



AKADEMIN FÖR UTBILDNING OCH EKONOMI
Avdelningen för ekonomi

Företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz

Melisa Mirovic & Rawan Raji

VT 2020

Examensarbete, Grundnivå (kandidatexamen), 15 hp
Skatterätt
Rättsvetenskapligt program med inriktning mot skatterätt och fastighetsrätt

Handledare: Hanna Grylin
Examinator: Börje Leidhammar

Innehållsförteckning

Sammanfattning	
Förord	3
Förkortningslista	4
1. Inledande kapitel	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	7
1.3 Metod och material	7
1.3.1 Metod	7
1.3.2 Material	8
1.4 Avgränsning	9
1.5 Tidigare forskning	10
1.6 Terminologi	10
1.7 Disposition	11
2. Skatteavtal	12
2.1 Inledning	12
2.2 Vad är syftet med skatteavtal?	12
2.3 Hur införlivas skatteavtal i svensk intern rätt?	12
2.4 Hur sker tolkning av skatteavtal?	13
2.5 Skatteavtal mellan Sverige och Schweiz idag	14
2.6 Sammanfattning	15
3. CFC-lagstiftning	16
3.1 Inledning	16
3.2 Kort genomgång av CFC-lagstiftningens utveckling	16
3.3 CFC-reglerna i inkomstskattelagen	17
3.3.1 CFC-bolag	17
3.4 Lågbeskattade inkomster	18
3.4.1 Huvudregeln avseende lågbeskattade inkomster	18
3.4.2 Kompletteringsregeln avseende lågbeskattade inkomster	19
3.4.3 Bilaga 39 a till IL	19
3.5 Sammanfattning	10
4. Regelkonkurrens mellan interna regler och skatteavtal	21
4.1 Inledning	21

4.2 Företrädesrätten	21
4.3 Derogationsprinciper	22
4.3.1 Lex specialis principen	22
4.3.2 Lex posterior principen	22
4.3.3 Lex superior principen	23
4.4 Sammanfattning	23
5. Förhållandet mellan svensk rätt och skatteavtal	24
5.1 Inledning	24
5.2 Rättspraxis	24
5.2.1 RÅ 2008 ref. 24	24
5.2.1.1 Skatterättsnämndens avgörande	24
5.2.1.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	25
5.2.2 RÅ 2008 not. 61	26
5.2.2.1 Skatterättsnämndens avgörande	26
5.2.2.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	27
5.2.3 RÅ 2010 ref. 112	27
5.2.3.1 Skatterättsnämndens avgörande	28
5.2.3.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	28
5.2.4 Mål nr. 2662–09	30
5.2.4.1 Skatterättsnämndens avgörande	30
5.2.4.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	30
5.2.5 Mål nr. 216–10	30
5.2.5.1 Skatterättsnämndens avgörande	31
5.2.5.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	31
5.3 Sammanfattning	31
6. Analys av företrädesrätten med utgångspunkt i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not.61	32
6.1 Inledning	32
6.2 Vilka principer tillämpades vid regelkonkurrens i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not.61?	32
6.3 När bör CFC-lagstiftningen ha företräde framför skatteavtal?	33
6.4 Sammanfattande slutsats	35
Källförteckning	36

Sammanfattning

Syftet med uppsatsen är att undersöka företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz med utgångspunkt i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. I syftet ingår även att redogöra för vilka rättsliga effekter RÅ 2010 ref. 112 orsakar.

Enligt gällande rätt ingår ett skatteavtal mellan två eller flera stater i syfte att undvika dubbelbeskattning, förhindra skatteundandragande och främja handeln över gränserna. Skatteavtal införlivas i svensk rätt genom införlivandelagen och därmed tillämpar Sverige ett dualistiskt rättssystem. När det gäller tolkningen av skatteavtal framförde HFD i RÅ 1996 ref. 84. att tolkningen av skatteavtal handlar om att försöka fastställa parternas gemensamma avsikt. Detta sker med hjälp av de metoder som finns i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention.

Utöver skatteavtalen har även CFC-regler behandlats. För att klassas som ett CFC-bolag krävs det att företaget går med överskott, är en utländsk juridisk person och har lågbeskattade inkomster. För att anses ha lågbeskattade inkomster krävs det att två rekvisit är uppfyllda - att personen inte alls beskattas eller beskattas lindrigt. I uppsatsen behandlas även huvudregeln och kompletteringsregeln som avgör om en inkomst är lågbeskattad. För att en delägare ska omfattas av CFC-reglerna ska hen vara en fysisk eller juridisk person som är skattskyldig, ingår i en intressegemenskap direkt eller indirekt genom andra utländska personer, och innehar eller kontrollerar minst 25% av den utländska juridiska delägarens röster.

Företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz orsakar ett problem. Eftersom skatteavtal är folkrättsligt bindande förutsätter man att skatteavtal ska ha företräde, men detta tankesätt vände i RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2008 not. 61, då CFC-lagstiftningen fick företräde framför skatteavtalet. HFD tillämpade principen *lex posterior* som innebär att en senare tillkommen lag har företräde framför äldre lag vilket bidrog till att CFC-lagstiftningen som tillkommit långt efter skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz skulle gälla. Detta medförde osäkerhet i tillämpningen och antalet förhandsbesked ökade hos SRN.

Uppsatsen når slutsatsen med beaktande av gällande rätt att rättsläget fortfarande är oklart vad gäller företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. HFD har i RÅ 2010 ref. 112 inte begränsat tillämpningen av derogationsprinciperna i förhållande till skatteavtal, men har uttryckt att skatteavtal som begränsar tillämpningen av intern rätt ska ges företräde. Detta orsakar förvirring och osäkerhet i tillämpningen av skatteavtal. Vilket leder till att rättsläget är oklart och kommer troligtvis vara det, så länge inte en ny lagstiftning korrigerar HFD:s avgöranden.

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till våra familjer och vänner som stöttat oss under vår studietid på Högskolan i Gävle. Vi vill också tacka varandra för en underbar vänskap och för den bästa tiden tillsammans - ett minne för livet!

Vi tackar även vår handledare Hanna Grylin som givit oss goda råd under uppsatsens gång, men även andra involverade i vårt uppsatsskrivande.

Stort tack till er alla!

Gävle, juni 2020

Melisa Mirovic & Rawan Raji

Förkortningslista

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
FÅAB	Fåmansaktiebolag
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Ibid.	Ibidem (på samma ställe)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
Kap	Kapitel
Mfl.	Med flera
Mom.	Moment
Not.	Notismål
OECD	Organisation for Economic Co-operation and - Development
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten
SRN	Skatterättsnämnden

1. Inledande kapitel

1.1 Bakgrund

De svenska CFC-reglerna och skatteavtalen är ett omtalat ämne. Bland annat har CFC-lagstiftning varit objekt för kritik och skapat osäkerhet vad gäller tillämpligheten av skatteavtal.¹ Det torde vara svårt för statliga myndigheter att avgöra en sådan bedömning vid företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtal.

För att bolag ska omfattas av CFC-lagstiftningen krävs det att bolaget är en utländsk juridisk person. Med utländsk juridisk person avses en utländsk association med förutsättning att den utländska juridiska personen i enlighet med bestämmelser i den stat där associationen är hemmahörande kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter, föra talan inför myndigheter med undantag för den enskilde delägaren att fritt förfoga över associationens förmögenhetsmassa.² Det krävs också att den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster i staten som Sverige har ingått skatteavtal med.³ Syftet med skatteavtal är att begränsa dubbelbeskattning av inkomster och förmögenhet som härrör från två eller flera stater.⁴

År 1965 ingick Sverige ett skatteavtal med Schweiz och CFC-lagstiftningen infördes år 1990. År 2004 blev det möjligt för Sverige att CFC-beskatta enligt det nyss nämnda skatteavtalet. Schweiz är en av de stater som tillkännagivit i kommentaren till OECD⁵ att om skatteavtalet omfattar en situation ska CFC-beskattning inte tillämpas, det vill säga att skatteavtal ska ha företräde framför CFC-reglerna.⁶ Det uppstod problematik vad gäller företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz när HFD inte valde att analysera skatteavtalet i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

HFD skulle i bland annat RÅ 2008 ref. 24 avgöra om de svenska CFC-reglerna av en delägare i ett CFC-bolag var förenliga med skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

¹ Dahlberg, 2014 s. 212.

² 6 kap. 8 § 1 st. Inkomstskattelagen (1999:1229) IL.

³ 39 a kap. 5 § IL.

⁴ 2 kap. 35 § IL.

⁵ OECD:s modellavtal berör fördelningen av inkomster och specificerar på vilket sätt man kan avstå från dubbelbeskattning. I OECD:s modellavtal finns kommentarer som ger klart uttryck för artiklarnas innehåll. Se avsnitt 1.3.2.

⁶ Dahlberg, 2014 s. 205.

HFD bedömde dock utifrån derogationsprinciper⁷ att svenska CFC-regler och senare tillkommen lagstiftning som ledande, varav de ansåg att CFC-lagstiftningen skulle ha företräde och tillämpas oberoende av skatteavtalets bestämmelser.⁸

Till skillnad från i 2008 års avgörande berörde HFD i RÅ 2010 ref. 112 om tioårsregeln är förenlig i förhållande till skatteavtal. Tioårsregeln som regleras i 3 kap. 19 § IL åsyftar till att beskatta de personer som är begränsat skattskyldiga med kapitalvinster som uppstått vid avyttring av kapitaltillgångar, om den skattskyldige vid något tillfälle under kalenderåret som försäljningen sker eller de senaste tio åren har haft en bosättning eller stadigvarande vistelse i Sverige. I RÅ 2010 ref. 112 behandlades frågan om tioårsregeln är förenlig med skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. Skulle skatteavtalet visa sig ha företräde framför intern rätt skulle Sverige inte ha rätt att beskatta enligt tioårsregeln. HFD avgjorde att skatteavtal ska ha företräde framför svensk intern rätt vilket medförde att beskattning enligt tioårsregeln inte blev möjlig på grund av skatteavtalet. Domstolen anförde dessutom att skatteavtal som begränsar beskattning i Sverige gällande inkomster ska sakna tillämpning av interna skattebestämmelser. Detta skulle även gälla efter att intern rätt tillkommit senare.⁹

I avgörandena från 2008 åsidosattes således skatteavtalet som staterna ingått mellan varandra. Skatteavtal ska generellt medföra att staterna avstår från en del av sin interna lagstiftning för att underlätta tillämpningen av skatteavtalet med berörd stat, vilket HFD givit uttryck för i RÅ 2010 ref. 112.

Problematiken om företrädesrätten som har uppstått efter RÅ 2010 ref. 112 tyder på att rättsläget är oklart och har varit oklart en längre tidsperiod. Det saknas vägledning i rättsfallen om hur skatteavtal förhåller sig till CFC-lagstiftning varför vi anser att en ny undersökning av företrädesrätten mellan svenska CFC-regler och skatteavtal är behövlig.

⁷ Principerna som tillämpades i det aktuella fallet var *lex posterior* (senare lag går före tidigare lag) och *lex specialis* (speciell lag går före generell lag).

⁸ RÅ 2008 ref. 24.

⁹ RÅ 2010 ref. 112.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka företrädesrätten mellan CFC-lagstiftning i 39 a kap. inkomstskattelagen och lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz med utgångspunkt i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. I syftet ingår även att redogöra för vilka rättsliga effekter RÅ 2010 ref. 112 orsakar.

För att syftet ska uppnås kommer följande frågeställningar att besvaras:

1. Vilka principer tillämpades i RÅ 2008 ref. 24 respektive RÅ 2008 not. 61?
2. När bör CFC-lagstiftningen ha företräde framför skatteavtal?

1.3 Metod och material

1.3.1 Metod

Uppsatsen grundar sig på en rättsdogmatisk metod till följd av uppsatsens syfte. Rättskällorna som tillämpas för en rättsdogmatisk metod kommer att beskrivas, förklaras och analyseras utifrån lagstiftningen, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹⁰

Den rättsdogmatiska metoden har en betydande funktion och tar sig an de rättskällor som redan existerar samt fastställer rådande rättsregler - de lege lata, det vill säga hur rätten är. De lege ferenda motsvarar hur rätten borde vara, nämligen rättsregler som lagstiftaren bör åstadkomma samt definiera.¹¹ Rättsdogmatiken bidrar således till att vi får söka oss fram till rätt kunskap för att lösa rättsliga problemställningar i form av att söka oss tillbaka i rättshistorien som vi bland annat finner i rättspraxis, samt jämföra med rättsläget idag.

För att rättsläget ska undersökas kommer rättsfall som berör intern rätt och skatteavtal att behandlas till stor del för att i analysen kunna tillgodogöra syftet som tar sig an företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz. Dock stötte vi på ett problem när vi skulle redogöra för SRN:s förhandsbesked i rättsfallen från RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. En skiljaktig ledamot - Virin - hade yttrat att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz ingicks 1963 detta strider mot

¹⁰ Korling, Zamboni, 2013 s. 21.

¹¹ Lehrberg, 2014 s. 203-204.

vad bland annat uppgetts tidigare.¹² Vi löste detta problem genom att låta 1963 stå kvar då det är hens yttrande.¹³

Eftersom lagar och regler är under ständig utveckling valde vi att klargöra en del CFC-regler som även nämns i SRN:s förhandsbesked, för att belysa dagens rättsläge. Vi valde att utgå från två lagtolkningsmetoder, den objektiva- och subjektiva metoden. Den objektiva lagtolkningsmetoden innebär att innehållet i en lag fastställs med utgångspunkt i värdet av den språkliga betydelsen, det vill säga att lagtexten är kärnan för att lösa rättsliga problem.¹⁴ Enligt den subjektiva lagtolkningsmetoden som vi främst behandlat tolkas lagstiftningen i enlighet med vad som står i förarbeten. Förarbeten får i dessa fall en stor betydelse när lagtexten är otydlig och vag, lagstiftarens avsikt reflekteras i förarbetena.¹⁵ Vi hade på grund av den subjektiva lagtolkningsmetoden en önskan att beakta lagrådsremissen till ändringen av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz¹⁶ som nyligen trätt i kraft men dessvärre var den inte tillgänglig.

1.3.2 Material

Materialet som utgör grund för vår uppsats har valts med relevans i förhållande till uppsatsens syfte och frågeställningar.

I 1 kap 1 § RF framgår det att den *“offentliga makten utövas under lagarna”*. Således utgör lagstiftningen den primära rättskällan och står i de flesta fall högst upp i hierarkin.¹⁷ Författningstexten får speciell status i samhället när den hamnar högst på listan eftersom det är den primära källan vid rättstillämpningen.¹⁸ När man inte kan söka ledning i lagstiftningen för att den är svårtolkad kan förarbetena belysa om lagens innehåll och tillämpning.¹⁹ Det förarbeten är uppbyggt av är kommentarer och motiveringar som senare har resulterat i lagens fastställda utformning.²⁰ För att vi ska bilda oss en uppfattning om rättsläget kommer vi undersöka förarbeten i form av bland annat propositioner.

¹² Se avsnitt 1.1 & avsnitt 2.5.

¹³ Se avsnitt 5.2.1 & 5.2.2.

¹⁴ Rejmer m.fl, 2019 s. 118.

¹⁵ Ibid, s. 119.

¹⁶ Prop. 2019/20:96.

¹⁷ Bernitz m.fl, 2017 s. 110.

¹⁸ Nilsson, 2011 s. 35.

¹⁹ Bernitz m.fl, 2017 s. 109.

²⁰ Ibid, s. 109.

HFD är högsta nationella instans inom det skatterättsliga området. Vi kommer främst att lägga vikt på HFD:s avgöranden men även ta hänsyn till SRN:s avgöranden för att kunna diskutera och redogöra för uppsatsens syfte. Vi kommer även använda oss av föredragnings promemorian från SRN i mån av möjlighet för att få en djupare insyn i hur SRN resonerat kring avgörandet samt vad som haft störst betydelse under utredningens pågående arbete.

Hänsyn kommer även att tas till skatteavtal i och med att syftet med uppsatsen bygger på en frågeställning som berör dubbelbeskattningsavtal. OECD:s modellavtal ligger ofta till grund för att undersöka och tolka dubbelbeskattningen och dess avtal som föreligger mellan stater.²¹ Anledningen till att stater ingår i skatteavtal mellan varandra framgår bland annat av 2 kap. 35§ IL i definitionen av skatteavtal, där det belyses att avsikten med skatteavtal är att motverka dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.

Eftersom den rättsdogmatiska metoden även bygger på doktrin kommer vi att använda oss av relevant doktrin för att tillföra uppsatsen den information som behövs. Vi kommer även att använda oss av material som administrativ praxis i form av Skatteverkets rättsliga vägledning, i och med att rättskällan står doktrin närmast. Doktrin är inte bindande utan fungerar som allmänna råd.²² Dock har vi kännedom om att doktrin som rättskälla kan ha lägre dignitet jämfört med lagtext, förarbeten och rättspraxis men är till stor vägledning i rättsliga problem.²³ Hänsyn kommer även tas till en skatterättslig artikel från svensk skattetidning.

1.4 Avgränsning

Tolkningen av skatteavtal är ett omfattande område, vilket innebär att det inte kommer behandlas mer än vad uppsatsen kräver i förhållandet till syftet och frågeställningarna. Det är inte av intresse för denna uppsats att studera de frågor som tas upp i förhandsbeskeden från skatterättsnämnden avseende EU-fördraget eftersom det inte berör frågeställningarna som är relevanta för uppsatsens syfte. Vi avgränsar även uppsatsen till att inte beröra tioårsregeln i någon större utsträckning, trots att det nämns.

²¹ Sallander, 2015 s. 28.

²² Pålsson, 2013 s. 103.

²³ Lehrberg, 2013 s. 179 & Rejmer m.fl., 2019 s. 116.

Vi begränsar oss till att beröra en del regler i CFC-lagstiftningen men avgränsar oss till att inte utreda lagrummen mer än att det beskrivs och nämns i uppsatsen.

1.5 Tidigare forskning

Företrädesrätten mellan CFC-lagstiftning och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz med utgångspunkt i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 har berörts tidigare av HFD, SRN och Skatteverket. Dessa avgöranden har även varit föremål för diskussion bland annat hos experter som Mattias Dahlberg, Anders Hultqvist och Karl-Johan Grundström, framförallt i artiklar som Skattenytt med anledning av att domskälet i RÅ 2010 ref. 112 som medförde osäkerhet i tillämpningen av skatteavtal.

Juridiken är under ständig förändring och därmed anser vi det lämpligt att undersöka om det har skett en förändring när det kommer till företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz, eller om det än idag råder oklarhet gällande företrädesrätten. Vår uppsats kommer därför beröra de aktuella domarnas betydelse idag och bidrar således till ett nyhetsvärde. Nyhetsvärdet av vår uppsats vänder sig främst till skattekonsulter och delägare i utländska bolag, men även till andra som har ett generellt intresse för skatterätt.

1.6 Terminologi

Vi har valt att förtydliga vissa terminologiska termer som kommer användas i uppsatsen, och dessa klargörs enligt följande. Skatteavtal kommer att användas synonymt till dubbelbeskattningsavtal i uppsatsen. Definitionen intern rätt syftar på svensk nationell lagstiftning. Med CFC-regler menas den del av CFC-lagstiftningen som fastställer beskattningen i Sverige. När CFC-lagstiftningen tillämpas använder man begreppet CFC-beskattningsregler. OECD:s modellavtal har ett originaltydelse på engelska OECD Model Taxation Convention on Income and on Capital och det avser skatteavtal gällande inkomst och förmögenhet. Ordet kommentar åsyftar modellavtalets kommentar.

1.7 Disposition

Uppsatsen disponeras enligt följande:

Kapitel 2: I detta kapitel redogör vi för skatteavtal generellt och dess syfte. Vi beskriver även hur skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz ser ut idag för att i diskussionen kunna förklara de lege lata vad gäller kapitel fem.

Kapitel 3: Här berör vi CFC-lagstiftningen och dess regler men även utvecklingen som skett genom åren. Vi beskriver relevanta delar av CFC-reglerna i förhållande till uppsatsens syfte och rättsfallen som berörs i kapitel fem, för att tydliggöra för läsaren vad som kan vara föremål för CFC-besattning.

Kapitel 4: I detta kapitel redogör vi för de principer som tillämpas vid regelkonkurrens. Detta kapitel behandlar således de principer som tas upp i HFD:s avgöranden i kapitel 5.

Kapitel 5: I detta kapitel behandlas SRN:s och HFD:s avgöranden i de omtalade rättsfallen. Detta kapitel är av betydelse för uppsatsen eftersom principerna om regelkonkurrens tillämpas och företrädesrätten mellan interna rätt och skatteavtal behandlas.

Kapitel 6: Här behandlas den analyserande delen av uppsatsen. Frågeställningarna och syftet kommer att besvaras i detta kapitel med stöd av gällande rätt i de tidigare kapitlen.

2. Skatteavtal

2.1 Inledning

I detta kapitel kommer begreppet skatteavtal att övergripande beskrivas, för att sedan beskriva hur skatteavtal införlivas med svensk intern rätt. Det kommer därefter att förklaras hur skatteavtal tolkas och hur skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz ser ut idag.

2.2 Vad är syftet med skatteavtal?

Definitionen av skatteavtal framgår i 2 kap. 35 § IL det är ett avtal som Sverige ingår med två eller flera stater för att undvika dubbelbeskattning av inkomst och förmögenhet.²⁴ Utöver detta har andra syften kommit att spela en betydande roll. Ett viktigt syfte är att förhindra skatteundandragande som till exempel skatteflykt. Genom skatteavtal har det blivit möjligt för behöriga myndigheter i de avtalsslutande staterna att dela upplysningar emellan varandra. Det regleras också speciella regler om skatteflykt i avtalen.²⁵ Ett annat viktigt syfte är att främja handeln över gränserna, detta sker genom att länderna reducerar källskatter på bland annat utdelning, ränta, royalty samt befria en del inkomster från skatteplikt. Detta föreskrivs i skatteavtalen.²⁶

Stater som sinsemellan har ingått skatteavtal är folkrättsligt bundna att följa avtalen.

²⁷Anledningen till att stater ingår avtal mellan varandra är för att avstå från ett skatteanspråk som i annat fall skulle utgå enligt exempelvis inkomstskattelagen eller annan relaterad lagstiftning.²⁸ Genom skatteavtalen bestäms vilken stat som får beskattningsrätten till olika inkomster.²⁹

2.3 Hur införlivas skatteavtal i svensk intern rätt?

Enligt svensk rätt inkorporeras svenska skatteavtal genom en särskild lag som benämns införlivandelag. Det regleras i lagen att skatteavtal ska utövas som en rättsregel i Sverige, därmed tillämpar Sverige ett dualistiskt rättssystem. Ett dualistiskt rättssystem

²⁴ 2 kap. 35 § IL.

²⁵ Dahlberg, 2014 s. 250.

²⁶ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Skatteavtalens syfte*, (Hämtad 01-04-2020).

²⁷ Pålsson, 2013 s. 78.

²⁸ Pelin, 2011 s. 119 & Lindencrona, 1994 s. 11.

²⁹ SOU 2002:47 s. 142.

är när skatteavtal implementeras i svensk rätt genom att svenska myndigheter exempelvis skattemyndigheter och domstolar åberopar lagen.³⁰

2.4 Hur sker tolkning av skatteavtal?

I Wienkonventionen från år 1969 förekommer regler om hur internationella trakter ska tolkas. Definitionen av begreppet traktat framgår av Wienkonventionens artikel 2 som innebär en avtalslutande överenskommelse mellan stater som sker i skriftlig form och underkastad internationell rätt. Konventionen undertecknades av Sverige år 1974 och trädde i kraft 1990.³¹ Enligt 1996 ref. 84. ska Wienkonventionen tillämpas vid tolkning av skatteavtal.³² Enskilda domstolar och skattemyndigheter ska således använda sig av Wienkonventionens tolkningsregler när de tolkar ett skatteavtal. I RÅ 1996 ref. 84. framförde HFD att tolkningen av skatteavtal handlar om att försöka fastställa parternas gemensamma avsikt. Men eftersom Sverige inte har några konstitutionella regler att följa gällande hur man tolkar inkorporeringslagarna på ett folkrättsligt synsätt, får tolkningen istället ske med hjälp av de metoder som finns i artiklarna 31–33 i 1969 års Wienkonvention ³³. Det framgår i artikel 31 första mom. att ” *en traktat ska tolkas ärligt i överenskommelse med den gängse mening av traktatens uttryck sedda i sitt sammanhang och mot bakgrund av traktens ändamål och syfte.*” Det innebär att avtalet utgör grunden för tolkningen. Men om det fortfarande råder oklarhet gällande tolkning av avtalet trots vägledning av dess gängse mening som stadgas i artikel 31 får man undersöka förarbetena till trakten och omständigheterna vid dess ingående i artikel 32 som även benämns supplementära tolkningsmedel. Slutligen framgår det i artikel 33 om en traktat har bekräftats på två eller flera språk så har varje version lika vitsord, om parterna kommer överens om att en språkversion har företräde skulle det gälla. Det kan också vara viktigt att nämna att traktatens uttryck poneras ha samma betydelse i varje bestyrkt text.³⁴

I artikel 60 framgår det att om en part av ingången traktat orsakar ett väsentligt brott kan en uppsägning av traktaten ske av motparten. Parten kan göra sig skyldig till ett brott

³⁰ Dahlberg, 2014 s. 258.

³¹ Lindencrona, 1994 s. 78.

³² Dahlberg, 2014 s. 251.

³³ Hultqvist, 2010 s. 525.

³⁴ Dahlberg, 2014 s. 252.

genom att förneka traktatet eller bryter mot en regel som är avgörande för verkställandet av traktatens ändamål, enligt artikel 60 p. 3.

En person kan komma att beskattas två gånger för samma inkomst om staterna inte är ense om tolkningen av avtalet, detta kan ske även om staterna har ingått skatteavtal. Genom artikel 25 i OECD:s modellavtal finns det således en möjlighet till ömsesidig överenskommelse för de avtalsslutande parterna. För att en överenskommelse ska ske, ska de behöriga myndigheterna i de två staterna försöka avgöra tveksamheter som råder vid tolkningen av avtalet. Myndigheterna kan även föra en diskussion kring undvikandet av dubbelbeskattning som sker utanför skatteavtalet.³⁵

När man jämför tolkningen av skatteavtal och intern rätt skiljer sig rättskällorna åt, eftersom skatteavtal är när två stater ingår avtal mellan varandra vilket innebär att det finns två lagstiftare. Därav kan tolkningen av skatteavtal vara annorlunda än hur man tolkar intern rätt.³⁶ Staterna ska sinsemellan tolka skatteavtal enligt folkrättsliga principer, främst för att skatteavtal är ett folkrättsligt traktat. Det är möjligt att tolka skatteavtal utifrån ett svenskt perspektiv eftersom skatteavtal är en del av den svenska interna rätten, men svårigheten som kan uppstå i en sådan situation är att vissa begrepp endast tillämpas utifrån svenska rättskällor, till exempel begrepp som svenskt förarbete. När två stater tolkar ett begrepp utifrån den interna rätten kan det leda till olika bedömningar av en transaktion. I den ena staten kan det handla om ränta medan i den andra staten kan det vara fråga om en utdelning. Vid en sådan situation kan dubbelbeskattning förekomma.³⁷

2.5 Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz idag

Det nuvarande skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz för motverkande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet ratificerades i Sverige den 7 maj, 1965.³⁸ Sverige och Schweiz undertecknade ett protokoll om ändring vid två tillfällen tidigare, mars 1992 och februari 2011. 2011 års ändringsprotokoll har

³⁵ Lodin, 2009 s. 625 f.

³⁶ Lindencrona, 1994 s. 77.

³⁷ Ibid.

³⁸ Se avsnitt 1.1.

inkorporerats i svensk rätt genom lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.³⁹

År 2013–2015 medverkade båda länderna i ett projekt för att förhindra skattebaserosion och flyttning av vinster, detta benämns BEPS-projektet. Projektet BEPS inleddes av G20-länderna samt organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling. Det nyss nämnda projektet kom ut 2015 och består av 13 rapporter och ett sammanfattande dokument. Arbetet med projektet resulterade i ett antal minimistandarder på skatteavtalsområdet, som har inarbetats till modellen som fick en lydelse 2017 för “OECD:s modellavtal”.⁴⁰

Sverige och Schweiz träffade en överenskommelse år 2018 genom ett skriftligt förfarande om att införa BEPS minimistandarder i skatteavtalet mellan länderna. År 2020 kom den senaste ändringen till skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz avseende BEPS med syfte att effektivisera skatteavtalets förfarande vid tvistlösning. Förfarandet ska effektiviseras genom en ny minimistandard som ska öka möjligheten att lösa tvister mellan avtalsslutande parter genom en ömsesidig överenskommelse.⁴¹ Denna bestämmelse om minimistandarden regleras i artikel 25 punkt 1–3 i OECD:s modellavtal⁴², och har främst utvidgat bestämmelsen i artikel 25 punkt 1. Den nya minimistandarden går ut på att den som bedömer att beskattningen inte har skett i enlighet med avtalet, kan få hjälp av en behörig myndighet i någon av de avtalsslutande staterna. Tidigare skulle man endast vända sig till behörig myndighet i sin hemviststat.⁴³

2.6 Sammanfattning

I detta kapitel har vi berört syftet, tolkningen och utvecklingen av skatteavtal. Sammanfattningsvis ingås skatteavtal mellan två eller flera stater i syfte att undvika dubbelbeskattning, förhindra skatteundandragande och främja handeln över gränserna. Skatteavtal införlivas i svensk rätt genom den så kallade införlivandelagen, därmed tillämpar Sverige ett dualistiskt rättssystem. Ett dualistiskt rättssystem är när skatteavtal införs i svensk rätt och bidrar till att lagen blir tillämplig. När det gäller tolkningen av skatteavtal är det av betydelse för enskilda domstolar och myndigheter att använda

³⁹ Prop. 2019/20:96. s. 8.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Ibid. s. 10.

⁴² Se avsnitt 2.4.

⁴³ Prop. 2019/20:96. s. 10.

Wienkonventionen. Med hjälp av metoderna som framgår i artikel 31 första mom. ska man enligt HFD fastställa parternas gemensamma avsikt.

3. CFC-lagstiftning

3.1 Inledning

I detta kapitel kommer relevant del av CFC-lagstiftningen att behandlas i förhållande till syfte och frågeställning. För att lättare förstå CFC-lagstiftningen inleder vi kapitlet med en översiktlig genomgång av CFC-lagstiftningens utveckling för att sedan gå in på CFC-regler som exempelvis förutsättningarna för att betraktas som ett CFC-bolag. Vidare berörs ett par regler från CFC-lagstiftningen för att ge läsaren bättre förståelse vad gäller tillämpningen av reglerna i SRN:s förhandsbesked⁴⁴ i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

3.2 Kort genomgång av CFC-lagstiftningens utveckling

År 1990 infördes den svenska CFC-lagstiftningen. Inte långt efter att CFC-lagstiftningen trädde i kraft fick lagen ändras. De nya reglerna skulle gälla från år 2004.⁴⁵ Syftet med de nya reglerna var bland annat att motverka transaktioner av lågbeskattade utländska juridiska personer som orsakade reducering av den svenska skattebasen.⁴⁶

År 2007 föreslogs ändring av lagen. Till följd av att en ny lag skulle implementeras och berör delägarna till ett lågbeskattat bolag som driver verksamhet inom EES. Delägarna inom EES skulle bland annat få en möjlighet att undantas från CFC-beskattningen i generella fall som till exempel när en verklig etablering för en affärsmässig verksamhet föreligger.⁴⁷

År 2018 antog riksdagen den senaste proposition och dess innehåll trädde i kraft år 2019. Anledningen till 2018 års proposition vad gäller förändringen av CFC-

⁴⁴ Förhandsbesked från SRN behandlas i kapitel 5 - avsnitt 5.2.1.1 och 5.2.2.1.

⁴⁵ Dahlberg, 2014 s. 187.

⁴⁶ Prop. 2003/04:10 s. 43.

⁴⁷ Prop. 2007/08:16. s. 5.

lagstiftningen har att göra med anpassningen till rådets direktiv⁴⁸ om skatteundandragande.⁴⁹

3.3 CFC-reglerna i inkomstskattelagen

3.3.1 CFC-bolag

För att betraktas som ett CFC-bolag krävs det att företaget är en utländsk juridisk person som är begränsat skattskyldig.⁵⁰ Det fordras även att den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster och att delägarna till bolaget är skattskyldiga för sin del av överskottet. Detta gäller enbart om nettoinkomsten är positiv hos den utländska juridiska personen. Är bolaget inte en utländsk juridisk person med positiv nettoinkomst, kan det inte klassas som ett CFC-bolag.⁵¹

Vilka delägare som omfattas av CFC-beskattnings regleras i 39 a kap. 2 § 1 st IL. Det anges att hen ska vara en skattskyldig fysisk eller juridisk person. Delägaren ska inneha eller kontrollera minst 25% av den utländska juridiska delägarens röster vid utgången av beskattningsåret. Förutsättningen för att en begränsat skattskyldig ska betraktas som en delägare sker enbart om hens andelar är knutna till ett fast driftställe i Sverige.⁵² Hen ska även ingå i en intressegemenskap som antingen sker direkt eller indirekt genom andra utländska personer.⁵³

Med en intressegemenskap som regleras i 39 a kap 3§ 1 st. IL syftar lagstiftaren på följande personer som anses falla in under bestämmelsen. Personer som är moderföretag och dotterföretag eller som står i huvudsak under gemensam ledning. Med "gemensam ledning" avses en fysisk eller juridisk person som genom sitt andelsinnehav kan bestämma över två eller flera juridiska personer, utan att de ingår i koncernförhållande⁵⁴. Andra som också ingår i intressegemenskapen är juridiska personer där den ena personen direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i den andra personen. Men även personer som är juridiska personer och där en fysisk person och en juridisk person vars kapital eller röster direkt eller indirekt

⁴⁸ Rådets direktiv (EU) 2016/1164.

⁴⁹ Prop. 2017/18:296 s. 1.

⁵⁰ Se avsnitt 1.1. & 6 kap. 11 § IL.

⁵¹ 39 a kap. 5 § 1–2 st IL.

⁵² 39 a kap. 2 § 2 st. IL.

⁵³ 39 a kap. 2 § 1 st. IL

⁵⁴ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Vad avses med "under i huvudsak gemensam ledning"?* (hämtad 2020-05-23).

innehas eller kontrolleras till minst 25 procent av den fysiska personen. Dessutom personer som är juridiska personer och där en och samma fysiska eller juridiska person direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i personerna. Till sist personer som är närstående med varandra,⁵⁵ med närstående avses make, förälder, mor - och farförälder, avkomling och avkomlings make och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare uppräknade personerna är delägare i.⁵⁶ Vid bedömning om personer står under "gemensam ledning" ska närstående anses vara i intressegemenskap med varandra.⁵⁷

3.4 Lågbeskattade inkomster

Förutsättningen för att CFC-reglerna ska bli tillämpliga krävs det att den utländska juridiska personen har lågbeskattade inkomster. För att bestämma om inkomsten är lågbeskattad eller inte, kan man göra det genom tre olika beräkningssätt. Beräkningen som sker enligt första alternativet som är "huvudregeln" gör det möjligt att genom en fiktiv svensk skatteberäkning fastställa om nettoinkomsten hos den utländska juridiska personen är lågbeskattad.⁵⁸

3.4.1 Huvudregeln avseende lågbeskattade inkomster

Det finns två rekvisit som måste vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska anses lågbeskattad enligt huvudregeln, genom att personen inte alls är beskattad eller genom att *"personen är lindrigare beskattad än den beskattning som skulle ha gjorts i Sverige om 55 procent av nettoinkomsten utgjort överskott av näringsverksamhet för ett svenskt aktiebolag som bedriver motsvarande verksamhet i Sverige."*⁵⁹

När man gör en beräkning om nettoinkomsten är lågbeskattad, ska hänsyn inte tas till den utländska skatten som har betalats av den utländska juridiska personen, som har tillgodoräknats eller kan komma att tillgodoräknas delägaren eller en annan utdelningsberättigad enligt lagen i den stat där den utländska juridiska personen är bosatt.⁶⁰ CFC-reglerna omfattar utländska juridiska personer som endast går med

⁵⁵ 39 a kap. 3 § 1 st. IL.

⁵⁶ 2 kap. 22 § IL.

⁵⁷ 39 a kap. 3 § 2 st. IL.

⁵⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning *lågbeskattade inkomster och huvudregel för lågbeskattade inkomster* 2020 (Hämtad 2020-05-06).

⁵⁹ 39 a kap. 5 § 1 st. IL.

⁶⁰ 39 a kap. 5 § 4 st. IL.

nettovinst, på så sätt betraktas företaget som lågbeskattat. Om den utländska juridiska personen har sin hemviststat i ett land där bolagsskatten uppgår till 35 procent och därefter till 6/7-delar tillgodoräknas ägaren eller den utdelningsberättigade, och bolaget kan därmed inte betraktas som lågbeskattat enligt huvudregeln.⁶¹

3.4.2 Kompletteringsregeln avseende lågbeskattade inkomster

Inkomster kan anses lågbeskattade med stöd av huvudregeln, eller med alternativ regeln, den så kallade kompletteringsregeln. Kompletteringsregeln innebär att nettoinkomsten inte ska anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen är hemmahörande och skattskyldig i en stat som finns uppräknad i bilaga 39 a IL.⁶² Däremot omfattas inte kompletteringsregeln av de nämnda undantagen i bilaga 39 a.⁶³ Om Sverige har ingått ett fullständigt skatteavtal med en stat blir kompletteringsregeln endast aktuell på sådana inkomster som finns i skatteavtalets bestämmelser om begränsning av beskattningsrätten.⁶⁴ För att en person ska anses vara skattskyldig, så finns det inget krav på var verksamheten bedrivs, det som krävs däremot är att den juridiska personen hör hemma och är skattskyldig till inkomstskatt i en av staterna i bilaga 39 a.⁶⁵ SRN har även i ett förhandsbesked konstaterat att det inte heller ställs några krav på att den skattskyldige betalar faktisk skatt. Det krav som uppställs i förhandsbeskedet är att den utländska juridiska personen har hemvist och är skattskyldig i ett av de länder som finns uppräknade i bilaga 39 a till IL.⁶⁶

3.4.3 Bilaga 39 a till IL

Bilaga 39 a är till för att öka förutsebarheten och underlätta för såväl de skattskyldiga som skatteverket att tillämpa CFC-reglerna.⁶⁷ Listan är geografiskt indelad och uppdelad på fem världsdelar: Afrika, Amerika, Asien, Europa och Oceanien. I varje geografisk uppdelning redovisas de stater som är belägna i världsdelen. Om en stat är belägen i två världsdelar krävs att landet anges under de olika världsdelarna för att hela landet ska omfattas av listan. För Europa som världsdel är det angivet i listan för vilka CFC-beskattning kan ske. Den delen av listan som avser Afrikas och Asiens länder,

⁶¹ Prop. 2017/18:296 s. 89.

⁶² Prop. 2017/18:296 s. 22.

⁶³ 39 a kap. 7 § 1 st. IL.

⁶⁴ 39 a kap. 7 § 3 st. IL.

⁶⁵ Se avsnitt 3.4.3.

⁶⁶ SRN 2004-12-22, rättsfallsprotokoll 28/04.

⁶⁷ Prop. 2003/04:10 s. 76.

specificerar i vilka CFC-beskattningsfall alltid eller i vissa fall kan förekomma. För Amerika - och Oceanien uppräknas de stater som inte omfattas av CFC-beskattningsreglerna, men undantag kan förekomma för några stater som kan bli föremål för CFC-beskattningsreglerna. De mindre staterna i Karibien och Oceanien finns inte med på listan. Att stater inte finns med på listan innebär inte att de är undantagna från huvudregeln de är snarare undantagna från kompletteringsregeln och bilagan.⁶⁸

3.5 Sammanfattning

Vi har i detta kapitel inledningsvis kort redogjort för utvecklingen av CFC-lagstiftningen och gått igenom relevanta regler. Sammanfattningsvis kan vi konstatera för att klassas som ett CFC-bolag krävs det att företaget går med överskott och är en utländsk juridisk person som har lågbeskattade inkomster. För att anses ha lågbeskattade inkomster krävs det att två rekvisit är uppfyllda - att personen inte alls beskattas eller beskattas lindrigt. Kompletteringsregeln i CFC-lagstiftningen behandlar inkomster som berörs av dubbelbeskattningsavtalet som Sverige ingått med en annan stat där beskattningsrätten begränsas, till kompletteringsregeln finns således en bilaga som underlättar tillämpningen av CFC-reglerna. Vad gäller CFC-lagstiftningens utveckling har det inte skett en stor förändring sedan ändringen av CFC-lagstiftningen inför år 2004 som bland annat omfattade lågbeskattade utländska juridiska personer.

⁶⁸ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Listans uppbyggnad*, (hämtad 2020-05-12).

4. Regelkonkurrens mellan interna regler och skatteavtal

4.1 Inledning

Domstolar och myndigheter har särskilt beaktat problematiken om regelkonkurrens. Regelkonkurrens innebär att två regler är tillämpliga men kan inte tillämpas samtidigt. Undersökningen om vilken lag som har företräde inom den interna rätten sker med hjälp av olika derogationsprinciper. HFD har i två rättsfall⁶⁹ framfört vilken princip som ska tillämpas vid regelkonkurrens. I detta kapitel kommer således en redogörelse för principerna som har varit tillämpliga vid regelkonkurrens.

4.2 Företrädesrätten

En regelkonflikt mellan olika lagar kan gälla såväl konkurrens inom den interna rätten och de interna reglerna, men kan även uppstå mellan en svensk intern regel och skatteavtal. Vad som utmärker en lagkollision är när två eller flera rättsregler inte kan tillämpas samtidigt eller omvänt, när reglerna är tillämpliga samtidigt.⁷⁰ Vid konkurrensproblem som förekommer mellan olika lagregler, ska det fastställas vilken lagregel som har företrädesrätt. I grundlagsberedningens betänkande som avsåg 1974 års regeringsform gavs lagförslag som skulle upplysa tillämpningen av olika rättskällor som lagar, förordningar, föreskrifter och rättsregler. Lagförslaget skulle även vara en lösning på regelkonkurrens mellan lagarna. Men förslaget blev dock aldrig giltigt i regeringsformen, eftersom den svenska rättsordningens tillämpningen av olika rättskällor inte reglerades.⁷¹

Eftersom det saknades lagregler om vilken företrädesrätt som ska gälla vid regelkonkurrens har skatteavtalen som har inkorporerats med svensk rätt genom lag, bedömts ha företräde framför svenska interna regler.⁷² Men med tiden ändrade HFD detta synsätt, och har istället valt att fokusera på derogationsprinciperna, främst *lex specialis* och *lex posterior*.⁷³ Principerna är inte reglerade i svensk rätt och är således inte bindande vid rättstillämpningen.⁷⁴

⁶⁹ RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61.

⁷⁰ Aldén, 1998 s. 31 ff.

⁷¹ SOU 1972:15 s. 28 och 196.

⁷² RÅ 1987 ref. 162, & RÅ 1996 ref. 84.

⁷³ Se RÅ 2008 ref. 24 & RÅ 2008 not. 61 i avsnitt 1.1.

⁷⁴ Aldén, 1998 s. 194. *Lex superior*-principen finns dock uttryckt i 11 kap. 14 § RF.

4.3 Derogationsprinciper

4.3.1 Lex specialis principen

Rättssystemet är konstruerad av två regler så kallade allmänna regler och specifika regler. Innebörden av denna princip är att speciallag har företrädesrätt framför generell lag eftersom det föreligger konkurrens mellan lagarna.⁷⁵ Problematiken som uppstår i en sådan situation är att bedöma vilken regel som är mer speciell. I sådana fall görs bedömningen utifrån innehållet i lagregeln och inte av formen.⁷⁶

4.3.2 Lex posterior principen

Lex posterior- principen tar sikte på att nyare bestämmelse har företräde framför äldre bestämmelse. Denna princip följer samhällsutvecklingen och innebär att nya lagar stiftas för att anpassas efter utvecklingen som sker i samhället. Således anses en senare tillkommen lagstiftning mer anpassad till rättstillämpningen som vi har idag än vad de äldre lagarna är. Motiven bakom att en ny lag tillkommer beror bland annat på att lagstiftaren har fått ny kunskap som ökar behovet för senare lagstiftning.⁷⁷ Det talas om att lex posterior principen kan vara en orsak till att en befintlig lag ändras eller upphävs eftersom lagstiftaren som skriver den nya lagen måste vara väl insatt i ämnet och den gamla lagen för att anse att en förändring av lagen är behövlig.⁷⁸

När exempelvis specialis-principen och lex posterior-principen tillämpas uppstår konkurrensproblemet som ger två olika resultat. I sådana fall uppkommer en lösning på problemet genom "*lex posterior generalis non derogat legi priori special*". Lösningen innebär att en ny lagstiftningen inte har företräde framför en gammal bestämmelse.

När lagstiftarna använder sig av derogationsprinciperna ökar det förutsebarheten i hur domstolar och myndigheter fastställer målen. Detta resulterar i att myndigheter och domstolar endast tillämpar derogationsprinciperna eftersom de inte behöver besluta för varje enskilt fall vilken lag som ska gälla när två lagar kan tillämpas.⁷⁹

⁷⁵ Aldén, 1998 s. 196.

⁷⁶ Linderfalk, 2010 s. 34.

⁷⁷ Aldén, 1998 s. 203.

⁷⁸ Ibid, s. 204.

⁷⁹ Ibid, s. 195.

4.3.3 Lex superior principen

Lex superior är också en derogationsprincip som anses ha större betydelse än lex specialis och lex posterior. Denna princip tillämpas dock endast när det finns en förutsättning för hur reglerna skall rangordnas. Inom svensk rätt innebär det således att en grundlag har högre rang än regel i vanlig lag medan vanlig lag har högre värde än regel i en förordning och dylikt.⁸⁰ Skillnaden mellan lex superior och de andra två principerna är således att en regel ska ge företräde till en annan regel som står högre upp i hierarkin.⁸¹

4.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att en regelkonflikt mellan olika lagar omfattar konkurrens inom den interna rätten och dess regler. Men det kan även uppstå regelkonkurrens mellan skatteavtal och en svensk intern regel. Derogationsprinciperna lex specialis och lex posterior reglerar företrädesrätten mellan lagar beroende på om det är en speciallag eller om det rör sig om en senare tillkommen lag. Lex superior reglerar hierarkin och är endast tillämplig när frågor gällande rangordningen av lagar behandlas

⁸⁰ Ibid, s. 218 f.

⁸¹ Ibid, s. 219.

5. Förhållandet mellan svensk rätt och skatteavtal

5.1 Inledning

För att ta reda på vilket förhållande som föreligger mellan svensk rätt och skatteavtal måste man beakta rättspraxis. Kommande domar kommer att redogöra för den interna rättens ställning i förhållande till skatteavtalen.

5.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden

5.2.1 RÅ 2008 ref. 24

Andelarna i det schweiziska återförsäkringsbolaget Y AG och dotterbolaget Z AB ägs av svenska X AB. Schweiziska återförsäkringsbolaget återförsäkrar koncerninterna risker som försäkras i Z AB, en del risker försäkras även utanför koncernen. Svenska X AB ansökte om förhandsbesked hos skatterättsnämnden SRN bland annat om CFC-reglernas beskattningsmöjligheter förhindras av skatteavtalets bestämmelser mellan Sverige och Schweiz.⁸²

5.2.1.1 Skatterättsnämndens avgörande

I SRN:s bedömning beaktade de skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz varpå de kom fram till att skatteavtalet inte utgör hinder för X AB att kunna beskattas enligt CFC-lagstiftningens regler. I och med att inkomsterna som Y AG har omfattas av skatteavtalet som gäller mellan Sverige och Schweiz bidrar det till att de svenska CFC-reglerna i 39a kap 7§ IL blir tillämpliga. Av 39a kap 7§ 1 stycket IL framgår: *“Även om nettoinkomsten enligt 5§ är lågbeskattad ska en inkomst hos en utländsk juridisk person inte anses lågbeskattad om den utländska juridiska personen hör hemma och är skattskyldig i ett område som anges i bilaga 39 a och som inte omfattas av där angivna undantag.”* I bilaga 39 a framgår det bland annat att försäkringsverksamheter i Schweiz ska beskattas enligt nationella regler som även benämns i bilaga 39 a som särskilda regler, det vill säga - CFC-reglerna. Detta således enligt SRN:s mening innebär att X AB som äger andelarna i Y AG blir skattskyldig för sin del av nettoinkomsten hos Y

⁸² RÅ 2008 ref. 24. X AB ansökte om förhandsbesked i två frågor, men eftersom andra frågan inte behandlas i denna uppsats utesluts all sådan information hänförlig till fråga två - se även avsnitt 1.4 om avgränsningar.

AG eftersom Sverige bedöms vara hemviststat.⁸³ SRN valde att betrakta artiklar i skatteavtalet för att avgöra fördelningen av beskattningsrätten. Enligt bedömningen SRN gjorde kom de bland annat fram till att artikel 7 gällande inkomst av rörelse inte utgör hinder för beskattning i hemviststaten. Vid sidan av artikel 7 beaktade SRN även artiklarna 10 gällande utdelning och artikel 23 gällande annan inkomst men utifrån deras analys av artiklarna ansåg de artikel 10 som opassande då det inte var fråga om en sådan beskattning och artikel 23 som mindre tillämplig. Till följd av att Sverige använder sig av avräkningsmetoden som innebär att skatten från den andra staten räknas av från den nationella statens skatt istället för undantagandemetoden som innebär att inkomsten undantas från beskattning helt eller delvis, diskuterade SRN för att undvika dubbelbeskattning att det inte hade varit någon skillnad även om artikel 23 hade tillämpats då Sverige besitter rätten att beskatta även om det hade varit så att inkomsten hänförs till ett fast driftställe i Schweiz. SRN kom fram till att bolaget inte påverkas av skatteavtalet mellan Schweiz och Sverige och kan därför beskattas enligt CFC-reglerna.⁸⁴

Virin - skiljaktig ledamot till SRN:s bedömning - anser skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz som ingicks år 1963 oförenlig i förhållandet till svenska CFC-lagstiftningen från år 2003 eftersom 4 decennier har passerat sedan ingången av skatteavtalet. Virin nämner dessutom punkt 26 i kommentarerna till artikel 1 i OECD:s modellavtal och anger att CFC-lagstiftning inte alltid bör tillämpas, vilket enligt hans mening innebär att CFC-lagstiftningen kan strida mot skatteavtal generellt. Virin tog ytterligare upp skatteavtalet mellan Frankrike och Schweiz, där franska CFC-regler har omförhandlats i skatteavtalet för att kunna tillämpas.⁸⁵

5.2.1.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

HFD uttalanden i domen grundar sig i principerna *lex specialis* och *lex posterior*.⁸⁶ HFD belyser i domen att CFC-lagstiftningen tillkommit efter att skatteavtalet införlivats med svensk rätt,⁸⁷ och påstår följaktligen att det utan tvekan är CFC-lagstiftningen som ska ha företräde oavsett vad avtalet kan ge för utfall vid tillämpning. Domstolen nämner även att skatteavtalets beskattningsregler ska tillämpas endast i mån det medför

⁸³ 39 a kap. 13 § IL.

⁸⁴ RÅ 2008 ref. 24.

⁸⁵ Ibid.

⁸⁶ Se avsnitt 4.3.

⁸⁷ Se avsnitt 2.3.

begränsning av skattskyldigheten i Sverige, vilket resulterar i att skatteavtal inte medför någon rätt att vidga på skatteanspråk som följer av lag⁸⁸. Detta utgör således inget hinder för Sverige i en senare lagstiftning som CFC-lagstiftningen att vidga sina skatteanspråk med dess folkrättsliga verkningar det kan resultera i. HFD tar också upp att skatteavtal inte har någon speciell position gentemot andra lagar. Varför HFD uttrycker att det inte är behövt med en analys av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz och fastslår SRN bedömning.⁸⁹

5.2.2 RÅ 2008 not. 61

OMX Treasury AB - ett svenskt bolag som äger andelarna i ett schweiziskt försäkringsbolag - OM Insurance som försäkrar interna risker inom koncernen OMHEX som båda bolagen ingår i. En av frågorna det svenska bolaget ville ha svar på var om beskattning enligt CFC-lagstiftningen hindras av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.⁹⁰

5.2.2.1 Skatterättsnämndens avgörande

SRN bedömde utifrån skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz att OMX Treasury AB inte hindras att beskattas enligt svensk rätt. OM Insurance's inkomster omfattas av skatteavtalet som bidrar till att 39 a kap. 7§ IL blir tillämpligt. För att undersöka vem som ska ta upp inkomst och vad som utgör inkomst valde SRN att lämna skatteavtalet utanför och istället fokusera på den interna rätten. Enligt SRN:s analys av den interna rätten - CFC-lagstiftningen - ska OMX Treasury AB enligt 39 a kap. 13§ IL ta upp överskottet av inkomsterna hos försäkringsbolaget OM Insurance. SRN menar att inkomster som försäkringsbolaget anses vara skattskyldig för i Schweiz, är inte samma inkomst som OMX Treasury AB är skattskyldig för i Sverige. De tar vidare upp att syftet med att ingå skatteavtal är att fördela beskattningsrätten mellan två stater och att tillämpligheten av skatteavtal gäller båda staterna eller en av staterna beroende på hemvisten. Med hänsyn till innehållet i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz förblir hemviststaten för bolaget Sverige. Precis som i avsnitt 5.2.1.1 gällande RÅ 2008 ref. 24 tar SRN upp artiklar från skatteavtalet som skulle kunna bli aktuella vid fördelning av

⁸⁸ 2§ Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

⁸⁹ RÅ 2008 ref. 24.

⁹⁰ RÅ 2008 not. 61, Tre frågor behandlas i förhandsavgörandet men bara den första frågan kommer att vara av intresse i denna uppsats. - se avsnitt 1.4 om avgränsningar.

beskattningsrätten. Artikel 7 som behandlar inkomst av rörelse, artikel 10 - utdelning och artikel 23 - annan inkomst. Eftersom artikel 10 inte berör delägarbeskattning kan endast artikel 7 eller artikel 23 tillämpas som inte hindrar beskattning i hemviststaten med lika grund i beslutet som i avsnitt 5.2.1.1. SRN beslutar att bolaget OMX Treasury AB inte hindras av bestämmelserna i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz och kan således beskattas enligt CFC-lagstiftningen.⁹¹

Ledamoten Virin var även i detta förhandsavgörande skiljaktig och anförde det som står i avsnitt 5.2.1.1.⁹²

5.2.2.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Förhandsbeskedet överklagas till HFD av OMX Treasury AB och yrkar att skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrar beskattning enligt CFC-lagstiftningen. HFD gör valet att lämna analysen av skatteavtal utanför i avgörandet och anför att Sverige folkrättsligt är bundet av skatteavtal. När ett skatteavtal ingås avstår Sverige från skatteanspråk som följer av lag. Som i avsnitt 5.2.1.2 anför HFD även i detta avgörande att *“En lag om skatteavtal har ingen särställning i förhållande till andra lagar.”* och att *“avtalet inte kan utvidga de skatteanspråk som följer av lag”*⁹³. Detta hindrar inte Sverige att vidga på sina skatteanspråk i en lag som tillkommit senare. Eftersom två lagar kolliderar får företrädesrätten lösas med derogationsprinciper som nämns i avsnitt 4.3. I och med att HFD konstaterar att de aktuella CFC-reglerna i domen tillkommit efter det att skatteavtalet har införlivats med svensk rätt och att det berör verksamheten som bedrivs i Schweiz är det klart att CFC-lagstiftningen ska ha företräde i tillämpningen. HFD fastslår SRN:s förhandsbesked utan att ta hänsyn till innehållet i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.⁹⁴

5.2.3 RÅ 2010 ref. 112

Y Co ett cypriotiskt bolag äger andelarna i ett svenskt FÅAB - X AB. Under år 2007 förvärvades andelarna i X AB till underpris av Y Co med syfte att endast äga de svenska andelarna i X AB. Koncernen skulle upphöra genom avyttring eller likvidering av det svenska bolaget och ägaren av bolagen hade avsikt att flytta från Sverige till

⁹¹ RÅ 2008 not. 61, jämför avsnitt 5.2.1.1.

⁹² Stycke 3 i avsnitt 5.1.1 gällande RÅ 2008 ref. 24.

⁹³ 2§ Lag (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

⁹⁴ RÅ 2008 not. 61.

Grekland. Andelarna i Y Co skulle också avyttras efter utflyttningen år 2010. Som utgångspunkt i förhandsavgörandet framgår det att ägaren begränsat skattskyldig efter flytten. Skatterättsligt kommer ägarens hemvist anses vara Grekland enligt grekisk nationell rätt samt enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland. Förhandsbeskedet behandlar bland annat frågan om det kommer ske en beskattning i Sverige med anledning av en eventuell försäljning av andelarna i Y Co.⁹⁵

5.2.3.1 Skatterättsnämndens avgörande

I SRN:s bedömning beaktar de tioårsregeln i 3 kap 9§ IL som avser kapitalvinster på delägarätter för begränsat skattskyldiga personer och grundar sitt beslut utifrån de principer HFD använde vid bedömningen av RÅ 2008 ref. 24.⁹⁶ SRN belyser utifrån artikel 11 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland att *“Grekland har exklusiv rätt att beskatta den vinst som uppkommer på grund av avyttringen av den egendom som här är i fråga.”* varför de anser att skatteavtalet och tioårsregeln är oförenliga. De belyser även att en lag om skatteavtal inte har någon speciell position i förhållande till andra lagar vilket antyder enligt deras mening att det inte finns något som säger att skatteavtal ska gå före intern rätt i hierarkin. Eftersom det är av intresse enligt HFD att följa förutsebarhet och likformighet när det gäller underinstanser valde SRN att gå efter deras riktlinjer när det kommer till rättstillämpningen av mål som är likartade. De bedömde med bakgrund i HFD:s beslut i RÅ 2008 ref. 24 att tioårsregeln som är en intern rätt ska ha företräde framför skatteavtalet.⁹⁷

5.2.3.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

SRN:s förhandsbesked överklagas till HFD. Enligt HFD:s bedömning konstaterar de att förutsättningarna för tioårsregeln i 3 kap 19§ IL är uppfyllda för beskattning men att det enligt skatteavtalet mellan Sverige och Grekland i artikel 11 framgår *“en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna ska vara befriad från skatt i den andra avtalsslutande staten på vinst på grund av försäljning av bl.a. delägarätter.”*⁹⁸

⁹⁵ RÅ 2010 ref. 112. Tre frågor behandlas i förhandsavgörandet, endast första frågan är av relevans till vår uppsats - se avsnitt 1.4 om avgränsningar.

⁹⁶ Se avsnitt 5.2.1.2.

⁹⁷ RÅ 2010 ref. 112.

⁹⁸ RÅ 2010 ref. 112.

HFD yttrar *“En sedan lång tid tillbaka väletablerad princip är att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen. Om avtalet föreskriver att en viss inkomst inte får beskattas i Sverige har detta således ansetts förhindra en beskattning som följer av en rent intern skattebestämmelse. Detta har gällt även när den interna skattebestämmelsen har tillkommit efter det att skatteavtalet införlivats med svensk rätt. Normalt gäller alltså att en senare införd skattebestämmelse inte får genomslag i den mån lagar om skatteavtal innebär något annat.”* Med detta yttrande menar HFD att skatteavtal ska ha företräde framför CFC-lagstiftningen.⁹⁹

I och med att RÅ 2010 ref. 112 inte hänskjutits till plenum kunde de inte lämna förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt som kommit till uttryck i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 utan en förklaring. Till följd av det framförde HFD att det inte finns ett formellt hinder mot att skattebestämmelser införs av lagstiftaren som går emot det som är stadgat i skatteavtal. HFD hävdar att omständigheterna var särpräglade i rättsfallen och att de upplevde de nya skattereglerna tillämpliga på just den typen av försäkringsverksamhet som behandlades i avsnitt 5.2.1 och 5.2.2 varför de avgjorde att CFC-reglerna skulle ha företräde och tillämpas oberoende av skatteavtalen. Vidare belyser HFD att SRN:s bedömning i detta rättsfall - RÅ 2010 ref. 112 - har påverkats av resonemangen som förts av HFD i 2008 års rättsfall, varför HFD vill belysa att *“ingen förändring har skett i det grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska skatteregler eller beträffande principerna för lösning av regelkonflikter dem emellan. I allmänhet ska således skatteavtal tillämpas oberoende av innehållet i senare tillkommen nationell lagstiftning. Om lagstiftaren emellertid gett klart uttryck för att avsikten är att en viss typ av inkomst ska beskattas i Sverige eller att en viss ny bestämmelse ska tillämpas oberoende av innehåll i ett skatteavtal så ska den nya regeln ges företräde.”* HFD avslutar målet med att konstatera att det varken framgår av lagtext eller förarbeten att tioårsregeln i 3 kap 19§ IL ska tillämpas utan hänsyn till skatteavtal och att artikel 11 i skatteavtalet mellan Sverige och Grekland ska tillämpas i förevarande fall vilket innebär att cypriotiska bolaget beskattas i Grekland och inte i Sverige som SRN konstaterade.¹⁰⁰

⁹⁹ RÅ 2010 ref. 112.

¹⁰⁰ RÅ 2010 ref. 112.

5.2.4 Mål nr. 2662–09

Ett nederländskt bolag med andelar ägda av en tidigare bosatt i Sverige. Efter utflyttningen från Sverige till Thailand avyttrades andelarna i bolaget. Frågan gällande beskattning av kapitalvinsten i Sverige uppkom mot bakgrund i avgörandet från RÅ 2008 ref. 24 beträffande senare tillkommen lag och förenligheten med skatteavtal.¹⁰¹

5.2.4.1 Skatterättsnämndens avgörande

SRN konstaterade att det förelåg beskattningsmöjligheter enligt tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL men att Sveriges beskattningsrätt begränsas av skatteavtalet mellan Sverige och Thailand. Sverige är således förhindrat att beskatta vinsten av andelarna enligt skatteavtalet med anledning av att den fysiska personen i fråga har hemvist i Thailand samt att andelarna inte härstammade från ett svenskt bolag utan ett utländskt bolag enligt artikel 13 p.4–5 i skatteavtalet.¹⁰²

5.2.4.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

HFD belyser med grund i ett motsvarande avgörande i RÅ 2010 ref.112¹⁰³ att begränsning av intern rätt i skatteavtal ska tillämpas, det vill säga att Sverige inte kan beskatta kapitalvinst som uppkommer vid avyttring av andelarna från det nederländska bolaget. HFD fastställer SRN:s beslut.¹⁰⁴

5.2.5 Mål nr. 216–10

Ett luxemburgskt bolag har till syfte att indirekt äga andelarna i ett svenskt FÅAB. Koncernen planeras att avvecklas genom en avyttring efter ägarens flytt från Sverige till Schweiz. Ägaren kommer efter utflyttningen varken äga eller driva ett svenskt FÅAB. Frågan som uppkommer är om skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz hindrar beskattning enligt tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL på grund av kapitalvinsten som uppkommer vid avyttringen.¹⁰⁵

¹⁰¹ Dnr 73–08/D.

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Se HFDs avgörande i avsnitt 5.2.3 - RÅ 2010 ref. 112.

¹⁰⁴ Mål nr. 2662–09.

¹⁰⁵ Dnr 131–08/D.

5.2.5.1 Skatterättsnämndens avgörande

SRN konstaterar att Schweiz enligt skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz har beskattningsrätt till kapitalvinsten som uppstår vid avyttringen enligt artikel 13 men skattskyldighet föreligger även utifrån tioårsregeln. SRN väljer att beakta de principer som HFD tillämpade i RÅ 2008 ref. 24 gällande regelkonkurrens och motiverar att HFD:s riktlinjer vad gäller rättstillämpningen bör följas på grund av de intressen HFD har för förutsebarhet och likformighet. Derogationsprinciperna *lex posterior* och *lex specialis* ska således tillämpas vilket innebär att tioårsregeln ska ha företräde framför skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz trots att beskattningsrätt föreligger enligt skatteavtalet för Schweiz.¹⁰⁶

5.2.5.1 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

HFD ändrar SRN:s beslut och antyder att skatteavtal som medför begränsning för Sverige att beskatta ska tillämpas och inte den interna lagen. HFD hänvisar till RÅ 2010 ref. 112¹⁰⁷ som behandlade en motsvarande situation, och avgör att skatteavtalet ska ha företräde och att beskattning av kapitalvinsten inte ska ske enligt tioårsregeln.¹⁰⁸

5.6 Sammanfattning

Vi har nu berört relevanta senaste års rättspraxis i förhållande till RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Vi kan konstatera att SRN:s tillvägagångssätt i avgörandena har varit olika men att de i de flesta rättsfallen förutom i ett konstaterat att den interna rätten ska ha företräde framför skatteavtalen. HFD har dock haft lika bedömning i de flesta domarna - att skatteavtal ska tillämpas om en begränsning föreligger vad gäller den interna rättens tillämplighet i förhållande till skatteavtalen, dock med undantag för avgörandet i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Detta förhållningssätt kommer vidare att diskuteras i kapitel 6 som behandlar företrädesrätten och principerna som tillämpats.

¹⁰⁶ Ibid.

¹⁰⁷ Se avsnitt 5.2.3 - RÅ 2010 ref. 112.

¹⁰⁸ Mål nr. 216–10.

6. Analys av företrädesrätten med utgångspunkt i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61

6.1 Inledning

För att vårt syfte ska bli tillgodosett kommer frågeställningarna att behandlas i detta avsnitt. Vi kommer inledningsvis beröra de principer HFD tillämpade i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 samt redogöra för våra åsikter. Vi kommer därefter diskutera företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtal utifrån de rättsfall vi redogjort för i kapitel fem, och redogöra för våra åsikter gällande SRN:s beslut och HFD:s beslut. Med hjälp av frågeställningarna och beaktande av skatteavtal och CFC-lagstiftningen kommer vi i slutet framföra vår sammanfattande slutsats av rättsläget.

6.2 Vilka principer tillämpades vid regelkonkurrens i RÅ 2008 ref. och RÅ 2008 not. 61?

Derogationsprinciperna som HFD valde att beakta specifikt i RÅ 2008 ref. 24 var lex posterior och lex specialis. Lex posterior bygger på grundtanken att nyare lag har företräde framför äldre lag medan principen lex specialis tar sikte på speciallag i förhållande till generell lag, där speciallag ska ha företräde framför den generella lagen. Eftersom HFD i avgörandet framförde att CFC-lagstiftningen är en senare tillkommen lag och skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz ingicks långt innan CFC-lagstiftningen trädde i kraft, ansåg HFD principen lex posterior tillämplig då principen följer samhällsutvecklingen. De ansåg även lex specialis tillämplig eftersom CFC-lagstiftningen utgjorde en speciell lag i förhållande till skatteavtalet. Även i RÅ 2008 not. 61 bedömde HFD i och med att det är två lagar som kolliderar - CFC-lagstiftningen och lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz - att det ska lösas med hjälp av derogationsprinciperna. Eftersom CFC-lagstiftningen är en senare tillkommen lag, skulle principen lex posterior tillämpas även i detta avgörande från HFD.

HFD förlitade sig på derogationsprinciper som egentligen inte är reglerade i svensk rätt och således inte bindande heller. De uttalade även att skatteavtal inte har någon speciell position i förhållande till andra lagar, varför principerna lex specialis och lex posterior kunde beaktas och sedan tillämpas beroende på förutsättning. En intressant synpunkt från oss är det faktum att principen lex superior som behandlar hierarkin av lagar inte

tillämpades. Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz är en lag i Sverige men det är i grunden ett avtal som träffats mellan staterna. Vi anser att det är den principen som borde ha tillämpats av HFD för att bedöma vilken lag som ska gälla när derogationsprinciperna ändå behandlades i avgörandena. Men å andra sidan förstår vi HFD:s tillämpningen av principen *lex posterior* i avgörandena eftersom CFC-lagstiftningen är en senare tillkommen lag. Dock så är skatteavtalet något som har funnits längre och något som folkrättsligt ingåtts, det är inget man enligt oss i en bedömning i HFD ska lämna utanför precis som det blivit i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61. Hade HFD tillämpat principen *lex superior* hade utfallet kanske blivit annorlunda i avgörandet.

6.3 När bör CFC-lagstiftning ha företräde framför skatteavtal?

I RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not 61. som blev plenumavgöranden valde HFD att lämna skatteavtalet utanför och istället grunda deras bedömning utifrån derogationsprinciper. Det uppstod ett problem när HFD uttalade att skatteavtal inte har någon särställning i förhållande till andra lagar. HFD menade att oavsett vad tillämpningen skulle bli enligt skatteavtalet skulle det ändå inte gälla på grund av principerna om regelkonkurrens. Men eftersom skatteavtal är folkrättsligt bindande förutsätts det av staterna att följa skatteavtalet, vilket HFD åsidosatte i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not 61.

Med anledning av RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61, valde SRN att grunda deras förhandsbesked i RÅ 2010 ref. 112 med utgångspunkt i vad HFD fastställde i 2008 års avgörande. I 2010 års fall som inte avgjordes i plenum baserade HFD bedömningen utifrån andra motiveringar än vad som tidigare yttrats i 2008 års avgöranden. HFD valde till skillnad från tidigare att beakta skatteavtalet i 2010 års fall. De insåg att det tydligt framgick av skatteavtalet mellan Sverige och Grekland att det förelåg en sådan begränsning i skatteanspråk som medförde att Sverige inte hade rätt att tillämpa intern rätt framför ett skatteavtal. Med anledning av RÅ 2010 ref. 112 bedömde HFD i mål nr. 2662–09 och mål nr. 216–10 att skatteavtal ska ha företräde framför intern rätt.

Enligt vår tolkning av RÅ 2010 ref. 112 försökte HFD endast släta över avgörandena i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 på grund av att de yttrade att omständigheterna var särpräglade istället för att motivera att bedömningen var felaktig. Å andra sidan är det förståeligt att HFD inte ordagrant ska kritisera deras egna bedömningar öppet, men

vi anser att det kunde ha framgått på något sätt att bedömningarna i 2008 års avgörandena inte stämde överens med vad som konstaterats i RÅ 2010 ref. 112.

Så när bör CFC-lagstiftning ha företräde framför skatteavtal? Enligt vår uppfattning ska inte CFC-lagstiftningen ha företräde framför skatteavtal generellt. Eftersom när två eller flera stater ingår ett skatteavtal sinsemellan är staterna förpliktade att följa skatteavtalet. I enlighet med artikel 60 i Wienkonventionen där det bland annat stadgas att den part som förnekar eller inte följer skatteavtalet kan konsekvensen bli att skatteavtalet mellan dessa stater upphör. Vi anser därför att Sverige skulle ha tagit hänsyn till Wienkonventionen för att en jämförelse mellan intern rätt och skatteavtal inte kan ske, i och med att skatteavtal är ett avtal med en annan stat som har dess egna tolkningsmetoder. Vi anser även att HFD har gjort en felaktig bedömning i RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 när de tillämpade derogationsprinciperna framför skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz eftersom det inte framgår att dessa principer ska användas när det gäller skatteavtal. Men HFD:s avgörande gäller oavsett.

Men å andra sidan är RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2008 not. 61 avgjorda i plenum, vilket innebär att dessa rättsfall får större betydelse vid rättstillämpningen. Detta innebär således att man inte kan ta avstånd från derogationsprinciperna som HFD tillämpade i 2008 års avgöranden, eftersom lagstiftaren inte klargjort att man inte ska tillämpa principerna. Fastän HFD i RÅ 2010 ref. 112, mål nr. 216–10 och mål nr. 2662–09 avgjorde att skatteavtal ska ges företräde framför intern rätt, framgår det fortfarande inte att derogationsprinciperna inte får användas. Vi ställer oss frågan varför HFD inte avgjorde RÅ 2010 ref. 112 i plenum? Vi finner det obegripligt. Vilde de kanske inte att 2010 års avgörande ska få större betydelse eller var de osäkra i hur CFC-regler och annan intern rätt ska tillämpas i förhållande till skatteavtal när det kommer till regelkonkurrens? Det är svårt att avgöra om CFC-lagstiftningen ska ha företräde eller inte, men eftersom derogationsprinciperna fortfarande kan tillämpas bör på så sätt CFC-lagstiftningen ges företräde framför skatteavtal.

Sammanfattningsvis kan vi utifrån frågeställningarna konstatera att rättsläget är oklart. Efter 2010 års rättsfall befinner vi oss i en förvirrande situation som har skapat och kommer förmodligen att fortsätta skapa osäkerhet vad gäller tillämpningen av skatteavtal i förhållande till CFC-lagstiftningen. I 2008 års fall skulle derogationsprinciperna ha företräde framför skatteavtal, medan i 2010 års fall pekade

HFD på motsatsen och istället skulle tillämpning av skatteavtalet ske. Ingen förstår vad som gäller, särskilt när lagstiftaren än idag inte har uttalat att CFC-lagstiftningen ska eller bör ha företräde framför skatteavtal.

Företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen och skatteavtal har inte heller berörts i den senaste ändringen som trädde i kraft 2019. De lege ferenda inom detta område bör inom en snar framtid iakttas av lagstiftaren för att reglera den oklarhet som föreligger vid företrädesrätten när det gäller CFC-lagstiftningen och skatteavtal. Förändringen hade möjligtvis varit behövlig genom en ny lagstiftning som reglerar företrädesrätten vid sådana situationer. När det kommer till lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz har en ny bestämmelse trätt i kraft, mars 2020, som avser tvistlösning och avtalsmissbruk. Den skattskyldige kan genom den nya bestämmelsen vända sig till en behörig myndighet i någon av de avtalslutande staterna. Vilket tidigare inte har inte varit en möjlighet enligt dubbelbeskattningsavtalet då de endast tog hänsyn till hemviststaten. Vi har förhoppningar på att denna förändring vid framtida situationer som i RÅ 2008 ref. 24, RÅ 2008 not. 61 och RÅ 2010 ref. 112 kan hanteras på ett bättre sätt genom den nya bestämmelsen i propositionen gällande skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

6.4 Sammanfattande slutsats

Eftersom syftet med uppsatsen är att undersöka företrädesrätten mellan CFC-lagstiftningen i 39 a kap. inkomstskattelagen och lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz, kan vi konstatera att CFC-lagstiftningen än idag kan få företräde framför skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz med anledning av oklarheten som har uppstått mellan 2008 och 2010 års fall. HFD har i 2010 års fall inte begränsat tillämpningen av derogationsprinciperna i förhållande till skatteavtal, vilket gör det möjligt för HFD och SRN i framtida avgöranden att tillämpa derogationsprinciperna trots att en begränsning av skatteavtal kan föreligga. Detta orsakar fortfarande förvirring och osäkerhet i tillämpningen av skatteavtal. Vilket leder till att rättsläget är oklart och kommer troligtvis vara det, så länge inte en ny lagstiftning korrigerar HFD:s avgöranden.

Källförteckning

Utländsk rätt

Wienkonventionen om traktaträtten år1969, SÖ 1975:1

Rådets direktiv (EU) 2016/1164

OECD:s modellavtal

Svensk rätt

Förarbeten

Prop. 2003/04:10

Prop. 2007/08:16

Prop. 2017/18:296

Prop. 2019/20:96

SOU

SOU: 2002:47

SOU 1972:15

Rättspraxis

RÅ 1987 ref. 162

RÅ 1996 ref. 84

RÅ 2008 ref 24

RÅ 2008 not 61

RÅ 2010 ref. 112

Mål nr. 2662–09

Mål nr. 216–10

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Dnr 73–08/D.

Dnr 131–08/D

SRN 2004-12-22, rättsfallsprotokoll 28/04.

Skatteverkets rättsliga vägledning

Skatteverkets rättsliga vägledning 2020, *Skatteavtalens syfte*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/2961.html>

(hämtad 2020-04-01)

Skatteverkets rättsliga vägledning 2020, *lågbeskattade inkomster och huvudregel för lågbeskattade inkomster*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339197.html>

(Hämtad 2020-05-06)

Skatteverkets rättsliga vägledning 2020, *Listans uppbyggnad*,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/339197.html>

(hämtad 2020-05-12)

Artiklar

Hultqvist Anders, Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys, *Svensk Skattetidning*, 2010, s. 525.

Doktrin

Aldén Stefan, *Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten*, Nerenius & Santéus förslag, Stockholm, utgiven 1998.

Bernitz Ulf, Carlsson Mia, m.fl. *Finna rätt - Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, upplaga 14, utgiven 2017.

Dahlberg Mattias, *Internationell beskattning*, Studentlitteratur AB, Lund, upplaga 4:1, utgiven 2014.

Korling Fredric, Zamboni Mauro, *Juridisk Metodlära*, Studentlitteratur AB, Lund, upplaga 1, utgiven 2013.

Lehrberg Bert, *Praktisk juridisk metod*, Iusté AB, Uppsala, upplaga 7, utgiven 2014.

Lindencrona, Gustaf, *Dubbelbeskattningsavtalsrätt*, Juristförlaget, Stockholm, utgiven 1994.

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf m.fl. *Inkomstskatten läro-och handbok i skatterätt*, Studentlitteratur AB, Lund, upplaga 12, utgiven 2009.

Linderfalk, U., *Folkrätten i ett nötskal*, Studentlitteratur AB, Lund, Upplaga 1, utgiven 2010.

Nilsson Mattias, *Juridiken – en introduktion till rättsvetenskapen*, Jure Förlag, Stockholm, upplaga 3, utgiven 2011.

Rejmer Annika, Zetterström Stefan m.fl. *Juridisk metodbok*, Norstedts Juridik, Stockholm, upplaga 1:1, utgiven 2019.

Pelin, Lars, *Internationell skatterätt: i ett svenskt perspektiv*, Studentlitteratur AB, Lund, upplaga 5, utgiven 2011.

Påhlsson Robert, *Konstitutionell Skatterätt*, Iustus AB, Uppsala, upplaga 3, utgiven 2013.

Sallander Ann-Sophie, *Skatteavtal: om tolkning och tillämpning*, Liber, Solna, upplaga 1, utgiven 2015.

Övriga källor

Om förhandsbesked

<https://skatterattsnamnden.se/omforhandsbesked.4.7f2824581614cb16651200.html>

(Hämtad 09-03-2020)

