

## **Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, september 2014**

### **BEPS - Sju nya rapporter**

***G20-staternas och OECD:s projekt BEPS (Base Erosion Profit Shifting) har nu pågått i drygt ett år. Den 16 september 2014 kunde OECD:s generalsekreterare, Angel Gurría, stolt presentera de första sju rapporterna inom BEPS-projektet på en presskonferens tillsammans med Pascal Saint-Amans, som är Director för OECD Centre for Tax Policy and Administration. Rapporterna kom sedan att diskuteras vid G20-ländernas finansministermöte i Cairns, Australien, 20-21 september, en förberedelse till topp-mötet inom G20 i november.***

***Nu sker således ett imponerande internationellt samarbete av tidigare inte skådad omfattning för att se till att framförallt multinationella företag betalar den skatt de ska i de länder de är verksamma, men även andra åtgärder mot internationell skatteplanering och internationell koordinering vidtas genom BEPS-projektet. Här ges en översikt av och kommentar till de i september presenterade rapporterna.***

Bakgrunden till projektet är att framförallt G20 och OECD efter finanskrisen 2008 började leta efter sätt att stärka statsfinanserna, varvid intresset följaktligen riktades mot att skydda och förbättra de nationella skattebaserna. Insikten att skatteplanering och skattekringgående idag är internationell i en global värld fordrar ett koordinerat samarbete, varför OECD tagit på sig rollen att leda utredningsarbetet och ta fram förslag som staterna gemensamt kan ställa sig bakom.

På grund av beskattningens (och rättsordningarnas) nationella karaktär fordras samarbete och koordination mellan staterna om de ska vara jämspelta med de multinationella företagen (MNE). De senare kan annars spela ut olika stater och skattesystem mot varandra eller i vart fall ha en global strategi som utnyttjar olikheterna i staternas skattesystem och deras inbördes ingångna dubbelbeskattningsavtal mot varandra. I konkurrens om lokaliseringar och investeringar har staterna också i viss mån tävlat mot varandra med allt lägre skattesatser, gynnsamma skatteregimer och andra lättnader, vilket lett till oro om ett slags "race to the bottom". Till slut är ingen stat någon klar vinnare, utan merparten av staterna kan få se sina skattebaser urholkade, särskilt som det också funnits stater som erbjudit mycket låg eller ingen skatt alls.

Arbetet inleddes med några policydokument 2013 och tidtabellen i BEPS Action Plan med 15 olika actions var att nå vissa delmål i september 2014, vilket alltså nu skett, för att sedan slutföra arbetet senast i december 2015.

Rapporterna som presenterades avsåg sju av de femton olika "actions" som listats i OECD:s BEPS Action Plan, nämligen Addressing the Tax Challenges of the *Digital Economy* (action 1), Neutralising the Effects of *Hybrid Mismatch Arrangements* (action 2), Countering *Harmful Tax Practices* More Effectively (action 5), Preventing the *Granting of Treaty benefits* in inappropriate Circumstances (action 6), Guidance on *Transfer Pricing Aspects of intangibles* (action 8), Guidance on *Transfer Pricing Documentation* and Country-by-Country Reporting (action 13) och Developing a *Multilateral instrument* to Modify bilateral Tax Treaties (action 15). Dessutom åtföljdes dessa rapporter av ett särskilt dokument (Explanatory Statement) som ger en enkel översikt av BEPS-arbetet så här långt och om vad som är

att vänta framöver. (Samtliga dessa dokument finns tillgängliga på OECD:s hemsida <http://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables.htm>).

OECD vill snarast karaktärisera de sju dokumenten som tre "rapporter" och fyra "instrument" för att betona att de förra - "rapporterna": digital economy, multilateral instrument & harmful competition - snarast är en sammanfattning av läget i dessa arbetsgrupper, medan de senare - hybrid mismatches, treaty abuse, TP aspects of intangibles och TP documentation - introducerar vad man vill benämna rekommendationer eller "soft legislation".

Rapporten om *Digital Economy* är en omfattande studie och rapport kring fenomenet digital ekonomi. Ett viktigt syfte har varit att kunna lämna en bra beskrivning av vad det är och kunna bringa ordning i den stundtals förvirrande diskussion som förts i ämnet. Det finns egentligen ingen särskild digital ekonomi och det går inte att ha en särskild skattelagstiftning på området, utan det är snarast så att vissa delar av ekonomin är digitaliserad, vissa delar dock mer än andra. Däremot är det så att denna ofta internetbaserade del av ekonomin introducerat nya affärsmodeller som innebär risker för skattebaserna när det är oklart var handeln eller tjänsterna äger rum. Det innebär i sin tur att det är befogat att uppmärksamma de särskilda förhållanden som den digitaliserade ekonomin för med sig och identifiera och införa särskilda regler för att eliminera dessa risker, vilket huvudsakligen kan ske inom några av de andra grupperna med ledning av rapporten om den digitala ekonomin.

Eftersom denna handel och dessa tjänster är lätttrörliga - och att det därför föreligger större risk för dubbel icke-beskattnings - fordras särskild uppmärksamhet av dessa frågor inom den grupp som arbetar med CFC-regler (action 3). Vidare bör de specifika förutsättningarna för den digitala ekonomin också särskilt uppmärksammas inom gruppen som arbetar med frågan om vad som ska konstitueras s.k. fast driftsställe (action 7). Slutligen nämns också internprissättningen (TP), varvid hänsyn till immateriella rättigheter, spridningen av stor mängd data och att de stora värden som ska allokteras till olika delar i affärskedjan bör uppmärksammas och begrundas vid utformningen av prissättningsmodellerna.

Det kan också finnas anledning att fundera på om beskattningsmodeller eller t.o.m. skatteformerna behöver förändras i framtiden med hänsyn till en alltmer digitaliserad ekonomi. Beroende på hur framgångsrikt arbetet blir inom de andra områdena i BEPS-arbetet finns det därför anledning för gruppen som har ansvar för den digitala ekonomin att i slutet av 2015 utvärdera om större grepp måste tas för att säkra en godtagbar och rättvis beskattning i den digitala delen av ekonomin.

Överenskommelser om *Harmful Tax Practices* (action 5) är naturligtvis en känsligare fråga, eftersom det involverar staterna själva och hur de utformar sina skattesystem för att vara attraktiva för multinationella företag och andra att investera i, vilket är en viktig faktor bland andra i konkurrensen med andra stater. Olika skattelättnader eller sänkta företagsskatter har som sagt lett till oro om ett "race to the bottom", vilket man genom att sätta ett antal gemensamma, allmänt accepterade standards, vill undvika. Dialogen och arbetet fortsätter och avsikten är och att uppmuntra till transparens genom ett obligatoriskt rapportförfarande om lättnadsregler och fördelaktiga skatteregimer. T.ex. har man kommit överens om att begränsa sådana regimer till företag som också har en substantiell aktivitet i staten i fråga.

Det kanske mest pretentiösa och omvälvande arbetet är idén med ett multilateralt instrument som ska kunna modifiera dubbelbeskattningsavtalen (action 15). Avsikten är således att ett sådant instrument skulle göra det möjligt att med *en ändring* få ändringar till stånd i alla bilaterala dubbelbeskattningsavtal som åtminstone parterna till det multilaterala instrumentet är anslutna till. Det har hittills resulterat i att man samlat idéer och kunskap om hur ett sådant instrument skulle kunna se ut med hänsyn till internationell rätt. Huruvida mandat att börja förhandla fram ett sådant

instrument erhålls återstår att se och om det blir framgångsrikt, med tanke på hur många parter detta involverar.

I fråga om *Hybrid Mismatches* (action 2) är det som nämnts ovan mer fråga om att ge direkta rekommendationer om hur staterna bör agera för att eliminera problemet med arrangemang som består i att en företeelse behandlas på ett sätt i en stat (t.ex. avdragsgill kostnad), medan den behandlas på ett annat sätt i en annan (mottagande) stat och som sådan är skattefri. Ett annat exempel är att olika synsätt leder till att företeelsen blir avdragsgill i två stater. (Det är denna olikabehandling som alltså avses med "mismatch".) Här föreslås att staterna, i sina egna skattesystem, inför "*linking rules*" för att göra avdragsrätten beroende av att inkomsten beskattas i mottagarstaten. Förslaget är således inriktat mot dubbel icke-beskattning (och dubbla avdrag), inte harmonisering av skattesystemen, inte heller dubbel beskattning, utan att skatt ska tas ut en gång, annars ska inte heller avdrag erhållas. Däremot säger detta inget om - och kan inte, på grund av staternas legitima självbestämmande, gå in på - att skillnader i skattesatserna (skatteeffekterna) fortfarande kan vara stora.

*Treaty Abuse-rapporten* (action 6) innehåller en överenskommelse mellan staterna om en miniminivå av åtgärder för att motverka missbruk av de möjligheter och rättigheter som dubbelbeskattningsavtalen ger. Ett sedan länge känt fenomen är s.k. treaty shopping, att genom en begränsad etablering få tillgång till en stats avtalsnät och på så sätt också de förmåner dubbelbeskattningsavtalen ger. Genom en särskild (tämligen specificerad men omfattande) regel i staternas dubbelbeskattningsavtal skulle detta kunna förhindras och sålunda finns ett utkast till en sådan regel ("*LOB-rule*" - limitation of benefits rule) i rapporten. Även en särskild generalklausul (GAAR) för dubbelbeskattningsavtal med ett huvudsaklighetskriterium ("*principal purpose test*", PPT) likt den svenska skatteflyktlagen återfinns i förslaget. Men som jag tidigare flaggat för i Skatteflykt och EU-rätten, [Lexnova expertkommentar maj 2013](#), reserverar man sig i rapporten för att en sådan GAAR i dubbelbeskattningsavtal kan komma i konflikt med och begränsas bl.a. av EU-rätten. Arbetet innehåller dessa och andra svåra problem att lösa och ska därför fortsätta framöver och sedan redovisas 2015.

En av de stora internationella problemen, som också dragit till sig mycket uppmärksamhet på senare tid, är internprissättningen av immateriella rättigheter (action 8) som nu har lett till en delrapport med omarbetade delar av kapitel 1 och 6 av OECD:s TP Guidelines. Mer av detta arbete är att vänta om ett år, varvid de mer politiskt känsliga delarna om t.ex. "cash box" och allokering av risk m.m. förväntas vara klara.

*Dokumentationsskyldigheten och "country by country reporting"* framhölls av OECD:s generalsekreterare som ett stort steg framåt i skattemyndigheternas förutsättningar att arbeta med internprissättning (TP), så att alla skattemyndigheter får tillgång till en översikt av hur mycket inkomst internationella koncerner redovisar i varje land. Å andra sidan har detta lett till stor oro över hur mycket extraarbete som detta förslag lyfter över på de skattskyldiga. Även integritetsfrågor och skattesekretessen ställs då på sin spets, eftersom det i en sådan sammanställning kan finnas mycket känslig information med negativa konsekvenser för företagen om den kommer i orätta händer.

Tanken är att det ska finnas en bra översikt av en multinationell företagsgrupps hela internationella verksamhet (en master file) och sedan detaljerad information för varje land (local file). På så sätt kommer de nationella skattemyndigheterna kunna se hur mycket av de totala inkomsterna som allokerats till respektive land, vilket i sin tur blir ett värdefullt verktyg för att bedöma om det finns anledning att inleda en TP-revision. Bland annat ska intäkter, vinst före skatt, kapital, andra tillgångar än immaterialrättigheter, antal anställda redovisas land för land, varvid t.ex. få anställda men mycket inkomst i ett visst land kan vara en signal om att något är fel. Avsikten är således först

och främst att få ett riskbedömningsinstrument.

Förslagen i rapporterna har varken den karaktären eller detaljrikedomen att de omedelbart kan leda till ett förändrat rättsläge vid beskattningen, utan deras verkan är i första hand indirekt, dvs. kommer att fordra att staterna sedan på egen hand iakttar dessa målsättningar och lagstiftar i den riktning som rapporterna stakar ut, även om det sker i samarbete med andra stater. I Sverige kan t.ex. Företagsskattekommitténs nyligen lagda förslag ses som ett förslag i den riktningen med en begränsad avdragsrätt för räntor och åtgärder mot en möjlighet att förvandla räntekostnader till någonting annat. Så kallade "linking rules" torde inte heller vara främmande (jfr t.ex. ränteavdragsbegränsningsreglerna), men här spelar också EU-rätten en stor roll i begränsande riktning.

Vidare är det viktigt att notera att detta i första hand är ett (förvisso beundransvärt) politiskt projekt drivet av politiker, statstjänstemän och ekonomer, varför det framöver kommer att fordras mycket stor uppmärksamhet på de rättsliga frågorna och de problem som olika sätt att nå målsättningarna kan orsaka i rättsligt hänseende. Det är därför viktigt att många nu engagerar sig i arbetet hur en implementering av åtgärderna ska kunna ske på ett i rättsligt hänseende godtagbart sätt, varvid det redan från flera håll påpekats att mänskliga rättigheter och integritets- eller andra rättssäkerhetsfrågor hittills knappast nämnts med ett ord i rapporterna.

Andra funderingar, som redan lyfts fram på internationella konferenser, är om och i vad mån en "supra-nationell" rätt kan komma att växa fram i form av någon sorts "soft law", dvs. utan hänsynstagande till de formella och traditionella formerna för tolkning av nationell lagstiftning och (internationella) traktater. OECD:s kommentarer och TP guidelines har i många stater, t.ex. i Sverige, fått en sådan roll i stor omfattning, dock med viss reservation vad som tillkommit före resp. efter visst ingånget dubbelbeskattningsavtal. Rapporten avseende ett multilateralt instrument för att kunna modifiera innehållet i ingångna dubbelbeskattningsavtal (action 15, ovan) är en sådan fråga, som förvisso skulle medföra stora effektivitetsvinster när nya regleringar behöver komma till stånd, men som å andra sidan kan vara utmanande för staternas autonomi och den traditionella internationella rätten.

Så det är nu hög tid för alla intresserade att börja studera rapporterna och delta i den konstruktiva dialog som nu behövs för att få dem allsidigt belysta. Den politiska agendan verkar nämligen vara satt. Det är lagstiftning i denna riktning att vänta, inte med en gång, men inom en snar framtid.



### **Anders Hultqvist**

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.