

Skatterättsligt Forum

Direkt skatt den 3 februari 2011

Ordningen återställd? Diskussion om intern rätts förhållande till skatteavtalen efter Regeringsrättens domar om 10-årsregeln.

Inledare: Professor Bertil Wiman, Uppsala Universitet

Kommentatorer: Departementsråd Ingela Willfors, Finansdepartementet, advokat Anders Erasmie, Mannheimer Swartling och justitieråd Olle Stenman, Högsta förvaltningsdomstolen

Riskkapital, ränteavdrag och rättssäkerhet! Temadag den 16 mars i aulan på Handelshögskolan kl. 13.00-18.00. Middag efteråt!

OMX-domen

CFC-reglerna tog specifikt upp försäkringsverksamhet som dotterföretag bedriver i Schweiz

Regeringen ansåg att dessa regler var förenliga med skatteavtalet och kunde tillämpas i förhållande till avtalet

SRN hade samma uppfattning, men

Regeringsrätten kom till samma slut men på annan grund

RR i OMX

Dualistiskt system

Folkrättsligt var vi bundna

Internrättsligt förelåg regelkollision

Gyllene regeln ansågs endast innebära att den inte kan utvidga svensk skattskyldigheten, och inte innebära den kan hindra att Sverige senare utvidgar sina skatteanspråk

”reglerna tillkommit efter att /.../skatteavtalet införlivades svenskt rätt och tar sikte på just det slag av verksamhet”
= CFC-reglerna har företräde och tillämpas oberoende av bestämmelserna i avtalet

Lex specialis och lex posterior

Därpå följde...

Stor förvåning

Raserade världsbilder

Livlig diskussion

Artiklar

Seminarier

Men också osäkerhet för skattskyldiga

Och nya ansökningar om förhandsbesked

Begränsad skattskyldighet - utvidgning av
tioårsregeln 2007 till att omfatta avyttringar
av utländska aktier

Artikel 13 OECD – uteslutande
beskattningsrätt till nya hemviststaten

Införsäljning till underpris av svenskt fåab till
eget cypriotiskt bolag – flytt till Grekland –
avyttring av cypriotiska bolaget

En inte helt enig SRN

Kunde inte avgöra ...

- Vilken av bestämmelserna som var mer speciell
- Oklar proposition om hur regeringen såg på förhållandet mellan skatteavtal och intern rätt

Ledde SRN att tillämpa av de generella ståndpunkter RR gav uttryck för i OMX – viktigt följa RR (likformighet och förutsebarhet)

= lex posterior

Så var vi framme i RR (HFD)

Som fått många goda råd, t.ex.

- Gör skatteavtal till lex specialis
- Tillämpa inte endast en folkrättslig tolkningsmetod utan den folkrättsliga förpliktelsen bör få genomslag också i det interna lagvalet
- Frågan löst genom 2 § införlivandelagen

Retirera – svår uppgift

Regering o SRN hade anvisat den möjliga vägen –
men OMX-domen gav inte utrymme för särskilt
mycket nyanser - derogationsprinciperna

”väletablerad princip” att skatteavtalets
begränsningar av svenska skatteanspråk skall
ska få genomslag vid rättstillämpningen – gäller
också visavi interna bestämmelser, även om
dessa avser särskilda inkomster eller företeelser
– och gäller även om intern regel kommer
senare

Hur särskilja CFC-reglerna från 3:19

RR: Tolkningen kunde inte lösas med hjälp av huvudregeln (allmänna principen om skatteavtalsföreträde) därför att omständigheterna var särpräglade – viss kvalificerad ägare – utländska försäkringsföretag – Schweiz uppräknad – reglerna tog sikte på detta och skulle därför ha företräde

Och RR fortsätter

- ”Ingen förändring av grundläggande synsättet på förhållandet mellan lagar om skatteavtal och interna svenska regler **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 gett **klart uttryck** för att en viss typ av inkomst skall beskattas i Sverige/viss ny bestämmelse skall tillämpas oberoende av skatteavtal ska den nya regeln ges företräde”

Ytterligare om lagstiftaren

- ”Om lagstiftarens intentioner i nu aktuellt hänseende inte är helt tydliga får däremot antas att man inte avsett rubba tillämpningen av skatteavtalen”
- ”Varken av lagtexten eller av förarbetsuttalanden framgår att bestämmelsen är avsedd att tillämpas oberoende av skatteavtal”

1) Vad krävs enligt RR för treaty override?

”Varken av lagtext eller av förarbetsuttalanden” – skulle det räcka med motivuttalanden?

Ståhl: ”den i målet aktuella bestämmelsen/finns inget angivet ”

Det bör inte räcka med förarbetsuttalanden, hur tydliga de än är

2) Spelar det någon roll i vilken ordning reglerna antas?

Ståhl: Har lagstiftaren bestämt sig för intern regel skall gälla före avtal spelar turordningen ingen roll och heller inte vilken regel som är mer speciell

Majoriteten: Diskuterar endast senare tillkomna interna regler

3) Vilken betydelse har det om interna regler kör över avtal?

Antag att RR följt lex posterior?

Skattskyldig blir taxerad enligt 3:19 IL i strid mot avtal

OECD art 25 – ömsesidig överenskommelse

Artikel 7:4 TL Om bestämmelse i avtal leder till att ändring skall vidtas i fråga om taxering till statlig/kommunal skatt får behörig myndighet vidta sådan ändring

3) Vilken betydelse har det om interna regler kör över avtal?

Folkrättsliga åtaganden säkerställs genom 7:4

Om skattskyldig trots interna regler ändå blir beskattad enligt avtalet – talar inte detta för att en folkrättslig tolkning av avtalet är ändamålsenlig?

Opraktiskt för skattskyldig

Incitament för lagstiftaren att avstå från treaty override

Plenifrågan

5 § lagen om allmänna
förvaltningsdomstolar

Om det vid överläggning /framkommer att den mening som råder i rätten avviker från en rättsgrundssats eller lagtolkning, som förut varit antagen av HFD, får rätten besluta att målet skall avgöras av HFD i sin helhet

Plenum

Avviker Greklands målet från OMX

Majoriteten nej

Ståhl – rimligen ja

Min mening ja

I OMX – lagarna likställda – lösas med
derogationsprinciper

I Greklandsfallet - i allmänhet ska avtal tillämpas
oberoende av senare ändringar – bara vid klart
lagstiftaruttryck går interna regler före

Ordningen inte återställd

Viss osäkerhet bland annat kring hur tydligt lagstiftarens intentioner skall framgå

Skatteflyktsregler

Teoretiska och praktiska överväganden talar tydligt mot treaty override

Sambandet mellan folkrättslig och internrättslig dimension starkare än vad som framkommit i debatten