



Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, november 2015

I november månads expertkommentar i skatterätt skriver Anders Hultqvist om det s.k. BEPS-projektet. Kommentaren behandlar projektets utveckling sedan starten 2013 och vad som kan förväntas ske i framöver.

Base Erosion Profit Shifting (BEPS) – vad händer nu?

Det var med en aldrig tidigare skådad ambition som det av G20/OECD ledda s.k. BEPS-projektet sattes igång 2013. På drygt två år skulle alla medverkande stater i detta projekt försöka komma överens om gemensamma åtgärder för att motverka att de nationella skattebaserna urholkas, dvs. att möjligheterna att allokera om vinster till stater med lägre skatt eller ingen skatt alls förhindras. I viss mån är staterna då också konkurrenter med varandra – en stats skattebas kan med skyddande åtgärder stärkas på andra staters bekostnad.

Så hur gick det och vad händer nu?

Beskattning är fortfarande – och under överskådlig tid framöver – en nationell uppgift och normalt staternas viktigaste inkomstkälla. Det finns ingen internationell skattelagstiftning eller internationell skattemyndighet. Staterna bestämmer själva, ofta via sina folkvalda parlament, hur skattesystemet ska se ut. Även inkomstbeskattningen är unik i varje stat, beroende av en nationell lagstiftning och administrerad av nationella skattemyndigheter, finns likheter, t.o.m. stora likheter, också hos skattesystemen. Härutöver kan staterna samarbeta för att samordna beskattningen, ingå dubbelbeskattningsavtal och i vissa avseenden t.o.m. överlåta normgivningsmakt inom begränsade områden (vilket t.ex. skett till Europeiska unionen avseende mervärdesbeskattningen).

Liksom varje stats skattesystem kan utsättas för påfrestningar när lagstiftningen har olikheter *inom det nationella skattesystemet*, som enskilda och företag anpassar sig till, kan också skillnader *mellan de olika skattesystemen* utnyttjas. Liksom 1990 års skattereform, som hade målsättningen att göra det svenska inkomstskattesystemet mer neutralt, medförde att mycket av skatteanpassade åtgärder minskade eller helt försvann, behövs internationell samordning av de nationella skattesystemen för att möjligheterna att utnyttja luckor och olikheter vid gränsöverskridande transaktioner ska kunna

reduceras.

Samtidigt som udden är riktad mot att skatteunderlag flyttas till lågskattejurisdiktioner, som de nu samarbetande staterna kan ha som gemensamt mål, finns också problem med en samordning, eftersom staterna i viss mån också är konkurrenter om skatteunderlaget (om man vill undvika dubbelbeskattning). Vidare vill man även ha med utvecklingsländerna (som också kan vara de som har låg beskattning), varför det redan från början fanns inneboende konflikter mellan olika intressen i BEPS-projektet. Syntesen skulle ändå vara att alla bör kunna enas om en "fair share" av beskattningsunderlaget och en god reglering för att säkerställa att så också blir resultatet.

När arbetet inleddes med rapporten *Addressing BEPS* och den påföljande *BEPS Action Plan 2013* var målsättningen att arbetet skulle vara avslutat 2015, med delrapporter på vissa områden redan 2014. Det var 15 "actions" som skulle behandlas och redan i september förra året kom också sju delrapporter (se [Expertkommentar i skatterätt, september 2014](#)).

Redan då var första rapporten om *Digital Economy* (action 1) klar och det kunde konstateras att det inte finns någon särskild s.k. digital ekonomi, som en avgränsad enhet, utan att det finns digitala inslag i mer eller mindre hela ekonomin och att särskilda hänsyn måste tas, och problem beaktas, inom alla områden där handel av varor och tjänster påverkas av internet och andra digitala inslag. Ett område som särskilt nämns är internethandeln och problemen inom mervärdesskatten vid handel mellan näringsidkare och konsument. En motsvarande rapport kom också från en expertgrupp under EU-kommissionen. Nu har också en slutlig rapport kommit från OECD. Den innehåller inga konkreta åtgärder, men arbetet fortsätter och problemen med den ökande internethandeln kommer att övervakas och följas upp.

Ett antal förslag tar sikte på särskilda regeltyper som staterna bör ha i sina nationella regelsystem för att skydda sin skattebas: regler mot heterogen behandling av vissa subjekt eller instrument (hybrid mismatch arrangements, action 2), modifierade regler avseende kontrollerade bolag i lågskattejurisdiktioner, s.k. CFC-regler (controlled foreign companies, action 3), och för fasta driftställen (action 7).

I fråga om de förstnämnda riktas udden mot vad som lite missledande kallas "dubbel icke-beskattning", t.ex. en betalning som är avdragsgill i en stat utan att vara skattepliktig i den mottagande staten eller t.o.m. avdragsgill där också. En annan situation är att t.ex. neka skattefrihet för utdelningar om de i utgivarstaten behandlas som avdragsgilla kostnader. Även EU-rätten, som begränsar denna möjlighet, har nu också beaktats. För att, å andra sidan, förhindra dubbelbeskattning när sådana regler införs i de nationella skattesystemen, har också en s.k. tie breaker-regel föreslagits, dvs. vilken stats regler som bör ha företräde om två staters regler

konkurrerar och leder till dubbelbeskattning.

Sådana situationer bör identifieras av staterna och leda till att det införs "linking rules" som medför att avdrag inte erhålls om inte intäkten är skattepliktig i den mottagande staten osv. Rapporten till action 2 innehåller sådana förslag som staterna kan använda sig av. Som nämnts i [Expertkommentar i skatterätt, maj 2015](#), har EU-kommissionen redan reagerat genom de införda ändringarna i moder-/dotterbolagsdirektivet, som nu också lett till svensk lagstiftning fr.o.m. 1 januari 2016 (se [Rådets direktiv \(EU\) 2015/121 av den 27 januari 2015](#) och [prop. 2015/16:14](#)).

På motsvarande sätt har rapporten till action 7 om fasta driftställen identifierat några vanligt utnyttjade brister, framförallt den s.k. kommissionärsregeln, och förslag har lagts om att även en fristående representant som tar upp beställningar, som det utomlands belägna bolaget (huvudmannen) inte är bunden att fullfölja, ändå kan medföra fast driftställe om huvudmannen regelmässigt fullföljer beställningarna. Skillnaden mot idag är att det med sådana regler för vad som utgör ett driftsställe, ökar möjligheten att allokera större inkomst (än bara försäljningsarvodet) till kommissionären. Vidare föreslås förändringar i modellavtalet och kommentaren till detta, i vissa av punkterna, som avser att klargöra att kärnverksamhet inte ska räknas som verksamhet av "förberedande och biträdande art", och på så sätt undgå att utgöra ett fast driftställe. Slutligen ändras kommentaren för att i större utsträckning hindra fragmentering av verksamheten för att undvika att fast driftställe uppkommer.

I fråga om CFC-reglerna har det tagits fram modeller för hur sådana regler bör se ut, hur CFC-bolag och andra enheter bör definieras, vilka gränser och undantag som bör gälla och hur inkomst ska beräknas m.m. Några krav eller standarder för gemensamma eller likadana regler finns inte, utan det är mer som en verktygslåda för att kunna sätta ihop en bra CFC-lagstiftning, och det är ett uttalat önskemål att fler stater inför CFC-regler. Svensk inkomstskattelagstiftning innehåller redan sådana regler (39 a kap. IL). De uppfyller redan mycket av de rekommendationer som OECD-förslaget innehåller, men det är inte omöjligt att man ser över den till kapitlet fogade s.k. vit/grå listan avseende stater som anses ha en tillräcklig beskattning för att bolag där ska undgå de svenska CFC-reglerna.

Action 4 avser åtgärder för att hindra att skattebasen urholkas av alltför stora ränteavdrag. Och här har vi ett av det svenska skattesystemets stora problem, bl.a. med de kritiserade reglerna i 24 kap. 10 a-10 f §§ IL, som enligt HFD inte kan användas för förhandsbesked och av EU-kommissionen ansetts strida mot unionsrätten (se [Expertkommentar i skatterätt, februari 2015](#)). Inte heller Företagsskattekommitténs förslag förra året (SOU 2014:40) har rått bot på problemet. Istället mötte förslaget omfattande kritik. Den diskussion som förts sedan dess har också gått i samma riktning som OECD-förslaget ger uttryck för, dvs. ett avdragsförhållande för ränta relaterat till resultatet beräknat enligt den s.k. EBITDA-modellen. Inte heller denna rekommendation är preciserad, men den grundar sig på erfarenheter om "best practice" (där också hänsyn tagits till EU-rätten). Den svåra frågan är, liksom med Företagsskattekommitténs förslag, hur man ska bestämma ett ratio som passar för alla

typer av företag eller vilka andra variabler som behövs för att reglerna inte ska slå för hårt. Risken med för höga ränteavdragsmöjligheter, å andra sidan, är naturligtvis att regeln blir ineffektiv (ett ratio mellan 10-30 procent rekommenderas och att hänsyn tas både till det aktuella bolaget och till koncernen som helhet).

En av rapporterna (action 6), som också har kopplingar till fast driftställe- och hybridproblematiken (ovan), avser ändringar i dubbelbeskattningsavtalen för att motverka att förmåner i avtalen utnyttjas av dem som inte bör åtnjuta dem (s.k. treaty abuse). Förutom ett antal särregler som rekommenderas finns också två mer generella regler, en LOB-regel (limitation on benefits) och en PPT-regel (principal purpose test). Rapporten anger att de deltagande staterna kommit överens om att åtminstone införa en minimistandard i sina avtal, vilket kan vara en kombination av LOB- och PPT-regeln eller endera av dem. Samtidigt sägs också att man ska invänta USA:s nya LOB-regel, som förväntas bli klar i slutet av 2015, varför en reviderad version kommer att presenteras under våren 2016.

Mycket i BEPS-arbetet tar också sikte på TP-regleringen (transfer pricing), dels i form av förslag som avser immateriella rättigheter (action 8), risk och kapital (action 9) och andra högrisktransaktioner som sällan sker med utomstående (action 10), samtliga inriktade på att inkomsten bättre ska allokteras dit där den värdeskapande verksamheten sker. Tillsammans med en utökad TP-dokumentation (action 13), där det förutom en beskrivande "master file" över hela koncernstrukturen och lokal dokumentation (verksamheten i varje land), så har nu också ett förslag lagts om en översiktlig CbC-rapport (country by country, eller land för land-rapport). Avsikten är att alla stater ska få en aggregerad sammanställning över hur stora intäkter, nettoinkomster, skatter m.m. som redovisas i varje land. Många av dessa ändringar sker genom ändringar i OECD:s TP Guidelines, TPG, men dokumentationsreglerna fordrar – om de ska kunna förenas med sanktioner (för att rapporteringen ska fungera) – ändringar i inhemsk lagstiftning.

Ett särskilt problem, som nämndes inledningsvis, är att staterna också är konkurrenter om skattebaserna och lockar med förmånliga skatteregler, som kan leda till skada för staterna själva i det långa loppet (s.k. harmful tax practices). Detta behandlas i rapporten avseende action 5. Bl.a. har s.k. patentboxar undersökts och diskuterats. Här har det varit svårt att nå enighet, men ett resultat är att staterna ska avstå från att locka till sig immateriella rättigheter med gynnsamma skatteregler genom en s.k. nexus approach och bara ge fördelaktig skattemässig behandling för patent och andra immateriella rättigheter som utvecklats inom den egna staten.

Vidare vill man öka utbytet av förhandsbesked (rulings). Även här tog EU-kommissionen ett snabbt initiativ och föreslog redan i våras en ändring i [informationsutbytesdirektivet \(2011/16/EU\)](#) för att också omfatta alla meddelade förhandsbesked (KOM (2015) 135 slutlig). Det mötte emellertid stark kritik. Nu har dock en överenskommelse nåtts på senaste Ekofin-mötet i Luxemburg den 6 oktober i år, så

ändringar lär vara på gång.

I övrigt finns förutom en rapport om hur det ska gå att bättre mäta BEPS (action 11), idéer och exempel till regler för att få skattskyldiga och andra att öppet deklarerat vissa typer av transaktioner eller upplägg (s.k. disclosure rules, action 12), förslag till bättre konfliktlösningsmekanismer, framförallt skiljemannaförfarande (action 14), också en rapport om ett multilateralt traktat (action 15), som skulle kunna ändras snabbare och med effekt på alla de anslutna staternas bilaterala dubbelbeskattningsavtal. Arbetet med den senare uppgiften kommer att fortsätta under 2016.

Vad händer då med dessa rapporter? På vissa håll framförs att vissa ändringar redan har inträffat i och med att dessa rapporter beslutats av OECD och G20, men så är det inte. Som de amerikanska skatteutskottsordförandena i amerikanska kongressen (Hatch & Ryan) påminde den amerikanske finansministern om i ett öppet brev i somras, innan han ingår några överenskommelser i Paris, ligger *lagstiftningsmakten* hos kongressen i USA (liksom hos riksdagen i Sverige). Det fordras att de nu, på regerings- och ministernivå, ingångna överenskommelserna implementeras i respektive stats skattelagstiftning för att de ska omsättas till skattnormer. Inte ens de ändringar som görs i OECD:s TPG eller i kommentaren till modellavtalet har sådan "direkt effekt", som det kanske å förstone framställs som.

I samtliga fall när det gäller ändringar i dubbelbeskattningsavtalen är det viktigt att notera att de är folkrättsliga traktat, som binder stater gentemot varandra, och som i svensk rätt dessutom måste införlivas genom lagstiftning. På internationell nivå och genom s.k. konventionskonform tolkning ska de tillämpas ärligt (in good faith) så länge de gäller enligt artikel 31-33 i 1969 års Wienkonvention om traktaträtten. Supplementära tolkningsmedel är framförallt sådana som funnits tillgängliga före traktatens ingående, men även efterföljande praxis kan få betydelse.

För att åstadkomma de mer konkreta förändringar i *dubbelbeskattningsavtalen*, som är önskvärda enligt några av rapporterna, fordras således att dubbelbeskattningsavtalen omförhandlas, vilket är ett omfattande arbete. Målet med action 15, om det nås (vilket vi kommer att se under 2016 och följande år) är att åstadkomma ett multilateralt instrument för att slippa sådana omförhandlingar, och som ersätter tidigare traktatförpliktelser mellan de undertecknande staterna. Det innebär dock att endast de bilaterala avtal där båda staterna också är parter i det multilaterala avtalet kommer att ändras på denna väg.

Ändringar i kommentaren till modellavtalet kan, när de är goda deskriptiva preciseringar av redan gällande regler i avtalen, få genomslagskraft som övertygande argument. Det är mer tveksamt när de verkligen innebär en kursändring i jämförelse med tidigare och i synnerhet kan de inte gå utanför vad som följer av ordalydelsen i gällande avtal. En annan sak är att kommentaren ofta får genomslagskraft som tolkningsmedel (vad parterna varit överens om) för dubbelbeskattningsavtal

som ingås efter att ändringarna beslutats.

På motsvarande sätt kan ändringar i TPG ha en sådan effekt – och det är väl det som avses när man säger att TP-reglerna redan ändrats. Från ett stats- och folkrättsligt perspektiv är det emellertid inte så enkelt att några ändringar i TPG automatiskt får genomslag i svensk skatterätt, eftersom de inte passerat riksdagens kammare och beslutats i form av föreskrift i lag. Lagstiftningen (14 kap. 19-20 §§ IL) och traktatbestämmelsen (normalt art. 9 i dubbelbeskattningsavtalen) är allmänt formulerade och ger stöd för armlängdsprissättning. Vill man precisera TP-regleringen mer än så på ett bindande sätt bör det således ske genom lagstiftning.

TPG är emellertid en mycket sakkunnig förklaring som arbetas fram med stor expertis, varför det finns god anledning att konsultera den i TP-frågor (se t.ex. Skatterättsnämndens förhandsbesked 2013-06-12, dnr [125-11/D](#), förvisso upphävt av HFD genom beslut 2013-12-06, mål nr [4890-13](#), på annan grund). Observera dock att TPG inte är en bindande norm, utan brukar betecknas som "soft law". Andra argument kan sålunda mycket väl tillmätas betydelse. (För en mer ingående beskrivning av konsekvenserna av statsrätt och folkrätt för denna implementeringsprocess, se Hultqvist/Wiman, Svensk skattetidning 2015 s. 309 ff.).

När det då gäller dokumentationsskyldigheten, som idag i huvudsak är reglerad genom konstitutionellt tveksamma verkställighetsföreskrifter (se Svensk skattetidning 2007 s. 404 ff.), bör den nya internationellt koordinerade CbC-rapporteringen leda till en ordentlig lagstiftning om dokumentation denna gång, sannolikt i 39 kap. skatteförfarandelagen.

I vad mån Sverige ska vidta några andra ändringar i skattelagstiftningen är, som vanligt, en fråga för regering och riksdag. Enligt finansministerns debattartikel i [Dagens Industri den 4 oktober i år](#) ger BEPS-samarbetet alla de verktyg som behövs för att "täppa till kryphålen", men samtidigt måste Sverige också se till sina nationella intressen så att den administrativa bördan för företagen inte ökar mer än nödvändigt.

I viss mån kommer en del ändringar också genom EU-rätten, där kommissionen varit snabb att ta initiativ, t.ex. som nämnts ovan med ändringar i moder-/dotterbolagsdirektivet och initiativ för att öka informationsutbytet. EU-kommissionen har även med stöd av statsstödsreglerna inlett förfaranden mot bl.a. Holland och Luxemburg för att de skulle ha gett vissa företag (bl.a. Starbucks och FIAT) fördelaktiga skatteregimer genom rulings.

Vi har sålunda mycket att se fram emot, i dessa och andra avseenden, när det internationella samarbetet nu övergår i nationell implementering – ett ämne som kommer att vara föremål för debatt under lång tid framöver i en "post BEPS world".



Anders Hultqvist

Professor i finansrätt vid Karlstads universitet & adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

Blendow Lexnovas Expertkommentarer skyddas av lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Kopiering och tillgängliggörande för allmänheten är förbjuden. Informationen får endast återges för internt bruk eller efter överenskommelse med Blendow Group AB. Missbruk beivras.

Blendow Group AB, Humlegårdsgatan 14, 114 40 Stockholm, Tel: 08-579 366 00,
Hemsida: www.lexnova.se, Ansvarig utgivare: Christer Hinderoth

Har du förslag till innehållet i en Expertkommentar?
Vi tar gärna emot tips, skicka e-post till info@lexnova.se.

Copyright © 2013 Blendow Lexnova