



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# DET MULTILATERALA INSTRUMENTETS EFFEKTER PÅ SKATTEAVTALS RÄTTEN

NORDISKA SKATTEVETENSKAPLIGA FORSKNINGSRÅDETS ÅRLIGA  
KONFERENS

LYSEBU, OSLO, DEN 21-22 MAJ 2019

DAVID KLEIST





# *The multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent BEPS*

- Som en del i OECD:s BEPS-projekt har en ny multilateral konvention tagits fram (det "multilaterala instrumentet", MLI) i syfte att snabbt implementera överenskomna ändringar i skatteavtalen
- Hittills har 87 stater och jurisdiktioner undertecknat MLI och av dessa har 24 även ratificerat MLI
- När MLI ges verkan i en stats nationella rätt medför detta ändringar i statens skatteavtal (eller i vissa av dem) utan bilaterala förhandlingar
- Detta nya sätt att genomföra ändringar i skatteavtal väcker ett stort antal frågor



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Disposition

- Bakgrund
- Förhållandet till skatteavtalen
- Innehåll
- Flexibilitet
- Genomslag
- Harmonisering eller fragmentisering?
- Effekter på komplexitet och rättslig osäkerhet



# Bakgrund

- OECD har tagit fram ett antal förslag åtgärder för att minska multinationella företags möjligheter att skatteplanera
- Många av åtgärderna kräver anpassningar av skattereglerna i de berörda staterna, men dessa kan bli verkningslösa om man inte samtidigt genomför ändringar i skatteavtalen
- Dessutom innehåller BEPS-projektet åtgärder som specifikt avser skatteavtal, såsom införandet av en generell skatteflyktsregel i skatteavtalen
- MLI syftar till att snabbt genomföra dessa ändringar i skatteavtalen



# Förhållandet till skatteavtalen

- MLI ersätter inte skatteavtalen utan tillämpas parallellt med dem
- För att göra en rättslig bedömning kommer man behöva undersöka
  - interna regler om skattskyldighet
  - skatteavtal
  - MLI
  - de val staterna har gjort, dels generellt, dels avseende det specifika skatteavtalet



# MLI innehåller följande delar

- Preambles
- Part I. Scope and Interpretation of Terms (Articles 1–2)
- Part II. Hybrid Mismatches (Articles 3–5)
- Part III. Treaty Abuse (Articles 6–11)
- Part IV. Avoidance of Permanent Establishment Status (Articles 12–15)
- Part V. Improving Dispute Resolution (Articles 16–17)
- Part VI. Arbitration (Articles 18–26)
- Part VII. Final Provisions (Articles 27–39)



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Flexibilitet

- Reservationer
- Alternativa bestämmelser
- Valfria bestämmelser
- Staterna kan välja att hålla skatteavtal utanför MLI genom att avstå från att lista dem som *Covered Tax Agreement*



# Globalt genomslag

- En bestämmelse i MLI får bara genomslag i ett skatteavtal om
  - båda avtalsslutande stater har anslutit sig till MLI,
  - båda avtalsslutande stater har listat skatteavtalet som *Covered Tax Agreement*, och
  - ingen av de avtalsslutande staterna har reserverat sig mot bestämmelsen
- Om någon av dessa förutsättningar brister hos någon av avtalsparterna kvarstår bestämmelsen i skatteavtalet opåverkad av MLI
- Om t.ex. bara 50 % av de stater som ingått skatteavtal uppfyller alla tre förutsättningarna kommer bestämmelsen ifråga ändras i endast ca 25 % av existerande skatteavtal





## Världens 20 största ekonomier – vilka har undertecknat MLI och vilka reservationer har de gjort?

State / Article	3	4	5	8	9	10	11	12	13	14
China	R	-	-	-	-	R	-	R	R	R
Japan	-	-	-	R	-	-	R	-	-	R
Germany	R	R	-	-	-	-	R	R	-	R
United Kingdom	-	-	-	R	R	R	-	R	-	R
France	R	R	R	-	-	R	R	-	-	-
India	R	-	R	-	-	-	-	-	-	-
Italy	R	R	-	R	-	R	R	R	-	R
Canada	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R
South Korea	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R
Russia	-	-	R	-	-	-	-	-	-	-
Spain	-	R	-	-	-	-	R	-	-	R
Australia	-	-	-	-	-	R	-	R	-	-
Mexico	-	-	-	-	-	-	-	-	-	R
Indonesia	R	-	R	-	-	R	-	-	-	-
Turkey	-	R	R	R	-	R	R	-	-	R
Netherlands	-	-	-	-	-	-	R	-	-	-
Switzerland	R	R	-	R	R	R	R	R	R	R
Number of reservations	9	8	7	7	4	10	10	8	4	11



# Globalt genomslag - slutsatser

- Undersökningen indikerar att det för flera av bestämmelserna i MLI kommer vara under 50 % av staterna som inte reserverar sig
- Vissa stater står helt utanför MLI
- Dessutom håller de stater som anslutit sig vissa skatteavtal utanför MLI:s tillämpningsområde
- Flera av de bestämmelser i MLI som går att reservera sig emot kommer påverka en mycket liten andel av världens skatteavtal
- MLI får sin stora betydelse i de delar bestämmelserna representerar en så kallad minimistandard, främst genom införandet av en PPT



# MLI:s genomslag i de nordiska staterna

Stat / Artikel	3	4	5	8	9	10	11	12	13	14	Antal CTA
Danmark	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	65
Finland	R	R	-	R	R	R	R	R	R	R	70
Island	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	35
Norge	-	-	-	-	R	R	-	-	-	-	28
Sverige	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	64

- Ett stort antal av de nordiska staternas skatteavtal kommer att påverkas av MLI...
- ...men frånsett skatteavtal som Norge ingått bara i de delar där MLI ger uttryck för en minimistandard (och detsamma gäller norska skatteavtal om motparten reserverat sig)
- Det nordiska skatteavtalet har inte listats som CTA



# Harmonisering eller fragmentisering?

- Innan MLI har avvikelserna från modellavtalet typiskt sett varit få
- Modellavtalet inte längre lika entydigt utan öppnar upp för flera alternativ
- Modellavtalet innehåller fler “kontroversiella” bestämmelser som många stater kommer välja att inte ta in i sina skatteavtal
- Som en följd finns en risk att modellavtalet inte längre får samma normerande funktion



# Regelkomplexitet och rättslig osäkerhet

- Med regelkomplexitet menar jag att det är svårt att ge svar på rättsliga frågor på grund av att regleringen är omfattande och detaljerad eller samspelar med andra regler på ett komplicerat sätt
- Med rättslig osäkerhet menar jag att det inte går att göra en rimligt säker bedömning av hur en fråga skulle avgöras av en myndighet eller domstol, till exempel på grund av att regleringen är vag eller innefattar subjektiva bedömningar



# Regelkomplexitet och rättslig osäkerhet

- MLI ökar regelkomplexiteten
- Det begränsade genomslaget för vissa delar av MLI håller dock nere ökningen i regelkomplexitet
- Den rättsliga osäkerheten ökar genom ett större inslag av subjektiva bedömningar, inte minst i form av den generella skatteflyktsregeln (PPT)
- Riskerar att skada skatteavtalens förmåga att skapa förutsebarhet vid beskattningen av internationella transaktioner