3.4.1 och 4.2 i samma bok.

<sup>436</sup> *MIL Investments*, para. 87.

<sup>437</sup> *A Holding ApS*.

<sup>438</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.

<sup>439</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.1.

<sup>440</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.3.



krävs.<sup>441</sup> Dessutom konstaterade domstolen att även Danmark erkänner principen om *abuse of rights* (*Rechtsmissbrauchs*).<sup>442</sup>

Domstolen hänvisade också till kommentaren till OECD:s modellavtal (kommentaren till Art.1, para. 9.4) och påpekade att det kan betraktas som en internationell allmänt erkänd princip att stater kan neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när denne använt sig av ett förfarande som utgör ett missbruk av skatteavtalet.<sup>443</sup>

### 5.3.2 *Yanko-Weiss Holdings*<sup>444</sup>

Målet *Yanko-Weiss Holdings* rörde ett israeliskt bolag som hade försökt flytta sin skatterättsliga hemvist till Belgien. De israeliska myndigheterna menade att bolaget skulle anses ha sin hemvist i Israel då bolaget fortfarande styrdes och kontrollerades från Israel, alternativt att bolagets registrering i Belgien var en bluff som enbart syftade till att uppnå skattefördelar. Enligt israelisk skattelagstiftning är det möjligt att bortse från en transaktion om denna är artificiell eller om ett av huvudsyftena är att undvika skatt.<sup>445</sup> Frågan i målet var om det var förenligt med Israels förpliktelser enligt skatteavtalet att tillämpa en intern regel mot missbruk. Skatteavtalet mellan Israel och Belgien innehöll inga specifika sådana regler.<sup>446447</sup>

Domstolen, *the District Court of Tel Aviv*,<sup>448</sup> uttalade att skatteavtal inte är avsedda att tillämpas i strid med *good faith* och att avsikten inte heller är att de ska kunna användas på ett sätt som innebär att bestämmelserna och förmånerna nyttjas på ett otillbörligt sätt. Domstolen ansåg att parterna till ett skatteavtal har rätt att agera mot ett sådant beteende, vilket kan ske genom tillämpningen av interna regler mot missbruk.<sup>449</sup>

Domstolen konstaterade därefter att tillämpningen av interna regler mot missbruk även rättfärdigas av ett implicit villkor i skatteavtal enligt vilket sådana avtal inte ska användas för otillbörliga ändamål. Domstolen menade att grunden för detta delvis utgjordes av Art. 31 i VCLT. Domstolen konstaterade vidare att denna doktrin innehåller en möjlighet att tillämpa ytterligare metoder, utöver den som avser artificiella transaktioner, mot missbruk. Domstolen menade därför att alla Israels skatteavtal ska förstås så att de innehåller s.k. ”*limitation of benefits provisions*” när det kan bevisas

---

<sup>441</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.3.

<sup>442</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.4.

<sup>443</sup> *A Holding ApS*, para. 3.4.5.

<sup>444</sup> Detta avsnitt baseras på *Yanko-Weiss Holdings*, IBFD summary samt behandlingen av målet i van Weeghel & Gunn.

<sup>445</sup> *Yanko-Weiss Holdings*, IBFD summary.

<sup>446</sup> Van Weeghel & Gunn (2012), s. 321, not 46.

<sup>447</sup> Det bör noteras att frågan huruvida transaktionen utgjorde ett missbruk och om bolaget enligt skatteavtalet hade hemvist i Belgien inte behandlades i detta avgörande utan vid ett senare tillfälle, se De Broe m.fl. (2011) s. 387.

<sup>448</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 321.

<sup>449</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 321.

att det enligt intern rätt och internationell rätt föreligger ett otillbörligt nyttjande av ett skatteavtal.<sup>450</sup>

Domstolen fann mot denna bakgrund att det var möjligt att neka skattebetalaren avtalets förmåner trots att skatteavtalet i sig inte innehöll någon regel mot missbruk.<sup>451</sup>

## 5.4 Analys

De olika teorier som presenterats till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk kan delas upp i två grupper. Den ena gruppen består av teorier som rör möjligheten att genom en tolkning av ett skatteavtal i enlighet med Art. 31 i VCLT, i *good faith* och med beaktande av dess ändamål och syfte, neka en skattebetalare avtalets förmåner. Den andra gruppen består av teorier som tar sikte på en norm i form av en *general principle of law* (Art 38 (1) (c)). Jag kommer nu att analysera och kommentera dessa teorier i tur och ordning.

Teorin att stater genom tolkning av ett skatteavtal i enlighet med *good faith* och med beaktande av dess ändamål och syfte kan neka en skattebetalare avtalets förmåner har bl.a. diskuterats av Engelen och De Broe. En liknande idé finns representerad i kommentaren till Art. 1 i OECD:s modellavtal.<sup>452</sup> Enligt kommentaren anser vissa stater, med hänvisning till Art 31 i VCLT, att de från ändamålet och syftet med skatteavtal samt skyldigheten att tolka skatteavtal i *good faith* kan härleda en rätt att bortse från transaktioner genom vilka avtalet missbrukas. Som jag tolkar dessa teorier rör det sig inte om något annat än traditionell skatteavtalstolkning i enlighet med folkrättens regler.

Enligt VCLT ska en traktat tolkas i *good faith* i överensstämmelse med den gängse meningen av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och i ljuset av dess ändamål och syfte. Ändamål och syfte varierar mellan olika skatteavtal. Det kan därför hävdas att varje skatteavtal måste granskas separat för att fastställa om det är möjligt att baserat på en tolkning av avtalet neka en skattebetalare avtalets förmåner. Med denna utgångspunkt är det således inte möjligt att identifiera en norm som är tillämplig i förhållande till alla skatteavtal. Vad som undersöks är istället ett avtalsvillkor som kan finnas i vissa avtal. Det kan emellertid betraktas som okontroversiellt att hävda att alla skatteavtal syftar till att undvika dubbelbeskattning,<sup>453</sup> ett syfte som troligtvis hänger samman med en önskan att underlätta internationell handel.<sup>454</sup> Avtalet måste dock fortfarande tolkas

---

<sup>450</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 321.

<sup>451</sup> van Weeghel & Gunn (2012), s. 322.

<sup>452</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.3.

<sup>453</sup> Jag anser dock inte att det underlag som presenteras i denna uppsats är tillräckligt för att jag ska kunna uttala mig om huruvida syftet med skatteavtal i allmänhet är att hindra skatteundandragande.

<sup>454</sup> Se t.ex. Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 7.

i *good faith*. Jag har tidigare konstaterat att principen om *good faith* innebär en skyldighet att agera på ett ärligt sätt och låta överenskommelsens anda få genomslag.<sup>455</sup> Vad som är ett skatteavtals anda måste rimligtvis fastställas individuellt för varje skatteavtal. Dessutom, som De Broe framhåller, måste nekandet av förmånen också stödjas av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang. Sammanfattningsvis kan det alltså konstateras att det krävs en tolkning av varje enskilt avtal för att fastställa om det i en viss situation finns en generell skattaavtalsrättslig norm mot missbruk. Det är därför svårt att föra ett allmängiltigt resonemang i denna fråga.

Jag vill uppmärksamma att Engelen även hänvisar till Art. 26 i VCLT, något som kan tyda på att han finner ytterligare stöd för att en stat kan neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas. Engelen utvecklar emellertid inte sitt resonemang i detta avseende. Det faktum att uttalandet görs i samband med en analys av *A Holding ApS* och att Engelen uttalar stöd för den schweiziska domstolens resonemang skulle dock kunna tyda på att han liksom domstolen dessutom ansluter sig till Vogels teori.<sup>456</sup> Denna teori diskuteras nedan.

I inledningen av denna analys delades de ovan presenterade teorierna till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk upp i två grupper. Den andra gruppen består av teorier som omfamnar idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law*. Denna grupp kan i sin tur delas in i två undergrupper. Den ena undergruppen representeras av teorin att en sådan norm kan härledas från folkrätten och den andra representeras av teorin att den kan härledas från de interna rättssystemen. De Broe påpekar att det kan invändas att det måste finnas stöd i själva skatteavtalet för att neka en skattebetalare avtalets förmåner, detta då traktat har företräde framför *general principles of law*. Min uppfattning är att en traktat inte nödvändigtvis hindrar en norm mot missbruk i form av en *general principle of law*. Så länge frågan om missbruk inte regleras i traktaten föreligger ingen konflikt. Dessutom ska en traktat tolkas i ljuset av *general principles of law*. Slutligen kan påpekas att en regel baserad på en *general principle of law* även skulle kunna hänföras till Art. 31 (3) (c) i VCLT, ("Any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties."<sup>457</sup>).

För att det ska vara möjligt att konstatera en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law* härledd från folkrätten måste två kriterier vara uppfyllda: dels att en sådan princip finns i folkrätten, dels att denna folkrättsliga princip kan överföras till skatteavtalsrätten. Vad gäller det första kriteriet anser jag, som tidigare anförts,<sup>458</sup> att den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen utgör en *general principle of law* under Art. 38 (1) (c) i ICJ-stadgan. Jag är emellertid tveksam till existensen av en sådan *general principle of law* som Vogel

---

<sup>455</sup> Se kap. 4.5.

<sup>456</sup> Vad gäller domstolens resonemang i *A Holding ApS* se kap. 5.3.1.

<sup>457</sup> VCLT, Art. 31 (3) (c).

<sup>458</sup> Se kap. 4.5.

hänvisar till. Vogel baserar sin teori på en skatteavtalsrättslig doktrin mot missbruk som är tillämplig i förhållandet mellan stater.<sup>459</sup> Enligt min uppfattning bör därför argumentationen baseras på den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen.

Vad gäller möjligheten att överföra denna princip till skatteavtalsrätten har det framförts goda argument för att så inte är möjligt. Folkrättsliga regler och interna regler verkar på olika plan. Folkrättsliga regler är tillämpliga mellan folkrättsliga rättssubjekt. Då skattebetalare inte har denna status utan härleder sina rättigheter och skyldigheter från nationell lagstiftning är det rimligt att hävda att en folkrättslig *abuse of rights*-doktrin inte är tillämplig gentemot skattebetalare. Ett argument som däremot talar för att denna folkrättsliga doktrin även omfattar skattebetalare är att det, som Vogel hävdar, framstår som omöjligt för en stat att överföra en rättighet på enskilda som staten inte själv besitter.

Utgångspunkten måste vara att en stat är suverän och i princip har rätt att lagstifta som den behagar inom sitt territorium. En stat bör således kunna formulera sin skattelagstiftning efter eget tycke och därmed ge sina skattebetalare vilka rättigheter den vill. Denna rättighet (statens) kan dock begränsas av internationell rätt, i form av traktat, sedvanerätt eller *general principles of law*. Den folkrättsliga doktrinen om *abuse of rights* utgör en sådan begränsning. Detta innebär att en stat som missbrukar sin lagstiftningsrätt kan ådra sig internationellt ansvar (jfr *The Free Zones Case*, kap. 4.4.3.2 ovan). Det är alltså staten, till skillnad från skattebetalaren, som ansvarar gentemot den andra staten. Detta är inte detsamma som att skattebetalarnas rättigheter, vilka följer av intern lagstiftning, är begränsade. Det senare förutsätter rimligtvis att den överträdelse av internationell rätt som staten gjort sig skyldig till medför att den interna lagstiftningen är ogiltig. Det har i den folkrättsliga doktrinen framförts att det inte följer av internationell rätt att interna regler som strider mot internationella förpliktelser automatiskt upphävs. Om en stat på ett nationellt plan agerar i strid med internationell rätt aktualiseras statens internationella ansvar, det innebär däremot inte att den interna lagstiftningen är ogiltig.<sup>460</sup> Samtidigt kan det inte uteslutas att en stats interna rätt föreskriver att intern rätt som strider mot statens internationella förpliktelser är ogiltig med konsekvensen att en skattebetalare ändå inte kan nyttja skatteavtalets förmåner. Jag ifrågasätter dock att detta har något att göra med en sådan generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som diskuteras här, detta då det rör sig om en konsekvens av ett ensidigt agerande från en stats sida. Denna slutsats stöds ytterligare av det faktum att det uppstår en absurd situation när den ena avtalsstatens interna rätt innehåller en sådan regel medan den andra statens rätt inte gör det. Accepterar man ett sådant ensidigt agerande som bevis för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk uppstår risken för en situation där den ena avtalsstaten i samband med tillämpningen av ett

---

<sup>459</sup> Resonemanget i denna del utvecklas nedan i samband med behandlingen av idén om en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law* härledd från den interna rätten.

<sup>460</sup> Se Brownlie (2008), s. 33-34 & s. 53. Brownlie hänvisar till Rousseau och Fitzmaurice.

visst skatteavtal hävdar att det finns en sådan norm medan den andra staten vid tillämpningen av samma skatteavtal hävdar att någon sådan norm inte existerar.

Jag övergår nu till att granska teorin att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i form av en *general principle of law* kan härledas från den interna rätten. Denna teori är lätt att sammanblanda med Vogels teori men det finns en skillnad. Vogel menar att förekomsten av en intern regel mot missbruk leder till en *general principle of law* i förhållandet mellan stater vilken i sin tur kan överföras på skattebetalarna:

intern regel → stat → skattebetalare

Den idé som nu presenteras innebär istället att förekomsten av en intern regel mot missbruk leder till en *general principle of law* i förhållandet mellan stat och skattebetalare:

intern regel → skattebetalare

Denna skillnad är emellertid av mindre betydelse för resonemanget här. I båda fall aktualiseras frågan om en *general principle of law* kan konstateras utan att ha erkänts av ICJ. Som jag tidigare hävdat anser jag att detta är svårt eftersom det inte är alla interna regler som är lämpliga i den internationella sfären och ICJ därför inte mekaniskt tillämpar interna regler som erkänns i en majoritet av de interna rättssystemen.<sup>461</sup> Även om man bortser från denna brist anser jag inte att det är möjligt att, baserat på det underlag som presenterats ovan, fastställa att en skatterättslig norm mot missbruk erkänns i tillräcklig utsträckning i världens interna rättssystem. Det kan konstateras att västvärldens länder är överrepresenterade i de undersökningar som omnämns i kapitel 5 och att u-länder är underrepresenterade. Det saknas framför allt uppgifter om de afrikanska staterna.<sup>462</sup> Värt att notera är också att det i åtminstone tre av de undersökta staterna helt saknas en generell regel mot missbruk.<sup>463</sup> Som De Broe påpekar kan det dessutom anföras att den teori som förespråkar en *general principle of law* i förhållandet mellan stat och enskilda (inte Vogels teori) har bristen att Art. 38 (1) (c) (*general principles of law*) tar sikte på sådana regler som gäller på ett folkrättsligt plan, alltså i förhållandet mellan stater.

För det fall att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk skulle kunna konstateras kan det diskuteras hur en sådan norm ska formuleras och när den ska tillämpas. Här aktualiseras alltså frågan om vad som utgör ett missbruk. Vad gäller en norm baserad på en tolkning av skatteavtalet i *good faith* och med beaktande av syftet och ändamålet kan det eventuellt vara möjligt att utforma denna utifrån själva avtalet. Detta är dock något som får

---

<sup>461</sup> Se kap. 4.5.

<sup>462</sup> Bland de afrikanska staterna finns endast Sydafrika och Marocko representerade.

<sup>463</sup> Enligt IFA-rapporten från år 2002 hade varken Colombia, Japan eller Mexiko någon generell regel mot missbruk, se Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002), s. 38.

göras i varje enskilt fall. Vad gäller en norm baserad på en *general principle of law* talar mycket för att det inte är möjligt att ta fram en universell standard för en sådan norm. Inte ens Vogel som förespråkar en universell standard har tagit fram underlag för hur en sådan ska kunna fastställas, han hänvisar endast till att studier av praxis krävs. De studier som presenteras i denna uppsats visar att olika länders interna regler mot missbruk skiljer sig åt. Jag kan inte heller se att någon sådan universell standard skulle kunna härledas från de nationella domstolsavgöranden där en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk har erkänts, framför allt med hänsyn till att dessa avgöranden framstår som sällsynta.<sup>464</sup> Det alternativ som kvarstår är att låta alla länder tillämpa sina egna interna regler mot missbruk. Vad som utgör ett missbruk avgörs då utifrån den interna lagstiftningen. Detta överensstämmer med ett av de synsätt som presenteras i OECD:s modellavtal,<sup>465</sup> nämligen att missbruk av skatteavtal är missbruk av intern rätt, något som rimligtvis också leder till att vad som utgör ett missbruk fastställs utifrån intern rätt.

Avslutningsvis skulle jag vilja kommentera de ovan refererade nationella avgörandena, *A Holding ApS* och *Yanko-Weiss Holdings*. Båda dessa avgöranden kan tolkas som att de aktuella domstolarna erkänner en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Frågan är vilken teori som domstolarna baserar detta på. I *A Holding ApS* hänvisar domstolen till Vogels teori men hänvisar till skillnad från Vogel också till Art. 31 i VCLT. Vidare beaktas kommentaren till OECD:s modellavtal liksom det faktum att Danmark erkänner en princip om *abuse of rights*. Enligt min uppfattning talar detta för att den schweiziska domstolen baserar sin slutsats både på en tolkningsprincip och på Vogels teori. Jag har svårare att följa resonemanget i *Yanko-Weiss Holdings*. Detta kan delvis bero på att jag, som tidigare klargjorts,<sup>466</sup> inte har tillgång till detta avgörande i sin helhet. Det kan emellertid konstateras att den nationella domstolen även i detta avgörande beaktade *good faith* och Art. 31 i VCLT. Jag kan dock inte uttala mig om huruvida domstolen baserade sin slutsats på något utöver vanligt traktattolkning enligt VCLT.

---

<sup>464</sup> Jag har inte hittat något enkelt sätt att undersöka om det finns ytterligare nationella avgöranden, utöver *A Holding ApS* och *Yanko-Weiss Holdings*, där en sådan norm har erkänts. Mot bakgrund av att jag i mitt arbete konsekvent har stött på hänvisningar i doktrin till dessa två avgöranden, samtidigt som jag inte hittat några hänvisningar till andra liknande fall, drar jag ändå slutsatsen att det tillhör ovanligheten att nationella domstolar uppmärksammar en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk.

<sup>465</sup> Modellavtalet (2014), kommentaren till Art. 1, para. 9.2.

<sup>466</sup> Kap. 1.4.

## 6 Slutsatser

Som inledningsvis konstaterats är syftet med denna uppsats att diskutera och analysera huruvida det existerar en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse. Av särskilt intresse är betydelsen av en sådan bestämmelse för svenska domstolar. I detta avslutande kapitel redogörs för de slutsatser arbetet med uppsatsen har resulterat i. Utgångspunkten är de fyra frågeställningar som tidigare ställts upp. För att undvika upprepningar behandlas den tredje frågeställningen före den andra.

### 6.1 Svenska domstolars nekande av skatteavtalsförmåner

*Har, och i så fall på vilka grunder, svenska domstolar utan uttryckligt stöd i skatteavtalet nekat en skattebetalare skatteavtalets förmåner när skattebetalaren missbrukat avtalet?*

Som framgår av uppsatsens tredje kapitel finns det teoretiskt sett två tillvägagångssätt som svenska domstolar kan använda sig av för att hindra en skattebetalare som missbrukat ett skatteavtal från att ta del av avtalets förmåner. Vad jag kan se har HFD hittills endast uttalat sig om möjligheten att tillämpa det ena av dessa tillvägagångssätt, nämligen skatteflyktslagen. HFD:s uppfattning verkar vara att en prövning enligt skatteflyktslagen kan göras om: 1) det inte finns någon bestämmelse i det tillämpliga skatteavtalet som hindrar tillämpningen av skatteflyktslagen i en situation som omfattas av ett skatteavtal och 2) det inte kan konstateras att det är parternas gemensamma avsikt att interna regler mot missbruk inte ska kunna tillämpas på situationer som omfattas av skatteavtal. Enligt HFD är dessa rekvisit uppfyllda vad gäller det tidigare skatteavtalet med Peru.

Jag har däremot inte funnit något avgörande där HFD gjort en prövning enligt skatteflyktslagen i en situation som omfattas av ett skatteavtal. Det finns dock exempel från kammarrätterna på att en sådan prövning har gjorts varefter en skattebetalare har nekats skatteavtalets förmåner. Ett missbruk i skatteflyktslagens mening föreligger när alla rekvisit i lagens andra paragraf är uppfyllda. Observera dock att termen *missbruk* inte används i lagen. I de i uppsatsen refererade kammarrättsavgörandena ansågs alla dessa rekvisit vara uppfyllda vilket resulterade i att de kritiserade uppläggen inte lades till grund för beskattningen.

Svaret på frågan är således ja, svenska domstolar, åtminstone kammarrätterna, har utan uttryckligt stöd i skatteavtalet nekat en skattebetalare avtalets förmåner när skattebetalaren missbrukat avtalet.

Skatteflyktlagen har utgjort den internrättsliga grunden för agerandet. Vad som däremot utgjort den folkrättsliga grunden är oklart.

## 6.2 Den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrins betydelse

*Har abuse of rights-doktrinen i folkrätten någon betydelse för frågan om existensen av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse?*

För att besvara denna fråga måste det först fastställas huruvida det existerar en folkrättsligt bindande *abuse of rights*-doktrin. Mot bakgrund av kapitel 4 i denna uppsats är det min slutsats att det finns en folkrättslig *abuse of rights*-doktrin i form av en *general principle of law*. Detta innebär alltså att staterna är bundna av denna i deras relationer med andra stater.

Nästa fråga är om den folkrättsliga *abuse of rights*-doktrinen kan överföras på skatteavtalsrätten, alltså på förhållandet mellan skattebetalare och stat. Min slutsats är att detta inte är möjligt. Uppfattning baseras på det faktum att skattebetalare inte är parter till skatteavtal utan härleder sina rättigheter från nationell rätt. Det är enligt min mening inte framgångsrikt att invända att en stat inte kan överföra rättigheter till skattebetalarna som går utöver de rättigheter staten själv har. Anledningen är att det rimligtvis krävs att den nationella lagstiftningen är ogiltig för att skattebetalaren ska fråntas sina rättigheter. Min uppfattning är att det faktum att en stat lagstiftar i strid med sina internationella förpliktelser inte enligt internationell rätt innebär att lagstiftningen är ogiltig. En enskild stat kan visserligen föreskriva i sin interna rätt att intern lagstiftning som inte överensstämmer med statens internationella förpliktelser är ogiltig med konsekvensen att skattebetalaren nekas avtalets förmåner. Detta har emellertid, enligt min mening, inget att göra med en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk då det rör sig om en konsekvens av en stats ensidiga agerande.

Svaret på frågan är därför nej. *Abuse of rights*-doktrinen i folkrätten har ingen betydelse för frågan om existensen av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Detta då denna regel endast är tillämplig inom den internationella sfären i förhållandet mellan stater och inte kan överföras på förhållandet mellan en skattebetalare och en stat.

## 6.3 Existensen av en norm mot missbruk

*Existerar det en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger stater rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet missbrukas, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse?*



Det finns ett antal olika teorier till stöd för en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. De flesta tar sikte på en norm i form av en *general principle of law*. Slutsatsen har redan dragits att det inte är möjligt att överföra en folkrättslig princip på förhållandet mellan en skattebetalare och en stat. Detta innebär att inte heller Vogels teori, som utgår från en skatteavtalsrättslig doktrin mot missbruk i förhållandet mellan stater, är framgångsrik. Jag anser inte heller att teorin om en norm härledd från de interna rättssystemen är hållbar. För det första kan det anföras att det är svårt att konstatera förekomsten av en *general principle of law* utan att en sådan har erkänts av ICJ. För det andra är det inte möjligt att konstatera att en regel mot missbruk erkänns i tillräcklig utsträckning av de interna rättssystemen för att en *general principle of law* ska kunna identifieras. Det underlag som presenteras i denna uppsats kan åtminstone inte läggas till grund för en sådan slutsats. För det tredje kan det anföras att endast sådana normer som är tillämpliga på förhållandet mellan stater kan utgöra *general principles of law*.

Det har emellertid även redogjorts för en teori som inte tar sikte på förekomsten av en *general principle of law*. Denna avser istället möjligheten att utifrån en tolkning av skatteavtalet i *good faith* och med beaktande av avtalets ändamål och syfte härleda en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Gemensamt för alla skatteavtal är syftet att undvika dubbelbeskattnings. Jag anser emellertid inte att det är möjligt att baserat på detta härleda en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som är tillämplig i förhållande till alla skatteavtal. En tolkning i *good faith* innebär att skatteavtalets anda ska få genomslag. Då vad som utgör ett skatteavtals anda rimligtvis skiljer sig mellan olika avtal måste en separat tolkning företas för varje skatteavtal. Tolkningen måste också ha stöd av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang, vilket också är något som varierar mellan olika skatteavtal. Det är möjligt att vissa skatteavtal innehåller en sådan norm. Enligt min mening är det emellertid lämpligare att i detta sammanhang tala om ett avtalsvillkor i ett enskilt avtal, än en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Eftersom det krävs en separat tolkning av varje enskilt skatteavtal för att avgöra om avtalet innehåller en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk anser jag inte att det är möjligt att i detta sammanhang allmänt uttala sig om existensen av en sådan norm.

Något definitivt svar kan således inte ges på frågan om existensen av en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. Jag kan däremot konstatera att det mot bakgrund av vad som framkommit i den här uppsatsen inte är möjligt att dra slutsatsen att det existerar en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk som ger nationella domstolar rätt att neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner när skattebetalaren missbrukat avtalet, trots att stöd för detta saknas i avtalets ordalydelse.

## 6.4 Betydelsen av en norm mot missbruk för svenska domstolar

*Vilken praktiskt betydelse kan existensen av en sådan eventuell generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk ha för svenska domstolar?*

Praxis visar att svenska domstolar har utnyttjat skatteflyktslagen för att neka skattebetalare skatteavtalets förmåner när avtalet har missbrukats. En tillämpning av skatteflyktslagen är emellertid inte helt okomplicerad. Något som framför allt riskerar att vålla problem är det fjärde rekvisitet i skatteflyktslagens andra paragraf. Dessutom kan frågan ställas om det finns stöd i folkkrätten för att neka en skattebetalare avtalets förmåner med hänvisning till skatteflyktslagen. Jag ställer mig frågande till om en sådan rätt kan baseras på det faktum att det inte kan konstateras att avsikten varit att interna regler mot missbruk inte ska kunna tillämpas (jfr HFD 2012 ref. 20). Enligt min mening är det tveksamt om en sådan tolkning stöds av tolkningsprinciperna i VCLT. Sedan år 2003 följer det dock av kommentaren till OECD:s modellavtal att det är tillåtet för stater att på detta sätt neka en skattebetalare skatteavtalets förmåner. Vad gäller avtal mellan parter som inte lämnat någon anmärkning till detta och som slutits efter att kommentaren ändrades är det således möjligt att argumentera för att ett sådant agerande har stöd i kommentaren. Med hänsyn till kommentarens betydelse för tolkning av skatteavtal kan det således anföras att det finns stöd i avtalet för att tillämpa skatteflyktslagen. Huruvida en sådan argumentation är framgångsrik beror emellertid på vilket rättskällevärde kommentaren tillmäts. Denna fråga behandlas som sagt inte i denna uppsats.

Mot denna bakgrund kan det vara intressant att undersöka hur en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk skulle påverka svensk rätt. Kanske kan en sådan norm underlätta domstolens arbete.

Jag har tidigare konstaterat att det mot bakgrund av vad som framkommer i denna uppsats inte är möjligt att dra slutsatsen att det finns en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk. När nu frågan om betydelsen av en sådan norm för svenska domstolar ska diskuteras måste man dock utgå från att en sådan norm finns. Vad gäller en norm i form av en tolkningsprincip anser jag inte att det är meningsfullt att föra en diskussion i detta avseende då en sådan är helt beroende av en tolkning av det enskilda skatteavtalet. Istället är utgångspunkten för mitt resonemang en norm i form av en *general principle of law*. Vi ska nu se hur en sådan norm skulle påverka svenska domstolar.

Jag vill inledningsvis beröra det faktum att Sverige är ett dualistiskt land. Detta skulle kunna tala för att en internationell norm mot missbruk måste inkorporeras i svensk rätt för att kunna tillämpas av svenska domstolar. Enligt min uppfattning behöver detta emellertid inte utgöra ett problem. För det första ska det uppmärksammas att HFD tidigare tillämpat internationella regler gentemot skattebetalare utan att dessa inkorporerats i svensk rätt. Jag

syftar på praxis att tolkningsreglerna i VCLT även ska tillämpas i en tvist mellan en skattebetalare och myndigheterna.<sup>467</sup> Det bör dessutom finnas en möjlighet att betrakta en sådan norm som ett avtalsvillkor med hänvisning till Art 31 (3) (c) i VCLT ("Any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties."<sup>468</sup>). Skattebetalare är visserligen inte parter till skatteavtal. Däremot läggs skatteavtalet som en bilaga till den svenska lag genom vilken skatteavtalet inkorporeras. Således finns det också en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk i det regelverk som skattebetalarna härleder sina rättigheter från. Det kan dock hävdas att det faktum att normen är implicit riskerar att medföra att det strider mot legalitetsprincipen att grunda beskattningen på denna norm.

Om den problematik som är relaterad till ett dualistiskt förhållningssätt kan övervinnas aktualiseras frågan hur den norm som svenska domstolarna ska tillämpa är utformad. Eftersom det inte är möjligt att identifiera en universell standard måste interna svenska regler mot missbruk tillämpas. Teoretiskt sett skulle det vara möjligt att angripa vissa situationer med tolkningsmetoden verklig innebörd. I annat fall får skatteflyktslagen tillämpas. Vad som utgör ett missbruk följer av den interna lagstiftningen. För skatteflyktslagens del innebär det att ett missbruk föreligger om de fyra rekvisiten i lagens andra paragraf är uppfyllda. Även här måste således den förhållandevis svåra bedömningen av det fjärde rekvisitet företas.

Mot denna bakgrund är det min uppfattning att en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk, i form av en *general principle of law* härledd från de interna rättssystemen, inte skulle påverka svenska domstolars arbete i någon större utsträckning. Domstolarna måste ändå tillämpa skatteflyktslagen, alternativt i vissa situationer angripa transaktionerna med hjälp av principen om verklig innebörd. En sådan norm skulle dock innebära en folkrättslig grund för att tillämpa svenska interna regler mot missbruk i en situation som omfattas av ett skatteavtal. Detta innebär alltså att Sverige skulle kunna neka en skattebetalare en avtalsförmån baserat på skatteflyktslagen utan att riskera att bryta sina folkrättsliga förpliktelser. Detta oavsett rättskällevärdet av 2003-års ändringar i kommentaren till OECD:s modellavtal.

## 6.5 Avslutande kommentar

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att då slutsatsen inte kan dras att det existerar en generell skatteavtalsrättslig norm mot missbruk är det inte heller möjligt att identifiera någon praktisk betydelse av en sådan princip. Om en sådan princip skulle existera skulle den praktiska betydelsen för svenska domstolar likväl vara begränsad. Principen skulle dock innebära ett folkrättsligt stöd för att tillämpa svenska interna regler mot missbruk i en situation som omfattas av ett skatteavtal.

---

<sup>467</sup> Se t.ex. RÅ 1996 ref. 84.

<sup>468</sup> VCLT, Art. 31 (3) (c).

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

Lag (1995:575) mot skatteflykt.  
[Citeras: skatteflyktslagen]

Prop. 1993/94:7 om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Litauen.  
[Citeras: prop. 1993/94:7]

## Litteratur

Arnold, Brian J., *Tax treaties and tax avoidance: the 2003 revisions to the commentary to the OECD model*, Bulletin for international fiscal documentation, Vol. LVIII, 2004, s. 244-260.  
[Citeras: Arnold (2004)]

Brownlie, Ian, *Principles of public international law*, 7:e uppl., Oxford university press, Oxford, 2008.  
[Citeras Brownlie (2008)]

Burmeister, Jari, *Rättsfall om verklig innebörd av flera rättshandlingar*, Svensk Skattetidning, 2011:1, s. 69-74.  
[Citeras: Burmeister (2011)]

Cheng, Bin, *General principles of law as applied by international courts and tribunals*, Grotius, Cambridge, 1987.  
[Citeras: Cheng (1987)]

De Broe, Luc, *International tax planning and prevention of abuse: a study under domestic tax law, tax treaties and EC law in relation to conduit and base companies*, IBFD, Amsterdam, 2008.  
[Citeras: De Broe (2008)]

Dahlberg, Mattias, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag: en studie av svensk skatteavtalspolitik i förhållande till utländska basbolag mot bakgrund av svensk intern internationell skatterätt*, Iustus, Uppsala, 2000.  
[Citeras: Dahlberg (2000)]

Dahlberg, Mattias, *Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal?*, s. 137-155 i *Festskrift till Gustaf Lindencrona* (red.: Arvidsson, Richard; Melz, Peter & Silverberg, Christer), Norstedts juridik, 2003.  
[Citeras: Dahlberg (2003)]

- Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2007.  
[Citeras: Dahlberg (2007)]
- Dahlberg, Mattias, *Regeringsrätten och de folkrättsliga avtalen*, Skattenytt, 2008, s. 482-489.  
[Citeras: Dahlberg (2008)]
- Dahlberg, Mattias, *A 13 Internationell skatterätt*, Skattenytt, 2013, s. 354-362.  
[Citeras: Dahlberg (2013)]
- Dixon, Martin, *Textbook on international law*, 7:e uppl., Oxford University Press, Oxford, 2013.  
[Citeras: Dixon (2013)]
- Engelen, Frank A., *On values and norms. The principle of good faith in the law of treaties and the law of tax treaties in particular*, Kluwer, Deventer, 2006.  
[Citeras: Engelen (2006)]
- Ersson, Stefan, *Skatteavtal och rättspraxis*, IUR Information, nr 2/3, 2007, s. 8-16.  
[Citeras: Ersson (2007)]
- Fitzmaurice, Gerald, *The law and procedure of the International Court of Justice*, vol. 1-2, Grotius, Cambridge, 1986.  
[Citeras: Fitzmaurice (1986)]
- Hilling, Maria, *Svenska skatteavtal och rätten att beskatta gränsöverskridande anställningsinkomster*, Svensk Skattetidning, 2013:3, s. 187-219.  
[Citeras: Hilling (2013)]
- Hilling, Maria, *HFD:s Peru-domar*, Skattenytt, 2012, s. 582-592.  
[Citeras: Hilling (2012)]
- Hilling, Maria, *Skatteavtalstolkning enligt svensk rätt*, Svensk Skattetidning, 2014:4, s. 322-340.  
[Citeras: Hilling (2014)]
- Hultqvist, Anders, *Rättshandlingars verkliga innebörd*, Skattenytt, 2007, s. 696-703.  
[Citeras: Hultqvist (2007)]
- Hultqvist, Anders, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, Svensk Skattetidning, 2009:1, s. 106-111.  
[Citeras: Hultqvist (2009)]

Kiss, Alexandre, *Abuse of rights*, s. 4-8 i *Encyclopedia of public international law*, vol. 1, (red.: Bernhardt, Rudolf), Elsevier Science Publishers, Amsterdam, 1992.  
[Citeras: Kiss (1992)]

Kleist, David, *Methods for elimination of double taxation under double tax treaties: with particular reference to the application of double tax treaties in Sweden*, Iustus, Uppsala, 2012.  
[Citeras: Kleist (2012)]

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund, 2013.  
[Citeras: Korling & Zamboni (2013)]

Lauterpacht, Hersch, *International law: being the collected papers of Hersch Lauterpacht*, vol. 1: *The General Works*, Cambridge University Press, Cambridge, 1970.  
[Citeras: Lauterpacht (1970)]

Lauterpacht, Hersch, *The development of international law by the International Court*, Grotius Publications, Cambridge, 1982.  
[Citeras: Lauterpacht (1982)]

Lauterpacht, Hersch, *The function of law in the international community*, Oxford University Press, Oxford, 2011.  
[Citeras: Lauterpacht (2011)]

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm, 1994.  
[Citeras: Lindencrona (1994)]

Linderfalk, Ulf, *On the interpretation of treaties: the modern international law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Springer, Dordrecht, 2007.  
[Citeras: Linderfalk (2007)]

Linderfalk, Ulf., *Folkrätten i ett nötskal*, 2:a uppl., Studentlitteratur, Lund, 2012.  
[Citeras: Linderfalk (2012)]

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt*, del 2, 14:e uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.  
[Citeras: Lodin m.fl. (2013)]

Lowe, Vaughan, *International law*, Oxford University Press, Oxford, 2007.  
[Citeras: Lowe (2007)]

Matteotti, René, *Interpretation of tax treaties and domestic general anti-avoidance rules – a sceptical look at the 2003 update to the OECD commentary*, Intertax, 2005, s. 336-350.

[Citeras: Matteotti (2005)]

O'Connor, J. F, *Good faith in international law*, Aldershot, Dartmouth, 1991.

[Citeras: O'Connor (1991)]

Oppenheim, Lassa, Jennings, Robert (red.), Watts, Arthur (red.), *Oppenheim's international law.*, 9:e uppl., Longman, Harlow, Essex, 1996.

[Citeras: Oppenheim (1996)]

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur, Lund, 2011.

[Citeras Pelin (2011)]

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 3:e uppl., Iustus, Uppsala, 2013.

[Citeras: Påhlsson (2013)]

Rosenne, Shabtai, *The perplexities of modern international law*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2004.

[Citeras: Rosenne (2004)]

Samuelsson, Lars, *HFD tolkar verkliga innebörden vid stiftelsebildning – ökat utrymme för omklassificering genom helhetssyn?*, Skattenytt, 2013, s. 853-860.

[Citeras: Samuelsson (2013)]

Schwarzenberger, Georg, *International law as applied by international courts and tribunals, vol. 1: International law as applied by international courts and tribunals*, 3:e uppl., Stevens, London, 1957.

[Citeras: Schwarzenberger (1957)]

Schwarzenberger, Georg & Brown, E. D., *A manual of international law*, 6:e uppl., Professional Books Limited, Milton, Oxon, 1976.

[Citeras: Schwarzenberger & Brown (1976)]

Shaw, Malcolm N, *International law*, 6:e uppl., Cambridge University Press, Cambridge, 2008.

[Citeras: Shaw (2008)]

Simon-Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?* Skattenytt, 2010, s 644-656.

[Citeras: Simon-Almendal (2010)]

Thirlway, Huges, *The sources of international law*, s. 91-117 i *International law*, 4:e uppl., (red.: Evans, Malcom), Oxford University Press, Oxford, 2014.

[Citeras: Thirlway (2014)]

Tjernberg, Mats, *A 14 Tolkning och tillämpning*, Skattenytt, 2013, s. 363-376.

[Citeras: Tjernberg (2013)]

Van der Bruggen, Edwin, "Good faith" in the application and interpretation of double taxation conventions, *British Tax Review*, 2003, No. 1, s. 25-68.

[Citeras: Van der Bruggen (2003) ]

van Weeghel, Stef, *The improper use of tax treaties: with particular reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer Law International, London, 1998.

[Citeras: van Weeghel (1998)]

van Weeghel, Stef & de Boer, Reinout, *Anti-abuse measures and the application of tax treaties in the Netherlands*, *Bulletin for International Taxation*, vol. LX, 2006, s. 358-364.

[Citeras: van Weeghel & De Boer (2006)]

van Weeghel, Stef & Gunn, Anna, *A general anti-abuse principle of international law: can it be applied in tax cases?*, s. 305-323 i *Essays on tax treaties: a tribute to David A. Ward* (red.: Maisto, Guglielmo, Nikolakakis, Angelo, Ulmer, John M.), IBFD, Amsterdam, 2012.

[Citeras: van Weeghel & Gunn (2012)]

Villiger, Mark Eugen, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden, 2009.

[Citeras: Villiger (2009)]

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice*, 3:e uppl., Kluwer Law International, London, 1997.

[Citeras: Vogel (1997)]

Ward, David A.; Avery Jones, John F.; Depret, Henri-Robert; Ellis, Maarten J.; Fontaneau, Pierre; Lenz, Raoul; Miyatake, Toshio; Orrock, Donald G.; Roberts, Sidney I.; Sandels, Claes; Strobl, Jakob & Uckmaar, Victor, *The business purpose test and abuse of rights*, *British Tax Review*, 1985, s. 68-123.

[Citeras: Ward m.fl. (1985)]

Ward, David A., *Abuse of tax treaties*, s. 397-409 i *Essays on international taxation: to Sidney I. Roberts* (red.: Alpert, Herbert H. & van Raad, Kees), Kluwer, Deventer, 1993.

[Citeras: Ward (1993)]



Zimmer, F., *Form and substance in tax law*, General report, s. 19-67 i Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXXVIIa, Kluwer Law International, Haag, 2002.  
[Citeras: Zimmer, *Form and substance in tax law*, General report (2002)]

## Elektroniskt material

Byers, Michael, *Abuse of rights: an old principle, a new age*, McGill Law Journal, 2002, s. 389-431.

[Citeras: Byers (2002)]

Hämtad den 6 november 2014 från:

<http://www.heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/mcgil47&id=399&collection=journals&index=journals/mcgil>

Benktsson, Anders & Johansson, Anna, *Swedish national report on tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Cahiers de droit fiscal international, vol. 95a, 2010.

[Citeras: Benktsson & Johansson (2010)]

Hämtad den 8 december 2014 från:

[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifa\\_cahier\\_2010\\_volume1\\_sweden.pdf&q=IFA+cahiers+2010&hlm=altering&WT.z\\_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+Sweden](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifa_cahier_2010_volume1_sweden.pdf&q=IFA+cahiers+2010&hlm=altering&WT.z_nav=Search&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+Sweden)

De Broe, Luc; Goyette, Nathalie; Martin, Philippe; Rohatgi, Roy; van Weeghel, Stef & West, Phil, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, Bulletin for International Taxation, 2011, s. 375-389.

[Citeras: De Broe m.fl. (2011)]

Hämtad den 6 november 2014 från:

[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/bit/html/bit\\_2011\\_07\\_int\\_2.html&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4943](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/bit/html/bit_2011_07_int_2.html&WT.z_nav=Navigation&colid=4943)

Lang, Michael, *Introduction to the law of double taxation conventions*, 2:a uppl., (senast uppdaterad: 1 januari 2013).

[Citeras: Lang (2013)]

Hämtad den 3 november 2014 från:

[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/idtc2012/html/idtc2012\\_head.html&q=lang+introduction+to+the+law+introductions+laws&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4941](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/idtc2012/html/idtc2012_head.html&q=lang+introduction+to+the+law+introductions+laws&WT.z_nav=Navigation&colid=4941)

Linderfalk, Ulf, *The concept of treaty abuse – on the exercise of legal discretion*, 2014. Tillgänglig på [ssrn.com](http://ssrn.com).

[Citeras: Linderfalk (2014)]

Hämtad den 15 december 2014 från:

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2526051](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526051)

Linderfalk, Ulf & Hilling, Maria, *The use of OECD commentaries as interpretative aids – the static/ambulatory approaches debate considered from the perspective of international law*, 2014. Tillgänglig på [ssrn.com](http://papers.ssrn.com).

[Citeras: Linderfalk & Hilling (2014)]

Hämtad den 15 december 2014 från:

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2526664](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2526664)

*Permanent Court of International Justice*. Information från [icj.se](http://www.icj-se.org).

[Citeras: *Permanent Court of International Justice*]

Hämtad den 11 november 2014 från:

<http://www.icj-cij.org/pcij/index.php?p1=9>

van Weeghel, Stef, *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*, General report, s. 17-55 i *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 95A, 2010.

[Citeras: van Weeghel, *Tax treaties and tax avoidance*, General report (2010)]

Hämtad den 4 november 2014 från:

[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier\\_2010\\_volume1\\_genrep.pdf&q=Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+Appllication+of+Anti-Avoidance+Provisions+avoidances+provision+taxes+treaty&hlm=altering&WT.z\\_nav=Navigation&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+General+Report](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/data/ifacahier/pdf/ifacahier_2010_volume1_genrep.pdf&q=Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+Appllication+of+Anti-Avoidance+Provisions+avoidances+provision+taxes+treaty&hlm=altering&WT.z_nav=Navigation&colid=4941&title=IFA+Cahiers+2010+-+Volume+95A.+Tax+treaties+and+tax+avoidance%253A+application+of+anti-avoidance+provisions+-+General+Report)

*Yanko-Weiss Holdings (1996) Ltd. v. Assessing Officer of Holon*, Case summary, Tax Treaty Case Law, IBFD.

[Citeras: *Yanko-Weiss Holdings*, IBFD summary]

Hämtad den 15 december 2014 från:

[http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/tcls/html/cl\\_il\\_2007-12-30\\_1-summary.html&q=yanko-weiss&WT.z\\_nav=Search&colid=4938](http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/tcls/html/cl_il_2007-12-30_1-summary.html&q=yanko-weiss&WT.z_nav=Search&colid=4938)

*Yearbook of the International Law Commission, 1966, Vol. II*

[Citeras: ILC Yearbook (1966)]

Hämtad den 22 oktober 2014 från:

[http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/Ybkvolumes\(e\)/ILC\\_1966\\_v2\\_e.pdf](http://legal.un.org/ilc/publications/yearbooks/Ybkvolumes(e)/ILC_1966_v2_e.pdf)

## Övrigt

Council of Europe, *Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms*, as amended by protocols Nos. 11 and 14, 4 november 1950, ETS No. 005.

[Citeras: EKMR]

*Form and substance in tax law*, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXXVIIa, Kluwer Law International, Haag, 2002.  
[Citeras: *Form and substance in tax law* (2002)]

*How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions: proceedings of a seminar held in Toronto, Canada, in 1994 during the 48th Congress of the International Fiscal Association*, IFA congress seminar series, vol. 19c, Kluwer Law International, Haag, 1995.  
[Citeras: *How domestic anti-avoidance rules affect double taxation conventions* (1994)]

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Income and capital model convention*, 1977.  
[Citeras: Modellavtalet (1977)]

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital*, 1992.  
[Citeras: Modellavtalet (1992)]

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital: condensed version 28 january 2003*, 2003.  
[Citeras: Modellavtalet (2003)]

OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model tax convention on income and on capital: condensed version as it read on 15 july 2014*, 2014.  
[Citeras: Modellavtalet (2014)]

United Nations, *Charter of the United Nations*, 24 oktober 1945, UNTS, vol. 1, s. XVI.  
[Citeras: FN-stadgan]

United Nations, *Statute of the International Court of Justice*, bifogad till *The Charter of the United Nations* (24 oktober 1945, UNTS, vol. 1, s. XVI).  
[Citeras: ICJ-stadgan]

United Nations, *United Nations Convention on the Law of the Sea*, 10 december 1982, UNTS, vol. 1833, s. 3.  
[Citeras: FN:s havsrättskonvention]

United Nations, *Vienna Convention on the Law of Treaties*, 23 maj 1969, UNTS, vol. 1155, s. 331.  
[Citeras: VCLT]

# Rättsfallsförteckning

## Internationell praxis

*Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Germany v. Poland), dom den 25 augusti 1925, PCIJ Series A, No. 6 (Preliminary objections).  
[Citeras: *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Preliminary objections)]

*Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Germany v. Poland), dom den 25 maj 1926, PCIJ, Series A, No. 7 (Merits).  
[Citeras: *Certain German Interests in Polish Upper Silesia* (Merits)]

*Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex* (France v. Switzerland), dom den 7 june 1932, PCIJ, Series A/B, No. 46.  
[Citeras: *Free Zones of Upper Savoy and the District of Gex*]

*Border and Transborder Armed Actions* (Nicaragua v. Honduras), dom den 20 December 1988, ICJ.  
[Citeras: *Border and Transborder Armed Actions* (Nicaragua v. Honduras)]

*Territorial Dispute* (Libya v. Chad), dom den 3 February 1994, ICJ.  
[Citeras: *Territorial Dispute* (Libya v. Chad)]

## Nationell praxis

### Svenska rättsfall

#### Rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 43

HFD 2012 ref. 20

RÅ 2010 ref. 51

RÅ 2008 ref. 41

RÅ 2008 not. 169

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1996 ref. 84

## **Rättsfall från kammarrätterna**

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr 2967-11.  
[Citeras: mål nr 2967-11]

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr 2968-11.  
[Citeras: mål nr 2968-11]

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr 2969-11.  
[Citeras: mål nr 2969-11]

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr 2970-11.  
[Citeras: mål nr 2970-11]

Kammarrätten i Jönköping dom den 12 november 2012 mål nr 2971-11.  
[Citeras: mål nr 2971-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 639-11.  
[Citeras: mål nr 639-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 640-11.  
[Citeras: mål nr 640-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 641-11.  
[Citeras: mål nr 641-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 3306-11.  
[Citeras: mål nr 3306-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 3307-11.  
[Citeras: mål nr 3307-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 3308-11.  
[Citeras: mål nr 3308-11]

Kammarrätten i Göteborg dom den 22 maj 2013 mål nr 5892-11.  
[Citeras: mål nr 5892-11]

## **Utländska rättsfall**

### **Israel**

*Yanko-Weiss Holdings (1996) Ltd. v. Assessing Officer of Holon*, 30 december 2007, mål nr 5663/07.  
[Citeras: *Yanko-Weiss Holdings*]

## **Kanada**

*MIL (Investments) SA v. The Queen*, 18 augusti 2006, mål nr 2004-3354(IT)G.

[Citeras: *MIL Investments*]

## **Schweiz**

*A Holding ApS v. Federal Tax Administration*, 28 november 2005, mål nr 2A.239/2005.

[Citeras: *A Holding ApS*]