

---

# 520

## Metodfrågor vid konflikt mellan lagar om dubbelbeskattningsavtal och andra skattebestämmelser – en argumentationsanalys

AV ANDERS HULTQVIST

### I. INLEDNING

Domen i *RA 2008 ref. 24* (jfr *RA 2008 not. 61*) gav upphov till en omfattande debatt om Regeringsrättens rättstillämpning i det fallet och hur lagar om dubbelbeskattningsavtal skall tillämpas tillsammans med annan inhemsk skattelagstiftning.<sup>1</sup> Nu har Skatterättsnämnden i djup oenighet meddelat förhandsbesked i ett par fall där i stort sett samma principfråga åter aktualiserats.<sup>2</sup> Även förhandsbeskedena har tidigare refererats och kommenterats, till vilket hänvisas,<sup>3</sup> och här skall jag endast uppehålla mig kring metodfrågorna vid konflikt mellan dubbelbeskattningsavtalslagar och andra inhemska skattebestämmelser samt analysera argumenten och

1. Se bl.a. Mattias Dahlberg, *Skattenytt* 2008, s. 482 ff., Leif Mutén, *Svensk Skattetidning* 2008, s. 353 ff. och David Kleist, *Skattenytt* 2008, s. 708 ff.

2. Se SRN:s förhandsbesked 2009-12-22 (dnr 131-08/D och dnr 43-09/D).

3. Se Ann-Sophie Sallander, *Svensk Skattetidning* 2010, s. 177 ff. och Karl-Johan Grundström, *Skattenytt* 2010, s. 159 ff.

försöka finna en syntes som löser den bristande koherens som nu uppkommit mellan skatterätt och folkrätt.

Problemet i Sverige och andra stater som har ett dualistiskt system – dvs. att dubbelbeskattningsavtalet måste införlivas i intern rätt för att gälla som svensk skatterätt, till vilket jag återkommer nedan – är att det inte omedelbart kan antas att avtalet gäller på samma sätt som det gäller mellan parterna (staterna), även om det ofta antagits att svensk praxis ger stöd för en *folkrättslig metod* och att s.k. treaty override därmed automatiskt undviks.<sup>4</sup> En någorlunda likartad variant är *fördragskonform tolkning*.<sup>5</sup>

Som jag återkommer till nedan är det, såsom Hans-Heinrich Vogel påpekat, dock skillnad mellan dualism i meningen att införlivande av traktaten behövs (normgivningstekniken) och metoderna för inomstatligt genomförande av folkrättsnormerna.<sup>6</sup> Vidare har vi till skillnad från tiden före år 2000 ett föreskriftsmässigt vakuum, då vi saknar en särskild föreskrift om dubbelbeskattningsavtals företräde framför annan inhemsk skattelagstiftning, vilket jag återkommer till i avsnitt 5. I brist på sådana normer kan vi komma i ett läge där införlivandelagstiftningen och annan skattelagstiftning hamnar på kollisionkurs. Det fordras dock att denna normkollision är *verklig*, inte bara *skenbar*.<sup>7</sup>

Sverige har med 1974 års regeringsform och Koreaavtalet 1982 använt inkorporeringsmetoden, dvs. att avtalet bifogas till lagstiftningen och således ges ställning av lag.<sup>8</sup> Såsom Ersson hävdar är det naturligtvis så att själva inkorporeringslagen statsrättsligt är någonting annat än den folkrättsliga traktat, som själva avtalet egentligen utgör. Han finner inte att det finns några särskilda undantag för skatteavtalslagar i regeringsformen och att man därför inte kan göra tolkningen av dem helt väsensskild från svenska skattelagar i övrigt. Därför anser han å sin sida att principuttalandena om tolkningen av avtalen i Englandsfarar-målet (*RÅ 1987 ref. 162*) och i Luxemburg-domen (*RÅ 1996 ref. 84*) – att utvärdera avtals-

4. Se Gustaf Lindencrona, Skatter och kapitalflykt, Jurist- och Samhällsvetareförbundets Förlags AB 1972, s. 155 ff., densamme i Dubbelbeskattningsavtalsrätt, Juristförlaget (numera Norstedts) 1994, s. 87, Mattias Dahlberg, Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag, Iustus 2000, s. 73 ff., densamme i Skattenytt 2008, s. 485 och i nämnda förhandsbesked 2009-12-22 samt Mutén, Svensk Skattetidning 2008, s. 356.

5. Se t.ex. Dahlberg, Skattenytt 2008, s. 485 f. och Kleist, Skattenytt 2008, s. 711 f., som emellertid också framhåller dess begränsningar.

6. Se Hans-Heinrich Vogel, Om införlivande av internationella överenskommelser och annan folkrätt med svensk rätt, i Festskrift till Håkan Strömberg på 75-årsdagen den 18 februari 1992, Juristförlaget i Lund 1992, s. 343 ff. (särskilt s. 346 ff.).

7. Jfr Grundström, Skattenytt 2010, s. 163 ff.

8. Se vidare Hans-Heinrich Vogel, Normgivningsmakten och Sveriges dubbelbeskattningsavtal, Förvaltningsrättslig tidskrift 1988, s. 169 ff.

parternas gemensamma avsikt – går lite väl långt. Tolkningen bör i stället ske med iakttagande av legalitetsprincipen, vilket emellertid inte utesluter användning av sekundärkällor, dit han hänför OECD-kommentarer/rapporter och vad som i övrigt kan utläsas i offentliga källor om parternas avsikter, men med tillägget att dessa sekundärkällors vederhäftighet beror på hur väl de återger innehållet i lagtexten.<sup>9</sup>

Det bör i sammanhanget påpekas att det är en skillnad mellan *lagvalsfrågan* och hur *inkorporeringslagen skall tolkas*, i det senare således som övrig svensk lag, mer objektivt utan beaktande av partsavsikter (mellan staternas förhandlare) eller enligt Wienkonventionens och folkrättslig praxis avseende tolkning av traktater. Förespråkare för den folkrättsliga metoden menar nog ofta att traktaten *både* har företrädare framför inhemsk rätt och att den skall tillämpas på ett folkrättsligt korrekt sätt (en mix som nästan leder till monism).<sup>10</sup> I denna artikel diskuteras endast lagvalsfrågan och tolkningsfrågan lämnas därhän, vilket innebär att huvudkonflikten mellan Erssons och Dahlbergs uppfattningar inte behandlas.

Kleist väljer att utgå från denna formella skillnad, att riksdagen har rätt till och möjlighet att lagstifta emot ett dubbelbeskattningsavtal, men menar att det måste ske klart och tydligt, eftersom han anser det rimligt att anta att riksdagen eljest inte haft för avsikt att komma i konflikt med Sveriges folkrättsliga förpliktelser. Det inkorporerade avtalet är dessutom en lag som specifikt avser beskattningen av transaktioner med anknytning till den andra avtalslutande staten.<sup>11</sup> Ett sådant *avsiktsresonemang* förekommer också i en av minoriteternas resonemang i *Skatterättsnämndens förhandsbesked 2009-12-22*.

I *RA 2008 ref. 24* har Regeringsrätten uppenbarligen låtit senare ändringar i inkomstskattelagen (IL) få företrädare framför det tidigare inkorporerade dubbelbeskattningsavtalet (maximen om *lex posterior derogat legi priori* eller *lex posterior-maximen*), och kanske även som ytterligare stöd ansett att inkomstskattelagens bestämmelser tar sikte på just den typ av transaktioner det var fråga om i fallet till skillnad från dubbelbeskattningsavtalets mer allmänna bestämmelser (maximen om *lex specialis*

9. Se Stefan Ersson, IUR Information nr 2/3 2007, s. 14 f. Denna uppfattning stämmer väl med förarbetsuttalanden i senare inkorporeringslagar; se vidare Dahlberg 2000, s. 76.

10. Se t.ex. Lindencrona 1994, s. 26 och 78 och Dahlberg, Skattenytt, s. 484 ff. Jfr Ove Bring & Said Mahmodi 2007, Sverige och folkrätten, 3 uppl., Norstedts Juridik s. 46 om glidningen mot monism. Vidare kan H-H Vogels diskussion om två olika aspekter på dualism och monism (se ovan) – om man bara ser dualism som lagstiftningstekniken – bereda en väg för ett sådant synsätt.

11. Kleist, Skattenytt 2008, s. 712.

derogat *legi generali* eller *lex specialis*-maximen, se vidare nedan om min kritik häremot).

I Skatterättsnämndens besked 2009-12-22 diskuteras dessutom *lex superior*-maximen – om man skulle kunna se inkorporeringslagarna som överordnade andra vanliga skattelagar – men nämnden fann att 2008 års nyss nämnda dom inte ger stöd för ett sådant synsätt.

I rättspraxis och i diskussionen har det således hävdats åtminstone sex eller sju lagvals- och/eller tillämpningsmetoder. Det är lätt att känna sympati för vart och ett av dessa resonemang, som de framförs av respektive författare eller domstol. Innan jag går vidare med analysen skall kortfattat något nämnas om två fundamentala utgångspunkter som är av betydelse för diskussionen, nämligen de konstitutionella och folkrättsliga grunderna. Därför skall jag först diskutera denna regelkonkurrens vid eventuella sådana konflikter och sedan i mina egna synpunkter (avsnitt 5) övergå till att diskutera hur man kan lösa dessa konflikter.

## 2. KONSTITUTIONELLA UTGÅNGSPUNKTER

På skatterättens område är riksdagens lagstiftningsmakt exklusiv och den får inte delegeras (det obligatoriska lagområdet).<sup>12</sup> Detta gäller generellt även skatteregler i internationella överenskommelser (10 kap. 2 § regeringsformen, RF).<sup>13</sup> Undantag görs i 10 kap. 5 § RF dock för samarbetet inom Europeiska unionen.<sup>14</sup> EU-rätten är numera också överordnad svensk rätt i meningen att svensk rätt inte får strida mot EU-rätten. Både EU-förordningar och vissa direktivbestämmelser kan få direkt effekt.<sup>15</sup> I viss mån kan även den Europeiska konventionen d. 4 nov. 1950 om de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna (inkorporerad

12. Jag har behandlat detta i min avhandling, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995, kapitel 3.

13. Se vidare Gustaf Petrén & Hans Ragnemalm, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, Publica 1980, s. 239 f. och Erik Holmberg & Nils Stjernquist, *Grundlagarna med tillhörande författningar*, Norstedt & Söners Förlag 1980, s. 346 f. Bestämmelsen föreslås kvarstå oförändrad, dock med språkliga och redaktionella justeringar, i förslaget till en reformerad grundlag. Den hamnar också i en ny bestämmelse (10 kap. 3 § nya RF); se prop. 2009/10, s. 281. Se om bakgrunden och utvecklingen i Sverige från monism till dualism i Bring & Mahmoudi 2007, s. 41 f.

14. Regeln föreslås få en skärpt kvorumregel i propositionen *En reformerad grundlag* (prop. 2009/10, s. 281; se prop. 2009/10:80, s. 195 och 282).

15. Se vidare Kristina Ståhl & Roger Persson Österman, *EG-skatterätt*, 2 uppl., Iustus förlag 2006, s. 34 ff.

som svensk lag)<sup>16</sup> sägas ha en särställning, även om den inte i sig har *lex superior*-ställning. Enligt 2 kap. 23 § RF får emellertid lag eller annan föreskrift inte meddelas i strid med konventionen och, kan det hävdas, därmed inte heller tillämpas (11 kap. 14 § RF).<sup>17</sup>

Denna särställning gäller emellertid inte för de traktater som utgör dubbelbeskattningsavtal. Då är vi tillbaka till huvudprincipen, att riksdagen skall besluta om skatteregler, vilket man då av tradition gör genom att inkorporera avtalen som svensk lag. Erssons uppfattning ovan är därför försvarbar i konstitutionellt hänseende – inkorporeringslagen har ingen annan ställning än svensk lag i övrigt.<sup>18</sup> Inte heller har traktaten (dubbelbeskattningsavtalet) någon sådan konstitutionell särställning.

En kanske ännu mer bisarr konsekvens av ett rent konstitutionellt resonemang är att de skatteavtal, och de ändringar som vidtagits avseende skatteavtal, vilka inkorporerats i svensk rätt genom en *förordning* (dvs. framförallt de som fortfarande finns kvar från tiden före Koreaavtalet), är underordnade lagbestämmelserna i inkomstskattelagen (som då blir *lex superior*) och, i den mån de är beslutade efter 1974 års RF, är att betrakta som verkställighetsföreskrifter (?).<sup>19</sup> Verkställighetsföreskrifter får som bekant inte ens ändra innehåll i lag och sannolikt därmed inte heller sådana föreskrifter som hade sådan ställning enligt 1809 års RF, dvs. tiden före 1975.<sup>20</sup>

För tiden efter 1974 års RF har det också kraftigt ifrågasatts om bemyndiganden och bestämmelsen i 72 § 2 mom. kommunalskattelagen (KL) och 20 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL), som gällde fram till 1996, över huvud taget kan förenas med de konstitutionella bestämmelserna.<sup>21</sup>

Om bestämmelse i en vanlig svensk skattelag strider emot inkorporeringslagen så finns det sålunda numera utrymme för att diskutera regelkonkurrens.

16. Se SFS 1998:712 och 2003:74.

17. Jfr Bring & Mahmoudi 2007, s. 180 och Henrik Jermsten & Gustaf Sandström, Om svenska domstolar och folkrättsliga förpliktelser, i Regeringsrätten 100 år, Iustus 2009, s. 247 f.

18. Jfr Jermsten & Sandström 2009, s. 247.

19. Jfr Vogel FT 1988, s. 175 f.

20. Se Anders Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget (numera Norstedts Juridik) 1995, kap. 4 och Vogel FT 1988, s. 196 f. och 212.

21. Se Håkan Strömberg, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Skrifter utgivna av Juridiska föreningen i Lund 1983, s. 159 f. och Vogel FT 1988, s. 191, 196 f. och 207.

### 3. FOLKRÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER

Internationella överenskommelser ingås i normalfallet av regeringen (10 kap. 1 § RF). För överenskommelser som avser beskattningen (det obligatoriska lagområdet) fordras enligt samma grundlagsstadgande – och i linje med vad som nyss nämnts – att riksdagen godkänner överenskommelsen.<sup>22</sup> Med överenskommelsen binder regeringen därmed *staten Sverige* i folkrättsligt hänseende. Såsom framhållits av många av de tidigare nämnda författarna gäller därvid Wienkonventionen om traktaträtten, att avtalet är bindande *och skall ärligt fullgöras* av parterna (artikel 26) samt att part inte – i förhållande till den andra staten – kan åberopa bestämmelser i sin interna rätt för att rättfärdiga sin underlåtenhet att fullgöra traktaten (artikel 27), med undantag för uppenbara överträdelser avseende behörigheten att ingå traktaten (artikel 46).

Vi har inga konstitutionella regler om tolkning av inkorporeringslagar, men *folkrättsligt* – i förhållande till den andra staten – finns det dock regler i Wienkonventionen (artiklarna 31–33). Sverige är således bundet som stat att tillse att traktaten tillämpas i god tro.<sup>23</sup> Här går meningarna sedan sålunda något isär. Många av de ovan nämnda författarna har uppfattningen att olika statsorgan inte kan (eller snarare inte bör) agera olika i förhållande till de traktatsförpliktelser Sverige har till en annan stat. Det ses som olämpligt och kan i allvarigare fall innebära att den andra staten upphäver avtalet, begär skadestånd eller att det åtminstone leder till bristande förtroende för Sverige som avtalsstat.<sup>24</sup>

Alla dessa synpunkter är säkerligen korrekta, men i formellt konstitutionellt hänseende är de i en stat med en dualistisk syn på folkrätt och inhemsk rätt snarare ”bör-synpunkter” än bindande rättsnormer (vilket jag återkommer till nedan).<sup>25</sup> Konflikten mellan den folkrättsliga och konstitutionella utgångspunkten faller såvitt jag kan se det dock till den konstitutionellas fördel, eftersom riksdagen *kan* besluta om lag som kör över ett dubbelbeskattningsavtal samt varken regering, riksdag eller annan myndighet får bestämma hur domstol skall döma i det enskilda fallet, ej heller hur domstol skall tillämpa rättsregel i det enskilda fallet

22. Den omständigheten att Sverige kan antas vara bundet av *allmän folkrätt*, och t.o.m. därför tillämpa denna *direkt* i domstolarna, diskuteras inte närmare i denna artikel, utan här avses bara det som vad av Vogel benämns *speciell folkrätt*, med hänvisning till den tyska rätten; se H-H Vogel (Festskriften) 1992, s. 349.

23. Se vidare Lindencrona 1994, s. 80 ff. och Dahlberg, Vilket rättskällevärde har kommentaren till OECD:s modellavtal? i Festskrift till Gustaf Lindencrona 1983, s. 150 ff.

24. Se vidare Dahlberg 2000 s. 306 ff. om OECD:s anvisningar om åtgärder vid treaty override.

25. Frågan är dock inte så enkel som nämnts ovan, eftersom man ändå kan problematisera frågan vad som menas med dualism och monism och skilja mellan metoden eller metoderna för inomstatligt genomförande av folkrättsnormer och själva normgivningstekniken; se vidare Vogel (Festskriften), s. 346 ff.

(11 kap. 2 § RF). Strikt sett skulle då Erssons och Jermstens & Sandströms uppfattning åtminstone vara formellt riktig. En liknande uppfattning tycks gälla i Storbritannien.<sup>26</sup>

## 4. LAGKONKURRENS

### 4.1 INLEDNING

Om det ovan sagda är korrekt – jag utgår i fortsättningen från att det är det – så föreligger inget konstitutionellt hinder emot treaty override. Både i amerikansk och i engelsk rätt känner sig lagstiftarinstitutionerna fria att gå tvärs emot en traktat. Har detta också varit avsikten är det inte något internrättsligt problem. En annan sak är att det då kan föreligga ett brott mot överenskommelser med traktatparten och därför få internationella konsekvenser.<sup>27</sup>

Det mer intressanta problemet för rättstillämparen är emellertid när det är oklart om ett sådant traktatsbrott avsetts eller då detta kanske är oavsiktligt eller till och med skenbart.<sup>28</sup> Diskussionen leder då ofta till en mix mellan lagtolknings- och lagvalsfrågor. Det blir då en valsituation där lämplighetsöverväganden får guida domstolen till ett omdömesfullt avgörande.

Ett grundläggande axiom i rättslig argumentation brukar vara att man försöker bringa rättsordningen i harmoni, att den *in dubio* är koherent (hänger samman utan inre motstridigheter).<sup>29</sup> *Fördragskonform tolkning* har blivit ett sådant redskap i förhållande till EU-rätten (som också i många avseenden är överordnad) och den Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter m.m. I t.ex. *RA 1996 ref. 97* anför Regeringsrätten följande:

”Av de redovisade motivuttalandena framgår att det vid lagens tillkomst varit avsett att tillstånd till eftersökning och omhändertagande av handlingar i en företagsledares bostad bör lämnas bara om starka skäl föreligger. I sammanhanget måste också beaktas det krav på skydd för den enskildes hem som gäller enligt artikel 8 i Europakonventionen. Det är mot denna bakgrund tydligt att stor res-

26. Se Philip Baker, *Double Taxation Conventions and International Law*, 2 ed. Sweet & Maxwell 1994, s. 53 och John Avery Jones, *The Binding Nature of the OECD Commentaries from the UK Point of View*, i *The Legal Status of the OECD Commentaries*, IBFD 2008, s. 159 (“The UK courts fully accept that there can be an international obligation without its being enforceable in domestic law.”)

27. Jfr Jermsten & Sandström 2009, s. 247.

28. Jfr Baker 1994, s. 48 f. och Grundström ovan.

29. Grundlagsberedningen hade också ett sådant förslag till skrivningen av 5 § regeringsformen, den paragraf som sedermera blev 1 kap. 1 § 3 st. RF (men där det bara stod att den offentliga makten utövas under ”lagarna”); se vidare Vogel (*Festschriften*) s. 362 f.

triktivitet måste iakttas när det gäller att lämna medgivande till åtgärder i någons bostad.”

Även målen avseende skattetilleggets karaktär av straffsanktion enligt artikel 6 i konventionen uppvisar samma karaktär vid beaktandet av följsamhet mot konventionen eller t.o.m. att den har överordnad (*superior*) ställning.<sup>30</sup> Exempel på fördragskonform tolkning av tidigare datum finns dock t.ex. i *NJA 1983 s. 3* (1969 års oljeansvarighetskonvention).<sup>31</sup>

Man kan, som Ersson, kritisera tillämpningen för att vara väl konform i *RÅ 1987 ref. 162* och *RÅ 1996 ref. 84* ovan, men den var sannolikt inriktad på det som Dahlberg m.fl. framhållit under senare tid, att också domstolarna bör ta ansvar för att Sveriges internationella överenskommelser upprätthålls. Samtidigt var de ju – som jag ska återkomma till i avsnitt 5 nedan – också baserade på den lagstiftning om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som då gällde.

Valet är naturligtvis domstolarnas, eftersom de ska vara – och enligt grundlagen är – självständiga. Måhända har Regeringsrätten nu ändrat inriktning, och det är den ju fri att göra, men kanske borde vi få ett auktoritativt besked (dvs. ett pleniavgörande), eller så händer något vi inte riktigt förstår. De tidigare målen och 2008 års mål går inte att bringa i harmoni med varandra – såvida man inte tar lagstiftningsbristen avseende dubbelbeskattningsavtalsregler i beaktande. Det finns måhända en möjlighet att, som Sallander påpekat, att betrakta CFC-lagstiftningen i 2008 års fall som ett speciellt fall (internrättslig motverkansåtgärd mot skatteundvikande förfaranden), men det framgår i alla fall inte av domen.<sup>32</sup> Som alla ovannämnda kritiker till 2008 års avgörande framhållit är vi nu således i det läget att vi behöver ett sådant avgörande (eller så får man gripa in från lagstiftningshåll). Det är i alla fall, som majoriteten i Skatterättsnämnden framhöll i ovannämnda förhandsbesked 2009 av Skatterättsnämnden, inte en fördragskonform tolkning och tillämpning som gäller efter 2008 års dom av Regeringsrätten.

## 4.2 LAGVALSMAXIMER

*Lex superior*-maximen fungerar inte av skäl som framgår av det ovanstående.<sup>33</sup> Dubbelbeskattningsavtalslagar befinner sig i konstitutionellt

30. Se *NJA 2000 s. 622* och *RÅ 2000 ref. 66*. Jfr t.ex. *Bring & Mahmoudi 2007*, s. 180 f.

31. Se *Bring & Mahmoudi 2007*, s. 47.

32. Se Sallander, *Svensk Skattetidning 2010*, s. 201 (jfr s. 190 ff.).

33. Annat än möjligen för de avtal (och ändringar eller upphävanden) – och då till deras nackdel – som beslutats efter 1974, som nämnts ovan om de konstitutionella aspekterna.



hänseende inte på en högre normnivå än annan skattelag.<sup>34</sup> Varken Regeringsrätten eller Skatterättsnämnden tog heller en sådan position i de senaste avgörandena. De två andra lagvalsmetoderna – *lex posterior* och *lex specialis* – är dock både mer diskuterade och intressanta i sammanhanget.

Regeringsrätten synes ha lagt *lex posterior*-maximen till grund för domen, enligt många kritiker, och det förefaller ligga mycket i det. I så fall skulle varje avtal vara obsolet i den eller de aspekter i avtalet som berörs av de nya bestämmelserna samtidigt som det kommer ny lagstiftning senare än inkorporeringslagen. Dubbelbeskattningsavtalen (inkorporeringslagarna) hamnar då i ett ganska besvärligt läge, eftersom vi ändrar lagstiftningen tämligen frekvent. Inte minst flera år gamla avtal – för att inte säga decenniegamla avtal – kommer vara osäkra i den mån någon nyare regel kan tänkas hamna i konflikt med en bestämmelse i ett dubbelbeskattningsavtal.<sup>35</sup> Vill domstolarna välja denna lagvalsmetod står det dem enligt regeringsformen rimligen fritt, men den kommer att skapa en stor osäkerhet, både internt, för de enskilda, och internationellt, mot andra stater. Den bidrar inte heller till antagandet om rättsordningens koherens. Omvänt, att tillförsäkra ingångna avtal säkerhet (som jag snart ska återkomma till), skapar tillit både internt och internationellt.

Frågan är också hur *lex posterior*-maximen förhåller sig till andra maximer. I rättsteorin har den t.ex. inte ansetts kunna användas som argument mot en mer speciell lagstiftning. Ett klassiskt exempel är att den senare införda skuldebrevslagen inte ansågs ha företräde framför den tidigare införda växellagen (vilken f.ö. också grundar sig på en traktat) – *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* (en senare generell lagregel har inte företräde framför en tidigare speciell lagregel), när det är fråga om en oavsiktlig lagkonkurrens.<sup>36</sup>

*Lex specialis*-maximen har i rättsfallen och doktrinen om rättsfallen diskuterats på två sätt. Regeringsrätten nämnde i förbigående att CFC-lagstiftningen i 2008 års fall var mer speciell än avtalsbestämmelserna ("tar sikte på just det slag av verksamhet som det schweiziska bolaget bedriver"), vilket då skulle innebära att maximen talar till CFC-lagstiftningens fördel. Lindencrona, Dahlberg och Kleist har emellertid argumenterat för en motsatt bedömning, nämligen att ett dubbelbeskattningsavtal utgör ett från den interna rätten särskilt rättssystem och är en

34. Jfr Stefan Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, Nerenius & Santérus förlag 1998, s. 231. Måhända är som ovan nämnts vissa avtal före Korea-avtalet, som fortfarande gäller, på lägre föreskriftsmässig nivå än inkomstskattelagen.

35. Jfr Aldén 1998, s. 235.

36. Se Alexander Peczenik, Juridikens metodproblem, Lund 1980, s. 106. Jfr Baker 1994, s. 49.

lag som specifikt avser beskattningen av transaktioner med anknytning till den andra avtalslutande staten (se ovan).

Aldén menar dock att *lex specialis* inte är tillämplig i någondera riktningen, eftersom det är fråga om regler som bara *delvis* täcker varandra (*interferens*).<sup>37</sup>

#### 4.3 ARGUMENT FÖR OCH EMOT OLIKA LAGVALSMAXIMER

Så fråga är då vilken av dessa uppfattningar som har mest fog för sig. Som konstaterats ovan har Sverige ett dualistiskt system, i vart fall vad avser införlivandelagstiftningen, varför folkrättsargumentet inte är bindande, såvida monismen inte kan göra sig gällande när avtalet väl är införlivat. Det är då heller inte något som kan åberopas som *lex superior*. En traktatskonform tillämpning är naturligtvis smidig, eftersom regelstriden då undviks och många gånger kan den nog användas utan att den behöver apostroferas eller bli en principfråga. Den löser emellertid, av nyss nämnda skäl, inte problemet när avtalsreglerna kommer i strid med någon annan (särskilt senare meddelad) regel i övrigt intern skatterätt, dvs. när regelstridigheten är *verklig*. Utav de återstående nämnda lagvals-metoderna blir det då ett val mellan en intentionsbaserad metod, *lex posterior-maximen* och *lex specialis-maximen* eller någon annan rationell grund.

Den *intentionsbaserade metoden*, som förespråkas av bl.a. Kleist, är säkert i många fall riktig, i meningen att riksdagen ofta inte har haft någon som helst intention att köra över avtalsbestämmelser. Nackdelen med den är dock att det ofta är rena spekulationer om vad riksdagen eller, ännu värre, någon i lagberedningen (regeringen eller utredningen) kan ha avsett eller inte. I den rättsteoretiska litteraturen har därför lagstiftaravsikter avfärdats som ett skenargument – en fiktion – för en egen uppfattning.<sup>38</sup> På samma sätt argumenterar Ersson och jag delar denna uppfattning.<sup>39</sup>

Man kan dock säga att det är ett av stödargumenten mot att välja *lex posterior*, dvs. att man vid senare lagstiftning normalt inte kan antas haft för avsikt att ändra förpliktelserna enligt Sveriges dubbelbeskattnings-

37. Se Aldén 1998, s. 231 f. och 234.

38. Se Jan Hellner, Skenargument i rättsvetenskapen, i Peceznik m.fl., Rationalitet och empiri i rättsvetenskapen, Juridiska fakulteten; skriftserien nr 6, 1985, s. 57 med vidare hänvisningar till Olivecrona och Hägerström: "Lagstiftaren kan inte ha en vilja; det finns en av de statsrättsliga reglerna bestämd procedur för hur lagar kommer till, och denna ger inte uttryck åt något som kan betecknas som vilja. Endast individuella personer – i detta fall en eller flera departementsjämsmän – kan vilja något, men redan att söka fastställa detta är förenat med stor osäkerhet. Och i varje fall är detta något helt annat än att 'lagstiftaren' skulle vilja något."

39. Se Ersson ovan och Hultqvist 1995, s. 98.

avtal, om detta inte är uttalat (ungefär på det sätt som Kleist hävdar). Endast uppenbara avtalsbrott, vilka t.o.m. borde föranleda uppsägning av avtalet eller till en framställan att omförhandla avtalet, bör enligt detta resonemang leda till slutsatsen att det föreligger en intentionell lagkonflikt. Eljest är *lex posterior-maximen*, som ovan nämnts, ett trubbigt argument, särskilt som, vilket Lindencrona framhåller, avtalen lever i en särskild miljö eller är ett "eget normsystem" (jfr Aldén nedan).

Det leder oss till *lex specialis-maximen*, som med nyss nämnda argument av Lindencrona och flera av de andra ovan nämnda författarna, enligt min mening ger ett bra stöd för att respektera de särskilda normer som skall gälla i förhållande till en viss stat – ett slags indirekt argument för en folkrättsbaserad tillämpning.<sup>40</sup> Även det intentionsbaserade argumentet stödjer ett sådant lagval, nämligen att det inte utan klara motiv kan antas att ingångna avtal, när de väl inkorporerats, "körs över" av senare beslutade lagbestämmelser, utan att avtalen får gälla till dess att de sägs upp eller omförhandlas. Den omvända konsekvensen, att senare regler förvisso kan vara mer speciella än reglerna i avtalet (inkorporeringslagen), kan då förbises genom att de gäller generellt, men inte i förhållande till de stater där ett avtal ger annorlunda konsekvenser.

Som nämnts ovan är Aldén tveksam till att åberopa *lex specialis-maximen*, men når ändå ett motsvarande resultat genom att använda den regel som är *lämpligast ur materiell skatterättslig synvinkel*, varvid det enligt hans bedömning ligger närmast till hands att tillämpa avtalsbestämmelserna, eftersom de reglerar beskattningseffekterna vid inkomstöverföringar till *ett visst land*.<sup>41</sup>

Om man anlägger en sådan bedömning om vad som är mest speciellt i förhållande till ett visst land – varvid Sverige kan ha avstått från beskattningsrätten (kopplad till den s.k. "golden rule", att aldrig utvidga, bara inskränka beskattningen) – leder den tillsammans med *maximen lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* (en senare generell lagregel har inte företräde framför en tidigare speciell lagregel) till att man inte åsidosätter avtalet när det är fråga om en oavsiktlig lagkonkurrens, vilket är ett synsätt som enligt Baker tillämpas i många stater.<sup>42</sup> I vissa stater sägs också detta uttryckligen i inkorporeringslagen, att bestämmelserna i inkorporeringslagen skall tillämpas även om de står i strid med annan

40. Jfr Lindencrona 1994, s. 26 och Dahlberg i SRN:s förhandsbesked ovan.

41. Se Aldén 1998, s. 236. Aldén behandlar förvisso konkurrensen mellan korrigeringsregeln och CFC-lagstiftningen, men (och då vissa fall till den interna CFC-lagstiftningens fördel), men hur hans resonemang skulle falla ut i den konkurrens det nu varit fråga om skall jag låta vara osagt.

42. Se Baker 1994, s. 49. Han nämner Tyskland, Frankrike, Nederländerna, Japan och Belgien som exempel.

bestämmelse.<sup>43</sup> OECD har också försökt få till stånd en sådan avtalsbestämmelse i rekommendationsavtalet. Jämför också situationen med den tidigare bestämmelsen i kommunalskattelagen nedan.

## 5. SAMMANFATTNING OCH NÅGRA SYNPKTER

Den ovanstående argumentationsanalysen ger enligt min mening inte stöd för att direkt tillämpa en folkrättslig metod eller att betrakta avtalsbestämmelser som *lex superior*. De konstitutionella förutsättningarna är alldeles för klara härvidlag, såvida man inte anser att det av praxis kan fastställas att Sverige förvisso tillämpar dualism i meningen hur införlivandet av avtalet skall gå till, men monism vid tolkning och tillämpning av införlivade traktater (jfr Vogel ovan). Däremot har domstolarna i konstitutionellt hänseende frihet vid regelkonkurrens, för att bringa rättssystemet i harmoni (antagandet om rättssystemets koherens), när det gäller olika lagvalsmetoder, att åtminstone välja mellan en intentionsbaserad metod, *lex posterior-maximen* och *lex specialis-maximen* samt lämplighetsskäl.<sup>44</sup> Det finns inga objektiva kriterier för när den ena eller andra maximen skall gälla, utan det är domarens val hur han eller hon väljer att rättfärdiga sitt domslut, på samma sätt som dessa lagvalsmaximer används i den rättsvetenskapliga argumentationen.<sup>45</sup> Här skall jag redovisa min uppfattning av hur koherens mellan dessa till synes motstridiga ståndpunkter kan nås.

Enklast är naturligtvis att tillämpa intern övrig skatterätt fördragskonformt, men alla stridigheter kan inte undvikas så enkelt.<sup>46</sup> Intentionsargument (lagstiftarens avsikt) är enligt min mening för vag för att direkt användas som lagtolkningsargument, men den omvända slutsatsen, att utan klara lagstiftarmotiv om *treaty override*, talar den emot *lex posterior* och för *lex specialis* (eller av lämplighetsskäl), till avtalens fördel.<sup>47</sup>

Sålunda är *lex posterior* inte att föredra, enligt min uppfattning, utan snarare att betrakta inkorporeringslagstiftningen som *lex specialis* eller

43. Se Baker a.st. Australien och Canada nämns som exempel.

44. Se t.ex. Stig Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning*, 2 uppl., Norstedts 1984, s. 372 och 413, Torsten Eckhoff & Jan E. Helgesen, *Rettskildelære*, 5 utgåve 2001, Universitetsforlaget, s. 333.

45. Alf Ross, *Ret som teknik, kunst og videnskab – og andre essays* (Udvalgt af Isi Voigel, Hans Gammeltoft-Hansen, Henrik Zahle), Jurist og Økonomiforbundets Forlag 1999, s. 216 f. och 221 f. (Ursprungligen publicerad som Inledning til retsstudiet, Nytt Nordisk Forlag Arnold Busck 1956.)

46. Enligt Jermsten & Sandström 2010, s. 248, var det sannolikt inte möjligt enligt Regeringsrätten i 2008 års fall.

47. Så uppfattar jag också författarnas resonemang i Eckhoff & Helgesen 2001, s. 362 ff. (som allmän maximi, inte särskilt avseende dubbelbeskattningsavtal) och Ross 1999 (1956), s. 209 f.

åtminstone som det optimala för att nå *koherens*. Sverige har ju uttryckligen med avtalet och inkorporeringslagstiftningen t.ex. avstått från beskattningsrätt.<sup>48</sup> Ett sådant lagval ger i stort sett samma slutresultat som en folkrättslig metod, men på en grund som står i samklang med vår konstitution (ett, åtminstone formellt, normgivningstekniskt, dualistiskt system). Av samma skäl bör det sålunda också vara avtalet som är speciellt i förhållande till övrig skattelagstiftning, inte att titta på vilka regler som uttrycker bäst precision i förhållande till det aktuella förfarandet, i vart fall till dess att det i sådana fall finns ett klart uttalat motiv till att åsidosätta en avtalsbestämmelse. Ett sådant åsidosättande borde också leda till uppsägning eller omförhandling av avtalet eller aktuell avtalsbestämmelse – ett argument för att Sverige *in dubio* får antas följa folkrättens regler.

Den situation vi nu befinner oss i efter 2008 års rättsfall är i principellt avseende förvirrande, vilket påvisats i de artiklar som skrivits med anledning av fallet. Ingen vet riktigt vad som gäller, när det hävdats att tidigare rättsfall stödde sig på en folkrättslig tillämpning, medan 2008 års fall skulle peka på motsatsen och rent av tillämpa *lex posterior-maximen*. 2009 års förhandsbesked visar tydligt på denna splittring. Beskeden är överklagade och Regeringsrätten får nu anledning och möjlighet att återkomma i frågan. Det har då spekulerats om att Regeringsrätten skulle stå fast vid 2008 års avgörande, meddela ett korrigerande avgörande eller en plenidom, eller om det rent av skall behövas särskild lagstiftning i lagvalsfrågan.

En nackdel med en ”vanlig” dom, oavsett om den går i samma riktning som 2008 års dom eller om den går i annan riktning i principfrågan, är att den inte bidrar i någon större omfattning till att skapa klarhet. Även om den skulle vara tämligen klar, bort från 2008 års avgörande, finns risken att den skapar osäkerhet om möjligheten att ändå i vissa fall resonera mer som i 2008 års fall, liksom resonemanget och konsekvenserna blev av Regeringsrättens reträtt i 1987 års fall om skattekonsekvenserna vid ränta vid återbetalning av villkorat aktieägartillskott (vilket f.ö. påpekades av ett av regeringsråden).<sup>49</sup>

Genom ett klart formulerat pleniavgörande kan Regeringsrätten otvivelaktigt ändra eller åtminstone slå fast ny praxis.<sup>50</sup> Blir ett pleniavgö-

48. Jfr Lindencrona 1994, s. 26.

49. Jfr regeringsrådet Holstads reservation i RÅ 1987 ref. 145 i förhållande till RÅ 1985 not. 144 (ränta på villkorat aktieägartillskott).

50. Jfr Regeringsrättens motivering och ställningstagande i Kenya II-domen (RÅ 1996 ref. 38), där en överväldigande majoritet ändrade rättstillämpningen i Kenya I-domen (RÅ 1995 ref. 69); se vidare Leif Mutén, Svensk Skattetidning 1996, s. 662 ff.

rande å andra sidan inte klart utformat eller leder till betydande oenighet inom rätten är risken att det skapar mer förvirring än klarhet, såvida det inte stöds av en betydande majoritet. Regeringsrätten brukar – och det får antas även i fortsättningen – ändå respektera en sådan omröstning.

Särskild lagstiftning är måhända också ett bra sätt att lösa situationen, men någon sådan – eller ens ett förslag till sådan – lagstiftning har vi ännu inte sett. Efter Kenya I-domen (*RA 1995 ref. 69*) kom en sådan lagstiftning relativt snabbt,<sup>51</sup> och fick t.o.m. retroaktiv tillämpning från och med 1 januari 1996, trots att den inte trädde i kraft förrän 1 april 1996.

Samtidigt slopades den gamla regeln i 72 § 1 mom. kommunalskattelagen för att den ansågs onödig i och med 1996 års lagstiftning.<sup>52</sup> Fram till 1996 hade den emellertid följande lydelse.

”Är inkomst, för vilken kommunal inkomstskatt skall utgöras, tillika underkastad motsvarande beskattning i annan stat, och har, till förekommande av eller lindring i dylik dubbelbeskattning, överenskommelse träffats om uppdelning av beskattningsrätten mellan nämnda stat och Sverige eller förordnande meddelats, att viss inkomst eller inkomst av visst slag skall vara fri från beskattning här i riket, skall beskattning, som äger rum med tillämpning av överenskommelse eller förordnande, varom nu sagts, anses hava ägt rum enligt denna lag.”

Det var denna bestämmelse Regeringsrätten stödde sig på i Kenya II-domen (*RA 1996 ref. 38*), eftersom den nya lagstiftningen inte var tillämplig i målet (taxeringsår 1984), varvid Regeringsrätten tillade, med hänvisning till 72 § 1 mom. KL:

”Av det anförda följer att ingångna avtal till undvikande av internationell dubbelbeskattning kan innebära begränsningar i den oinskränkta skattskyldighet för inkomst och förmögenhet som normalt gäller för en i Sverige bosatt fysisk person.”

Under arbetet med Inkomstskattelagen (IL) ansågs 1996 års särskilda lagstiftning onödig med hänvisning till Regeringsrättens avgörande i *RA 1996 ref. 38*,<sup>53</sup> men därvid beaktades inte att den bestämmelse det avgörandet grundade sig på (72 § 1 mom. KL) också hade upphävts 1996.

Så med nya IL stod vi alltså utan en sådan regel, vare sig i 72 § 1 mom. KL eller 1996 års särskilda lagstiftning. Sannolikt förlitade man nog sig på att prejudikatet skulle stå sig ändå. Så man kan säga att Lindencronas farhåga, att riksdagen genom en enkel lagstiftningsakt skulle kunna upphäva principen att dubbelbeskattningsavtal tar över intern rätt, om

51. Se lagen (1996:161) med vissa bestämmelser om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtal.

52. Se prop. 1995/96:121, s. 20.

53. Se prop. 1999/2000:2, del 2, s. 697.

denna norm endast kan stödja sig svensk intern internationell-skatterättslig lagstiftning,<sup>54</sup> har besannats genom 2008 års dom.

Antingen får nu Regeringsrätten ta kommandot och visa att avtalen har en speciell ställning i skatterätten, och de rättsliga redskapen ligger där på utrullad röd matta, eller så måste lagstiftningsmakten rycka in, genom att Finansdepartementet tar initiativet till en särskild lagstiftning – ungefär som efter Kenya I.

För min del har jag en förhoppning om att Regeringsrätten har förmåga att i det överklagade förhandsbeskedet (ovan) själv lösa det – men det måste nog då bli ett pleniavgörande – eljest bör man på Finansdepartementet skissa på en ny lagstiftning, och kanske både lösa lagvals- och lagtolkningsfrågan när det gäller våra folkrättsliga traktat som utgör dubbelbeskattningsavtal. Sker inget av detta blir resultatet, enligt vad jag hört av både advokater, konsulter och skattetjänstemän, att ingen vet vad som gäller. Samtidigt kan det uppstå en divergens mellan vad svenska domstolar skall ta ställning till och vad den Behöriga Myndigheten (en del av Skatteverket) har att beakta i sina prissättningsbesked (Advanced Pricing Agreements) respektive ömsesidiga överenskommelser (Mutual Agreements), eftersom dessa förhandlingar, med annan stat, sker enligt folkrättsliga principer, dvs. enligt Wien-konventionen.

Sålunda ligger nu bollen antingen hos Regeringsrätten – men då fordras nog ett klart pleniavgörande – eller hos Finansdepartementet, att bringa rättsordningen i ordning, dvs. få koherens mellan inhemsk rätt och folkrätt.

*Anders Hultqvist är juris doktor och adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.*

54. Se Lindencrona 1994, s. 25. Han menar dock att principen har en starkare ställning än så (se s. 26), vilket jag har redovisat ovan.