
309

BEPS – Implementering i svensk skatterätt

AV ANDERS HULTQVIST OCH BERTIL WIMAN

Detta bidrag till temadagen innehåller en översiktlig beskrivning av de frågor avseende implementering i nationell rätt som uppkommer i samband med att OECD antar de dokument av olika karaktär som BEPS-arbetet avses leda fram till.

I. INLEDNING

OECD:s arbete med BEPS, som skett på uppmaning av G20-länderna, har fortskridit enligt den Action Plan som antogs 2013.¹ Den innehåller 15 olika åtgärder (actions). Utkast till rapporter har lämnats fortlöpande.² Arbetet beräknas i materiellt hänseende i stort sett vara klart under september 2015, förutom det multilaterala avtalet avseende ändringar i existerande skatteavtal. Därefter vidtar implementeringsarbetet, dvs. det de deltagande staterna är överens om är då tänkt att omsättas i praktiken, om man inte reserverat sig emot åtgärden i fråga.

Vi har tänkt ge några synpunkter på själva införlivandet av dessa dokument i svensk rätt. Processen kan se olika ut beroende på vad det är för slags dokument som OECD producerat. Det finns nämligen i prin-

1. För alla dokument avseende BEPS, gå till www.oecd.org/tax/beps.htm.

2. Se Burmeisters artikel i detta temanummer.

cip ingen omedelbar automatik för införlivandet med svensk rätt. Något måste normalt till för att detta ska ske om man avser att ändra på innehållet i rättsreglerna.

Till att börja med är det inte säkert att implementeringen sker på samma sätt i de deltagande staterna, inte ens inom varje stat för alla frågor, utan vissa delar kanske endast fordrar små justeringar, medan andra fordrar större reformer. Vi ska i det följande belysa de allmänna spørsmål som då aktualiseras samt ge några synpunkter på vissa förhållanden som bör beaktas.

Överenskommelser mellan stater sker i olika former, men den vedertagna juridiskt bindande formen är genom s.k. traktater, vilka i skattesammanhang normalt ges namn som dubbelbeskattningsavtal (skatteavtal), informationsutbytesavtal och liknande. Vidare finns särskilda beslut som blir bindande genom de internationella samarbetsorgan vi är anslutna till, t.ex. EU och FN.

På grund av det dualistiska synsätt som präglar staten Sveriges förhållande till folkrätten måste vi också skilja mellan folkrättsliga förpliktelser och vad som sedan enligt svensk rätt implementerats i den svenska rättsordningen, även om vi alltmer på vissa områden har börjat tillämpa svensk rätt konformt med vissa traktater (såsom dubbelbeskattningsavtal och EKMR) och i viss mån ge dem en särställning.³ Det är dock en till viss del omdiskuterad fråga, särskilt med avseende på tolkningsmetoder vad avser skatteavtal, och vi lämnar den därhän.

Även om vi numera allmänt beskriver internationell skatterätt som något som alltmer följer en viss internationell standard, varvid det t.o.m. förekommer uttryck som transnationell skatterätt, är utgångspunkten i den internationella rätten och enligt den svenska konstitutionen att skattskyldighet endast kan uppkomma genom nationell lagstiftning, i Sverige dessutom preciserat som föreskrifter beslutade av riksdagen i form av lag. Sedan spelar det ingen större roll – i internationellrättsligt eller konstitutionellt hänseende – hur mycket vi (regerings- eller myndighetsföreträdare) diskuterat och kommit överens med motsvarande organ i andra stater.⁴ Det förekommer däremot i litteratur och myndighetsrekommendationer emellertid ofta hänvisningar till dokument som

3. Se resonemangen i t.ex. RÅ 2010 ref. 112 (Db-avtal) och NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71 (EKMR).

4. Se och jämför med t.ex. det brev som de amerikanska "skatteutskottsordförandena" i amerikanska kongressens senat resp. representanthus (Hatch & Ryan) numera (9 juni 2015) skrivit till den amerikanske finansministern (Jacob Lew), där de uppmanar honom att förankra BEPS-överenskommelser med kongressen *innan* finansdepartementet kommer överens på den internationella arenan, eftersom kongressen oavsett överenskommelser kommer att utforma skattelagstiftningen på det sätt den anser bäst gagnar amerikanska intressen. De påminner om att "Congress is tasked with writing the tax laws of the United States", på samma sätt som skattelagstiftningen i Sverige bestäms av Riksdagen.

antingen har eller kan antas ha en oklar rättslig grund eller åtminstone inte är detsamma som lag. I den mån de utger sig för att vara goda preciserande tolkningar av eljest gällande föreskrifter kan de naturligtvis få genomslagskraft som allmänt respekterade *deskriptiva utsagor*, men det är en annan sak än att ge dem ställningen av bindande *normer* som *ska* tillämpas.

Att arbeta fram bindande normer genom traktater och nationell lagstiftning är ofta mycket mer arbetskrävande, politiskt känsligare och mer tidskrävande, varför det numera inte är ovanligt att internationell standardisering söks uppnås med icke formellt bindande dokument, som kan kallas "charters", "guidelines" eller "guiding principles", "communication" m.m.,⁵ men som via ett beslut av en internationell organisation sedan avses påverka stater för vidare intern normgivning och t.o.m. påverkan vid rättstillämpningen. Nackdelen med denna form av försök att uppnå samsyn är att den dock går vid sidan av den formella normgivningsvägen, varför det sedan kan råda betydande oklarhet i vad mån den får genomslagskraft. Vi ska därför också ge några synpunkter på denna väg för "normering" och "implementering".

2. KONSTITUTIONELL RÄTT

Sverige är en stat med lång historia och vår konstitutionella rätt går minst 1 000 år tillbaka till den gamla konungaeden i landskapslagarna, som varje konung fick avlägga avseende regeringsmakten, med tiden överförd till Magnus Erikssons landslag (1347) och Kristoffers landslag (1442), som sedermera kom att bilda 1720 års regeringsform, 1809 års regeringsform och numera 1974 års regeringsform (RF). Beskattningsmaktens utövande har alltid fordrat samtycke av en legitim folkförsamling, tidigare regionala nämnder, sedermera ständerna vid allmän riksdag (1809) och, sedan 1865–66 års avskaffande av ståndsriksdagen, riksdagen.⁶

Regeringen (tidigare Konungen) har inte haft någon egen beskattningsmakt, sedan de ständiga skatternas avskaffande.⁷ Sedan mitten på 1800-talet har det också stått klart att riksdagen beslutar och antar de

5. Se t.ex. UN Guiding Principles on Business and Human Rights, EU-kommissionens "communication". A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility (Brussels, 25.10.2011 COM(2011) 681 final) och på skatteområdet OECD:s Transfer Pricing Guidelines (TPG).

6. Se vidare om den konstitutionella utvecklingen av betydelse för beskattningen i Hultqvist, Legalitetsprincipen vid beskattningen 1995, s. 19 ff.

7. En annan sak är att t.ex. Gustav Vasa och Gustav III åsidosatte respektive försökte åsidosätta detta, men det sägs i krönikorna att beskattningen efter dessa regenter återvände till de "lagliga formerna".

exakta föreskrifterna för beskattningen, varför promulgationen av skattelagstiftning ända fram på 1970-talet åtföljdes av uttrycket ”utfärdad i enlighet med riksdagens beslut”. Numera följer detta av bestämmelserna i 8 kap. RF och lagen (1976:633) om kungörande av lagar och andra författningar och författningssamlingsförordningen (1976:725).

Även om det i vissa stater, t.ex. USA, finns möjligheter att delegera skattenormgivning till regeringen, visst departement eller skattemyndigheten, saknas denna möjlighet i Sverige. Frågan har diskuterats mycket vid de konstitutionella reformerna, men medvetet begränsats: Beskattningen tillhör det *obligatoriska lagområdet*, dvs. att normer om skatt endast kan meddelas av riksdagen, förutom i några särskilda undantagsfall, nämligen tull på införsel av varor (8 kap. 3 § 2 p. RF) och om skatt som syftar till att reglera trafikförhållanden i kommun (8 kap. 9 § 2 p. RF).

Härutöver finns behörigheten för regeringen – eller den myndighet regeringen bestämmer (normalt Skatteverket, SKV) – att meddela föreskrifter om verkställighet av lag (8 kap. 7 § 1 p. RF), s.k. *verkställighetsföreskrifter*. Utrymmet för sådana föreskrifter inom den materiella skatterättens område är emellertid mycket begränsat.⁸ Detta får till följd att det också saknas utrymme för att denna väg meddela föreskrifter om skatt.

De tidigare folkvalda taxeringsorganen och numera SKV ska *tillämpa lag* och således besluta i skatteärenden enligt skattelagstiftningen (12 kap. RF) och domstolarnas uppgift är *rättskipning* (11 kap. RF), vilket på grund av de konstitutionella förutsättningarna för beskattning också leder till att de har att *tillämpa skattelag*. Förutom den undantagsvis förekommande möjligheten till lagprövning (11 kap. 14 § resp. 12 kap. 10 § RF) ska beskattningen sålunda följa de av riksdagen antagna föreskrifterna i lag.

Detta innebär, som påpekats ovan, också att regeringen eller myndigheter inte kan binda den svenska riksdagen vid skattenormer via internationella överenskommelser eller att SKV eller domstolar ska tillämpa dessa om de inte godkänts och antagits av riksdagen i form av lag, dvs. att sådana överenskommelser inte i sig leder till att de blir ”gällande skatterätt”.

Överenskommelser med andra stater eller med mellanfolkliga organisationer ingås förvisso enligt regeringsformen av regeringen (10 kap. 1 § RF), men ifråga om beskattningen fordras riksdagens godkännande innan en sådan bindande överenskommelse ingås (10 kap. 3 § RF). För

8. Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen 1995, kap. 4.

EU-samarbetet gäller dock särskilda regler, där beslutanderätten överläts i stor omfattning (vi återkommer till detta nedan).

Detta innebär att riksdagen även i fråga om internationellt samarbete på skatteområdet har den exklusiva normgivningsbehörigheten, varför de åtaganden som nu görs inom BEPS-projektet fordrar riksdagens godkännande, liksom varje ändring i befintliga dubbelbeskattningsavtal eller ingående av nya sådana. De traktater som utgör dubbelbeskattningsavtal, informationsutbytesavtal m.m. implementeras sedan också regelmässigt som lag i Sverige, vilket fordrar att de ånyo underställs riksdagen för beslut.

Även om det stundom kan uppfattas som att riksdagsproceduren bara är en formsak – och i många fall brukar en majoritetsregering få igenom alla sina förslag på skatteområdet i riksdagen – har riksdagsbehandlingen och den beredning av regeringsärendet som en proposition utgör en stor betydelse för kvalitetssäkring och demokratisk förankring. Krav på remissbehandling och lagrådsbehandling samt hänsyn till eventuellt politiskt känsliga frågor medför att även internationella åtaganden måste ske med iakttagande av vad som kan komma att accepteras vid en svensk politisk och juridisk kontroll av förslagen.⁹ Detta har blivit mer påtagligt när regeringen inte har egen majoritet i riksdagen – hittills dock begränsat till skattefrågor som haft inhemsk betydelse.¹⁰

Först när förslagen har transformerats till lag, som antagits av riksdagen, är de omsatta till svensk skatterätt och blir ”gällande rätt” i bindande form, som sedan ska tillämpas av SKV vid beskattningen och domstolar vid skattetvister. En annan form är normgivning via Europeiska Unionen, t.ex. genom direktiv som sedan *ska* implementeras eller förordningar som har överordnad ställning i förhållande till svensk lagstiftning (lex superior).

En fråga som vi nedan ska återkomma till – och som både är befogad att ställa och ta hänsyn till – är i vad mån preciserande tolkningsförslag i form av guidelines och kommentarer till OECD:s modellavtal för dubbelbeskattningsavtal kan övervägas och ändå komma till användning. I det sammanhanget är det emellertid också viktigt att hålla i minnet att ”smidigheten” med sådana former av normbildning (ofta kallad ”soft law”) samtidigt innebär att de konstitutionella formerna för normbild-

9. Se vidare i Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, Svenskt Näringslivs publikation 2014.

10. Se vidare Eleonor Kristoffersson, Skiktgränsen för statlig inkomstskatt, Skattenytt 2014 s. 140 ff. och Joakim Nergelius, Bråk om brytpunkt borde kunna prövas juridiskt, Svenska Dagbladet (Opinion), 2013-12-11, samt Skatterättsnämndens förhandsbesked 2014-07-03 (dnr 10-14/D) och HFD:s beslut 2014-11-24 (mål nr 4383-14).

ningen undviks, och ytterst är detta ett konstitutionellt och demokratiskt spörsmål som bör beaktas.

3. INTERNATIONELL RÄTT

Som nämnts ovan är utgångspunkten även i folkrätten att rätten och rättsordningen har sin grund i suveräna stater, som formar sina egna rättsordningar. Folkrätten uppkommer och utvecklas sedan genom att dessa stater (rättsordningar) samarbetar. Det finns således inte *per se* någon folkrätt eller internationell rätt, utan den fordrar stöd av och utvecklas genom statsamfundet.

Med tiden har vissa internationella normer etablerats och anses vara så självklara att de numera vunnit formen av en icke ifrågasatt del av den internationella rätten, dvs. de gäller oavsett vad någon enskild stat hävdar som sin uppfattning (jus cogens eller ”international public order”). Detta är emellertid – och särskilt i fråga om beskattningen – en mycket liten del av den internationella rätten. I övrigt fordras traktater eller rättsakter av mellanfolkliga organisationer, som också fått sådan beslutanderätt, för att rättsnormer ska uppkomma.

Det finns härutöver, formellt sett, ingen internationell skatterätt, utan den del av skatterätten som avser internationella förhållanden är *svensk internationell skatterätt*, dvs. en del av svensk rätt. En annan sak är att det under flera decennier utbildats vissa internationella standarder, främst genom samarbetet inom OECD, som blivit så vanliga och ofta använda av många stater – särskilt OECD:s modell för dubbelbeskattningsavtal – att det kan uppfattas som en vedertagen internationellt tillämpad norm, så att vi också i dagligt tal pratar om ”internationell skatterätt” eller t.o.m. ”transnationell skatterätt”. I formellt hänseende, vilket blir betydelsefullt i svårare tolkningsfrågor, måste dock dessa normer stödjas på svensk konstitutionell rätt i ett eller annat avseende. Ett särskilt sådant förhållande utgörs naturligtvis numera av EU-rättens särskilda ställning och betydelse även för skatterätten.

Dubbelbeskattningsavtalen är först och främst traktater mellan två eller flera stater och gäller mellan dem och ska tolkas enligt Wienkonventionen om traktaträtten, som enligt många idag anses vara en del av jus cogens. Tolkningen ska ske *inter partes* (art. 31–33) även om detta också ger utrymme tolkning med hjälp av supplementära hjälpmedel.

Dessa traktater är sedan inkorporerade i svensk rätt genom lagstiftning och tolkningen och tillämpningen bör i normalfallet vara traktat-

konform. En viktig begränsning är att bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal endast kan lindra ett annars föreliggande skatteäliggande, inte utvidga det. Detta brukar kallas för den gyllene regeln, en term som Gustaf Lindencrona lanserat. Detta är då också viktigt att beakta när tolkning och tillämpning av avtalen aktualiserar supplementära tolkningshjälpmedel, t.ex. kommentarerna till OECD:s modellavtal eller OECD:s Transfer Pricing Guidelines.

En annan viktig omständighet är att många dubbelbeskattningsavtal är av äldre datum och att staterna inte kan ändra eller tillföra tolkningsnormer till ett avtal, utan att också i formellt hänseende omförhandla och ändra traktaten. Med hänsyn till att varje sådan förhandling och ändring innebär en omfattande procedur är det i praktiken också svårt att hålla dessa traktater aktuella i takt med den allt snabbare utvecklingen. Om exempelvis OECD skulle vilja ändra en bestämmelse i själva modellavtalet får det till följd, om fullt genomslag ska erhållas på existerande skatteavtal, att tusentals skatteavtal ska omförhandlas. Vägen att via ändringar i kommentarer få genomslag är då snabbare, men också omstridd, eftersom det dels är fråga om icke bindande normer och de dessutom är av senare datum än traktaten. I den mån sådana ”riktlinjer” är inom ramen för vad som ändå skulle kunna anses som en bra och rimlig tolkning av bestämmelsen (s.k. deskriptiva utsagor) kan de dock vinna gehör vid tillämpningen.

Det är i detta perspektiv särskilt intressant med BEPS-projektets Action 15 – utvecklandet av ett multilateralt instrument med syfte att direkt ändra på innehållet i existerande bilaterala eller multilaterala skatteavtal. Samtliga stater som blir part i ett sådant instrument (även detta ett traktat) kommer också (folkrättsligt) att ha avtalat om ändringar i de delar i sina skatteavtal som berörs av det multilaterala instrumentet. För en stat som tillämpar den dualistiska modellen fordras på samma sätt som för andra folkrättsliga avtal att dessa ändringar implementeras i nationell lagstiftning. Ett antal materiella bestämmelser i OECD:s modellavtal har diskuterats och exemplifierats för ett sådant instrument, t.ex. artikel 4 och 7.¹¹

Onekligen fordrar internationalisering och globalisering alltfler standarder, dvs. att de olika staternas interna rätt och dubbelbeskattningsavtalen harmoniseras i förhållande till varandra, och i så måtto går vi sakta men säkert mot en ”transnationell skatterätt” byggd på liknande koncept i nationell lagstiftning och bi- eller multilaterala traktater. Därtill kom-

11. Se vidare BEPS-rapporten som avlämnades i september 2014: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.

mer att rättsbildningen och rättstillämpningen delas och sprids mellan staterna, deras myndigheter och domstolar samt genom den skatterättsliga doktrinen, särskilt när de implementerade normerna har betydande likheter.¹² Det är emellertid viktigt att samtidigt och i grunden ha de grundläggande konstitutionella och folkrättsliga förutsättningarna i åtanke, så att inte skapandet av skattenormer – och därmed beskattningmakten – glider riksdagen ur händerna. Ytterst hotas då beskattningens legitimitet.

4. TILLGÄNGLIGA ALTERNATIV

Mot den bakgrund som tecknats ovan kan man enkelt dra slutsatsen att ett effektivt sätt att implementera de förslag som blir resultatet av BEPS-projektet är via förslag till ny eller ändrad lagstiftning som överlämnas till riksdagen för beslut (*implementeringslagstiftning*).

En annan formell normgivningsväg är den som kan ske via Europeiska Unionen, vilket särskilt blir aktuellt när europeisk samordning bedöms vara av stor vikt och kanske till viss del redan har skett, t.ex. vad gäller skiljemannaförfaranden och informationsutbyte.¹³ Det kan då ske i form av direktiv, som sedan *ska* implementeras i svensk rätt, eller t.o.m. förordningar som är direkt tillämpliga i Sverige. (Framtagandet av ”EU-lagstiftning” följer i viss mån andra formella strukturer än beslut om svensk lagstiftning.). Förhållandet mellan arbetet inom EU och BEPS-arbetet är lite komplext. Å ena sidan skönjer man en vilja inom EU att beakta BEPS-arbetet vid sitt eget arbete med frågorna, å andra sidan är det också nödvändigt att inom BEPS-arbetet framförallt ta hänsyn till att inom EU framförallt EU-fördraget sätter vissa gränser för vilka förslag som kan läggas fram.

I den mån dessa internationella överenskommelser leder fram till förslag om en *traktat* (en internationell överenskommelse i regeringsformens mening) måste den för svenskt vidkommande först godkännas av riksdagen (10 kap. 3 § RF) och sedan också implementeras som svensk lag. Blir resultatet ändringar i *OECD:s modellavtal* – utan att det omfat-

12. Se vidare Hultqvist, Internationell interaktiv rättsbildning i skatterätten, Skattenytt Akademisk Årsskrift 2014 s. 77 ff.

13. Under denna artikels skrivande kommer också en remiss om ett direktivförslag från EU-kommission om ändring i informationsutbytesdirektivet (2011/16/EU), där det också hänvisas till att förslaget är i ”överensstämmelse med den internationella utvecklingen på OECD-nivå och dess arbete med BEPS”; se remiss 2015-03-25 (Fi2015/1644). Vidare pågår ett arbete mot internationell skatteflykt, som bland annat resulterat i ändringar i moderbolagsdirektivet för att komma till rätta med skatteplanering med hybridinstrument, vilket också har en klar relation till arbetet inom BEPS-projektet.

tas av den diskuterade multilaterala traktaten – kan också omförhandling (eventuellt föregått av en uppsägning) av befintliga avtal komma att aktualiseras.

Detta är formella och lite mer arbets- och tidskrävande åtgärder för att bringa ”gällande skatterätt” i harmoni med de föreslagna lösningarna, förvisso inte ovanliga, men det kan bli mycket på en gång och kräva ett betydande arbete.

Enklare, men med risk för att det är rättsligt mer ineffektivt eller inte leder till några rättsregler alls, är då de åtgärder som föreslås i form av ändringar eller kompletteringar i kommentarerna till OECD:s modellavtal och i OECD:s Transfer Pricing Guidelines. Till viss del kan sådana källor påverka svensk rättstillämpning, men det beror på en hel del olika omständigheter om de får den avsedda effekten. Vi ska därför i det följande gå igenom några sådana parametrar för i vilken mån och under vilka förutsättningar som sådana riktlinjer kan få genomslag.

5. OLIKA SLAGS DOKUMENT FRÅN OECD I SKATTEFRÅGOR

5.1 INLEDNING

Inom ramen för OECD produceras olika slags dokument som kan avse allt från rena forskningsrapporter till beslut av OECD:s Council. I detta avsnitt ska vi gå igenom de former av dokument som aktualiseras i BEPS-arbetet.

Enligt artikel 5 i OECD:s ”stadga” kan OECD i syfte att uppnå sina mål (a) ”take decisions which, except as otherwise provided, shall be binding on all the Members; (b) make recommendations to Members.”

Det är således endast beslut (decisions) som blir bindande för medlemsstaterna. Beslut används inte i skattefrågor, utan det är i realiteten rekommendationer (recommendations) som är den väsentliga beslutsformen i skattefrågor. Normalt beslutas rekommendationer av OECD:s Committee on Fiscal Affairs, CFA, vars beslut sedan antas av OECD Council.

Rekommendationer är således inte bindande för OECD:s medlemsstater. Organisationens egen syn på rekommendationerna framgår av dess hemsida:

”Recommendations are not legally binding, but practice accords them great moral force as representing the political will of Member countries and there is an expectation that Member countries will do their utmost to fully implement a

Recommendation. Thus, Member countries which do not intend to implement a Recommendation usually abstain when it is adopted.”

Rekommendationer är således inte bindande, men det förväntas att man ska följa dem, ett slags peer pressure. Om en medlemsstat inte har för avsikt att följa en rekommendation i någon del så bör man således ge uttryck för denna ståndpunkt och reservera sig vid beslutsfattandet. Detta händer också avseende OECD:s modellavtal, där stater kan reservera sig avseende innehållet i en del artiklar.

De rekommendationer som kan komma ut av BEPS-arbetet är

- Ändringar i OECD:s modellavtal
- Ändringar i kommentaren till OECD:s modellavtal
- Ändringar i OECD:s Transfer Pricing Guidelines

Förutom rekommendationer kommer en del av BEPS-arbetet att resultera i rapporter (reports). Dessa behöver inte antas av OECD Council eller CFA. Exempelvis var det OECD:s generalsekreterare som antog 1996 års rapport om CFC-beskattnig. Rapporterna är inte bindande och det finns inte samma starka gruppträck som för rekommendationer, men de är betydelsefulla. Rapporten om CFC-beskattnig har exempelvis betytt en hel del för att länder tagit fram likartade CFC-regler. Man kan också notera att 1979 års rapport Transfer Pricing and Multinational Enterprises fått betydelse vid utfyllnad av armlängdsregeln i 14 kap. 19 § IL, RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet), se nedan.

Flera av åtgärderna i Action Plan kommer att ta sig uttryck i just rapporter. Det gäller bland annat förslagen i action 4 om ränteavdrag.

Införilivandet av BEPS kommer således att ta sig lite olika uttryck beroende på vilket slag av dokument det handlar om. Några korta observationer följer här.

5.2 ÄNDRINGAR I SJÄLVA MODELLAVTALET

Flera av BEPS-arbetets actions kommer att leda till att man ändrar i OECD:s modellavtal. Det finns t.ex. förslag under action 2 på att ändra artikel 4.3, den så kallade tiebreaker-regeln för bolag. Därmed kommer man att påverka utformningen av nya bilaterala eller multilaterala skatteavtal som baseras på modellavtalet. Problemet är att det finns flera tusen existerande skatteavtal som ingåtts med utgångspunkt i existerande skrivningar i modellavtalet. En ändring av dessa är, som nämnts ovan, en utdragen process, kräver omförhandling och även en riksdagsbehandling, eftersom det blir delvis nya skatteavtal. Jämfört med andra

frågor är ändringar i själva modellavtalet inte så problematiska. De innebär i sig mest att *framtida* bilaterala och multilaterala avtal kan komma att följa den nya lydelsen.

Action 15 förutser att en multilateral konvention (en folkrättslig traktat) ska tas fram i vilket man anger vilka förändringar i modellavtalet som ska gälla. Alla länder som biträder konventionen är tänkta att samtidigt bli bundna visavi varandra av dessa förändringar vid tillämpning av sina existerande bilaterala avtal. Om exempelvis artikel 4.3 i modellavtalet ändras, så tas samtidigt den nya lydelsen in i den multilaterala konventionen. Stat A och B, som biträder den nya konventionen och samtidigt har ett tidigare ingånget bilateralt dubbelbeskattningsavtal, blir då bundna av denna ändring (i förhållande till varandra). Förhoppningen är att konventionen blir klar i slutet av 2016, och att den sedan träder ikraft när tillräckligt antal länder anslutit sig.

Lösningen kan synas elegant, men det finns ett antal problem med den. Rent tekniskt kan man föreställa sig att det existerande skatteavtalet inte har följt samma numrering som i modellavtalet eller att en artikel i modellavtalet delats upp och i det aktuella skatteavtalet återfinns i flera artiklar. Då kan det bli svårt att i den nya multilaterala konventionen exempelvis bara hänvisa till att lydelsen i konventionen avser att ändra på artikel 4.3 i existerande skatteavtal. Än svårare kan det vara om man dessutom i skatteavtalet inte har följt den materiella regleringen i modellavtalet. En viss artikel i modellavtalet kanske har delats upp på flera i det aktuella skatteavtalet. Visserligen kan man då säga att det står länderna fritt om man vill ansluta sig till konventionen, eller kanske kan man vid anslutandet specificera hur man ska tillämpa konventionen på ett visst skatteavtal. Men komplexiteten ökar ju fler särregler som finns i den multilaterala konventionen.

Man måste också sannolikt göra konventionen reciprokt bindande, så att stat A inte blir bunden mot B om inte det motsatta gäller. Vad händer om en stat säger upp konventionen i förhållande till en annan stat? Återgår man till gamla lydelsen? Och kommer det att finnas olika alternativa skrivningar, exempelvis av en tänkbar LOB-artikel?

En ytterligare fråga är hur stater som redan har ett bilateralt avtal som modifierats av att båda stater biträtt konventionen ska göra om man vill sluta ett nytt skatteavtal. Ska båda staterna då gå ur konventionen med avseende på den andra staten? Hur regleras övergångsfrågor?

Vi misstänker att det är förenat med stora svårigheter att utforma denna multilaterala konvention på ett sätt som säkerställer att dessa och andra frågor får en tillfredsställande lösning. Det är inte så märkligt att

utkastet till konventionen aviserats inte bli färdig förrän mot slutet av 2016.

Riksdagen måste naturligtvis besluta om Sverige ska ansluta sig till konventionen, och i så fall från vilket datum. De bestämmelser som finns i konventionen kan inte få retroaktiv verkan för enskilda, utan blir tillämpliga i enlighet med vad riksdagen beslutar för tiden därefter (2 kap. 10 § 2 st. RF).

5.3 ÄNDRINGAR I KOMMENTAREN TILL MODELLAVTALET

OECD:s modellavtal kompletteras av en kommentar till varje artikel. De syftar främst till att ge exempel på vad artiklarna avser samt att ge vägledning för tolkningen av artiklarna. Kommentaren utvecklas fortlöpande. Det är vanligt att det sker förändringar i kommentaren, allteftersom samhället utvecklas och nya företeelser dyker upp.

Det är naturligtvis en frestelse för OECD att använda ändringar av kommentaren som medel för att snabbt få genomslag för nya tankar om hur en viss artikel bör tillämpas. Frestelsen beror på att alternativet, ändringar av själva modellavtalet, får konsekvensen att alla skatteavtal som grundas på modellavtalet i princip bör omförhandlas och slutas på nytt, vilket är en långsam och tidsödande process. Kan man istället få in något i kommentaren kan OECD hoppas på att det direkt får genomslag i rättstillämpningen utan tidsutdräkt.

Redan i vanliga fall är frestelsen stor. Den kan måhända vara ännu större när det gäller BEPS-arbetet. Här finns en ambition att vara snabb för att utnyttja det momentum som finns i processen.

Det är viktigt att dessa ändringar i kommentaren kan rymmas under ordalydelsen i modellavtalet och att bedömningen i rättspraxis sedan blir att kommentaren är en ”rimlig tolkning” av den implementerade bestämmelsen. Om så inte är fallet måste istället själva avtalstexten ändras, vilket ytterst ska beslutas av riksdagen. Man får därför vid tillämpningen av ett skatteavtal undersöka om en eventuell ny lydelse i kommentaren tillämpas på ett sätt som inte har täckning i den aktuella artikeln i avtalet.

Man kan med anledning av vad som redan påpekats ovan ana att diskussionen om kommentarernas betydelse kommer att få förnyad fart. Redan tidigare har sådana frågor livligt behandlats i den rättsvetenskapliga litteraturen. Analysen om huruvida kommentartexten rymms inom avtalet är väsentlig, men det kommer också att diskuteras vilken effekt en ändring av viss kommentartext ska få i förhållande till existerande skat-

teavtal, om den ska kunna anses vara en del av de avtalslutande parternas gemensamma partsvilja och så vidare.

5.4 ÄNDRINGAR I OECD TRANSFER PRICING GUIDELINES

OECD Transfer Pricing Guidelines är en mycket omfattande rekommendation från OECD om riktlinjer för internprissättning. OECD har länge varit engagerat i internprissättningsfrågor. Den första rapporten, *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, kom 1979, och följdes av flera rapporter på 1980-talet. I USA föreslogs i början av 1990-talet väsentligen ändrade anvisningar (regulations) till sin internprissättningsbestämmelse (section 482, Internal Revenue Code) vilket väsentligt bidrog, i olika hänseenden, till att OECD 1995 antog Guidelines. De har genom åren utökats betydligt.

Medlemsstaterna i OECD bekänner sig till armlängdsprincipen för att fördela ett multinationellt företags inkomster mellan de jurisdiktioner som det bedriver verksamhet i. Den är också etablerad i framförallt artikel 9 i OECD:s modellavtal. I Guidelines uppmanas medlemsstaterna att följa Guidelines också i sin interna interprissättningspraxis. Guidelines anges också primärt vara avsedda för lösandet av internprissättningstvister i samband med förfaranden enligt artikeln om ömsesidiga överenskommelser, i samband med skiljeförfaranden och när en justering av internpriset med stöd av artikel 9.2 i modellavtalet ska ske.

Många av BEPS actions berör olika aspekter på internprissättning och kommer att leda till ändringar i Guidelines. Dessa ändringar får som framgått ovan betydelse i flera hänseenden.

För det första tillämpar många länder Guidelines i varierande grad också i intern rätt. I vilken utsträckning beror på hur armlängdsregeln är konstruerad i landet ifråga. Den svenska armlängdsregeln finns i 14 kap. 19–20 §§ IL. Den innebär att en näringsidkares inkomst kan höjas om ”villkor avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare”.

Det finns inga utfyllande bestämmelser om hur man faktiskt ska bestämma armlängdspriset i svensk rätt. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i det s.k. Shell-målet, RÅ 1991 ref. 107, är därför betydelsefullt, eftersom domstolen ansåg att OECD:s ovannämnda rapport från 1979 kunde ge vägledning vid tillämpningen av den svenska armlängdsregeln. Guidelines kan naturligtvis också ge motsvarande vägledning. Villkoret är att texten i Guidelines inte går utöver vad som följer av 14 kap. 19–20 §§ IL, och också i övrigt är förenligt med svensk skattelag,

t.ex. vad gäller bevisbördans placering och andra beviskrav. Enligt vårt förmenande står det klart att det redan i nuvarande utformning av Guidelines finns en del skrivningar som är svårförenliga med svensk skattelag. Det finns en inte oväsentlig risk för att de förändringar av Guidelines som kan bli en följd av BEPS kan komma att vara svåra att förena med gällande svenska skatteregler. Denna fråga får nogsam följas.

Om det då ändå anses önskvärt att svensk rätt ska följa de nya riktlinjerna i Guidelines kan det bli aktuellt att diskutera ändringar (månånda kompletteringar) av de svenska lagbestämmelserna om internprissättning i 14 kap. 19–20 §§ IL.

Ett annat problem är de frågor som kan uppkomma vid tvister med andra stater avseende det korrekta armlängdpriset. Här är det sannolikt mindre problematiskt med förändringar i Guidelines. För det första har ju skatteavtalet tagits av riksdagen som svensk skattelag. De bestämmelser som reglerar tvistlösning i avtalet har således i vederbörlig ordning passerat den lagstiftande församlingen. I det sammanhanget har normalt också de avtalslutande staternas gemensamma partsavsikt varit att Guidelines ska vara vägledande vid såväl ömsesidig överenskommelse, skiljeförfarande som korresponderande ändring. Vi utesluter inte att det kan finnas frågor som kan uppkomma, men bedömer att de inte är av samma besvärliga art som frågan om överensstämelsen med 14 kap. 19–20 §§. Man kan också konstatera att riksdagen i 67 kap. 38 § skatteförfarandelagen gett regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer (behörig myndighet) rätt att ändra ett beslut om skatt om en bestämmelse i ett skatteavtal leder till en sådan ändring.

5.5 RAPPORTER

Det finns en hel del frågor inom BEPS-arbetet som kommer att utmynna i rapporter. Det gäller bland annat action 4 om ränteavdrag och CFC-regler. Det är lite otydligt vilken rättslig betydelse dessa får. Visserligen kan de komma i form av rekommendationer, men det är ändå klart att de får betydligt svagare verkan än övriga åtgärder. Det beror på att det inte finns några gemensamma normer som dessa rapporter kan hängas upp på. De kan närmast liknas vid försök att ta fram ”best practices” från olika länders interna rätt i syfte att ge förslag till hur stater kan lösa bestämda problem.

I utkastet till rapport om ränteavdrag fanns en genomgång av olika räntebegränsningsregler och med några tänkbara förslag. Hur det blir i slutversionen återstår att se. För svenskt vidkommande är det sannolikt

att den kommer att få betydelse. Det skulle förvåna om inte det förslag som kommer om nya ränteavdragsbestämmelser i Sverige kommer att ha tagit intryck av denna rapport.

Rapporter av detta slag kommer dock att vara allmänt hållna. Några förslag till konkret utformning av lagbestämmelser kommer inte att ges. Däremot kommer de sannolikt att få effekt, men mer som en följd av att analysen kan vara övertygande. Det finns exempel från en CFC-rapport från 1996 som har fått effekt på såväl antalet länder som har infört CFC-regler som på deras utformning.

6. SAMMANFATTNING OCH NÅGRA AVSLUTANDE KOMMENTARER

De lagtekniska förutsättningarna för implementering av de olika dokument som BEPS-arbetet genererar finns i stort sett. Det är dock viktigt att beakta hur och i vad mån man med olika implementeringsåtgärder också vill se till att föreslagna normer sedan också får effekt i praxis. Konstitutionella såväl som folkrättsliga förutsättningar är här av stor betydelse. En ytterligare omständighet att beakta är om dessa implementeringsåtgärder nu, när detaljer och konsekvenser blir kända, också får politisk acceptans i nationellt hänseende.

För att ändringarna i *OECD:s kommentarer* och i *Guidelines* ska få effekt internrättsligt krävs att de håller sig inom det tolkningsutrymme som lagtexten ger. Å andra sidan är det just i dessa fall som BEPS-arbetet får snabbt genomslag. De får också en stor betydelse i samband med ömsesidiga överenskommelser m.m.

Ändringarna i modellavtalet har ingen omedelbar effekt, utan kräver omförhandlingar av våra skatteavtal alternativt att tankarna om den *multilaterala konventionen 2016* realiserar. I båda fallen kommer det att ta viss tid för genomslag, i det förra fallet mycket lång tid, i det senare fallet kommer det att gå snabbare, men också vara beroende av hur många stater som i så fall ansluter sig till den. Den multilaterala konventionen förefaller trots allt vara ett riskprojekt. *Övriga rapporter* kommer att få betydelse som beslutsunderlag vid överväganden om förändringar av interna regler för att försvåra oönskad internationell skatteplanering.

Vi förenar oss med dem som påtalat risken för att BEPS-arbetet kommer att leda till ökad dubbelbeskattning, en trend som redan före BEPS har kunnat noteras. Åtgärder enligt action 14 för att skapa effektiva tvist-

lösningssystemer är helt nödvändiga, och skiljeförfaranden bör göras obligatoriska och inte enbart vara fakultativa.

För svenskt vidkommande är det väsentligt att beakta de konstitutionella begränsningar som föreligger. Vi har ovan pekat på svagheter i t.ex. långtgående kommentarer och Guidelines, där kompletterande lagreglering kan behövas. Man måste därtill också ställa sig frågan om allt som föreslås verkligen är till gagn för Sverige. Det vore önskvärt att konsekvensanalyser görs av förändringarna, och att något av detta också kommer fram i debatten. Som framgått ovan har starka röster hörts ifrån den amerikanska kongressen som väcker frågan hur mycket av BEPS som verkligen kommer att godtas där. Det är inte osannolikt att liknande tveksamheter uppkommer även i andra nationella lagstiftande församlingar – skatt är som påpekats ovan ytterst en nationell angelägenhet. För en utomstående betraktare förefaller det som om det var enkelt att upp-båda politisk entusiasm för att förhindra aggressiv internationell skatteplanering, men när detta nu ska konkretiseras i skatteregler ska denna entusiasm brytas mot många andra intressen, bland annat kampen om skattebasen staterna emellan.

Enligt uppgift ska hela BEPS-paketet utom den multilaterala konventionen tas av CFA, Committee on Fiscal Affairs, inom OECD i mitten av september i år, och antas av OECD Council i början av oktober. Det är det senare beslutet som i rättsligt hänseende är relevant. Något senare i höst kommer G20-länderna sannolikt att stödja paketet, men det är då endast fråga om att uttrycka sitt politiska stöd för resultatet. Det ska onekligen bli spännande att se hur detta faller ut. Vi har också en svensk implementeringsdebatt att se fram emot, där det för kvaliteten i det skatterättsliga normsystemet nu är viktigt att många olika intressen och aspekter beaktas.

Anders Hultqvist är adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms Universitet. Bertil Wiman är professor i finansrätt vid Uppsala Universitet och föreståndare för Centrum för Skatterätt.